



GZ. RV/0567-W/03,
GZ. RV/1104-W/03,
GZ. RV/1548-W/03,
GZ. RV/1788-W/03,
GZ. RV/0004-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Masseverwalterin Dr. Eva-Maria Bachmann-Lang, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk in Wien betreffend Rückzahlung vom 26. November 2002, 6. Juni 2003, 29. August 2003, 6. Oktober 2003, 20. November 2003 entschieden:

Den Berufungen wird insoweit Folge gegeben, als ein Betrag von € 84,46 zurückgezahlt wird.

Im Übrigen werden die Berufungen als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 27. April 2001 wurde der Konkurs über das Vermögen der Bw. eröffnet.

1)

Die MV beantragte mit Schreiben vom 15. November 2002 die Rückzahlung des für den Voranmeldungszeitraum September 2002 in Höhe von € 498,72 vorangemeldeten Überschusses an Umsatzsteuer auf das Konkursanderkonto.

Diesen Antrag wies das Finanzamt mit Bescheid vom 26. November 2002 mit der Begründung ab, dass das "Guthaben (teilweise)" auf offene Masseforderungen angerechnet worden wäre.

In der dagegen am 23. Dezember 2002 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte die MV ein, dass weder zum Zeitpunkt der Stellung des Rückzahlungsantrages noch zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides Masseforderungen unberichtigt ausgehattet wären, weshalb das Guthaben zurückzuzahlen wäre. In eventu stellte die MV den Antrag auf Bekanntgabe, auf welche angeblich offenen Masseforderungen die Anrechnung erfolgt wäre.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 12. März 2003 mit der Begründung ab, dass die gegenständliche Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung 9/2002 als Massegutschrift mit den offenen Masseforderungen an Lohnabgaben für April und Mai 2002 verrechnet worden wäre. Darüber hinaus würden derzeit noch weitere offene Masseforderungen in Höhe von € 3.893,22 bestehen.

Mit Schreiben vom 11. April 2003 beantragte die MV die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zur Erstellung eines ergänzenden Vorbringens ersuchte sie um Gewährung einer Frist bis 30. Juni 2003, mit weiterem Schreiben vom 30. Juni 2003 schließlich bis 30. Juli 2003.

2)

Weiters beantragte die MV in der Umsatzsteuervoranmeldung für Februar 2003 vom 15. April 2003, eingebracht am 19. Mai 2003, die Rückzahlung des in Höhe von € 91,66 vorangemeldeten Überschusses auf das Konkursanderkonto.

Mit Bescheid vom 6. Juni 2003 wies das Finanzamt auch diesen Antrag ab und führte begründend aus, dass die Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung 2/2003 auf die Lohnsteuer 5/2001 als offene Masseforderung verrechnet worden wäre.

In der dagegen am 10. Juli 2003 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte die MV erneut ein, dass derzeit keine offenen Masseforderungen, insbesondere keine Lohnsteuer für Mai 2001, unberichtigt bestehen würden, da alle Forderungen zum Zeitpunkt ihres Entstehens seitens der Konkursmasse beglichen worden wären. Zur Berechnung der Steuern wäre ein Steuerberater beigezogen und auf dieser Basis seitens der Konkursmasse die entsprechenden Steuerverbindlichkeiten – bis auf den Zeitraum der Masseunzulänglichkeit – auch fristgerecht abgeführt worden, weshalb keine Masseforderungen unberichtigt aushaften könnten. Zum Zwecke der Ausführung der näheren Berufungsgründe wurde um Fristerstreckung bis zum 30. Oktober 2003, mit weiterem Schreiben vom 30. Oktober 2003 bis 31. Dezember 2003 ersucht.

3)

Mit Umsatzsteuervoranmeldung für Juni 2003 vom 18. August 2003 beantragte die MV die Rückzahlung des in Höhe von € 22,27 vorangemeldeten Überschusses auf das Konkursanderkonto.

Das Finanzamt wies auch den neuerlichen Rückzahlungsantrag mit Bescheid vom 29. August 2003 mit der Begründung ab, dass die Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung 6/2003 auf die Umsatzsteuervorauszahlung 5/2002 als offene Masseforderung verrechnet worden wäre.

Mit Schreiben vom 30. September 2003 brachte die MV dagegen rechtzeitig die Berufung ein und wandte ein, dass keine Umsatzsteuervorauszahlung 5/2002 als offene Masseforderung aushaften würde. Zwecks Vornahme allfälliger weiterer Ausführungen wurde um Fristerstreckung bis 31. Dezember 2003 ersucht.

4)

Weiters beantragte die MV in der Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2003 vom 15. September 2003 die Rückzahlung des in Höhe von € 226,78 vorangemeldeten Überschusses auf das Konkursanderkonto.

Mit Bescheid vom 6. Oktober 2003 wurde der Antrag wiederum abgewiesen und begründend ausgeführt, dass die betreffende Gutschrift mit offenen Masseforderungen verrechnet worden wäre.

In der am 6. November 2003 eingebrachten Berufung brachte die MV vor, dass für die Umsatzsteuervorauszahlung Juli 2003 keine offene Masseforderung aushaften würde, und

beantragte zwecks Vornahme allfälliger weiterer Ausführungen eine Fristerstreckung bis 15. Dezember 2003.

5)

Schließlich beantragte die MV in der Umsatzsteuervoranmeldung für September 2003 vom 17. November 2003 die Rückzahlung des in Höhe von € 119,52 vorangemeldeten Überschusses auf das Konkursanderkonto.

Das Finanzamt wies auch diesen Antrag mit Bescheid vom 20. November 2003 als unbegründet ab, da das "Guthaben (teilweise)" auf offene Masseforderungen angerechnet worden wäre.

Mit Schreiben vom 17. Dezember 2003 brachte die MV dagegen rechtzeitig die Berufung ein und wandte ein, dass weder derzeit noch zum 20. November 2003 unberichtigte Masseforderungen aushaften würden, die eine Abweisung des Rückzahlungsansuchens rechtfertigen könnten. Darüber hinaus gab die MV bekannt, dass es während des Jahres 2002 zu einer dem Handelsgericht Wien bekannt gegebenen sowie auch im Internet veröffentlichten Masseunzulänglichkeit gekommen wäre, und legte an das Finanzamt gerichtete Schreiben vom 23. August 2001 sowie vom 24. September 2002, worin die bisher vorgenommenen Zahlungen an Masseforderungen aufgelistet wurden bzw. zu den einzelnen vom Finanzamt als noch ausständig vorgehaltenen Masseforderungen Stellung genommen wurde, vor. Soweit Massezulänglichkeit bestanden habe, hätte die MV alle seitens des Steuerberaters bekannt gegebenen, auch aus der beigelegten Aufstellung ersichtlichen Masseforderungen an Umsatzsteuer sowie Lohnabgaben abgeführt.

Die Argumentation der MV stellt sich wie folgt tabellarisch dar:

Abgabe	Betrag	entrichtet am	
K 4-6/01	€ 437,49		nicht entrichtet
K 7-9/01	S 6.020,00	20.8.2001	
K 10-12/01	€ 437,49		nicht entrichtet
K 4-6/02	€ 437,00		nicht entrichtet
K 7-9/02	€ 437,00	19.8.2002	
K 10-12/02	€ 438,96	18.11.2002	
K 1-3/03	€ 437,00	18.2.2003	
K 4-6/03	€ 437,00	19.5.2003	
K 7-9/03	€ 437,00	20.8.2003	
K 10-12/03	€ 439,00	17.11.2003	
U 5/01	S 12.576,00	20.8.2001	
U 6/01	S 32.314,00	20.8.2001	

SZ U 5+6/01	S 898,00	16.10.2001	
U 7/01	S 2.197,00	17.9.2001	
U 8/01	S 28.379,00	16.10.2001	
U 9/01	S 39.188,00	16.11.2001	
U 10/01	S 30.616,00	20.12.2001	
U 11/01	€ 1.883,46	16.1.2002	
U 12/01	€ 3.783,78	18.2.2002	
SZ U 12/01	€ 75,68	15.4.2002	
U ½	€ 487,64	18.3.2002	
U 2/02	€ 437,00		bestritten
U 2/02	€ 916,01	18.4.2002	
U 3/02	€ 2.053,43	16.5.2002	
U 10/02	€ 37.164,06	18.12.2002	
U 10/02	€ 30,00	2.1.2003	
L+DB+DZ 5-7/01	S 37.221,00	29.8.2001	
L+DB+DZ 8/01	S 11.009,00	8.10.2001	
L+DB+DZ 9/01	S 11.009,00	16.10.2001	
L+DB+DZ 10/01	S 11.009,00	16.11.2001	
L+DB+DZ 11/01	S 12.804,00	20.12.2001	
L+DB+DZ 12/01	€ 1.254,75	16.1.2002	
L+DB+DZ 1/02	€ 486,43	18.2.2002	
L+DB+DZ 2/02	€ 384,96	18.3.2002	
L+DB+DZ 3/02 - 8/02			
U 4/02 - 7/02	€ 2.091,80	18.11.2002	

Bei dem am 3. März 2004 zur Klärung der Sach- und Rechtslage anberaumten Erörterungstermin brachte die MV ergänzend vor, dass die am 19. Juni 2001 für den Zeitraum Mai 2001 gebuchten Lohnabgaben in Wahrheit von der Lohnsteuerprüfung festgestellte Nachforderungen an Konkursforderungen darstellen würden.

Dies wurde vom Vertreter des Finanzamtes bestätigt und auch eingeräumt, dass offenbar Massegutschriften auf Konkursforderungen verrechnet worden wären.

Weiters wandte die MV ein, dass die Masseunzulänglichkeit bereits für Zeiträume ab Mai 2002 bestanden hätte, weshalb auch die Körperschaftsteuervorauszahlungen 4-6/02 darunterfallen würden.

Übereinstimmend brachten die Parteien vor, dass die tatsächlich in Höhe von S 11.009,00 bestehenden Lohnabgaben für Oktober 2001 bereits am 16. November 2001 entrichtet worden wären, jedoch die am 23. November 2001 erneut für diesen Zeitraum gebuchten Lohnabgaben offenbar von der Geschäftsführerin der Bw., Frau H., eigenmächtig und unrichtigerweise gemeldet worden wären. Diese Abgaben wären deshalb wieder abzuschreiben, da der Geschäftsführerin während des laufenden Konkursverfahrens keine Berechtigung zur Abgabe von Voranmeldungen zugekommen wäre. Gleiches würde auch für die lt. Rück-

standsaufgliederung in Höhe von € 1.748,92 aushaftenden Stundungszinsen für das Jahr 2002, die offenbar aus einem unzulässigen und deshalb auch abgewiesenen Stundungsansuchen der Geschäftsführerin resultieren würden, gelten.

Die MV wandte weiters ein, dass die aushaftende Umsatzsteuervorauszahlung 2/02 offenbar irrtümlich gebucht worden wäre, da deren Höhe den sonstigen Körperschaftsteuervorauszahlungen von € 437,00 entsprechen würde. Dem stimmte der Amtsbeauftragte zu.

Bezüglich der Lohnabgaben für Juli 2002 räumte der Vertreter des Finanzamtes ein, dass diese sich offenbar noch irrtümlich im Rückstand befinden würden, in Wahrheit aber bereits entrichtet wären.

Somit würden lediglich die in Höhe von € 437,00 sowie € 437,49 aushaftenden Körperschaftsteuervorauszahlungen 10-12/01 und 4-6/02 als mit den bisher in Höhe von insgesamt € 958,95 eingereichten (und dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegten) Umsatzsteuergutschriften zu verrechnenden Massedeforderungen verbleiben, weshalb ein Differenzbetrag von € 84,46 zur Rückzahlung gelangen müsste.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben grundsätzlich für jeden Abgabepflichtigen die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

Gemäß § 214 Abs. 1 BAO sind in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; an die Stelle des Fälligkeitstages hat der davon abweichende zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin zu treten. Haben mehrere Abgabenschuldigkeiten denselben Fälligkeitstag oder denselben davon abweichenden Zahlungstermin und reicht ein zu verrechnender Betrag zur Tilgung aller gleichzeitig zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten nicht aus, so hat die Verrechnung bei demselben Zahlungstermin auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag auf die früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen. Die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ist ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen.

Gemäß § 215 Abs. 1 BAO ist ein sich aus der Gebarung gemäß § 213 BAO unter Außerachtlassung von Abgaben, deren Einhebung ausgesetzt ist, ergebendes Guthaben eines Abgabepflichtigen zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei derselben Abgabenbehörde hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

Gemäß § 215 Abs. 4 BAO sind Guthaben, soweit sie nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 BAO zurückzuzahlen oder unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zu Gunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.

Gemäß § 239 Abs. 1 BAO kann auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) erfolgen.

Bestehen zwischen einem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde Meinungsverschiedenheiten, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, so hat die Abgabenbehörde gemäß § 216 BAO darüber auf Antrag zu entscheiden (Abrechnungsbescheid).

In Wahrheit besteht ein Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto der Bw. 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 25.2.1997, 93/14/0143). Da sich aus dem Vorbringen der MV ergibt, dass strittig ist, ob eine Kompensation des Guthabens mit anderen Abgabeforderungen zulässig ist, andernfalls ein Rückzahlungsanspruch zu Recht bestünde, ist der angefochtene Bescheid nach seinem materiellen Gehalt einer Deutung als Abrechnungsbescheid im Sinne des § 216 BAO zugänglich.

Strittig ist, ob die Rückzahlung der am Abgabenkonto der Bw. gebuchten Gutschriften an Umsatzsteuer für 9/02 in Höhe von € 498,72, für 2/03 von € 91,66, für 6/03 von € 22,27, für 7/03 von € 226,78 sowie für 9/03 von € 119,52 zulässig ist.

Ein Guthaben im Sinne des § 215 BAO stellt sich als Ergebnis der Gebarung auf dem Abgabenkonto dar. Weder zum Zeitpunkt der jeweiligen Antragstellung noch derzeit wurde bzw. wird ein Guthaben ausgewiesen.

In den Fällen der zusammengefassten Verbuchung der Gebarung nach § 214 Abs. 1 BAO sind Zahlungen und sonstige Gutschriften zunächst grundsätzlich auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen. Im Konkurs- oder Ausgleichsverfahren kommt den Aufrechnungsvorschriften von Konkurs- und Ausgleichsordnung Vorrang vor den Verrechnungsvorschriften des § 214 BAO zu.

Gemäß § 124 Abs. 1 KO sind die Massegläubiger ohne Rücksicht auf den Stand des Verfahrens zu befriedigen, sobald ihre Ansprüche feststehen und fällig sind.

Aus dem Vorbringen der MV, dass es während des Jahres 2002 (laut Ediktsdatei angezeigt vom 25. September 2002 bis 22. April 2003) zu einer Masseunzulänglichkeit gekommen wäre, lässt sich nichts gewinnen, da nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die

Aufrechnung von Masseforderungen gegen (die Abgaben betreffende) Forderungen der Masse entsprechend den Verrechnungsregeln der §§ 214 ff. BAO keiner konkursrechtlichen Sonderregelung unterliegt (VwGH 8.10.1985, 85/14/0086). Gleichlautend judiziert auch der Oberste Gerichtshof, wonach eine Unzulänglichkeit der Masse zur Befriedigung aller Masseforderungen gleichen Ranges die Aufrechnung aus dem Gedanken des § 124 Abs. 1 KO nicht beschränkt (OGH 26.3.1980, 6 Ob 564/80).

Darüber hinaus könnte dieser Einwand der Berufung ohnehin nicht zum Erfolg verhelfen, da sämtliche offenen Masseforderungen bereits wesentlich vor dem angezeigten Zeitraum der Masseunzulänglichkeit fällig waren. Dabei war zufolge der bereits dargestellten Rechtslage der Einwand, dass die Masseunzulänglichkeit bereits für Zeiträume ab Mai 2002 bestanden hätte, weshalb auch die Körperschaftsteuervorauszahlungen 4-6/02 darunterfallen würden, unerheblich und nicht weiter zu prüfen.

Die Aufrechnung ist gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz KO unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden oder wenn die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst nach der Konkurseröffnung erworben worden ist. Gemäß Abs. 3 können jedoch Ansprüche aufgerechnet werden, die nach der Konkurseröffnung entstehen oder wieder aufleben.

Daraus folgt, dass - vor Konkurseröffnung entstandene - Konkursforderungen des Abgabengläubigers nicht mit Gegenforderungen der Masse aus Umsatzsteuergutschriften, die während des laufenden Konkursverfahrens entstanden waren, gegenverrechnet werden können, sondern lediglich mit aushaftenden Masseforderungen.

Die zur mängelfreien Durchführung dieses Gebotes möglicherweise hilfreiche Trennung von Abgabekonten für Gebahrungsvorgänge, die Zeiträume vor bzw. nach Konkurseröffnung betreffen, wurde seitens des Finanzamtes jedoch nicht durchgeführt, weshalb es teilweise zu unzulässigen Verrechnungen kam.

Zu prüfen war daher, ob und in welcher Höhe im Falle ordnungsgemäßer Trennung der Abgabenschuldigkeiten in Konkurs- und Masseforderungen ein rückzahlbares Guthaben bestand.

Den im Zuge des Erörterungstermines glaubhaft vorgebrachten Einwendungen der MV, dass die Lohnabgaben für Mai 2001 in Wahrheit Konkursforderungen darstellen würden sowie die derzeit aushaftenden Lohnabgaben für Oktober 2001 zu Unrecht von der Geschäftsführerin gemeldet, aber nicht geschuldet wurden, konnte gefolgt werden. Ebenso war von der Richtigkeit des Einwandes bezüglich der aushaftenden Stundungszinsen auszugehen. Die noch im

Rückstand befindlichen Lohnabgaben für Juli 2002 waren nach der Aktenlage ohnehin bereits als entrichtet einzustufen.

Außerdem war entgegen der Ansicht der MV festzustellen, dass die Körperschaftsteuervorauszahlung 4-6/01 zur Gänze eine Konkursforderung darstellt und nicht aliquot aufzuteilen ist, da sich die Qualifikation einer Abgabenschuld gemäß § 46 KO danach richtet, wann der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt verwirklicht wurde. Im gegenständlichen Fall entstand die Steuerschuld der Körperschaftsteuervorauszahlung 4-6/01 - gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 BAO mit Beginn des Kalendervierteljahres - am 1. April 2001 und somit vor der am 27. April 2001 erfolgten Konkurseröffnung.

Schließlich war auch dem von der MV vorgebrachten und auch vom Vertreter des Finanzamtes bestätigten Einwand, dass die in Höhe der Körperschaftsteuervorauszahlungen aushaftende Umsatzsteuervorauszahlung 2/02 offenbar irrtümlich gebucht worden wäre, Folge zu geben.

Somit haften nach der Aktenlage lediglich die zunächst unverständlicherweise negierten, aber letztlich von der MV doch einbekannten Körperschaftsteuervorauszahlungen 10-12/01 sowie 4-6/02 als offene Massforderungen nach wie vor unberichtigt aus. Da somit während des laufenden Konkursverfahrens einander im Sinne des § 20 Abs. 3 KO aufrechenbare Forderungen gegenüberstanden, waren daher die aus der Zeit nach der Konkurseröffnung vorangemeldeten Umsatzsteuergutschriften zur Tilgung der aushaftenden Massforderungen zu verwenden.

Dabei war allerdings von den ursprünglich gebuchten Beträgen, nämlich € 437,49 für K 10-12/01 sowie € 437,00 für K 4-6/02 auszugehen, sodass nach Abzug der insgesamt in Höhe von € 958,95 vorangemeldeten Umsatzsteuergutschriften ein verbleibender Restbetrag von € 84,46 zur Rückzahlung gelangen kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 4. März 2004