

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R über die Beschwerde des Rechtsanwaltes M als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der X.AG, Adresse, vertreten durch die V.GmbH, vom 01.07.2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 15.05.2024, Steuernummer s, über die Abweisung eines Rückzahlungsantrages nach der am 10.10.2025 in Anwesenheit des Masseverwalters M, der steuerlichen Vertreter V1 und V2, des Vertreters des Finanzamtes für Großbetriebe, G, und der Schriftführerin S durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der X.AG (vormals x.AG, siehe Firmenbuchabfrage f), führte das Finanzamt Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) eine Außenprüfung betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2009 durch.

Mit den (teilweise gemäß § 303 Abs. 1 BAO im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen) Bescheiden vom 03.12.2014, 18.12.2014, 19.12.2014 und 22.12.2014 setzte das Finanzamt Österreich die Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2007 neu fest (Nachforderungen an Körperschaftsteuer 2004 bis 2007: 69.503.159,61 €, festgesetzte Anspruchszinsen gemäß § 205 BAO: 8.463.090,40 €). Das Rechtsmittelverfahren betreffend die angeführten Körperschaftsteuerbescheide ist beim Bundesfinanzgericht anhängig.

Die Einhebung der gegenständlichen Abgaben ist gemäß § 212a BAO ausgesetzt.

Am 05.08.2014 schlossen die Republik Österreich, vertreten durch die Finanzprokuratur (als Sicherheitennehmer), und die x.AG (als Sicherheitenbesteller) folgende Vereinbarung:

PRÄAMBEL

Die x.AG ist unter der St.Nr. s des Finanzamtes Wien 1/23 steuerlich erfasst. Die Großbetriebsprüfung führt zur Zeit für das Finanzamt Wien 1/23 eine Außenprüfung der x.AG betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für den Zeitraum 2004 bis einschließlich 2009 durch. Aufgrund der von der Großbetriebsprüfung gepflogenen Erhebungen geht die Republik Österreich (Finanzamt Wien 1/23) unter anderem unter Annahme der Zulässigkeit einer Zurechnung von Einkünften einer ausländischen Tochtergesellschaft davon aus, dass an Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2004 bis einschließlich 2008 Abgabenansprüche entstanden sind, die zu einer Nachforderung von € 79,116.000,-- führen können. Die x.AG bestreitet diese behaupteten Abgabenansprüche mit der Behauptung, dass sich diese nicht nur auf unvollständige und unrichtige Sachverhaltserhebungen, sondern auch auf unrichtige rechtliche Beurteilungen gründen.

Am 23.4.2014 hat die Republik Österreich (Finanzamt Wien 1/23) der x.AG eine Aufforderung zur Stellungnahme übermittelt, aus der sich ergibt, dass sie gedenkt, einen Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO im Hinblick auf die behaupteten Abgabenansprüche gegen die x.AG zu erlassen. Diese bestreitet das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages.

VEREINBARUNG

I. Zur pflichtgemäßen Abwendung der mit einem Sicherstellungsauftrag verbundenen allfälligen wirtschaftlichen und rechtlichen Nachteile bestellt die x.AG nachstehende Sicherheiten im Gesamtbetrag von € 44,852.746,10:

(i) Die x.AG erlegt den Betrag von € 25,000.000,-- durch Überweisung auf das Konto der Republik Österreich (Finanzamt Wien 1/23) bei der B bis 8.8.2014 einlangend.

(ii) Das auf dem Abgabekonto der x.AG zu St.Nr. s des Finanzamtes Wien 1/23 erliegende Guthaben in der Höhe von € 10,108.746,10 und das sich aus der Umsatzsteuer 2004 bis einschließlich 2009 voraussichtlich ergebende zusätzliche Guthaben der x.AG in der Höhe von rund € 9,744.000,-- dienen als weitere Sicherheiten.

Die Beträge gemäß Punkt I. (i) und (ii) sind in Verwahrung zu buchen.

(iii) Die Sicherheiten werden für die nachfolgenden behaupteten Abgabenansprüche bestellt:

<i>Abgabenart</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>(behauptete) Höhe in Euro</i>
<i>Körperschaftsteuer</i>	<i>2004</i>	<i>5,249.000,00</i>
<i>Körperschaftsteuer</i>	<i>2005</i>	<i>7,853.000,00</i>
<i>Körperschaftsteuer</i>	<i>2006</i>	<i>14,404.000,00</i>
<i>Körperschaftsteuer</i>	<i>2007</i>	<i>12,448.000,00</i>

Körperschaftsteuer	2008	39,162.000,00
Summe:		79,116.000,00

(iv) Die x.AG ist berechtigt, die Sicherheiten laut Punkt I. (i) und (ii) ganz oder teilweise durch Bundesanleihen der Republik Österreich zu ersetzen, wobei der Nominalbetrag der als Sicherheit gegebenen Bundesanleihen dem Betrag entspricht, um den sich die erliegenden Sicherheiten reduzieren.

II. Aufgrund dieser Vereinbarung erlangt die Republik Österreich (Finanzamt Wien 1/23) an den gemäß Punkt I. bestellten bzw. zu bestellenden Sicherheiten der x.AG ein Pfandrecht. Die Republik Österreich (Finanzamt Wien 1/23) ist berechtigt, sich aus diesen bestellten Sicherheiten zu befriedigen, wenn und insoweit die prüfungsgegenständliche Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2004 bis einschließlich 2008 ganz oder zum Teil rechtskräftig und vollstreckbar ist.

III. Soweit und solange die Sicherheiten gemäß Punkt I. dieser Vereinbarung vollumfänglich bestellt wurden, wird die Republik Österreich betreffend die prüfungsgegenständliche Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2004 bis einschließlich 2008 keinen Sicherstellungsauftrag erlassen, und einem allfälligen, den gesetzlichen Vorgaben entsprechenden Antrag auf Aussetzung der Einhebung gemäß § 212a BAO Folge geben.

IV. Wenn hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2004 bis einschließlich 2008 das Rechtsmittel der ordentlichen oder außerordentlichen Revision erhoben wird, wird einem allfälligen Stundungsansuchen der x.AG, das den gesetzlichen Voraussetzungen entspricht, für den Zeitraum bis zur höchstgerichtlichen Entscheidung stattgegeben. Falls ein mehrmaliger Rechtsgang zu den Höchstgerichten notwendig ist, wird auch hinsichtlich dieses Zeitraumes einem allfälligen Stundungsansuchen der x.AG, das den gesetzlichen Voraussetzungen entspricht, stattgegeben.

V. Sollte in einem allfälligen Rechtsmittelverfahren gegen die Körperschaftsteuerbescheide für den Zeitraum 2004 bis einschließlich 2008 rechtskräftig ausgesprochen werden, dass der Betrag an Abgabennachforderung an Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2004 bis einschließlich 2008 € 44,852.746,10 unterschreitet, so bleiben die geleisteten Sicherheiten im Ausmaß dieses € 44,852.746,10 unterschreitenden Betrages aufrecht.

VI. Mit der unpräjudiziell für die Sach- und Rechtslage erfolgenden Bestellung der in Punkt I. angeführten Sicherheiten ist seitens der x.AG kein Anerkenntnis der von der Großbetriebsprüfung und dem Finanzamt Wien 1/23 vertretenen Rechtsauffassung, keine Außerstreitstellung des angenommenen Sachverhalts und kein Anerkenntnis des Vorliegens der Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages verbunden.

VII. Die x.AG verzichtet auf die Anfechtung dieser Vereinbarung aus welchem Rechtsgrund auch immer. Insbesondere verzichtet die x.AG auf die Rückzahlung der bestellten Sicherheiten, soweit diese nicht nach Punkt V. dieser Vereinbarung frei geworden sind.

VIII. Die Wirkungen dieser Vereinbarung erstrecken sich für den Fall einer Zuständigkeitsänderung auf das dann zuständige Finanzamt der Republik Österreich sowie auf Rechtsnachfolger der x.AG.

IX. Für den Fall der Unwirksamkeit oder Undurchführbarkeit einer der Bestimmungen dieser Vereinbarung vereinbaren die Parteien, dass anstelle der unwirksamen oder undurchführbaren Bestimmung eine Bestimmung mit dem gleichen wirtschaftlichen Gehalt treten soll, die dem von den Parteien verfolgten Zweck bestmöglich entspricht.

Zu dieser Vereinbarung bestehen keine mündlichen Nebenabreden. Änderungen oder Ergänzungen dieser Vereinbarung bedürfen der Schriftform. Für das Abgehen von der Schriftform ist ebenfalls Schriftlichkeit erforderlich.

Diese Vereinbarung unterliegt ausschließlich österreichischem Recht unter Ausschluss der Kollisionsnormen. Sie unterliegt damit auch den anwendbaren unions- und völkerrechtlichen Normen einschließlich der Bestimmungen der EMRK.

Für den Fall von Rechtsstreitigkeiten aus dieser Vereinbarung wird die ausschließliche Zuständigkeit des sachlich zuständigen Gerichtes für 1010 Wien vereinbart.

Mit dem Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum, wurde über die X.AG ein Konkursverfahren eröffnet. Dieses ist noch nicht abgeschlossen.

Am 10.05.2021 stellte die steuerliche Vertreterin des Rechtsanwaltes M als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der X.AG (siehe Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages vom 16.04.2025) gemäß § 239 BAO folgenden Rückzahlungsantrag:

„Namens und auftrags unserer Mandantschaft beantragen wir als steuerlicher Vertreter gem § 239 Abs 1 BAO die Rückzahlung des unter Finanzverwahrnis verbuchten Betrages von EUR 36.981.671,72 und begründen dies wie folgt.

Basierend auf der Vereinbarung vom 5.8.2014 zwischen dem Finanzamt Wien 1/23 (gemeinsam mit der Finanzprokuratur) hat die X.AG (vormals x.AG) eine Vereinbarung über die Bestellung einer Sicherheit für potenzielle Körperschaftsteuerschulden abgeschlossen.

Laut beigelegter rechtlicher Stellungnahme von Univ-Prof Dr Tina Ehrke-Rabel ist die gegenständliche Vereinbarung nichtig. Wie der rechtlichen Stellungnahme zu entnehmen ist, bedarf Verwaltungshandeln einer gesetzlichen Ermächtigung, welche bei gegenständlichem Verwaltungshandeln, konkret der Abschluss der gegenständlichen Vereinbarung, nicht gegeben ist. Ein Verbleib des einbezahlten Betrages auf dem Verwahrkonto kommt daher mangels Rechtsgrundlage nicht in Betracht. Somit besteht für diesen Betrag ein Rückzahlungsanspruch in analoger Anwendung des § 239 BAO. Nach § 212a Abs 8 BAO dürfte eine allfällige Verrechnung nur auf Verlangen des Abgabepflichtigen erfolgen. Die weiteren diesem Antrag zugrundeliegenden begründenden Ausführungen sind der beigelegten rechtlichen Stellungnahme zu entnehmen.

Namens und auftrags unserer Mandantschaft ersuchen wir als steuerlicher Vertreter um antragsmäßige Erledigung, somit um entsprechende Rückzahlung des unter Finanzverwahrnis verbuchten Betrages von EUR 36.981.671,72.“

Die dem Antrag beiliegende rechtliche Stellungnahme der Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel hat folgenden Wortlaut:

Rechtliche Stellungnahme über eine Vereinbarung, abgeschlossen zwischen der Republik Österreich (Finanzamt Wien 1/23) und der x.AG

.....

I. Zu den maßgeblichen Sachverhaltsumständen, die sich der Vereinbarung entnehmen lassen

Bei der x.AG hat eine Großbetriebsprüfung betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für den Zeitraum 2004 bis 2009 stattgefunden. Zum Zeitpunkt des Abschlusses der hier in Frage stehenden Vereinbarung ist die Großbetriebsprüfung aufgrund der von ihr „gepflogenen Erhebungen (...) unter anderem unter Annahme der Zulässigkeit einer Zurechnung von Einkünften einer ausländischen Tochtergesellschaft“ davon ausgegangen, „dass an Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2004 bis einschließlich 2008 Abgabenansprüche entstanden sind, die zu einer Nachforderung von EUR 79,116.000,- führen können.“ Diese Abgabenansprüche wurden von der x.AG aus verschiedenen Gründen bestritten. Am 23.4.2014 hat die Republik Österreich (Finanzamt Wien 1/23) der x.AG eine Aufforderung zur Stellungnahme übermittelt, aus der sich - so der Wortlaut der gegenständlichen Vereinbarung - ergibt, „dass sie gedenkt, einen Sicherstellungsauftrag gem § 232 BAO im Hinblick auf die behaupteten Abgabenansprüche gegen die x.AG zu erlassen.“ Die x.AG hat ihrerseits das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages bestritten.

Aus der Sachverhaltsdarstellung geht hervor, dass das Betriebsprüfungsverfahren zum Zeitpunkt der beschriebenen Vorkommnisse und damit zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung noch im Gang war. Zu diesem Zeitpunkt war weder ein Abgabenbescheid ergangen noch war ein Sicherstellungsauftrag formal erteilt worden.

„Zur pflichtgemäßen Abwendung der mit dem Sicherstellungsauftrag verbundenen allfälligen wirtschaftlichen und rechtlichen Nachteile“ (Punkt I der Vereinbarung) hat die x.AG vielmehr auf Basis der hier zur Beurteilung stehenden Vereinbarung in der Vereinbarung näher bezeichnete Sicherheiten im Gesamtbetrag von EUR 44,852,746,10,- bestellt. Hinsichtlich der einzelnen Sicherheiten enthält die Vereinbarung nähere Ausführungen zu allfälligen Dispositionsmöglichkeiten der x.AG, die für die vorliegende Beurteilung jedoch nicht von Bedeutung sind.

Ergänzend wurde mit Mail vom 29.3.2021 mitgeteilt, dass das der Vereinbarung zugrundeliegende Abgabenverfahren bislang nicht rechtskräftig beendet, sondern als Rechtsmittel beim Bundesfinanzgericht anhängig ist. Außerdem wurde mir mitgeteilt, das in diesem Rechtsmittelverfahren die Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO mit inzwischen rechtskräftigem Bescheid bewilligt wurde.

II. Zum Inhalt der Vereinbarung

.....

III. Rechtliche Würdigung

a) Bei der Vereinbarung handelt es sich um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag

Fest steht, dass das hier in Frage stehende Schriftstück nach dem Willen der Beteiligten eine Vereinbarung sein soll, mit der wechselseitige Rechte und Pflichten festgelegt werden. Eine der Vertragsparteien ist das Finanzamt Wien 1/23 als Repräsentantin der Republik Österreich. Die andere Vertragspartei, die x.AG ist Abgabepflichtige in Österreich. Zuständig für den Vollzug des Abgabenrechts gegenüber der x.AG war im maßgeblichen Zeitraum das Finanzamt Wien 1/23. Gegenstand der Vereinbarung ist keine Abgabenschuld der Höhe oder dem Grund nach. Ziel der Vereinbarung war vielmehr, der Republik Österreich einen wirksamen Exekutionstitel für den Fall der Uneinbringlichkeit von zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht verwaltungsförmlich bestätigten Abgabenschulden zu verschaffen, im Gegenzug wurde der x.AG ein Verzicht auf Erlass eines Sicherstellungsauftrages nach § 232 BAO zugesichert. Darüber hinaus wurden die Genehmigung der Aussetzung der Einhebung und die Zulassung der Stundung im Fall eines Rechtsmittelverfahrens sowie im Fall der außerordentlichen oder ordentlichen Revision zugesichert. Die Vereinbarung enthält zwar hinsichtlich der Aussetzung der Einhebung und der Stundungsansuchen den Zusatz „im Rahmen der Gesetze“, wie dieser Passus tatsächlich verstanden werden wollte, sei hier dahingestellt. Gegenstand der Vereinbarung war somit eine öffentlich-rechtliche Angelegenheit.

Bei einem Vertrag, der zwischen einer Verwaltungsbehörde in einer nicht privatwirtschaftlichen Funktion und einem Privatrechtssubjekt abgeschlossen wird, handelt es sich um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag [Nowotny, Zur Möglichkeit der Einführung eines öffentlich-rechtlichen Vertrages in die österreichische Rechtsordnung, ÖJZ 1973, 57 (59); Ehrke,

Konsensstechniken im Abgabenrecht (2002), 102]. Es steht außer Zweifel, dass das Finanzamt Wien 1/23 im vorliegenden Fall in ihrer Funktion Abgabenbehörde aufgetreten ist. Gegenstand der Vereinbarung ist die Sicherstellung im Wege einer Vereinbarung zur Vermeidung der bescheidförmlichen Erlassung eines Sicherstellungsauftrages. Beim Sicherstellungsauftrag gem § 232 BAO handelt es sich ohne Zweifel um einen öffentlich-rechtlichen Anspruch des Staates, der eine Leistungspflicht des Abgabenschuldners auslöst. Damit geht es in der vorliegenden Vereinbarung um Rechte und Pflichten auf der Grundlage des öffentlichen Rechts [Dazu ausführlich Antonioli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (1996), 535]. Die vorliegende Vereinbarung ist daher als öffentlich-rechtlicher Vertrag zu qualifizieren.

b) Zur Zulässigkeit von öffentlich-rechtlichen Verträgen im österreichischen Recht

Öffentlich-rechtliche Verträge sind verfassungsrechtlich nicht vorgesehen [Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger, Bundesverfassungsrecht¹¹ (2015,) Tz 589]. In seiner Leitentscheidung zur Zulässigkeit öffentlich-rechtlicher Verträge hat der VfGH festgehalten, dass das Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Kontrolle der Verwaltung aufeinander angelegt sind. Daher müssen die wesentlichen Voraussetzungen und Inhalte des behördlichen Handelns bereits im Gesetz umschrieben sein. Sie müssen so umschrieben sein, dass die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts in der Lage sind, die Übereinstimmung des Verwaltungshandelns mit dem Gesetz zu überprüfen [VfSlg 9226/1981, 8813/1980]. Auch wenn der Bescheid als einseitiger behördlicher Willensakt das verwaltungsrechtliche Gestaltungsinstrument ist, ist das österreichische Recht öffentlich-rechtlichen Verträgen gegenüber nicht gänzlich verschlossen [AA Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger, Bundesverfassungsrecht¹¹ (2015), Tz 589]. Voraussetzung ist nach der Rsp des VfGH, dass eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung durch die Gerichtshöfe öffentlichen Rechts auf ihre Gesetzmäßigkeit überprüft werden kann. Mündet also eine gesetzlich vorgesehene Vereinbarung in einen Abgabenbescheid, ist sie einer Überprüfung durch die Gerichtshöfe öffentlichen Rechts zugänglich [In diesem Sinn VfSlg 9226/1981]. Nach der Rsp des VwGH ist eine Vereinbarung auch in Steuersachen zwischen Abgabengläubiger und Abgabenschuldner zulässig, wenn sich die Vereinbarung auf eine gesetzliche Ermächtigung stützt [VwGH 19.4.1982, 2568/80; 13.5.2005, 2001/16/0565] und, wenn sie lediglich die Modalitäten der Abgabenerhebung (Berechnung der Bemessungsgrundlage, Fälligkeit, etc) und nicht die Steuerpflicht selbst betrifft [VwGH 13.5.2005, 2001/16/0565]. Unzulässig sind jedenfalls Abmachungen über den Inhalt einer Abgabenschuld, wenn sie nicht vom Gesetz ausdrücklich zugelassen sind. Jedes andere Ergebnis stünde im Widerspruch zum Legalitätsprinzip, das die Gesetzmäßigkeit der Vollziehung von Abgabenvorschriften verlangt [VwGH 27.7.1994, 92/13/0058].

Aus dem gesetzlichen Determinierungserfordernis für Verwaltungshandeln ergibt sich außerdem, dass dem öffentlich-rechtlichen Vertrag insoweit Grenzen gesetzt sind, als Vertragsabschlussfreiheit und Gestaltungsfreiheit jedenfalls für den Verwaltungsrechtsträger

und seine Behörde durch Art 18 Abs 1 B-VG und durch den Gleichheitssatz weitgehend ausgeschaltet sind [Antoniolli/Kojo, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (1996), 537].

Die Verfassung schließt eine Verminderung der Legalität durch die Wahl einer bestimmten Rechtsform im Bereich der Hoheitsverwaltung aus. Der verwaltungsrechtliche Vertrag soll also keine Einrichtung sein, die es der Behörde und der Partei generell erlauben würde, bloß im Rahmen der Gesetze - wie das bei zivilrechtlichen Verträgen üblich ist - statt auf Grund der Gesetze Verträge abzuschließen. Es ist vielmehr Sache des Gesetzgebers vorzusehen, dass bestimmte Rechtsfolgen Gegenstand einer Übereinkunft zwischen Behörde und Partei sein können. Die Zulässigkeit eines verwaltungsrechtlichen Vertrages wird also nicht als Vertragsfreiheit im Sinne des bürgerlichen Rechts verstanden; vielmehr muss sein Abschluss gesetzlich ausdrücklich vorgesehen sein. Dabei müssen die gesetzlichen Regelungen, die einen verwaltungsrechtlichen Vertrag vorsehen, den für die Setzung individueller Verwaltungsakte verlangten Determinierungserfordernissen entsprechen. Den Forderungen des Legalitätsprinzips wird nur entsprochen, wenn das Gesetz Zuständigkeit, Verfahren und Inhalt des verwaltungsbehördlichen Handelns bestimmt [OGH 10.7.1991, 10 Ob 20/91]. Insbesondere kann es kein Ermessen der Behörde hinsichtlich der Frage geben, ob sie Bescheid oder verwaltungsrechtlichen Vertrag wählt [Antoniolli/Kojo, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (1996), 538; Nowotny, ÖJZ 1973, 89]. In diesem Sinn judiziert auch der VwGH in ständiger Rechtsprechung, dass Entstehung, Inhalt und Erlöschen der Abgabenschuld einschließlich des diesbezüglichen Verfahrens und der diesbezüglichen Rechtsformen hoheitlichen Handelns ausschließlich durch Gesetz geregelt werden [VwGH 15.12.2016, Ra 2014/17/0015]. So hat er etwa festgehalten, dass eine Nachsicht des Abgabenanspruches im Bereich des Abgabenrechts nur in den vom Gesetz vorgesehenen Fällen und zwar bescheidförmig erfolgen kann [VwGH 21.2.2007, 2005/15/0088; 12.8.1997, 93/17/0126; 20.3.2007, 006/17, 0384; 15.3.2012, 2011/17/0139; 20.4.2016, Ro 2014/17/0058, 15.12.2016, Ra 2014/17/0015].

Fehlt es einem öffentlich-rechtlichen Vertrag an der gesetzlichen Grundlage, ist er absolut nichtig [Trentinaglia, Öffentlich-rechtliche Vergleichsverträge im Sozialrecht der Länder, ZfV 2019, 117 (120), 35]. Auch ein öffentlich-rechtlicher Vertrag, für dessen Abschluss es zwar eine gesetzliche Ermächtigung gibt, sich aber nicht an die vom Gesetz gezogenen Grenzen hält, ist bei einem fehlerhaften Zustandekommen, anders als ein Bescheid, absolut nichtig [VwGH 30.5.2011, 96/08/0261].

Der ordentliche Rechtsweg gegen einen öffentlich-rechtlichen Vertrag ist nicht zulässig, weil ein solcher über eine ansonsten in Bescheidform zu vollziehende Abgabepflicht keine bürgerliche Rechtssache iSd § 1 JN zum Gegenstand hat [So vergleichbar zu öffentlich-rechtlichen Verträgen im Sozialrecht Trentinaglia, Öffentlich-rechtliche Vergleichsverträge im Sozialrecht der Länder, ZfV 2019, 117].

Ein Teil des Schrifttums und - soweit zu sehen - der VwGH und der OGH verlangen, dass der Abschluss eines öffentlich-rechtlichen Vertrages gesetzlich ausdrücklich vorgesehen ist [Antoniolli/Kojo, Allgemeines Verwaltungsrecht³ (1996), 537; Funk, Antoniolli-FS 172; Nowotny, ÖJZ 1973, 90; Puck, Antoniolli-FS 297; VwGH 13.5.2004, 2001/16/0565; 12.8.1997, 93/17/0126; 25.9.1992, 90/17/0331; 29.4.1992, 88/17/0128; 19.4.1982, 2568/80]. Der VwGH verlangt zusätzlich, dass im Gesetz (über die Vereinbarung) Voraussetzungen und Inhalt hinreichend bestimmt sind und, dass in Streitfällen eine bescheidmäßige Erledigung vorgesehen ist [VwGH 29.4.1992, 88/17/0128; 13.5.2004, 2001/16/0565; OGH 10.7.1991, 10 Ob 20/91]. Daher sind gesetzliche Bestimmungen, die eine Verwaltungsbehörde zum Abschluss öffentlich-rechtlicher Verträge ermächtigen, nur insoweit zulässig, als sie sich mit dem in der Bundesverfassung vorgesehenen Rechtsschutzsystem vereinbaren lassen [VfSlg 17.101/2004, unter Verweis auf VfSlg 9886/1983].

Ein anderer Teil des Schrifttums hält den Abschluss öffentlich-rechtlicher Verträge auch ohne ausdrückliche gesetzliche Ermächtigung für zulässig, wo der Verwaltungsbehörde Auslegungsspielräume eingeräumt sind oder wo es um die Würdigung von schwer zu ermittelnden Sachverhaltsfragen geht [Ruppe, Einfachgesetzliche Ansätze und verfassungsrechtliche Grenzen von Vergleichen im österreichischen Abgabenrecht, in Leitner, Finanzstrafrecht 2002 (2003,) 9 (25f); Leitner, Der abgabenrechtliche und finanzstrafrechtliche Gesamtvergleich - eine Utopie?, in Leitner, Finanzstrafrecht 2002 (2003), 29 ff; Gunacker-Slawitsch, in Ehrke-Rabel/Merli 81ff; Ehrke-Rabel, in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ (2019), Tz 28].

c) Schlussfolgerung: Die vorliegende Vereinbarung war unzulässig

Vor dem Hintergrund der dargelegten herrschenden Lehre und Rechtsprechung zur Zulässigkeit öffentlich-rechtlicher Verträge im österreichischen Abgabenrecht ist die vorliegende Vereinbarung daher wie folgt rechtlich zu beurteilen:

Verwaltungshandeln bedarf einer gesetzlichen Ermächtigung. Die gesamte Verwaltung darf nur auf Grund der Gesetze handeln (Art 18 Abs 1 B-VG). Gesetzliche Grundlagen vermitteln freilich gewisse Spielräume für das eine oder andere Verwaltungshandeln. Dennoch muss jegliches Verwaltungshandeln im Gesetz begründet sein. Die Gesetzmäßigkeit des Verwaltungshandelns garantiert auch die Gleichmäßigkeit der Vollziehung, zu der die Abgabenbehörden nach § 114 BAO verpflichtet sind und die sich als Gleichheitsgebot im abgabenrechtlichen Gesamtvollzug zusammenfassen lässt [Dazu Gunacker-Slawitsch, Habilitationsschrift (2020)].

Das hier in Frage stehende Verwaltungshandeln, konkret der Abschluss der gegenständlichen Vereinbarung, entbehrt jedenfalls einer expliziten gesetzlichen Grundlage. Weder die Bundesabgabenordnung noch andere in Betracht kommende Gesetze sehen die Möglichkeit vor, zur Abwendung eines Sicherstellungsauftrages gem § 232 BAO eine Sicherstellung durch „freie“ Vereinbarung zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner zu erwirken.

Hinzu kömmt, dass die gegenständliche Vereinbarung ausdrücklich das Ziel hatte, den Einsatz des gesetzlich vorgesehenen Sicherungsinstruments, des Sicherstellungsauftrages zu verhindern: Nach Punkt I der Vereinbarung dient die Vereinbarung der pflichtgemäßen Abwendung der mit einem Sicherstellungsauftrag verbundenen allfälligen wirtschaftlichen und rechtlichen Nachteile. Es ist also klar erkennbar, dass die vorliegende Vereinbarung das Ziel hatte, den Einsatz jenes Instruments zu verhindern, das die Bundesabgabenordnung für den Erwerb eines wirksamen Exekutionstitels in Fällen vorsieht, in denen die Abgabenschuld noch nicht vollstreckbar geworden ist.

Nach § 232 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit nach § 226 BAO an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen. Ziel dieses Sicherstellungsauftrages ist es nach § 232 Abs 1 BAO, einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung einer Abgabe zu begegnen. Durch Erlag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Geldbetrages kann der Abgabepflichtige erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben. Aus § 232 Abs 2 lit d BAO ergibt sich, dass die Bestimmung des zu bezahlenden Geldbetrages zur Abwendung der Sicherstellungsmaßnahmen im Sicherstellungsauftrag selbst enthalten sein muss. Beim Sicherstellungsauftrag handelt es sich um einen Bescheid [Ritz, BAO⁵ (2017), § 232 Tz 7]. Er ist die Grundlage für das finanzbehördliche und gerichtliche Sicherungsverfahren (§ 233 Abs 1 BAO). Fest steht damit, dass die Bundesabgabenordnung für Sachverhalte wie dem vorliegenden ein bescheidförmliches Instrument vorsieht. Die Beitreibung von Abgabenforderungen richtet sich im Abgabenrecht auch nicht nach dem allgemeinen Exekutionsrecht, sondern eben nach der Bundesabgabenordnung und der Abgabensexekutionsordnung. Das Abgabenrecht sieht also für die Bestellung von Sicherheiten ein eigenes öffentlich-rechtliches Verfahren und eigene öffentlich-rechtliche Instrumente vor. Fest steht, dass diese Instrumente eine Vereinbarung zwischen dem Abgabengläubiger und dem Sicherungsbesteller nicht umfassen. Um die Anwendung des bescheidförmlichen Instruments des Sicherungsauftrages zu vermeiden wurde die vorliegende Vereinbarung getroffen. Mit dem OGH und dem VwGH stehen die Verfahrensinstrumente nicht zur Disposition der Verwaltungsbehörden: Hat der Gesetzgeber ein bestimmtes behördliches Handeln vorgesehen und der Behörde dabei keine Handlungsalternativen eingeräumt, so kann die Behörde auch keine alternativen Handlungen setzen.

Die vorliegende Vereinbarung entbehrt daher einer gesetzlichen Grundlage und verstößt gegen das Legalitätsprinzip. Nach der dargelegten Rechtsprechung von VwGH und OGH sowie nach der von Teilen des Schrifttums geäußerten Ansicht, wonach öffentlich-rechtliche Verträge nur bei Vorliegen einer expliziten gesetzlichen Ermächtigung zulässig sein sollen, erweist sich die vorliegende Vereinbarung bereits wegen des Fehlens einer solchen ausdrücklichen gesetzlichen Ermächtigung als nichtig.

Sie ist erweist sich auch dann als unzulässig, wenn man der von anderen Teilen des Schrifttums vertretenen Auffassung folgt, wonach öffentlich-rechtliche Verträge auch ohne explizite gesetzliche Grundlage zulässig sein sollen, wenn es um die (einvernehmliche) Festlegung von Sachverhaltsumständen geht, deren Erfüllung wegen der Komplexität der Lebenswirklichkeit und der Komplexität der daran anknüpfenden Rechtsfolgen nicht mit absoluter Sicherheit zweifelsfrei festgestellt werden kann, oder wenn es um die Ausschöpfung von der Behörde eingeräumten Ermessensspielräumen geht. Im vorliegenden Fall ging es nicht um die Feststellung von strittigen Sachverhaltsumständen. Es ging auch nicht um eine Vereinbarung über die Abgabenschuld, weder dem Grunde noch der Höhe nach. Es ging allein um die Bestellung einer Sicherheit für eine potentielle Abgabenschuld in einer Form, die das Gesetz nicht vorsieht. Der Behörde ist bei der Erlassung von Sicherstellungsaufträgen insofern ein (gebundenes) Ermessen eingeräumt, als ihr die Erlassung als solche in das pflichtgemäße Ermessen gestellt wird. Wenn sie aber in Ausübung ihres pflichtgemäßen Ermessens entscheidet, eine Sicherheit zu benötigen, hat sie den vom Gesetz dafür vorgegebenen Weg zu beschreiten und einen Sicherstellungsauftrag nach den Vorgaben des § 232 BAO zu erlassen. Dazu verpflichten sie einerseits der Grundsatz der Gesetzesgebundenheit des Verwaltungshandelns und andererseits der Gleichheitssatz, der zur Gleichmäßigkeit der Vollziehung anhält. Für die hier abgeschlossene Vereinbarung gibt es also auch keine implizite gesetzliche Grundlage. Sie entbehrt daher einer gesetzlichen Grundlage und ist daher - wie oben dargelegt - nichtig.

d) Folgen der Nichtigkeit: Rückforderungsanspruch des als Sicherheit ausgewiesenen Betrages am Abgabenkonto

Aus der oben näher begründeten Nichtigkeit der Vereinbarung über die Leistung von Sicherheiten ergibt sich, dass die hier betroffene Abgabenschuldige die Sicherheiten ohne Rechtsgrund geleistet hat. Ohne gesetzliche Grundlage erfolgte Zahlungen an das Finanzamt sind daher als nicht geschuldete Leistungen zu qualifizieren. Das der hier in Frage stehenden Vereinbarung zugrunde liegende Abgabenverfahren ist - wie unter I. dargelegt - nach wie vor nicht rechtskräftig abgeschlossen. Es ist nach wie vor als Rechtsmittel beim BFG anhängig. Für die strittigen Abgabenschuldigkeiten wurde die Aussetzung der Einhebung gem § 212a BAO mittels inzwischen rechtskräftigen Bescheides bewilligt.

Der vom Abgabepflichtigen vereinbarungsgemäß geleistete Sicherstellungsbetrag wurde auskunftsgemäß wie ein Gelderlag nach § 232 Abs 1 Satz 2 BAO behandelt und auf ein Verwahrkonto der Republik Österreich „verbucht“. Die BAO enthält keine expliziten Vorschriften darüber, wie mit diesem Gelderlag umzugehen ist. Nach den Richtlinien des BMF [Bei Richtlinien des BMF, die wie die Richtlinien für die Abgabeneinhebung als „Amtliche Veröffentlichung“ publiziert wurden, handelt es sich nicht um formelles Recht. Sie entfalten daher keine Bindungswirkung wie Verordnungen oder Bescheide. Sie sind aber insoweit mit erhöhter Bestandskraft ausgestattet, als sie nach der VO des BMF betreffend Unbilligkeit der

Einhebung iSd § 236 BAO, BGBl II 2005/435 idF BGBl II 2019/236 eine die Nachsicht gem § 236 BAO ermöglichende sachliche Unbilligkeit begründen (§ 3 Z 2 lit b leg cit)]. Zur Abgabeneinhebung ist der Gelderlag vom Finanzamt in vorläufige Verwahrung zu nehmen und „nach Eintritt der Vollstreckbarkeit in analoger Anwendung des § 214 Abs 6 BAO mit der Abgabeforderung, für welche die Sicherheit geleistet wurde, zu verrechnen" [BMF, Richtlinien für die Abgabeneinhebung (RAE), Erlass vom 6.11.2003, Z 05 2202/1-IV/5/03, AÖF 2004/95 idF BMF-AV 161/2014]. Für den Fall, dass sich die Abgabeforderung, für die die Sicherheit geleistet wurde, nicht als vollstreckbar substantiiert, sehen weder die BAO noch die RAE explizit Rechtsfolgen an. Wie für den Gelderlag selbst sind also konkrete Rechtsfolgen nicht vorgesehen. Insoweit ist von einer Gesetzeslücke auszugehen, die jedenfalls planwidrig war. Wenn das BMF die analoge Anwendung des § 214 Abs 6 BAO für den Fall der Vollstreckbarkeit der Abgabeforderung annimmt, müssen für den Fall, dass sich die Abgabeforderung nicht substantiiert, die Vorschriften über die Rückzahlung von Guthaben analog anwendbar sein (§ 239 BAO). Dasselbe muss mE für die Rückforderung einer Geldleistung gelten, die auf Grund einer nichtigen Vereinbarung zwischen dem Abgabenschuldner und dem Finanzamt erbracht wurde: Bei der Vereinbarung handelt es sich um einen öffentlich-rechtlichen (verwaltungsrechtlichen) Vertrag, der aus den oben näher dargelegten Gründen nichtig ist. Die auf dessen Basis geflossene Geldzahlung hat trotz Nichtigkeit ihren Ursprung in einem Verhältnis zwischen einem Hoheitsträger und einem Privatrechtssubjekt, sodass die Geldzahlung dem öffentlichen Recht zuzuordnen ist. Wäre die Geldzahlung auf einer gesetzlichen Grundlage erfolgt, dann wäre sie auf Basis eines bescheidmäßig festgestellten Gelderlages zur Abwendung einer Sicherstellung erfolgt. Wenn der rechtmäßige Gelderlag wie eine Abgabengutschrift zu behandeln ist, dann hat erst recht auch für den unrechtmäßigen Gelderlag zu gelten.

Mit dem hier geleisteten Gelderlag ist daher so umzugehen wie mit einem Guthaben auf dem Abgabenkonto: Gem § 215 Abs 1 und Abs 2 8AO sind Guthaben auf dem Abgabenkonto zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten [Nach § 215 Abs 1 BAO sind Guthaben zunächst mit Abgabenschuldigkeiten bei derselben Abgabenbehörde zu verrechnen, nach Abs 2 leg cit sind danach verbleibende Guthaben zur Tilgung von fälligen Abgabenschuldigkeiten dieses Steuerpflichtigen bei anderen Abgabenbehörden des Bundes zu verwenden, soweit deren Fälligkeit der Abgabenbehörde, bei der das Guthaben besteht, bekannt ist] zu verwenden, soweit es sich nicht um Abgaben handelt, deren Einhebung ausgesetzt ist. Guthaben, die nicht nach § 215 Abs 1 und Abs 2 BAO [§ 215 Abs 3 BAO ist im vorliegenden Zusammenhang nicht relevant, weil es sich bei der hier betroffenen Abgabenschuldnerin um eine nach bürgerlichem Recht rechtsfähige Person handelt. Er wird daher nicht berücksichtigt] zu verwenden sind, sind nach Maßgabe des § 239 BAO zurückzuzahlen (§ 215 Abs 4 BAO). Die hier in Frage stehenden Beträge sind mangels Rechtsgrundes für ihre Leistung als Guthaben zu werten. Da für die inzwischen als Ergebnis der der Vereinbarung zugrundeliegenden Außenprüfung bescheidmäßig festgesetzten Abgabenschuldigkeiten ein Rechtsmittel anhängig ist, für dessen Dauer die

Einhebung rechtskräftig nach § 212a BAO ausgesetzt wurde, kommt eine Verrechnung mit diesen Abgabenschuldigkeiten nicht in Betracht. Nach § 212a Abs 8 BAO dürfte eine solche Verrechnung nur auf Verlangen des Abgabepflichtigen erfolgen [S a Ritz, BAO⁵ (2017) § 239 Tz 5]. Ein Verbleib auf dem Verwahrkonto kommt mangels Rechtsgrundlage für den Gelderlag nicht in Betracht. Somit besteht für diesen Betrag ein Rückzahlungsanspruch in analoger Anwendung des § 239 BAO.

Nach § 239 Abs 1 BAO kann die Rückzahlung von Guthaben auf Antrag des Abgabepflichtigen und von Amts wegen erfolgen. Der Antrag ist an das Finanzamt zu stellen, bei dem das Guthaben besteht. Den RAE, Rz 1575, ist zu entnehmen, dass das Finanzamt mit der prozessualen Abwicklung des Gelderlages nach § 232 Abs 1 BAO befasst ist. Daher ist auch das Finanzamt die zuständige Behörde. Da die vorliegende Vereinbarung mit dem Finanzamt Wien 1/23 abgeschlossen wurde, ist der Antrag an dieses Finanzamt zu stellen. Die einzige Möglichkeit den Rückzahlungsantrag der Höhe nach zu beschränken, sieht § 239 Abs 2 BAO vor: danach kann die Abgabenbehörde den Rückzahlungsbetrag auf jenen Betrag beschränken, der die jene der Höhe nach festgesetzten Abgabenschuldigkeiten übersteigt, die der Abgabepflichtige nicht später als drei Monate nach Stellung des Rückzahlungsantrages zu entrichten haben wird. Auf den vorliegenden Fall übertragen ergibt sich daraus, dass die geleistete Sicherheit zu refundieren ist.

.....

Mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 15.05.2024 wies das Finanzamt für Großbetriebe den Antrag auf Rückzahlung gemäß § 239 Abs. 1 BAO ab.

Das Abgabenkonto der X.AG weise per 15.05.2024 einen Gesamtrückstand in der Höhe von 112.802.736,82 Euro auf. Davon entfielen 91.848.970,67 Euro auf die Körperschaftsteuer 2004 bis 2008, und zwar:

Abgabenart	Zeitraum	Beträge (in Euro)
Körperschaftsteuer	2004	3.370.632,42
Körperschaftsteuer	2005	9.748.674,27
Körperschaftsteuer	2006	17.892.526,55
Körperschaftsteuer	2007	25.463.816,98
Körperschaftsteuer	2008	35.373.320,45
Summe:		91.848.970,67

Als Sicherheit für diese Abgabenschulden erliege der Betrag von 36.981.671,72 Euro auf Verwahrung.

Laut BFG 12.12.2017, RV/5102184/2015, befinden sich seitens des Finanzamtes auf Verwahrung gebuchte Beträge auf einem Sammelkonto des Finanzamtes, auf dem auch Abgabebeträge anderer Steuerpflichtiger gebucht werden, sodass insoweit von einem Guthaben nicht gesprochen werden kann. Der auf Verwahrung gebuchte Betrag ist überdies dem Zugriff des Abgabepflichtigen entzogen, sodass insoweit kein disponibles Guthaben im Sinne des § 205 Abs. 6 lit b bzw. § 215 Abs. 4 BAO vorliegt.

Hinsichtlich der erlegten Sicherheit sei § 222 BAO anwendbar. Abs. 1 Satz 1 leg. cit. sehe explizit die Bestellung einer Sicherheit durch Erlag von Geld vor. Mit dem Erlag bei der Abgabenbehörde werde an dem Gegenstand des Erlages ein Pfandrecht für den Anspruch begründet, in Ansehung dessen die Sicherheitsleistung erfolgt (§ 222 Abs. 2 BAO). Ein nach dieser Bestimmung begründetes Pfandrecht sei ein gesetzliches Pfandrecht.

Im vorliegenden Fall sei durch den Realakt der Sicherheitsleistung an dieser - zufolge § 222 Abs. 2 BAO - ein Pfandrecht für die Abgabenansprüche an Körperschaftsteuer 2004 bis 2008 begründet (s. BAO, Stoll Kommentar - Digital First Rzeszut/Tanzer/Unger, 2. Aufl., § 222 Tz 8).

Die Voraussetzungen für die Rückzahlung des in Verwahrung erliegenden Betrages lägen nicht vor, weil eine Rückzahlung jedenfalls ein Guthaben im Zeitpunkt der behördlichen Erledigung voraussetze. Auf dem Abgabenkonto der Antragstellerin bestehe aber kein Guthaben.

In der gegen diesen Bescheid von der steuerlichen Vertreterin des Masseverwalters eingebrachten Beschwerde vom 01.07.2024 wird in der Begründung ausgeführt:

.....

1. Sachverhalt

Wie aus den gegenständlichen Unterlagen,

o Vereinbarung vom 5.8.2014 zwischen der Republik Österreich (Finanzamt Wien 1/23) und der x.AG (welche nun unter X.AG firmiert),

o Rückzahlungsantrag gem § 239 BAO vom 10.5.2021 und beigefügter „Rechtlicher Stellungnahme von Univ-Prof Dr Tina Ehrke-Rabel vom 19.4.2021“ betreffend im Vorpunkt angeführter Vereinbarung

o Bescheid über die Abweisung eines Rückzahlungsantrages vom 15.5.2024 (im Folgenden auch „Abweisungsbescheid“),

hervorgeht, wurde zwischen der Republik Österreich (Finanzamt 1/23) und der x.AG (jetzt X.AG) eine Vorgehensweise zur Abwendung eines Sicherstellungsauftrages gem § 232 BAO vereinbart. Die in Frage stehende Abgabe betrifft die potentielle Körperschaftsteuer für die

Veranlagungsjahre 2004 - 2008, die im Rahmen der damals aktuellen Außenprüfung im Raum stand.

Wie aus den Unterlagen ersichtlich, geht es in der gegenständlichen Vereinbarung vom 5.8.2014 um folgende behauptete Abgabenansprüche:

Behauptete bzw Finanzamt Wien 1/23 lt		Abgabenansprüche seitens Vereinbarung vom 5.8.2014	der Großbetriebsprüfung
Abgabenart	Zeitraum	behauptete Abgabenansprüche EUR	
Körperschaftsteuer	2004	5.249.000,00	
Körperschaftsteuer	2005	7.853.000,00	
Körperschaftsteuer	2006	14.404.000,00	
Körperschaftsteuer	2007	12.448.000,00	
Körperschaftsteuer	2008	39.162.000,00	
Summe		79.116.000,00	

Die in der Vereinbarung vom 5.8.2014 abgestimmte Vorgehensweise hatte im Ergebnis eine Einzahlung eines Betrages iHv EUR 25.000.000,00 durch die Beschwerdeführerin auf das Abgabenkonto zur Folge, welcher am 11.8.2014 (Termin 8.8.2014) als Guthaben verbucht wurde. Per 30.7.2014 zeigte das Abgabenkonto einen Tagessaldo (Guthaben) von EUR 10.108.746,10. Am 12.8.2014 wurde sodann ein Gesamtbetrag von EUR 35.108.746,10 auf Finanzverwahrnis umgebucht. Die Gutschrift aus der Umsatzsteuerveranlagung der Jahre 2004-2009 iHv EUR 1.872.925,62 wurden am 1.12.2014 dem Abgabenkonto gutgeschrieben und am 2.12.2014 auf Finanzverwahrnis umgebucht. Diese drei Beträge ergeben in Summe einen Betrag iHv EUR 36.981.671,72, welche unter Finanzverwahrnis sind und auf die sich der Rückzahlungsantrag in Analogie zu § 239 BAO vom 10.5.2021 bezieht.

IZm der „Finanzverwahrnis“ erfolgten zusammengefasst somit folgende Buchungen am Abgabenkonto:

Abgabenkonto 09 280/ 3139					
Buchungstag in EUR	AbgArt	Zeit- raum	Termin	Betrag	Zusätzliche Information
16.05.2014				10.092.839,75	Umbuchung Finanzverwahrnisse
.....					
02.07.2014				-10.092.839,75	Rückbuchung Finanzverwahrnisse
.....					
30.07.2014					Tagessaldo -10.108.746,10

11.08.2014			08.08.2014	-25.000.000,00	Überweisung, Tagessaldo - 35.108.746,10
12.08.2014				35.108.746,10	Umbuchung/Finanzverwahrnisse, Tagessaldo 0,00
.....					
01.12.2014	U	2004		-17.885,88	
	U	2005		-32.153,95	
	U	2006		-94.610,99	
	U	2007		-166.193,84	
	U	2008		-1.527.008,21	
	U	2009		-35.072,75	
Zwischensumme	USt	2004-	2009	-1.872.925,62	Tagessaldo -1.875.961,71
02.12.2014				1.872.925,62	Umbuchung/Finanzverwahrnisse, Tagessaldo -3.036,09
				36.981.671,72	Summe Finanzverwahrnis

2. Rechtslage

2.1. Sicherstellungsauftrag gem § 232 BAO

§ 232 BAO normiert (auszugsweise):

„4. Sicherstellung

§ 232 (1) Die Abgabenbehörde kann, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige kann durch Ertrag eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, daß Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.

(2) Der Sicherstellungsauftrag (Abs. 1) hat zu enthalten:

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;
- c) den Vermerk, daß die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;
- d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, daß Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden. ..."

Sicherstellungsaufträge sind Exekutionstitel für das finanzbehördliche und gerichtliche Sicherungsverfahren (§ 233 Abs 1 BAO). Das Ziel des Sicherungsverfahrens besteht darin, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen Drohung der Gefährdung oder Erschwerung

der Einbringung ein Pfandrecht zu verschaffen, dessen Rang auch für die nachfolgende Exekution zur Einbringung maßgebend ist (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 232, I. Allgemeines [Rz 1]).

Sicherstellungsaufträge setzen voraus, dass der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen. Dieser Zeitpunkt wird von der hA mit dem Zeitpunkt des Entstehens des Abgabeananspruches gleichgesetzt (Ritz/Koran, aaO, Rz 3 auch mV auf den VwGH). Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrags ist nur zwischen dem Zeitpunkt des Entstehens des Abgabeanpruchs und der Vollstreckbarkeit der Abgabenschuld zulässig (RAE, Rz 1550).

Der Sicherstellungsauftrag ist ein Bescheid iSd § 92 BAO und hat neben den in §§ 93 und 96 BAO geforderten Bestandteilen auch die vier Angaben gem § 232 Abs 2 BAO zu enthalten (Ritz/Koran, aaO, Rz 7). Der Sicherstellungsauftrag muss klare Aussagen über die in § 232 Abs 2 BAO genannten Tatbestandsmerkmale enthalten, um überhaupt ergehen zu dürfen.

So setzen Sicherstellungsaufträge gem § 232 Abs 2 lit b BAO eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus. Dies liegt vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (Ritz/Koran, aaO, Rz 5; so auch Prinz/Rzeszut in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO: Stoll Kommentar - Digital First, § 232, Rz 19, 2. bullet point). Solche Umstände liegen nach der Judikatur

- bei drohendem Insolvenzverfahren,
- bei Exekutionsführung von dritter Seite,
- bei Auswanderungsabsicht,
- bei Vermögensverschleppung,
- bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte,
- bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung (Ritz/Koran, aaO, Rz 5).

Die gesetzlich manifestierte Begründung gem § 232 Abs 2 lit b BAO sei hier hervorgehoben, da - soweit in der Rückschau ersichtlich - 2014 keine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben bei der Beschwerdeführerin vorlagen. Auf die übrigen in § 232 Abs 2 lit a, c und d BAO genannten weiteren Voraussetzungen in der Begründung des Sicherstellungsauftrages sei ob der Klarheit im Gesetz hier nicht weiter eingegangen.

Weiters sei hervorgehoben, dass der Sicherstellungsauftrag nicht nur eine öffentliche Urkunde, sondern auch ein Bescheid sein muss, der gemäß § 243 BAO mit Bescheidbeschwerde angefochten werden kann (vgl VfGH 11.6.1983, B 21/79; VwGH 17.10.2001, 96/13/0055). Der Eintritt der Vollstreckbarkeit der den Gegenstand des Sicherstellungsauftrages bildenden

Abgabe innerhalb der (allenfalls verlängerten) Beschwerdefrist ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung (vgl auch RAE Rz 1555).

2.2. § 222 BAO Sicherstellung

§ 222 BAO normiert (auszugsweise):

„1. Sicherheitsleistung

§ 222 (1) *Die Bestellung einer nach den Abgabenvorschriften zu leistenden oder vom Abgabepflichtigen angebotenen Sicherheit erfolgt durch Erlag von Geld oder von inländischen Wertpapieren, die sich nach den hierüber bestehenden Vorschriften zur Anlegung der Gelder von Minderjährigen eignen, und nur in Ermangelung solcher durch Erlag von anderen inländischen, an einer Börse notierten Wertpapieren, die nach Ermessen der Abgabenbehörde genügende Deckung bieten. Die Wertpapiere dürfen nicht außer Kurs gesetzt und müssen mit den laufenden Zins- oder Gewinnanteilscheinen und Erneuerungsscheinen versehen sein. Sie sind nach dem Kurs des Erlagstages zu bewerten und bei der Abgabenbehörde zu hinterlegen. Diese kann auch Einlagebücher eines inländischen Kreditinstitutes als Sicherheitsleistung zulassen.*

(2) Mit dem Erlag bei der Abgabenbehörde wird an dem Gegenstand des Erlages ein Pfandrecht für den Anspruch begründet, in Ansehung dessen die Sicherheitsleistung erfolgt. ..."

Im § 222 BAO werden lediglich Form, Inhalt und rechtliche Wirkungen der Sicherheitsleistungen geregelt. Die Voraussetzungen, unter denen Sicherheitsleistungen verlangt werden müssen oder (bei eingeräumtem Ermessen) verlangt werden dürfen bzw vom Verpflichteten erbracht werden müssen, enthalten die besonderen Verfahrensvorschriften, aber auch einzelne Abgabengesetze (Rzeszut in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO: Stoll Kommentar - Digital First, § 222 Rz 3; Stoll, BAO Kommentar [1994] § 222, 2. Anwendung. S 2345). Sicherheitsleistungen sind somit gem § 222 Abs 1 BAO aufgrund von gesetzlichen Vorgaben vom Abgabepflichtigen zu leisten (zB auf Basis der Regelungen im Zollrecht, Verbrauchsteuerrecht, spezielle Tatbestände in der BAO) und der Abgabepflichtige bietet diese idR nicht freiwillig an.

Lt Rzeszut und Stoll ist vor Begründung der Sicherheit die Sicherheitsleistung mit Bescheid geltend zu machen (anzuordnen). Diese Anordnung kann gesondert ergehen, um bei ihrer Erfüllung die abgabenrechtliche Sacherledigung der Gewährung gesetzlich vorgesehener Begünstigungen, Ausnahmen, Berechtigungen oder Befreiungen auszusprechen, wenn diese an die Leistung entsprechender Sicherheiten gebunden sind oder ansonsten mit Rücksicht auf eine Gefährdung öffentlicher Ansprüche und Interessen in Ausübung eingeräumten Ermessens verlangt werden dürfen. Die bescheidmäßige Anordnung der Sicherheitsleistung kann auch als Bedingung des Bewilligungsbescheides in Erscheinung treten (bspw § 294 BAO) und zwar insbesondere in der Art, dass bei einer Nichterfüllung der Bedingung die gewährte

Begünstigung nicht wirksam wird oder der Bescheid (unter der entsprechenden auflösenden Bedingung erlassen) außer Kraft tritt. In allen Fällen ist die wie immer in Erscheinung tretende Anordnung der Sicherheitsleistung als Bescheid (Bescheidteil) anfechtbar (Rzeszut, aaO, Rz 10; Stoll, aaO, § 222, 3. Verfahren., S 2347).

Auch wenn verfahrensrechtlich - wie auch im „Abweisungsbescheid“ ausgeführt - § 222 Abs 1 iVm Abs 2 BAO zu lesen ist und mit dem Erlag des Gegenstandes ein Pfandrecht an diesem begründet wird, ist vor Begründung der Sicherheit die Sicherheitsleistung mit Bescheid geltend zu machen, um dem Abgabepflichtigen iSd Rechtsstaatlichkeit auch die Möglichkeit einzuräumen, seine Rechte wahrzunehmen.

3. Schlussfolgerung und Replik auf die Bescheidebegründung

Sicherstellungsauftrag gem § 232 BAO

Sachlage und für alle Parteien unzweifelhaft ist, dass es sich bei gegenständlicher Vereinbarung vom 5.8.2014 um keinen öffentlich-rechtlichen Akt in der Form eines Sicherstellungsauftrages gem § 232 BAO handelt. Der Sicherstellungsauftrag gem § 232 BAO ist ein Bescheid, der sämtliche Bestandteile gem §§ 93 und 96 BAO zu enthalten hat und zusätzlich noch die in § 232 Abs 2 BAO angeführten Angaben enthalten muss. Insbesondere bedarf es - wie unter Pkt 2.1. ausgeführt - einer Begründung der Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgabe. Der gegenständlichen Vereinbarung ist diesbezüglich nichts zu entnehmen.

In der rechtlichen Stellungnahme von Univ-Prof Dr Ehrke-Rabel vom 19.4.2021 wird überzeugend ausgeführt, warum die gegenständliche Vereinbarung vom 5.8.2014 einer gesetzlichen Grundlage entbehrt, gegen das Legalitätsprinzip verstößt und daher nichtig ist. Um Wiederholungen zu vermeiden, sei an dieser Stelle auf die Ausführungen im Gutachten verwiesen (Beilage ./1). Demzufolge liegt kein Sicherstellungsauftrag gem § 232 BAO in Bescheidform vor und somit auch kein Titel für die Sicherstellung.

Sicherheitsleistung gem § 222 BAO

Im angefochtenen Bescheid über die Abweisung eines Rückzahlungsantrags wird ausgeführt, dass für den erlegten Geldbetrag § 222 BAO anwendbar ist, da § 222 Abs 1 iVm Abs 2 BAO zu lesen ist und mit dem Erlag der als Sicherheit dienenden Gegenstände (Abs 1) an diesem ein Pfandrecht für den Abgabensanspruch begründet wird. Dabei wird übersehen, dass auch die im gegenständlichen „Abweisungsbescheid“ zitierte Literaturstelle in weiterer Folge ausführt, dass vor Begründung der Sicherheit die Sicherheitsleistung mit Bescheid geltend zu machen ist (anzuordnen) ist (siehe oben Pkt 2.2.). Dies ist gegenständlich jedoch nicht erfolgt. Nur die Begründung der Sicherheit kann auf privatrechtlichem Wege erfolgen, nicht jedoch deren Anordnung.

Wie in der rechtlichen Stellungnahme von Univ-Prof Dr Ehrke-Rabel ausgeführt, bedarf Verwaltungshandeln einer gesetzlichen Ermächtigung (siehe II.c, S 6), was durch eine „simple“ Vereinbarung zwischen der Abgabenbehörde und dem Abgabepflichtigen keineswegs gegeben ist. § 222 Abs 1 BAO regelt lediglich Form, Inhalt und rechtliche Wirkungen der Sicherheitsleistungen, nicht jedoch deren Anordnung.

Für gegenständlichen Sachverhalt findet sich in der BAO somit keine verfahrensrechtliche Vorschrift (Tatbestand), dass eine Sicherheit geleistet werden muss.

Genauso wenig geht aus der vorliegenden Vereinbarung vom 5.8.2014 hervor, dass es sich um eine Sicherheit iSd § 222 BAO handelt, die vom Abgabepflichtigen freiwillig angeboten wurde. Es würde jedweder Lebens- und Berufserfahrung im Umgang mit der Finanzverwaltung widersprechen, wenn Vertreterinnen der Republik Österreich (Finanzamt Wien 1/23) „vergessen hätten“, in die gegenständliche Vereinbarung vom 8.5.2014 aufzunehmen, dass es sich beim gegenständlichen Gelderlag um eine freiwillig angebotene Sicherheit gem § 222 BAO handelt. Im Gegenteil geht aus der Vereinbarung sogar hervor, dass die Sicherheit von der Republik Österreich abverlangt wurde und damit nicht freiwillig vereinbart wurde.

Darüber hinaus kann es nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, wenn die Voraussetzungen gem § 232 BAO nicht vorliegen, dass ein Pfandrecht durch die Abgabenbehörde dadurch begründet wird, in dem ein Geldbetrag auf Basis eine Vereinbarung zwischen Abgabenbehörde und Abgabepflichtigen seitens der Abgabenhörde vom Abgabenkonto des Abgabepflichtigen auf „Finanzverwahrnis“ umgebucht wird, ohne das vorher ein diesbezüglicher Bescheid erlassen wird und somit das Handeln der Abgabenbehörde legitimiert. Somit würde sich jedwedes Guthaben am Abgabenkonto des Steuerpflichtigen durch simples Umbuchen auf „Finanzverwahrnis“ eignen, dass die Abgabenbehörde (jederzeit) ein (gesetzliches) Pfandrecht (durch eine vertragliche Vereinbarung) erlangen könnte.

Hinsichtlich der Ausführungen zum Verstoß gegen das Legalitätsprinzip sei auch auf die beigegefügte rechtliche Stellungnahme von Univ-Prof Dr Ehrke-Rabel verwiesen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass der Verweis auf § 222 BAO und dem damit begründeten Pfandrecht gegenständlichen Abweisungsbescheid ins Leere geht.

Wie auch in der Stellungnahme von Univ-Prof Dr Ehrke-Rabel ausgeführt (II.d, S 8), enthält die BAO keine expliziten Vorschriften darüber, wie mit einem Gelderlag umzugehen ist, der auf ein Verwahrkonto der Republik Österreich „verbucht“ wurde. Für den Fall, dass sich die konkrete Abgabenforderung nicht als vollstreckbar substantiiert, sehen weder die BAO noch die RAE explizit Rechtsfolgen vor. Insoweit ist von einer Gesetzeslücke auszugehen, die jedenfalls planwidrig war. Mit Verweis auf § 214 Abs 6 BAO für den Fall der Vollstreckbarkeit der Abgabenforderung, sind lt Univ-Prof Dr Ehrke-Rabel für nicht substantiierte

Abgabeforderungen, die Vorschriften über die Rückzahlung gem § 239 BAO analog anwendbar.

Aus diesem Grund geht auch im gegenständlichen Abweisungsbescheid die Begründung, dass zum Zeitpunkt der behördlichen Erledigung kein Guthaben am Abgabenkonto vorhanden sei, ins Leere, da zum Zeitpunkt der behördlichen Erledigung sehr wohl ein rückzahlbares Guthaben am Abgabenkonto der Beschwerdeführerin vorhanden ist, da die „Verwahrung“ des Gelderlages iHv EUR 36.981.671,72 mangels bescheidmäßiger Legitimation aufgrund der Nichtigkeit der Vereinbarung vom 5.8.2014 auf keiner gesetzlichen Grundlage beruht.

Beantragt wurde, den Bescheid über die Abweisung des Rückzahlungsantrages vom 15.5.2024 wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben, dem Rückzahlungsantrag vom 10.5.2021 stattzugeben, gemäß § 262 Abs 2 BAO eine Beschwerdeentscheidung zu unterlassen und die Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten an das Bundesfinanzgericht vorzulegen sowie eine mündliche Verhandlung gemäß § 274 BAO durchzuführen.

Die innerhalb der verlängerten Beschwerdefrist eingebrachte Bescheidbeschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht antragsgemäß gemäß § 262 Abs. 2 BAO innerhalb von drei Monaten ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung vorgelegt.

In der mündlichen Verhandlung am 10.10.2025 führte der Vertreter des Finanzamtes aus, der Rückzahlungsantrag sei in einen Antrag auf Abrechnung nach § 216 BAO umzudeuten, weil am Abgabenkonto kein Guthaben vorhanden war und der Rückzahlungsantrag bereits aus diesem Grund abzuweisen wäre. Zu prüfen sei in Wahrheit, ob die Buchungen vom 12.08.2014 und vom 02.12.2014, mit denen das am Abgabenkonto der AG jeweils bestehende Guthaben aufgrund der strittigen Vereinbarung vom 05.08.2014 auf ein Verwahrkonto umgebucht worden sei, durchgeführt hätten werden dürfen.

Den Ausführungen in der Beschwerde sei insoweit zuzustimmen, als zivilrechtliche Vereinbarungen für Abgabenfestsetzungen nicht möglich seien. Hier gehe es aber um die Bestellung eines Pfandrechtes. Zivilrechtliche Vereinbarungen, wie Bürgschaften oder Pfandbestellungsurkunden bei Liegenschaften, kämen im Zuge des Einhebungsverfahrens immer wieder vor. Im vorliegenden Fall sei das Pfandrecht ex lege durch den faktischen Vorgang der Hinterlegung des Geldbetrages begründet worden; Dr. Ehrke-Rabel nehme auf § 222 BAO in ihrem Gutachten nicht Bezug.

Der steuerliche Vertreter führte dazu aus, in der Beschwerde vom 01.07.2024 werde ausführlich zu § 222 BAO Stellung genommen. Auf die Ausführungen werde verwiesen. Er vertrete die Rechtsmeinung, dass auch im Fall einer freiwilligen Hinterlegung von Geld

jedenfalls ein Bescheid hätte ergehen müssen. Da dieser nicht ergangen sei, sei die Vereinbarung nichtig. Der Geldbetrag müsste daher immer noch am Abgabenkonto liegen, sodass eine Rückzahlung möglich wäre.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte dazu vor, es würden offensichtlich die Begriffe „ex lege Pfandrecht“ und „Pfändungspfandrecht“ nicht auseinandergehalten. Wäre ein Sicherstellungsauftrag ergangen, hätte es ein Pfändungspfandrecht in Folge einer Exekution gegeben. § 222 BAO sehe hingegen die Begründung des Pfandrechtes ex lege durch den Realakt der Hinterlegung (zB eines Sparbuches oder eines Geldbetrages) vor. Ein Bescheid sei dabei nicht erforderlich; durch die Übergabe (im vorliegenden Fall durch den Erlag des Geldbetrages) werde das Pfandrecht ex lege begründet, andernfalls wäre § 222 BAO ohne normativen Gehalt. Er beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Der steuerliche Vertreter des Bf. beantragte unter Verweis auf die Ausführungen in der Bescheidbeschwerde die Stattgabe der Beschwerde, die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Auszahlung der 36.981.671,72 €.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren ist der Masseverwalter M im Konkursverfahren der X.AG (vormals x.AG).

Am 10.05.2021 stellte die steuerliche Vertreterin des Bf. beim Finanzamt für Großbetriebe den Antrag auf Rückzahlung eines Betrages in der Höhe von 36.981.671,72 €.

Rechtslage

Gemäß § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben und den zu diesen Abgaben zu erhebenden Nebenansprüchen, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, für jeden Abgabepflichtigen, bei Gesamtschuldverhältnissen für die Gesamtheit der zur Zahlung Verpflichteten, die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

§ 215 BAO lautet:

(1) Ein sich aus der Gebarung (§ 213) unter Außerachtlassung von Abgaben, deren Einhebung ausgesetzt ist, ergebendes Guthaben eines Abgabepflichtigen ist zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei derselben Abgabenbehörde hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

(2) Verbleibt nach der in Abs. 1 vorgesehenen Tilgung von Schuldigkeiten bei einer

Abgabenbehörde des Bundes ein Guthaben, ist dieses zunächst zur Tilgung dieser Behörde bekannter und fälliger Abgabenschuldigkeiten des Abgabepflichtigen bei einer anderen Abgabenbehörde des Bundes zu verwenden, soweit deren Einhebung nicht ausgesetzt ist. In weiterer Folge ist ein solches Guthaben zur Tilgung dieser Behörde bekannter fälliger Geldstrafen, Wertersatzes sowie im Finanzstrafverfahren angefallener sonstiger Geldansprüche bei einer Finanzstrafbehörde zu verwenden. Die für Zwecke dieser Tilgung erforderliche Verarbeitung von personenbezogenen Daten, wie insbesondere der automationsunterstützte Datenaustausch zwischen den beteiligten Behörden, ist zulässig.

(3) Ist der Abgabepflichtige nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig, so ist ein nach Anwendung der Abs. 1 und 2 noch verbleibendes Guthaben unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen zugunsten derjenigen zu verwenden, die nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes im eigenen Namen über das Guthaben zu verfügen berechtigt sind.

(4) Soweit Guthaben nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, sind sie nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 zurückzuzahlen oder unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zugunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.

§ 239 BAO lautet:

(1) Die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs. 4) kann auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen. Ist der Abgabepflichtige nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig, so können Rückzahlungen mit Wirkung für ihn unbeschadet der Vorschrift des § 80 Abs. 2 nur an diejenigen erfolgen, die nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über das Guthaben zu verfügen berechtigt sind. Die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs. 4) kann auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen.

(2) Die Abgabenbehörde kann den Rückzahlungsbetrag auf jenen Teil des Guthabens beschränken, der die Höhe jener Abgabenschuldigkeiten übersteigt, die der Abgabepflichtige nicht später als drei Monate nach der Stellung des Rückzahlungsantrages zu entrichten haben wird.

Gemäß § 216 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebahrung (§ 213) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77) abzusprechen. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig.

Rückzahlungsanträge unterliegen der Entscheidungspflicht im Sinne des § 85a BAO. Wird einem Antrag auf Rückzahlung nicht entsprochen, ist über den Antrag mit Bescheid abzusprechen. Dabei hat die Abgabenbehörde grundsätzlich über den Betrag abzusprechen,

der im Zeitpunkt der Antragstellung auf dem Abgabenkonto aufscheint (VwGH 16.05.2002, 2001/16/0375).

Der verfahrensgegenständliche Antrag wurde mit dem Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 15.05.2024 u.a. mit der Begründung abgewiesen, auf dem Abgabenkonto der AG bestehe kein Guthaben.

In der Beschwerde gegen diesen Bescheid wird dazu vorgebracht, im Zeitpunkt der behördlichen Erledigung habe sehr wohl ein rückzahlbares Guthaben am Abgabenkonto der X.AG bestanden, weil die „Verwahrung“ des Betrages in der Höhe von 36.981.671,72 € auf einem Verwahrkonto auf keiner gesetzlichen Grundlage beruhe.

Im Rückzahlungsantrag berief sich der Bf. auf die Ausführungen im Gutachten der Dr. Ehrke-Rabel vom 19.04.2021, in dem sich diese aufgrund einer planwidrigen Gesetzeslücke im Hinblick auf die Rückzahlung von Geldleistungen aufgrund nichtiger Vereinbarungen zwischen Abgabepflichtigen und Abgabenbehörde für eine analoge Anwendung des § 239 BAO ausspricht.

§ 239 Abs. 1 BAO verweist im Hinblick auf die Definition des Wortes „Guthaben“ auf § 215 BAO. Demnach kann nur ein sich aus der Gebarung nach § 213 BAO ergebendes Guthaben zu einer Rückzahlung führen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 239 BAO entsteht ein rückzahlbares Guthaben eines Abgabepflichtigen für diesen erst dann, wenn auf seinem Steuerkonto die Summe aller Gutschriften die Summe aller Lastschriften übersteigt. Dabei kommt es nicht auf die Gutschriften an, welche die Abgabenbehörde nach Auffassung des Abgabepflichtigen hätte durchführen müssen, sondern auf die von der Abgabenbehörde tatsächlich durchgeführten Gutschriften. Meinungsverschiedenheiten darüber, welche Gutschriften die Abgabenbehörde hätte durchführen müssen, können allenfalls Gegenstand eines Abrechnungsbescheides nach § 216 BAO sein (VwGH 20.02.2019, Ra 2017/13/0017, mwN).

Im Zeitpunkt der Einbringung des Rückzahlungsantrages wies das Abgabenkonto der X.AG – abgesehen von den gemäß § 212a BAO ausgesetzten Abgaben in der Höhe von 91.848.970,67 € – einen Rückstand in der Höhe von 66.918,89 € aus (Buchungsabfrage Abgabenkonto StNr. s). Insofern erfolgte die Abweisung des (vermeintlichen) Rückzahlungsantrages nach § 239 BAO durch das Finanzamt rechtskonform.

Gemäß § 216 BAO hat die Abgabenbehörde auf Antrag einen Abrechnungsbescheid über die Richtigkeit der Verbuchung zu erlassen.

Bei § 216 BAO geht es um die Klärung umstrittener abgabenrechtlicher Gebarungsakte schlechthin (VwGH 05.07.1999, 99/16/0115).

Im vorliegenden Fall ist nach dem Vorbringen im Rückzahlungsantrag und in der Beschwerde strittig, ob das damalige Finanzamt 1/23 berechtigt war, die Teilbeträge von 35.108.746,10 € (Buchung am 12.08.2014) und von 1.875.961,71 € (Buchung am 02.12.2014) vom Abgabenkonto der X.AG auf ein Verwahrkonto umzubuchen.

Ein derartiger Streit ist aber nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht in einem Verfahren nach § 239 Abs. 1 BAO, sondern in einem solchen nach § 216 BAO auszutragen (VwGH vom 25.02.1997, 93/14/0143).

Vom Masseverwalter wird vorgebracht, das Finanzamt habe die Verbuchungen ohne rechtliche Grundlage (und daher rechtswidrig) veranlasst, weil ein Sicherstellungsauftrag nach § 232 BAO nicht erlassen wurde und die Vereinbarung zwischen der damaligen Abgabepflichtigen x.AG und der Republik Österreich vom 05.08.2014 nichtig ist. Das Finanzamt hat die Umbuchungen aufgrund dieser Vereinbarung veranlasst. Aus diesem Vorbringen ergibt sich, dass im Fall seiner Richtigkeit die in Rede stehenden Buchungen unterbleiben hätten müssen. Strittig ist daher, ob die Gebarung am Abgabenkonto der X.AG am 12.08.2014 und am 02.12.2014 den gesetzlichen Vorschriften entsprach. Der angefochtene Bescheid vom 15.05.2024 über die Abweisung eines Rückzahlungsantrages ist daher nach seinem materiellen Gehalt, der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend, einer Deutung als Abrechnungsbescheid im Sinne des § 216 BAO zugänglich (vgl. VwGH 29.01.2004, 2000/15/0046, und die dort zitierte Vorjudikatur).

Die Frage einer analogen Anwendung des § 239 BAO auf Beträge, die auf Verwahrkonten verbucht wurden, stellt sich nicht, weil nach § 216 BAO die Richtigstellung unrichtiger Gebarungsvorgänge in Form der Erlassung eines Abrechnungsbescheides erfolgen kann und nach der Judikatur des VwGH die Möglichkeit besteht, einen Rückzahlungsantrag in einen Antrag auf Abrechnung umzudeuten, wenn am Abgabenkonto ein Guthaben nicht besteht und in Wahrheit die Gebarung am Abgabenkonto strittig ist.

Der durch das AbgÄG 2004 (BGBl I Nr. 180/2004) neu gefasste Text des § 216 BAO, der mit 31.12.2004 in Kraft getreten ist, trägt dem Umstand Rechnung, dass der Abrechnungsbescheid ganz allgemein dem Abspruch über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto dient. Darüber hinaus ist eine Befristung des Rechtes der Antragstellung aufgenommen worden. Die Antragsfrist für die Erlassung eines Abrechnungsbescheides beträgt fünf Jahre.

Die Frist beginnt mit Ablauf des Jahres, in dem die Buchung auf dem Abgabenkonto erfolgt ist, im vorliegenden Fall daher Ende 2014 (strittige Buchungen vom 12.08.2014 und 02.12.2014).

Der verfahrensgegenständliche Antrag wurde unbestritten am 10.05.2021 und daher nach Ablauf der gesetzlich vorgesehenen Antragsfrist eingebracht, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist. Es ist daher nicht erforderlich, auf das Vorbringen des Masseverwalters zur Nichtigkeit der Vereinbarung vom 05.08.2014 einzugehen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Dem Erkenntnis liegt die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sowie im Hinblick auf die fünfjährige Antragsfrist der eindeutige Wortlaut des § 216 BAO zugrunde, weshalb eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Beilage für die Parteien: Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 10.10.2025

Wien, am 10. Oktober 2025