



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW., Adr, vertreten durch Interacount Wirtschaftstreuhand Ges.m.b.H., 1010 Wien, Stubenring 6, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 25. Jänner 2008 betreffend Zurückweisung des Rückzahlungsantrag gemäß § 241 BAO vom 24. Juli 2007 zu ErfNr.xxx, St.Nr.xxx entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Zurückweisungsbescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die BW. (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) führt Prüfungen von Brandschutz- und Meldeanlagen durch über die sie sog. "Überwachungsberichte" erstellt.

Über eine entsprechende Anfrage teilte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der steuerlichen Vertreterin der Bw. mit Schreiben vom 20. Juni 2007 zur Geschäftszahl AZxxx ua. mit, dass durch das Abgabenänderungsgesetz 2001, BGBl. I 2001/144 die Gebührenpflicht von Zeugnissen insofern wesentlich geändert worden sei, als mit Wirksamkeit vom 1. Jänner 2002 nur mehr amtliche Zeugnisse der Gebühr unterliegen. Im vorliegenden Fall wäre zu prüfen, ob ein Organ einer Gebietskörperschaft vorliege, wobei der Begriff Organ einer Gebietskörperschaft ein funktioneller, kein organisatorischer sei. Sofern eines der folgenden Kriterien erfüllt sei, sei das Vorliegen einer funktionellen Organschaft anzunehmen (beliehenes Unternehmen):

- Der Rechtsträger wird dazu ermächtigt, für eine Gebietskörperschaft und damit in deren Namen aufzutreten;

- Der Rechtsträger kann Hoheitsakte setzen (Erlassen von bescheiden, Verordnungen usw.)
- Dem Rechtsträger sind Hoheitsbefugnisse hinsichtlich der von ihm ausgestellten Zeugnisse eingeräumt (Befugnis das Zeugnis wieder abzunehmen);
- Zur Überprüfung der vom Rechtsträger von Gesetzes wegen vorzunehmender Akte ist ein verwaltungsbehördlicher Instanzenzug eingerichtet;

Im Falle der Verweigerung des Rechtsträgers, ein Zeugnis auszustellen, ist entweder die Erlassung eines Negativbescheides gesetzlich vorgesehen oder ist die Sache einer Behörde zur weiteren Veranlassung vorzulegen;

Der zuständigen staatlichen Behörde sind gesetzliche Weisungsrechte oder besondere Aufsichtsrechte eingeräumt.

Weiters wäre der Inhalt der Überwachungsberichte zu prüfen, ob ein amtlicher Befund (Zeugnis-Feststellen von tatsächlichen Umständen) oder ein amtliches Gutachten vorliege, das nicht der Zeugnisgebühr unterliege. Enthält eine Schrift neben der Befundaufnahme auch noch Schlussfolgerungen eines Sachverständigen auf Grund seiner Fachkenntnisse, dann liege kein gebührenpflichtiges Zeugnis vor.

Mit Schreiben vom 24. Juli 2007 beantragte die steuerliche Vertreterin der Bw. beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien unter Hinweis auf diese Auskunft die Rückerstattung der entrichteten Beträge gemäß § 241 BAO von insgesamt € 228.445,40 auf ihr Bankkonto, da ab 1. Jänner 2002 amtliche Gutachten nicht mehr der Gebührenpflicht unterlägen. Entrichtete Gebühren "*gemäß § 14 Abs. 1 GebG*" für die Vergebührung der Überwachungsberichte für folgende Zeiträume:

2. Quartal 2007	16.537,60	bez. 23.07.2007
1. Quartal 2007	18.572,20	bez. 04.05.2007
4. Quartal 2006	19.790,40	bez. 25.01.2007
3. Quartal 2006	14.312,20	bez. 12.10.2006
2. Quartal 2006	14.697,20	bez. 14.07.2006
1. Quartal 2006	20.791,00	bez. 19.04.2006
4. Quartal 2005	17.675,00	bez. 30.01.2006
3. Quartal 2005	13.685,60	bez. 13.10.2005
2. Quartal 2005	15.125,60	bez. 14.07.2005
1. Quartal 2005	13.171,80	bez. 11.04.2005
4. Quartal 2004	16.728,40	bez. 10.01.2005
3. Quartal 2004	11.002,20	bez. 06.10.2004
2. Quartal 2004	11.826,00	bez. 16.07.2004
1. Quartal 2004	11.651,40	bez. 13.04.2004
4. Quartal 2003	12.878,80	bez. 19.01.2004
Gesamt	228.445,40	

Diesem Antrag wurden neben Muster der Überwachungsberichte auch zwei Kostenrechnungen und zwei Kostenaufstellungen (die sich im Wesentlichen nur durch die Beträge unterscheiden) mit auszugsweise folgendem Inhalt, beigelegt:

"KOSTENRECHNUNG		
<i>Für die in Ihrem Auftrag durchgeführten Prüfungen lt. Betreff stellen wir Ihnen unsere Eigenkosten mit</i>		<i>702,54 EURO</i>
<i>zuzüglich 20 % MWSt. von</i>	<i>702,54</i>	<i>140,51 EURO</i>
<i>zuzüglich 10 % MWSt. von</i>		<i>0,00 EURO</i>
<i>zusammen</i>		<i>843,05 EURO</i>
<i>in Rechnung"</i>		

"KOSTENAUFSTELLUNG

<i>"Art</i>	<i>Code</i>	<i>Anzahl</i>	<i>Einzel</i>	<i>Gesamt</i>
<i>Prüfer</i>	<i>Hi</i>	<i>5</i>	<i>61,69</i>	<i>309,80</i>
<i>Prüfer</i>	<i>Hi</i>	<i>3</i>	<i>65,67</i>	<i>197,67</i>
<i>Geschäftsführer</i>	<i>Q</i>	<i>0,25</i>	<i>131,78</i>	<i>32,95</i>
				<i>540,42</i>
<i>Verwaltungskostenbeitrag (30%):</i>				<i>162,12</i>
<i>Stempelmarken:</i>				<i>0,00</i>
<i>Mehrwertsteuer (20 %):</i>				<i>140,51</i>
<i>Mehrwertsteuer (10 %):</i>				<i>0,00</i>
<i>Rechnungsbetrag in EURO:</i>				<i>843,05"</i>

Mit Vorhalt vom 30. August 2007 ersuchte das Finanzamt die Bw. um Beantwortung folgender Fragen:

- "1) Sind Sie dazu ermächtigt, für eine Gebietskörperschaft und damit in deren Namen aufzutreten?*
- 2) Kommt Ihnen die allgemeine Befugnis zur Setzung von Hoheitsakten (Erlassung von Bescheiden und Verordnungen, Setzung von Akten unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls- und Zwangsgewalt) zu?*
- 3) Wurden Ihnen Hoheitsbefugnisse hinsichtlich der von ihnen auszustellenden Zeugnisse eingeräumt (zB die Befugnis dem Empfänger das Zeugnis wieder abzunehmen)?*
- 4) Wurde zur Überprüfung der von der Bw. von Gesetzes wegen vorzunehmenden Akte ein verwaltungsbehördlicher Instanzenzug eingerichtet (zB. Oberbehörde, die über Rechtsmittel der Erstbehörde entscheidet)?*
- 5) Ist für den Fall der Weigerung der Bw., ein Zeugnis auszustellen, entweder die Erlassung eines negativen Bescheides gesetzlich vorgesehen oder ist die Sache einer Behörde zur weiteren Veranlassung vorzulegen?*
- 6) Gibt es eine zuständige staatlichen Behörde, der zur Gewährleistung der inhaltlichen Richtigkeit des Handelns der Bw. bei der Ausstellung von Zeugnissen gesetzliche Weisungsrechte oder besondere Aufsichts- und Ingerenzmöglichkeiten (zB Berichts- u. Einschaurechte) eingeräumt sind?*
- 7) Zum Nachweis der Gebührenentrichtung wird um Vorlage sämtlicher Einzahlungsbelege ersucht."*

Die Fragen 1-5 beantwortet die Bw. in ihrem Antwortschreiben vom 11. September 2007 mit NEIN.

Zur Frage 6 wurde Folgendes ausgeführt:

"Die Prüfstelle ist vom BMWA als Prüf- und Überwachungsstelle gem. Akkreditierungsgesetz (BGBl. Nr. 468/1992 i.d.F. BGBl. Nr. 85/2002) mit Bescheid Zl.xxxxx vom 12.02.2004 akkreditiert. Der letzte Änderungsbescheid trägt die Zahl

yyyyy

Die Akkreditierung erfolgt unter anderem nach den Bestimmungen der ÖVE/ÖNORM EN IEC 17020

Entsprechend dem Akkreditierungsgesetz und der Norm erfolgen alle 18 Monate Kontrollaudits durch Sachverständige des Ministeriums, im Zuge derer die Einhaltung der Norm und die

Sicherstellung der Qualität der Prüfstelle überprüft werden. Ein Weisungsrecht hinsichtlich der rechtlichen Inhalte der Überwachungsberichte kommt dem Ministerium dabei aber nicht zu."

Außerdem legte die Bw. Kopien der Einzahlungsbelege für das 1. Quartal 2004 bis 2. Quartal 2007 vor. Nicht vorgelegt wurde der Einzahlungsbeleg für das 4. Quartal 2003.

Aus den vorgelegten Kopien ist ersichtlich, dass die Bw. die im Antrag genannten Beträge quartalsweise auf das Konto Nr. 5500000 bei der PSK überwiesen hat, wobei als Empfängerin jeweils die Finanzlandesdirektion für Wien Niederösterreich und Burgenland und als Verwendungszweck "Gebühren gemäß § 14 Abs. 1 Vergebührung unserer Überwachungsberichte" angeführt wurde.

Mit Bescheid vom 25. Jänner 2008 wies das Finanzamt den Antrag der Bw. auf Rückerstattung der an das Finanzamt entrichteten Beträge in Höhe von insgesamt € 228.445,40 (4. Quartal 2003 - 2. Quartal 2007) zurück. Zur Begründung wurde ua. ausgeführt, dass die Zurückweisung erfolge, weil der Antrag nicht zulässig sei. Antragsberechtigt hinsichtlich der Rückerstattung von zu Unrecht entrichteten festen Stempelgebühren sei nur der Eigenschuldner (das sei die Person, aus deren Vermögen die Zahlung stamme). Im vorliegenden Fall sei von Personen für die Erstellung von Prüfberichten Zeugnisgebühren an die Bw. abgeführt worden, die diese von den Kunden vereinnahmten Beträge an das Finanzamt entrichtet habe. Der Bw. komme daher keine Berechtigung zur Einbringung eines Rückerstattungsantrages für Beträge zu, die aus dem Vermögen anderer Personen stammen.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewandt, dass die Stempelgebühren wohl in den Ausgangsrechnungen Eingang gefunden hätten, so wie sonstige allgemeine Kosten, jedoch sei im Regelfall keine Barauslagenverrechnung erfolgt. Vielmehr sei eine allfällige Gebührenverrechnung im umsatzsteuerpflichtigen Gesamthonorar enthalten.

Darüber hinaus werde auf die Richtlinien für die Abgabeneinhebung (RAE) Rz 1953 verwiesen, wonach zur Antragstellung auch berechtigt sei, wer - ohne Abgabenschuldner oder haftender zu sein - eine Abgabe durch Verwendung von Wertzeichen zu Unrecht entrichtet hat (VwGH 16.10.1989, 88/15/0099). Im Erkenntnis VwGH 16.10.1989, 88/15/0099 werde wie Folgt ausgeführt:

"Die Frage, wer Gebührenschuldner ist, kann logischerweise erst auftreten, wenn die Frage der Gebührenpflicht zu bejahen ist. ... Wurden Wertzeichen (Stempelmarken) in der Absicht verwendet, eine Abgabe zu entrichten, so ist der entrichtete Betrag, soweit eine Abgabenschuld nicht besteht, gemäß § 241 Abs 2 BAO von der zur Erhebung der Abgabe zuständigen Abgabenbehörde auf Antrag zurückzuzahlen. Nach dieser Gesetzesstelle ist - anders als z.B. bei einem Antrag gemäß § 239 Abs 1 BAO - auch derjenige, der eine Abgabe zu Unrecht entrichtet hat, ohne Abgabenschuldner oder für die Abgabenschuld Haftender zu sein, zur Antragstellung berechtigt. Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 1 Z. 1 VwGG aufzuheben"

Es werde daher beantragt, dem Rückerstattungsanspruch stattzugeben.

Dem erwiderte das Finanzamt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 25.

Februar 2008 Folgendes:

" Wurden Wertzeichen (Stempelmarken) in der Absicht verwendet, eine Abgabe zu entrichten, so ist gemäß § 241 Abs 2 BAO der entrichtete Betrag, soweit keine Abgabenschuld besteht, auf Antrag zurückzuzahlen. Von den Auftraggebern der Prüfberichte wurde in der Meinung, eine Abgabe zu entrichten, der vermeintliche Betrag an die Prüfstelle bezahlt, die den Betrag an die Abgabenbehörde weitergeleitet hat. Antragsberechtigt zur Einbringung eines Rückerstattungsantrages kann nur derjenige sein, aus dessen Vermögen die vermeintliche Abgabe stammt. Im Falle der positiven Erledigung des Antrages soll die Rückzahlung somit wieder im Vermögen des Entrichters ihren Niederschlag finden. Diese Rechtsmeinung findet auch bei der in der Berufung angeführten Randzahl der Richtlinien für die Abgabeneinhebung Deckung. Auch in dem angeführten VwGH Erkenntnis vom 16.10.1989, 88/15/0099 wird zum Ausdruck gebracht, dass antragsberechtigt nur derjenige ist, der zu Unrecht eine Abgabe entrichtet (bezahlt) hat. Es ist aber keine Voraussetzung Abgabenschuldner oder Haftender zu sein."

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Bw. noch ergänzend vor, dass die von der Behörde angenommene Antragsberechtigung zur Einbringung eines Rückerstattungsantrages nur für denjenigen, aus dessen Vermögen die vermeintliche Abgabe stammt, dem Gesetzestext und den RAE nicht entnommen werden könne. Nach den Richtlinien für die Abgabeneinhebung (RAE) Rz 1953 sei zur Antragstellung auch berechtigt, wer - ohne Abgabenschuldner oder Haftender zu sein - eine Abgabe durch Verwendung von Wertzeichen zu Unrecht entrichtet hat (VwGH 16.10.1989, 88/15/0099). Die Entrichtung sei durch die Bw. erfolgt.

Die Stempelmarken seien im Regelfall in den Ausgangsrechnungen nicht ausgewiesen, sodass die Auftraggeber der Prüfberichte diese somit auch nicht "direkt" getragen hätten. Die Stempelgebühren mögen wohl in den Ausgangsrechnungen kalkulatorisch Eingang gefunden haben, so wie sonstige allgemeine Kosten, jedoch sei im Regelfall kein Barauslagenverrechnung erfolgt (Stempelgebühren seien keine durchlaufenden Posten gewesen). Vielmehr seien dem Kunden ein umsatzsteuerpflichtiges Gesamthonorar in Rechnung gestellt worden.

Es werde daher beantragt, dem Rückerstattungsanspruch stattzugeben und den berufsgegenständlichen Zurückweisungsbescheid vom 25. Jänner 2008 ersatzlos aufzuheben, sowohl wegen Rechtswidrigkeit, als auch aus verfahrensrechtlichen Gründen, da die Abgabenbehörde auf die Berufungsgründe der Bw. nicht eingegangen sei und somit auch ein diesbezüglicher Begründungs- und Verfahrensmangel vorliege.

Außerdem beantragte die Bw. die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Vorhalt vom 27. Jänner 2009 teilte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates sowohl der Bw. als auch dem Finanzamt mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstellt und aus welchen Gründen sie beabsichtigt, den angefochtenen Zurückweisungsbescheid ersatzlos aufzuheben, damit sodann nach Durchführung allfällig noch

erforderlicher Ermittlungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz eine inhaltliche Entscheidung über den Rückzahlungsantrag der Bw. (entweder durch Abweisung, Stattgabe oder teilweise Stattgabe) getroffen werden kann.

Das Finanzamt führte in seiner Stellungnahme vom 18. Februar 2009 dazu ua. aus, dass in der Kostenaufstellung eine Position "Verwaltungskostenbeitrag" aufscheine. Eine genaue Auflistung, welche Spesen mit diesem Betrag abgegolten werden, sei der Aufstellung nicht zu entnehmen. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens könne jedoch davon ausgegangen werden, dass in einem Verwaltungskostenbeitrag neben Bearbeitungsgebühren auch Portospesen und Gebühren enthalten seien, also die anfallenden Nebenspesen. Die Bw. vermöge auch aus der Feststellung, dass eine allfällige Gebührenverrechnung im umsatzsteuerpflichtigen Gesamthonorar enthalten sei, nichts für sich zu gewinnen, zumal USt und Gebühren einander nicht ausschließen würden (Hinweis auf § 15 Abs 3 GebG).

Nach Ansicht des Finanzamtes würden die Kostenrechnung samt Kostenaufstellungen keinen Nachweis dafür darstellen, dass die dem Finanzamt überwiesenen Gebührenbeträge auch aus dem Vermögen der Bw. geleistet wurden.

Das Finanzamt sei weiterhin der Ansicht, dass die Gebühren durch die Auftraggeber der Prüfberichte entrichtet worden seien und daher nur diese zur Stellung eines Antrages auf Rückzahlung berechtigt seien.

Die Bw. betonte in ihrer Stellungnahme vom 25. Februar 2002, dass sie im Regelfall auch der Entrichter der festen Gebühr gewesen sei und somit zur Antragstellung legitimiert sei. Sie bitte daher den Zurückweisungsbescheid vom 25. Jänner 2008 aufzuheben und dem Rückzahlungsantrag vom 24. Juli 2007 vollinhaltlich zu entsprechen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 241 BAO hat folgenden Wortlaut:

"1) Wurde eine Abgabe zu Unrecht zwangsweise eingebracht, so ist der zu Unrecht entrichtete Betrag über Antrag zurückzuzahlen.

(2) Wurden Wertzeichen (Stempelmarken) in der Absicht verwendet, eine Abgabe zu entrichten, so ist der entrichtete Betrag, soweit eine Abgabenschuld nicht besteht, von der zur Erhebung der Abgabe zuständigen Abgabenbehörde auf Antrag zurückzuzahlen.

(3) Anträge nach Abs. 1 und 2 können bis zum Ablauf des dritten Kalenderjahres gestellt werden, das auf das Jahr folgt, in dem der Betrag zu Unrecht entrichtet wurde."

Auch wenn mit dem 1. Jänner 2002 die Entrichtung der Gebühren durch Stempelmarken abgeschafft wurde, so gelten nach § 3 Abs. 2 Z. 1 GebG die Bestimmungen des § 241 Abs. 2 und Abs. 3 BAO sinngemäß.

§ 3 Abs. 2 GebG bestimmt hinsichtlich der Entrichtung der festen Gebühren nunmehr

Folgendes:

"1. Die festen Gebühren sind durch Barzahlung, durch Einzahlung mit Erlagschein, mittels Bankomat- oder Kreditkarte oder durch andere bargeldlose elektronische Zahlungsformen zu entrichten. Die über die Barzahlung und Einzahlung mit Erlagschein hinausgehenden zulässigen Entrichtungsarten sind bei der Behörde, bei der die gebührenpflichtigen Schriften oder Amtshandlungen anfallen, nach Maßgabe der technisch-organisatorischen Voraussetzungen zu bestimmen und entsprechend bekannt zu machen. Die Behörde hat die Höhe der entrichteten oder zu entrichtenden Gebühr im bezughabenden Verwaltungsakt in nachprüfbarer Weise festzuhalten. Im Übrigen gelten § 203 BAO und § 241 Abs. 2 und 3 BAO sinngemäß.

2. Der Rechtsträger der Behörde hat die in einem Kalendervierteljahr gemäß Z 1 entrichteten Gebühren bis zum 15. Tag des auf ein Kalendervierteljahr folgenden Monats an jene Finanzlandesdirektion, in deren Amtsbereich sich die jeweilige Behörde befindet, abzüglich der im § 14 Tarifpost 8 Abs. 4, Tarifpost 9 Abs. 5 und Tarifpost 16 Abs. 5 angeführten Pauschalbeträge abzuführen. Auf dem Zahlungs- oder Überweisungsbeleg sind der Gesamtbetrag der entrichteten Gebühren, der Gesamtbetrag der Pauschalbeträge sowie der abzuführende Nettobetrag anzuführen.

Im Hinblick auf die mit 1. Mai 2004 erfolgte Aufhebung der Finanzlandesdirektionen sind die bei der Verwaltungsbehörde entrichteten Gebühren vom Rechtsträger der Behörde nunmehr bis zum 15. Tag des auf ein Kalendervierteljahr folgenden Monats an das für die Erhebung der Gebühren sachlich zuständige Finanzamt, in dessen Amtsbereich sich die jeweilige Behörde befindet, abzuführen (siehe § 17a Abs. 4 AVOG iVm der Verordnung BGBl II 2004/166).

Zu der bis 31. Dezember 2001 bestehenden Rechtslage hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Frage, wer Gebührenschuldner ist, logisch erst auftreten kann, wenn die Frage der Gebührenpflicht zu bejahen ist. Nach § 241 Abs 2 BAO ist auch derjenige, der eine Abgabe zu Unrecht entrichtet hat, ohne Abgabenschuldner oder für die Abgabenschuld Haftender zu sein, zur Antragstellung berechtigt (vgl VwGH 16.10.1989, 88/15/0099). Das Ereignis, das den Anspruch auf Rückerstattung begründet, ist ein objektives, von der Kenntnis des Abgabenschuldners unabhängiges Geschehen. Es liegt darin, dass dem Abgabegläubiger unter dem Titel der Entrichtung einer Abgabe etwas zukommt, was ihm nicht gebührt. In diesem Augenblick entsteht die Pflicht des Abgabegläubigers, den zu Unrecht empfangenen Betrag zurückzugewähren und das Recht des Entrichtenden, den zu Unrecht entrichtenden Betrag zurückzufordern (vgl. VwGH 30.11.1964, 1147/64, Slg 3189/F).

Nach der früheren Rechtslage hing die Antragslegitimation somit nicht davon ab, wessen vermeintliche Gebührenschuld durch die Verwendung von Stempelmarken beglichen werden sollte, sondern war der "Entrichtende", dh. derjenige der - zu Unrecht - die Stempelmarken mit der Absicht verwendete, eine vermeintliche - eigene oder fremde - Gebührenschuld zu erfüllen, zur Einbringung eines Rückzahlungsantrages legitimiert. Wären beispielsweise die Überprüfungsberichte der Bw. vor 2002 von der Bw. mit "zu vielen" Stempelmarken versehen

worden, so wäre die Bw. selber - und nicht bloß ihre Kunden - zur Stellung eines Rückzahlungsantrages iSd § 241 Abs. 2 BAO legitimiert gewesen.

Seit 1. Jänner 2002 ist für die Entrichtung der festen Gebühren ein "2-stufiges" Verfahren vorgesehen bei dem als 1. Schritt Jemand für die - vermeintlich - gebührenpflichtige Schrift eine Zahlung an jene Behörde (Behörde im funktionellen Sinn - das kann auch ein beliehenes Unternehmen sein), bei der die Schrift angefallen ist, vornimmt und wird erst im 2. Schritt der eingehobene Gebührenbetrag von der Behörde an die zuständige Finanzlandesdirektion (bis 30. April 2004) bzw. an das zuständige Finanzamt (seit 1. Mai 2004) weitergeleitet.

Üblicherweise gibt es daher einen "Entrichter" der festen Gebühr (jene Person, die an die Behörde leistet) und eine davon verschiedene "Behörde" (die die empfangene Leistung an das Finanzamt abführt) und kommt nur dem "Entrichter" die Legitimation zu, bei der Abgabenbehörde nach § 241 Abs. 2 BAO iVm § 3 Abs. 2 Z. 1 GebG die Rückzahlung des von ihm zu Unrecht bezahlten Betrages zu fordern. Die Aufgabe der "Behörde" besteht nur darin, auf der bei ihr angefallenen Schrift einen Vermerk über die entrichtete oder zu entrichtende Gebühr anzubringen und die empfangenen Gebührenbeträge an die Abgabenbehörde abzuführen. Sie hat jedoch weder selber darüber abzusprechen, ob eine Gebührenpflicht besteht (vgl. dazu VwGH 22.05.2003, 2003/16/0066), noch steht ihr das Recht zu, bei der Abgabenbehörde die Rückzahlung der - ihrer Ansicht nach zu Unrecht - entrichtenden und abgeführten Beträge zu fordern.

Aus dem Vorbringen der Bw. ergibt sich allerdings, dass die Bw. nicht nur als "Behörde" gehandelt hat, in dem sie quartalsweise Überweisungen an die Finanzlandesdirektion bzw. ab 1. Mai 2004 an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien durchgeführt hat (wobei im Verfahren betreffend Zurückweisung des Rückzahlungsantrages dahingestellt bleiben kann, ob die Bw. zu Recht oder zu Unrecht von ihrer "Behördeneigenschaft" ausgegangen ist), sondern war im Regelfall sie selber auch diejenige, die die festen Gebühren entrichtet hat. Nach den von der Bw. vorgelegten Kostenrechnungen und Kostenaufstellungen, haben die Kunden der Bw. üblicherweise ein Gesamthonorar für die Durchführung bestimmter Überprüfungen samt abschließendem Prüfbericht bezahlt und hat die Bw. die Gebührenbeträge ihren Kunden gegenüber nicht gesondert ausgewiesen oder verrechnet. Die Gebühren haben lediglich in die Kalkulationen der Bw. Eingang gefunden und wurden somit von der Bw. selber und nicht von ihren Kunden getragen (das wirtschaftliche Risiko, ob eine Gebührenpflicht besteht bzw. in welcher Höhe lag durch das vereinbarte Pauschalentgelt bei der Bw.). Auch bei dem vom Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 18. Februar 2009 angesprochenen Verwaltungskostenbeitrag handelt es sich um einen Pauschalbetrag, da dieser - nach den vorgelegten Kostenaufstellungen - mit 30 % des zuvor errechneten Kosten der Überprüfung in Rechnung gestellt wurde. Auch wenn dieser

Verwaltungskostenbeitrag kalkulatorisch ua. dazu dienen sollte, allfällige Stempelgebühren abzudecken, so ändert dies nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nichts daran, dass dem Kunden gegenüber nicht offen gelegt wurde, ob bzw. in welcher Höhe Gebühren für die Prüfberichte anfallen. Die Höhe des Verwaltungskostenbeitrages wurde mit einem starren Prozentsatz des Entgeltes festgelegt (dessen Höhe sich offensichtlich danach bestimmt, wie hoch der Prüfungsaufwand ist - Anzahl/Zeitbedarf der Prüfer etc.) und ist nicht davon abhängig, wie viele Überprüfungsberichte ausgefertigt werden. Durch den fehlenden Ausweis der Gebührenbeträge gegenüber den Kunden kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Kunden mit der Zahlung an die Bw. die Absicht verfolgten, eine Abgabentrachtung vorzunehmen, sondern sollten allfällige mit der Erteilung der Überwachungsberichte zusammenhängende Gebührenschulden von der Bw. erfüllt werden und ist daher die Bw. als "Entrichter" der festen Gebühr anzusehen. Ebenso wie bei der Abgabentrachtung durch Stempelmarken (vgl. dazu VwGH 16.10.1989, 88/15/0099) kann sich auch bei einer Gebührenentrachtung nach § 3 Abs. 2 Z. 1 GebG die Frage, wer der Gebührenschuldner ist, erst stellen nach dem geklärt wurde, ob und nach welcher Tarifpost eine bestimmte Schrift gebührenpflichtig ist und ist daher der "Entrichter" der festen Gebühr auch dann zur Einbringung eines Rückzahlungsantrages nach § 241 Abs. 2 BAO legitimiert, wenn er die vermeintliche Gebührenschuld eines Dritten erfüllt hat. Für eine Rückzahlung nach § 241 Abs. 2 BAO kommt es allerdings nicht darauf an, welche Beträge von der Bw. in ihrer - vermeintlichen - Behördeneigenschaft an die Finanzlandesdirektion bzw. ans Finanzamt abgeführt hat, sondern hängt der Umfang der Antragslegitimation der Bw. davon ab, für welche Schriften sie selber eine Gebührenentrachtung iSd § 3 Abs. 2 Z. 1 GebG vorgenommen hat und sie daher als "Entrichter" der Gebühr anzusehen ist. Nach dem Vorbringen der Bw. erfolgte im Regelfall keine Barauslagenverrechnung mit den Kunden, woraus geschlossen wird, dass in Einzelfällen die Gebührenentrachtung doch durch die Kunden vorgenommen wurde. Diese sog. "Einzelfälle" ändern jedoch nichts daran, dass der Bw. für die sog. "Regelfälle" eine Antragslegitimation zukommt und wurde daher vom Finanzamt der Rückzahlungsantrag der Bw. zu Unrecht zurückgewiesen.

Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung wurde Abstand genommen, da die Stellungnahmen der Bw. bzw. der Amtspartei erkennen lassen, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lässt. Eine Abänderung des angefochtenen Bescheides in dem Sinn, dass dem Rückzahlungsantrag von der Abgabenbehörde 2. Instanz "*vollinhaltlich entsprochen wird*" (Berufungsbegehren der Bw.), kommt hier nicht in Betracht, da die Abänderungsbefugnis der Abgabenbehörde 2. Instanz durch die Sache beschränkt ist; "Sache" ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches

erster Instanz gebildet hat (vgl. VwGH 19.3.2001, 96/17/0441 mit Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, S. 2793 zu § 289 BAO).

In einem Verfahren betreffend Zurückweisung eines Antrages ist von der Berufungsbehörde ausschließlich zu prüfen, ob die Zurückweisung dem Gesetz entsprach. Wurde ein verfahrensrechtlicher Bescheid wie zB die Zurückweisung eines Antrages zu Unrecht erlassen, so hat die Berufungsbehörde diesen verfahrensrechtlichen Bescheid ersatzlos aufzuheben (siehe Ritz, Kommentar zur BAO3, Rz 34 zu § 289 BAO mit Hinweis auf Stoll, JBl. 1982, 12).

Die Berufungsbehörde darf aber nicht eine Sachentscheidung treffen, wenn die Verwaltungsbehörde erster Instanz aus Formalgründen einen Antrag zurückgewiesen hat, weil damit in der Sachfrage der Partei eine Instanz genommen wäre. Im Gegensatz zum umgekehrten Fall, bei dem die Behörde erster Instanz eine Sachentscheidung getroffen hat und damit auch bereits alle Prozessvoraussetzungen geprüft und somit auch darüber befunden hat (vgl. VwGH 28.6.1994, 92/05/0063 zum AVG).

Nach Stoll, Kommentar zur BAO, S 2796, ist Sache der Gegenstand des Verfahrens der Vorinstanz, soweit der ergangene Bescheid darüber abgesprochen hat. Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war im vorliegenden Fall der Antrag der Bw. auf Rückzahlung gemäß § 241 Abs. 2 BAO und wurde mit dem angefochtenen Bescheid nur über die Antragslegitimation abgesprochen. Es ist im zweitinstanzlichen Verfahren daher nur über die Antragslegitimation der Bw. eine Entscheidung zu treffen, nicht aber erstmals darüber, ob bzw. in welcher Höhe für die Überprüfungsberichte der Bw. eine Gebührenschuld entstanden ist und welche Beträge von der Bw. zu welchem Zeitpunkt zu Unrecht nach § 3 Abs. 2 Z. 1 GebG entrichtet wurden.

Es war daher der angefochtene Zurückweisungsbescheid ersatzlos aufzuheben. Damit ist der Rückzahlungsantrag der Bw. vom 24. Juli 2007 wieder unerledigt und wird über diesen Antrag - nach Durchführung der noch erforderlichen Ermittlungen zur Klärung der Anzahl der "Regelfälle" bzw. "Einzelfälle" - durch die Abgabenbehörde erster Instanz eine inhaltliche Entscheidung (entweder durch Abweisung, Stattgabe oder teilweise Stattgabe) zu treffen sein.

Wien, am 3. März 2009