



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der B-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 6. Dezember 2007 betreffend Zurückweisung eines Antrages entschieden:

Der Berufung wird insoweit stattgegeben, als der angefochtene Bescheid hinsichtlich des Antrages vom 19. November 2007 auf buchungsmäßige Richtigstellung des Abgabenkontos 1/7 der Berufungswerberin aufgehoben wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Antrag vom 19. November 2007 beantragte die Berufungswerberin (Bw), einerseits den Antrag des Masseverwalters vom 26. Juli 2007 auf Auszahlung des Betrages von € 380.000,00 abzuweisen sowie anderseits die Steuerkonten der Bw und der G-GmbH aufgrund des Rücktrittes des Masseverwalters gemäß § 21 KO ohne vorherigen Leistungsaustausch buchungsmäßig richtig zu stellen.

Das Finanzamt wies den Antrag betreffend Abweisung des Antrages des Masseverwalters der G-GmbH auf Auszahlung und Antrag auf buchungsmäßige Richtigstellung von Steuerkonten mit Bescheid vom 6. Dezember 2007 ab.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte die Bw aus, dass der Bescheid insoweit angefochten werde, als der Antrag, die Steuerkonten der Bw und der G-GmbH

aufgrund des Rücktrittes des Masseverwalters gemäß § 21 KO ohne vorherigen Leistungsaustausch buchungsmäßig richtig zu stellen, zurückgewiesen werde.

Entgegen der Ansicht der Finanzbehörde erster Instanz sei die Bw hinsichtlich dieses Antrages sehr wohl aktivlegitimiert, komme ihr Parteistellung im Sinne des § 78 Abs. 3 BAO zu und nehme sie deshalb auch zu Recht die Tätigkeit der Abgabenbehörde in Anspruch.

Unter Zugrundelegung des Ablaufes im Zusammenhang mit der Liegenschaftstransaktion betreffend die EZ 00 des Grundbuchs G und der damit verbundenen umsatzsteuerlichen Auswirkungen, wie sie sich aus der Darstellung des Masseverwalters und dem Steuerkonto ergäben, und welche zu einer Überrechnung der Vorsteuerbeträge vom Leistungsempfänger auf den Leistenden vor der (vollständigen) Zahlung geführt hätten, beziehe sich die Tätigkeit der Behörde in Bezug auf die G-GmbH zwangsläufig auch auf die Bw, sodass dieser ein rechtliches Interesse an einer abgabenrechtlich richtigen Behandlung auch in Bezug auf die G-GmbH zukomme, da eine buchungsmäßige Richtigstellung zwangsweise auf beiden Steuerkonten vorzunehmen sei. Dieses Rechtsschutzinteresse zeige sich im Übrigen auch daran, dass die nicht richtige, vollständige, rechtzeitige Erfassung des Rücktrittes des Masseverwalters vom Kaufvertrag gemäß § 21 KO – bereits zuvor hätte es mangels eines wirtschaftlichen Leistungsaustausches zu einer Überrechnung gar nicht kommen dürfen – zu einer unrichtigen Steuervorschreibung bei der Bw geführt habe, welche diese mit Berufung habe bekämpfen müssen. Zumindest in diesem Umfang komme der Bw daher Parteistellung zu und sei sie diesbezüglich auch legitimiert.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 2008 als unbegründet ab.

In dem dagegen eingebrochenen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Bw vor, dass auch, ja gerade dann, wenn ein Antrag gemäß § 239 BAO zu beurteilen sei, die Antragslegitimation der Bw gegeben sei und die Richtigstellung aufgrund des zugrunde liegenden Sachverhaltes gemäß dieser Bestimmung bereits von Amts wegen hätte erfolgen müssen.

Die Bw habe am 23. August 2005 Liegenschaftsanteile von der G-GmbH um einen Kaufpreis von € 1.900.000,00 zuzüglich € 380.000,00 Umsatzsteuer erworben. Die daraus resultierende Vorsteuer von € 380.000,00 sei dem Finanzamtskonto der Bw gutgeschrieben und als Teil der Kaufpreiszahlung auf das Finanzamtskonto der G-GmbH übertragen worden.

Bereits aufgrund dieser Abwicklung sei die Bw aufgrund öffentlich-rechtlicher Abgabenvorschriften rechtlich und wirtschaftlich beteiligt, sodass ihr Parteistellung im Sinne des § 78 BAO – welche natürlich bei der Beurteilung der Aktivlegitimation heranzuziehen sei –

zukomme. Ob diese Überrechnung überhaupt möglich und zulässig gewesen sei, obwohl noch keine (vollständige) Zahlung geleistet worden sei, sei von vornherein fraglich, könne jedoch für die Beurteilung der verfahrensgegenständlichen Frage aufgrund des weiteren Verlaufes dahingestellt bleiben.

Infolge Konkursöffnung über das Vermögen der G-GmbH am 9. Jänner 2007 habe der Masseverwalter gemäß § 21 KO den Rücktritt vom Kaufvertrag erklärt und sei dieser zivilrechtlich rückabgewickelt worden, sodass er – von Amts wegen – auch aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht rückabzuwickeln sei.

Aufgrund dieser Rückabwicklung sei allerdings die Bw auch wieder – zumindest verfahrensrechtlich – Abgabepflichtige im Sinne des § 239 BAO geworden, was seinen Niederschlag ja auch im Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 5. Oktober 2007 gefunden habe. Bereits unter diesem Aspekt ergebe sich eindeutig deren Legitimation zum gegenständlichen Antrag. Nach Kenntnis des Kaufrücktrittes hätte die Finanzbehörde erkennen müssen, dass – soweit ein solcher überhaupt schon vorgelegen sei – kein (umsatzsteuerpflichtiger) Leistungsaustausch (mehr) vorliege und die Angelegenheit auch aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht rückabwickeln müssen, was eben durch die beantragte buchungsmäßige Richtigstellung zu geschehen habe. Wegen des Erfordernisses der gesamten Rückabwicklung und des fehlenden Leistungsaustausches sei dann allerdings auch kein Raum mehr geblieben, am 5. Oktober 2007 der Bw die Umsatzsteuer wieder vorzuschreiben, weshalb sie dagegen auch fristgerecht Berufung erhoben habe.

Faktum sei, dass die Bw bereits aufgrund der Übertragung der Vorsteuer wirtschaftlich und umsatzsteuerlich beteiligt gewesen sei und ihr seither Parteistellung zukomme. Spätestens aufgrund der Rückabwicklung des Kaufvertrages stehe ihr zwangsläufig auch ein Anspruch auf Rückgängigmachung der Überrechnung zu und sei sie deshalb von der Tätigkeit der Behörde betroffen. Dies umso mehr auch im Zusammenhang mit der – zu Unrecht – erfolgten Vorschreibung der Umsatzsteuer mit Bescheid vom 5. Oktober 2007.

Dass die Aktivlegitimation der Bw gegeben sei, ergebe sich im Übrigen auch aus der Begründung der Berufungsvorentscheidung selbst, wenn unter dem rechtlichen Hinweis bezüglich der Richtigstellung des Steuerkontos der Bw auf das zuständige Finanzamt verwiesen werde. So sei es doch evident, dass die seinerzeitige Überrechnung ebenso wie die danach erfolgte Rückabwicklung Auswirkungen auf beide Steuerkonten haben müsse und eine Richtigstellung auf einem Konto zwangsläufig auch seinen Niederschlag im anderen finden müsse, sodass unter diesem Aspekt die Finanzbehörde als eine Einheit anzusehen sei und unterschiedliche örtliche Zuständigkeiten auf die Frage der Aktivlegitimation wohl keinen Einfluss haben könne.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die Belastung der Bw mit Umsatzsteuer trotz fehlenden Leistungsaustausches, wie sie zwangsläufig das Ergebnis einer nicht durchgeführten buchmäßigen Richtigstellung, insbesondere aber einer in Hinblick auf die erfolgte Rückabwicklung unzulässigen Auszahlung des Betrages an den Masseverwalter wäre, zu einer wirtschaftlich und abgabenrechtlich nicht gedeckten Belastung der Bw führen würde, aus welcher wohl Amtshaftungsansprüche resultieren müssten, da eine Überrechnung ohne (vollständigen) Leistungsaustausch von vornherein nicht hätte erfolgen dürfen oder aber zumindest der durch den Vertragsrücktritt jedenfalls unmöglich gewordene Leistungsaustausch auch zu einem Wegfall der Umsatzsteuerpflicht hätte führen müssen.

An der Parteistellung der Bw bestehe daher weder im Sinne des § 78 BAO noch im Sinne des § 239 BAO in materiell- als auch verfahrensrechtlicher Hinsicht Zweifel. Die Bw beantrage daher, ihrer Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 78 Abs. 1 BAO ist Partei im Abgabenverfahren der Abgabepflichtige (§ 77), im Berufungsverfahren auch jeder, der eine Berufung einbringt (Berufungswerber), einem Berufungsverfahren beigetreten ist (§§ 257 bis 259) oder, ohne Berufungswerber zu sein, einen Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) gestellt hat.

Gemäß § 78 Abs. 2 BAO sind Parteien des Abgabenverfahrens ferner,

- a) wenn die Erlassung von Feststellungsbescheiden vorgesehen ist, diejenigen, an die diese Bescheide ergehen (§ 191 Abs. 1 und 2);*
- b) wenn nach den Abgabenvorschriften Steuermessbeträge oder Einheitswerte zu zerlegen oder zuzuteilen sind, die Körperschaften, denen ein Zerlegungsanteil zugeteilt worden ist oder die auf eine Zuteilung Anspruch erheben.*

Gemäß § 78 Abs. 3 BAO haben andere als die genannten Personen die Rechtsstellung einer Partei dann und insoweit, als sie auf Grund abgabenrechtlicher Vorschriften die Tätigkeit einer Abgabenbehörde in Anspruch nehmen oder als sich die Tätigkeit einer Abgabenbehörde auf sie bezieht.

Soweit Guthaben nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, sind sie gemäß § 215 Abs. 4 BAO 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.

Gemäß § 216 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 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.

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben gemäß § 16 Abs. 1 UStG

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und

2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

Gemäß § 16 Abs. 3 Z 3 UStG gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn

eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung rückgängig gemacht worden ist.

Ein Anbringen ist zurückzuweisen, wenn es unzulässig ist. Eine Unzulässigkeit liegt zB bei mangelnder Aktivlegitimation vor (vgl. Ritz, BAO³ § 311 Tz 10).

Wer Partei des Abgabenverfahrens ist, bestimmen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.4.1998, 97/17/0131) ausschließlich die Abgabenvorschriften. Bloße wirtschaftliche Interessen oder die tatsächliche Tragung von Abgaben oder Kosten des Verfahrens eines anderen - z.B. auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung - begründen die Parteistellung des wirtschaftlich Belasteten in einem Abgabenverfahren nämlich nicht.

Die von der Bw begehrte Rückgängigmachung der Überrechnung des Betrages von € 376.000,00 vom 6. Juni 2006 vom Abgabenkonto der Bw auf das Abgabenkonto der G-GmbH ist als Überrechnung vom Abgabenkonto der G-GmbH auf das Abgabenkonto der Bw nach der Bestimmung des § 215 Abs. 4 BAO nur über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zulässig. Zur Stellung eines Antrages gemäß § 215 Abs. 4 BAO berechtigt ist der Abgabepflichtige, auf dessen Namen das Abgabenkonto lautet (vgl. VwGH 28.1.1981, 2259/78).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 12.11.1981, 81/15/0114) ist ein Guthaben iSd § 215 BAO grundsätzlich ein Vermögenswert des Abgabepflichtigen und es steht ihm zu, über diesen Vermögenswert - zB durch Umbuchungsantrag - zu verfügen und eine solche Verfügung im Abgabenverfahren - etwa nach § 311 BAO - zu verfolgen. Daher dürfen Umbuchungen von einem Abgabenkonto auf das Abgabenkonto eines anderen

Steuerpflichtigen grundsätzlich nur mit Zustimmung des Verfügungsberechtigten vorgenommen werden, wobei die Zustimmung auch von einem mit ordnungsmäßiger Geldvollmacht ausgestatteten Vertreter des Verfügungsberechtigten erteilt werden kann. Das bedeutet auch, dass die Abgabenbehörde dann, wenn sie gegen dieses Gebot verstößt, den unzulässigen Buchungsvorgang nicht wiederum rückgängig machen könnte. Mit der Rückgängigmachung würde sie nämlich wiederum gegen dasselbe Gebot verstößen: Sie würde die "Rückbuchung" (= Umbuchung) ohne Zustimmung des nunmehr Verfügungsberechtigten vornehmen (VwGH 23.5.1996, 94/15/0033). Eine Überrechnung (Übertragung eines Betrages von einem bei einem Finanzamt geführten Abgabenkonto auf ein Abgabenkonto eines anderen Finanzamtes) oder auch eine Umbuchung (Übertragung eines Betrages von einem bei einem Finanzamt geführten Abgabenkonto auf ein anderes Abgabenkonto desselben Finanzamtes) zugunsten eines anderen Abgabepflichtigen kann somit nur unter der Voraussetzung des § 215 Abs. 4 BAO beantragt werden (VwGH 29.11.1994, 94/14/0094).

Dass am Abgabenkonto der G-GmbH, über deren Vermögen am 9. Jänner 2007 das Konkursverfahren eröffnet wurde, am 19. November 2007 ein Guthaben in Höhe von € 376.000,00 bestanden hätte, wurde von der Bw auch nicht behauptet, sodass einem vom zur Verfügung über das vermeintliche Guthaben Berechtigten zulässigerweise eingebrachter Antrag schon aus diesem Grunde der Erfolg zu versagen gewesen wäre. Die Frage der Rechtmäßigkeit von Buchungen ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.10.1993, 91/15/0077) nicht im Rückzahlungsverfahren, sondern auf Antrag des Abgabepflichtigen im Abrechnungsbescheidverfahren (§ 216 BAO) zu klären. Ob Umbuchungen oder Überrechnungen gemäß § 215 BAO rechtmäßig sind, ist somit im Verfahren gemäß § 216 BAO zu entscheiden (VwGH 13.12.2007, 2006/14/0061).

Auch der von der Bw gestellte – in der Bundesabgabenordnung nicht vorgesehene - Antrag, die Steuerkonten der Bw und der G-GmbH buchungsmäßig richtigzustellen, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides zu werten, zumal das Finanzamt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.8.1992, 89/14/0218) eine der Rechtslage nicht entsprechende Buchung von Amts wegen richtigzustellen hat.

Mangels Verfügungsberechtigung bezüglich eines allfälligen Guthabens bzw. mangels Stellung als Abgabepflichtiger hinsichtlich der am Abgabenkonto der G-GmbH verbuchten Abgabenschuldigkeiten erweist sich die Zurückweisung bezüglich des Antrages auf buchungsmäßige Richtigstellung des Abgabenkontos der G-GmbH als rechtmäßig.

Wie der Bw bereits mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Juli 2008 vorgehalten wurde, ist bezüglich der Richtigstellung des Abgabenkontos der Bw das Finanzamt B örtlich zuständig. Ein Abspruch über den das Abgabenkonto der Bw betreffenden Antrag durfte somit im angefochtenen Bescheid infolge örtlicher Unzuständigkeit des Finanzamtes nicht erfolgen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.6.1994, 93/16/0001) ist in jedem Stadium des Verfahrens sowohl die sachliche als auch die örtliche Zuständigkeit der einschreitenden Abgabenbehörden von Amts wegen wahrzunehmen. Greift die im Berufungswege angerufene Abgabenbehörde zweiter Rechtsstufe (§ 74 BAO) die sich daraus ergebende Rechtswidrigkeit nicht auf, begründet dies eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, auch wenn dieser Umstand wie im gegenständlichen Fall in der Berufung nicht geltend gemacht wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Oktober 2009