



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 19. März 2004, vertreten durch Dr. X., als Masseverwalter, gegen den Abrechnungsbescheid (§ 216 BAO) des Finanzamtes Y. vom 27. Februar 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Die Verrechnung der Umsatzsteuergutschrift für Juni 2003 in Höhe von 2.373,98 € mit den Vorauszahlungen an Mindestkörperschaftsteuer für die Quartale 7–9/2001 (874,98 €), 1–3/2002 (437 €), 4– 6/2002 (437 €), 7–9/2002 (437 €) und 10–12/2002 (188 €) wird für unzulässig erklärt.

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen der W. GmbH wurde am 20. Juni 2001 das Ausgleichsverfahren und am 3. September 2001 der Anschlusskonkurs eröffnet.

Mit Gerichtsbeschluss vom 23. Oktober 2001 wurden die Ansprüche des Ausgleichsverwalters auf Entlohnung einschließlich Umsatzsteuer und Ersatz der Barauslagen gemäß § 33 AO in Höhe von 338.668,80 S (24.612,02 €) bestimmt. Mit weiterem Beschluss vom gleichen Tag erkannte das Konkursgericht den beiden im Ausgleichsverfahren tätig gewesenen bevorrechteten Gläubigerschutzverbänden Belohnungen gemäß § 35a AO in Höhe von 42.840 S (3.113,30 €) und 22.504,80 S (1.635,49 €) jeweils inklusive Umsatzsteuer zu. Der Ausgleichsverwalter bzw. nunmehrige Masseverwalter wurde ermächtigt, diese vom Gericht zugesprochenen Beträge unter Bedachtnahme auf § 47 KO aus Massemitteln zu entnehmen.

Mit dem Bericht vom 12. Juli 2002 zeigte der Masseverwalter dem Konkursgericht die Masseunzulänglichkeit im Sinne des § 124a Abs. 1 KO an, welche am 16. Juli 2002 öffentlich be-

kannt gemacht wurde. Dem Aktivstand des Massekontos zum 8. Juli 2002 (10.508,97 €) standen die obigen Masseforderungen (insgesamt 29.360,81 €) zuzüglich Masseverbindlichkeiten an Körperschaftsteuer (2.739,77 €) gegenüber.

Mit weiterem Bericht vom 18. Juni 2003 teilte der Masseverwalter dem Konkursgericht mit, dass die Masseforderungen aufgrund der gegebenen Masseinsuffizienz noch nicht befriedigt worden seien. Gleichzeitig beantragte er im Hinblick auf den nunmehrigen Stand des Massekontos (14.055,72 €) die Auszahlung von jeweils zwei Fünfteln seines Entlohnungsanspruches als vormaliger Ausgleichsverwalter und der Belohnungsansprüche der Gläubigerschutzverbände (in Summe 11.744,33 €). Weiters ersuchte der Masseverwalter um die Bewilligung eines Vorschusses auf seine Barauslagen im Anschlusskonkurs in Höhe von 500 € zuzüglich Umsatzsteuer. Diesen Anträgen entsprach das Konkursgericht mit Beschluss vom 23. Juni 2003.

Weiters geht aus dem von der Abgabenbehörde zweiter Instanz eingeholten Insolvenzakt hervor, dass der Masseverwalter nach der anteiligen Befriedigung (jeweils 2/5) seines Entlohnungsanspruches als Ausgleichsverwalter sowie der Belohnungen der Gläubigerschutzverbände mit der weiteren Befriedigung bis zur Verwertung der Konkursmasse innegehalten hat. Mit der Schlussrechnung vom 6. August 2004 legte er dem Konkursgericht einen Verteilungsentwurf nach § 47 Abs. 2 KO vor, in dem die noch nicht vollständig befriedigten Masseforderungen (mit Ausnahme der Körperschaftsteuerverbindlichkeiten) enthalten waren. Mit Beschluss gemäß § 122 KO vom 6. September 2004 wurde die Schlussrechnung konkursgerichtlich genehmigt. Laut Vollzugsnachweis vom 23. September 2004 wurden nach Maßgabe der vorhandenen Massemittel (19.946,63 €) der Entlohnungsanspruch des Masseverwalters im Anschlusskonkurs (7.927,85 €) sowie die noch offenen drei Fünftel der Ansprüche des Ausgleichsverwalters und der beiden Gläubigerschutzverbände mit einer Quote von je 78,0558 Prozent befriedigt. Am 24. September 2004 wurde der Konkurs mangels kostendeckenden Vermögens gemäß § 166 Abs. 2 KO aufgehoben. In der Folge wurde ein Nachtragsverteilungsverfahren gemäß § 138 Abs. 1 KO eingeleitet, in dem eine an die Masse ausbezahlte Umsatzsteuergutschrift für August 2004 (1.032,66 €) an die im Verteilungsentwurf ausgewiesenen Masseforderungen mit einer Quote von 18,415 Prozent zur Verteilung gelangte.

Bereits am 14. August 2003 hatte der Masseverwalter eine Umsatzsteuervoranmeldung für Juni 2003 eingereicht, in der die aus den zu zwei Fünfteln befriedigten Masseforderungen resultierenden Vorsteuern im Betrag von 2.373,98 € als Überschuss (Gutschrift) ausgewiesen waren. Die Rückzahlung des durch den Überschuss entstandenen Guthabens auf das Massekonto wurde beantragt.

Das Finanzamt gab dem Rückzahlungsantrag mit Bescheid vom 14. Oktober 2003 mit der Begründung keine Folge, dass die Umsatzsteuergutschrift (teilweise) mit Masseforderungen verrechnet worden sei. Nach der Aktenlage wurde die Aufrechnung mit der rückständigen Mindestkörperschaftsteuer für die Quartale 7–9/2001 (874,98 €), 1–3/2002 (437 €), 4–6/2002 (437 €), 7–9/2002 (437 €) und 10–12/2002 (188 €) vorgenommen. Die gegen den Bescheid über die Abweisung des Rückzahlungsantrages erhobene Berufung wurde mit rechtskräftiger Berufungsvorentscheidung abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 5. Februar 2004 stellte der Masseverwalter einen Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO. Darin vertrat er den Standpunkt, dass aus der Konkursmasse vor allem die Masseforderungen zu berichtigen seien. Da diese aufgrund der Masseunzulänglichkeit nicht vollständig beglichen werden könnten, sei die Befriedigungsreihenfolge des § 47 Abs. 2 KO einzuhalten. Nach Z 1 dieser Gesetzesstelle seien zunächst die unter § 46 Abs. 1 Z 1 KO fallenden, vom Masseverwalter vorschussweise bestrittenen Barauslagen zu berichtigen. Danach seien gemäß § 47 Abs. 2 Z 2 KO die übrigen Kosten des Anschlusskonkurses im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 1 KO einschließlich der Forderungen nach § 23 Abs. 1 Z 1 AO zu begleichen. Zu den sonach im Anschlusskonkurs als Masseforderungen zu berücksichtigenden Kosten des Ausgleichsverfahrens (§ 23 Abs. 1 Z 1 AO) zählten sowohl der Entlohnungsanspruch des Ausgleichsverwalters als auch die Belohnungsansprüche der bevorrechteten Gläubigerschutzverbände. Erst nach der vollständigen Liquidierung dieser Ansprüche seien die übrigen Masseforderungen (innerhalb gleicher Gruppen verhältnismäßig) zu befriedigen. Da die Körperschaftsteuer zu den übrigen Masseforderungen im Sinne des § 47 Abs. 2 Z 6 KO gehöre, sei eine Verrechnung der auf erstrangige Masseforderungen entfallenden Vorsteuer mit den offenen Vorauszahlungen auf die Mindestkörperschaftsteuer unzulässig. Dies widerspreche der im § 47 Abs. 2 Z 1 bis 6 normierten Rangordnung.

Mit dem angefochtenen Abrechnungsbescheid stellte das Finanzamt fest, dass die Aufrechnung von Masseforderungen mit einer Forderung der Masse keinen konkursrechtlichen Sonderbestimmungen unterliege und daher rechtmäßig sei.

In der form- und fristgerechten Berufung gegen den Abrechnungsbescheid wiederholte der Masseverwalter seinen Standpunkt. Ergänzend führte er aus, dass die Aufrechnung nur dann rechtens wäre, wenn sämtliche Masseforderungen mit einem besseren Rang in der Rangordnung des § 47 Abs. 2 KO befriedigt worden wären, was aber nicht der Fall sei.

Das Finanzamt legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 216 BAO idF BGBl. I 2004/180 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.

Im Berufungsfall ist strittig, ob die Aufrechnung der aus den Kosten des Ausgleichs- bzw. Anschlusskonkursverfahrens resultierenden Vorsteuerabzugsberechtigung, die eine Forderung der Masse darstellt, mit den Masseforderungen des Finanzamtes betreffend Mindestkörperschaftsteuer für die Quartale 7–9/2001, 1–3/2002, 4–6/2002, 7–9/2002 und 10–12/2002 zulässig ist.

Für die Verrechnung auf den Abgabenkonten sind grundsätzlich die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (§§ 214, 215 BAO) maßgeblich. Im Konkursverfahren ist jedoch zu beachten, dass den insolvenzrechtlichen Aufrechnungsregeln als spezielleren Bestimmungen Vorrang vor den abgabenrechtlichen Verrechnungsregeln zukommt (so zB VwGH 29. 1. 2004, 2000/15/0046).

Der durch die Insolvenzrechts-Novelle 2002, BGBl. I 2002/75, mit Wirksamkeit vom 1. Juli 2002 (auch für laufende Konkursverfahren) in die Konkursordnung eingefügte § 124a KO verpflichtet den Masseverwalter im Falle der Masseunzulänglichkeit, diese dem Gericht unverzüglich anzuzeigen und mit der Befriedigung der Massegläubiger innezuhalten. Gestattet sind ihm jedoch die zur weiteren Verwaltung und Verwertung gebotenen Rechtshandlungen. Die daraus entspringenden Masseforderungen, die auch als "Neumasseforderungen" bezeichnet werden, sind unverzüglich zu befriedigen. Mit dieser Bestimmung soll dem das Konkursverfahren beherrschenden Grundsatz der Gläubigergleichbehandlung entsprochen und der für den Fall der Masseunzulänglichkeit maßgeblichen Rangordnung des § 47 Abs. 2 KO bei der Befriedigung der Masseforderungen zum Durchbruch verholfen werden. Der erste Satz des § 124a Abs. 1 KO sieht deshalb vor, dass im Fall der Masseunzulänglichkeit eine sofortige Befriedigung der fälligen Masseforderungen nach § 124 Abs. 1 KO nicht mehr in Betracht kommt. Der Masseverwalter hat mit der Zahlung der fälligen Masseforderungen innezuhalten, die Verwertung möglichst rasch abzuschließen und die noch nicht (vollständig) befriedigten Masseforderungen anhand eines an § 47 Abs. 2 KO ausgerichteten Verteilungsentwurfes zu begleichen (vgl. Feil, Konkursordnung Praxiskommentar, 5. Auflage, Linde Verlag 2004, Rz 2 zu § 124a; Bock-Muhri, Das neue Insolvenzrecht, Verlag Österreich 2002, S. 316ff; Konecny, Masseunzulänglichkeit und Liquidität, ZIK 2003/4).

Massegläubiger können auch durch Aufrechnung Befriedigung erlangen. Das Finanzamt war sowohl Gläubiger als auch Schuldner der Konkursmasse und hat eine derartige Aufrechnung vorgenommen. Wie aus dem diesbezüglichen Aktenvermerk vom 8. Oktober 2003 hervorgeht, hat das Finanzamt die Kompensation auf § 124a Abs. 1 dritter Satz KO gestützt, indem es davon ausging, dass die zur Verrechnung herangezogenen offenen Körperschaftsteuervorauszahlungen aus "Tätigkeiten des Masseverwalters für die Gemeinschuldnerin" herrührten und daher unverzüglich zu entrichten seien. Dieser Ansicht vermag sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht anzuschließen: Zwar stellen die rückständigen Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer unbestrittenermaßen Masseforderungen im Sinne des § 46 KO dar, weil der Beginn des jeweiligen Kalendervierteljahres, für das diese zu entrichten sind, nach der Eröffnung des Ausgleichs- bzw. Anschlusskonkursverfahrens liegt. Auch ist die Mindestkörperschaftsteuer zumindest teilweise (das Quartal 10–12/2002 betreffend) nach dem Eintritt der Masseinsuffizienz entstanden. Die diesbezüglichen Abgabenansprüche können aber nicht als mit zur Verwaltung und Verwertung gebotenen Rechtshandlungen des Masseverwalters zusammenhänge Masseforderungen angesehen werden. Vielmehr gründet sich die besondere Steuerpflicht gemäß § 24 Abs. 4 KStG 1988 auf das Bestehen einer bestimmten Rechtsform zu Beginn des jeweiligen Kalendervierteljahres. Da somit kein zur Verwaltung und Verwertung gebotener Ausnahmefall im Sinne des § 124a Abs. 1 dritter Satz KO vorlag, bestand keine Verpflichtung des Masseverwalters zur unverzüglichen, also vorrangigen und von der Reihenfolge des § 47 Abs. 2 KO unabhängigen Begleichung der die Masse treffenden Körperschaftsteuerverbindlichkeiten. Im Berufungsfall greift somit das Zahlungsverbot des § 124a Abs. 1 erster Satz KO ein, was bedeutet, dass die auf die Bestimmungen der BAO gestützte Verrechnung der erst nach der öffentlichen Bekanntmachung der Masseunzulänglichkeit entstandenen bzw. wirksam gewordenen Umsatzsteuergutschrift für Juni 2003 nur nach Maßgabe des § 47 Abs. 2 KO vorgenommen werden kann.

Wie bereits erwähnt, bewirkt § 124a KO im Falle der Masseunzulänglichkeit eine Zahlungssperre für jene Masseforderungen, die nicht aus den zur Verwaltung und Verwertung der Konkursmasse gebotenen Rechtshandlungen herrühren. Diese Neuregelung greift in die Befriedigung der Masseforderungen ein und schafft eine von § 124 KO abweichende Regelung für deren Begleichung. Ungeachtet dessen wurde der angefochtene Abrechnungsbescheid erkennbar auf die in den Richtlinien zur Abgabeneinhebung 2003 (Rz 157 zu § 211) vertretene Auffassung gestützt, wonach die Aufrechnung von Masseforderungen mit einer Forderung der Masse selbst im Falle der Masseunzulänglichkeit zur Befriedigung aller Masseforderungen gleichen Ranges statthaft sei. Diese Aussage bezieht sich aber auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage vor dem Inkrafttreten des § 124a KO, welche aufgrund der Insolvenzrechts-Novelle 2002 als überholt bezeichnet werden muss. Denn die in

den Erkenntnissen vom 8. Oktober 1985, ZI. 85/14/0086, und 26. April 1993, ZI. 92/15/0012, zum Ausdruck gebrachte Rechtsanschauung, die Rangreihenfolge des § 47 Abs. 2 KO stelle keine Schranke für die sofortige Befriedigung einer Masseforderung dar, kann nicht auf das nunmehr ausdrücklich normierte Zahlungsverbot des § 124a KO übertragen werden. Im Hinblick auf den einhebungsrechtlichen Vorrang des Insolvenzrechtes vor den abgabenrechtlichen Verrechnungsregeln hatte daher die Aufrechnung der Vorsteuer mit den dem Zahlungsverbot des § 124a KO unterliegenden Steuerforderungen zu unterbleiben (vgl. dazu auch Kristen, Säumniszuschläge und Masseunzulänglichkeit, ZIK 2004/42; Fischerlehner, Zur Abgabenverrechnung bei Masseunzulänglichkeit, ZIK 2003/5).

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Rechtsstandpunkt des Masseverwalters, die Belohnungsansprüche der bevorrechteten Gläubigerschutzverbände für ihre Mitwirkung im Ausgleichsverfahren zählten zu den im Anschlusskonkurs im Rang des § 47 Abs. 2 Z 2 KO zu berücksichtigenden Forderungen iSd § 23 Abs. 1 Z 1 AO, nicht geteilt werden kann. Zwar handelt es sich bei derartigen Ansprüchen um bevorrechtete Forderungen nach § 23 Abs. 1 AO, die gemäß § 46 Abs. 2 KO im Anschlusskonkurs zusätzlich zu den Masseforderungen in jedem Konkursverfahren Berücksichtigung finden. Aufgrund der ausdrücklichen Anführung der Belohnungen der Gläubigerschutzverbände im § 23 Abs. 1 Z 5 AO stellen diese aber keine Kosten des Ausgleichsverfahrens gemäß § 23 Abs. 1 Z 1 AO dar. Diese Bestimmung umfasst nämlich nur die Kosten des Ausgleichsverfahrens im engeren Sinn, nicht aber sämtliche während eines Ausgleichsverfahrens anfallende Kosten möglicher Beteiligter, die unter § 23 Abs. 1 Z 2 oder 5 AO fallen können. Für diese Auffassung spricht nicht zuletzt auch, dass die bevorrechteten Gläubigerverbände überwiegend als Vertreter von Gläubigerinteressen tätig werden und ansonsten für Vertretungsleistungen weder im Ausgleichs- noch im Konkursverfahren Ersatzansprüche bestehen (§§ 28 Z 1 AO, 58 Z 1 KO). Folglich sind die Belohnungen der Gläubigerverbände für ihre Mitwirkung im Ausgleichsverfahren im Anschlusskonkurs den übrigen Masseforderungen iSd § 47 Abs. 2 Z 6 KO zuzurechnen.

Nun ist die Besonderheit des Berufungsfalles darin gelegen, dass auch eine dem Gesetz entsprechende Behandlung der Ansprüche der Gläubigerschutzverbände als übrige (letztrangige) Masseforderungen zu keiner (teilweisen) Befriedigung der Abgabenmasseforderungen geführt hätte, weil in diesem Fall aufgrund der Befriedigungsreihenfolge des § 47 Abs. 2 KO mit den zur Verteilung verfügbaren Massemitteln die vorrangigen Entlohnungsansprüche des Ausgleichs- bzw. Masseverwalters zur Gänze zu berichtigen gewesen wären, wodurch die vorhandenen Massemittel insgesamt aufgebraucht worden wären. Da die ungerechtfertigte Bevorzugung der Gläubigerschutzverbände letztlich zu Lasten der Ansprüche des Masseverwalters gegangen ist und der Abgabengläubiger hiedurch keinen Vermögensnachteil erlitten hat, mag es dahingestellt bleiben, ob die sich aus § 124a KO ergebende Aufrech-

nungsbeschränkung der Vorgangsweise des Finanzamtes auch dann entgegengestanden wäre, wenn im Aufrechnungswege eine "Korrektur" der fehlerhaften Verteilung des Massevermögens in einer der Rangordnung des § 47 Abs. 2 KO entsprechenden Weise zu Gunsten des Finanzamtes herbeigeführt werden hätte können. Da ein derartiger Sachverhalt nicht vorlag, konnte eine nähere Auseinandersetzung mit dieser Fragestellung unterbleiben. Vielmehr hatte sich die Berufungsentscheidung über den Abrechnungsantrag auf die Feststellung zu beschränken, dass die Verrechnung der Umsatzsteuergutschrift mit den offenen Körperschaftsteuervorauszahlungen dem § 124a KO zuwiderlief. Somit war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 10. Juni 2005