

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache A GmbH, Adresse, als Masseverwalterin im Konkursverfahren der B GmbH, St.Nr. 0, Adresse1, über die Beschwerde vom 2.7.2014 gegen

- 1) den Abrechnungsbescheid vom 17.6.2014 gemäß § 216 BAO und
- 2) den Bescheid über die Abweisung eines Rückzahlungsantrages vom 26.11.2013 gemäß § 239 BAO

des Finanzamtes FA zu Recht erkannt:

- 1) Der Beschwerde gegen den **Abrechnungsbescheid** wird **teilweise stattgegeben** und festgestellt, dass die Verrechnung von Auftraggeberhaftungszahlungen in Höhe von 10.001,98 € mit Insolvenzforderungen nicht rechtmäßig gewesen ist.
- 2) Der Beschwerde gegen die Abweisung eines Antrages auf **Rückzahlung** eines Betrages von 13.105,24 € wird insoweit **teilweise stattgegeben**, als ein Betrag von 10.001,98 € antragsgemäß zurückzuzahlen ist.

Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Die Berechnung des zurückzuzahlenden Betrages ist dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Eine **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **zulässig**.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Beschluss des Landesgerichtes C vom 15.7.2013 wurde über das Vermögen der B GmbH, deren Geschäftszweig laut Firmenbuch Personalleasing und Anlagenbau war, das Sanierungsverfahren eröffnet.

Über Antrag der Masseverwalterin (in der Folge: Bf) wurde am 14.8.2013 die Schließung des Unternehmens bewilligt.

Nachdem die Schuldnerin ihren Sanierungsplanantrag zurückgezogen hatte, wurde die Bezeichnung des Verfahrens auf Konkursverfahren abgeändert (Beschluss vom 8.10.2013).

• **Rückzahlungsantrag**

Mit Eingabe vom 29.10.2013 übermittelte die Bf eine Aufstellung der im Zusammenhang mit der Auftraggeberhaftung (in der Folge: AGH) geleisteten Zahlungen unter Anschluss der aufgelisteten Ausgangsrechnungen. Da die Zahlungseingänge in Höhe von 13.105,24 € ausschließlich die Masse betreffen würden, werde ersucht, den ausgewiesenen Betrag auf das Massekonto zu überweisen.

Mit Bescheid vom 26.11.2013 wies das Finanzamt diesen Rückzahlungsantrag ab. Bei aufrechten Werkverträgen (Dauerschuldverhältnissen) sei nicht auf die Leistungserbringung, sondern auf den Abschluss des Werkvertrages abzustellen. Da anzunehmen sei, dass sämtliche Verträge bereits vor Konkursöffnung abgeschlossen worden seien, sei die Aufrechnung mit Konkursforderungen zu Recht erfolgt. Eine Rückzahlung an die Masse sei folglich nicht möglich.

Die Bf berief gegen diesen Bescheid und wandte ein, dass in der Bescheidbegründung auf den Abschluss des Werkvertrages und nicht auf den Tag der Leistungserbringung abgestellt werde. Nach Ansicht der Abgabenbehörde beginne auch bei Abschluss eines allfälligen Sanierungsplans eine ewige Aufrechnung mit Konkursforderungen, wenn die Geschäftsverbindung über das Konkursverfahren hinaus aufrechterhalten werde.

Diese Ansicht bedeute, dass während des Konkursverfahrens erbrachte Leistungen und die daraus erwirtschafteten AGH-Anteile am Erlös zur vorrangigen Befriedigung der GKK- und FA-Konkursforderungen führen würden. Damit würde die Insolvenzmasse in Höhe von 25 % der Erlöse ausgehöhlt und keine wie immer geartete Fortführung des Betriebs während des Insolvenzverfahrens ermöglicht. Nicht zuletzt führe diese Vorgangsweise zu einer Begünstigung der beiden Insolvenzgläubiger.

Nach Ansicht der Bf sei die Verweigerung der Herausgabe der im Massezeitraum (Leistungszeitraum) erwirtschafteten AGH-Beträge nicht rechtskonform. Diese seien an die Insolvenzmasse herauszugeben. Beantragt werde die ersatzlose Aufhebung des Bescheides und im Falle einer anders lautenden Entscheidung die Vorlage der Berufung an die nächste Instanz.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.6.2014 wies die Abgabenbehörde die Berufung (ab 1.1.2014: Beschwerde) als unbegründet ab, weil auf dem Abgabenkonto kein rückzahlbares Guthaben bestehe.

Im Hinblick auf die Verrechnung der zur Rückzahlung beantragten AGH-Zahlungen werde gesondert in einem Abrechnungsbescheid abgesprochen werden.

• **Abrechnungsbescheid**

Auf Grund der Beschwerde vom 9.12.2013 gegen den Bescheid über die Abweisung des Rückzahlungsantrages erließ das Finanzamt am 17.6.2014 einen Abrechnungsbescheid, mit welchem es die Rechtmäßigkeit der Verrechnung gemäß § 216 BAO feststellte.

Nach § 214 BAO seien Zahlungen und sonstige Gutschriften mit den dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschulden zu verrechnen. Bei den §§ 67a ASVG und 82a EStG handle es sich um eine vom konkreten Auftrag losgelöste Haftung. Telos dieser Bestimmung sei, den in der Baubranche häufig vorkommenden Sozialbetrag hintanzuhalten (ErläutRV 523 BlgNR 23. GP 2) und in der Insolvenz der Auftragnehmer die Sozialversicherungsträger und Finanzämter zu schützen (ErläutRV 523 BlgNR 23. GP 5). Dies zeige sich ua. in der Bestimmung des § 82a Abs. 4 EStG, wonach es sich beim Haftungsbetrag um eine Drittleistung handle, die nicht dem Zweiten Abschnitt des Ersten Teiles/Ersten Hauptstückes der Insolvenzordnung unterliege (Anfechtungsausschluss).

Den Auftraggebern müsse der Weg, sich durch Leistung des Haftungsbetrages von einer allfälligen Haftung zu befreien, auch nach Insolvenzeröffnung offen stehen, da sie sonst nach der Bestimmung des § 82a EStG auch nach Insolvenzeröffnung zur Haftung für ausständige Abgaben herangezogen werden könnten. Im Hinblick auf den vom Gesetzgeber bezweckten besonderen Schutz der Sozialversicherungsträger und Finanzämter erscheine die Anwendung des § 214 Abs. 1 BAO im Insolvenzfall notwendig, um diesen Schutz zu erreichen.

Entscheide sich der Auftraggeber für die Leistung des Haftungsbetrages, könne die Masse nur 75 % des Werklohnes beanspruchen, ohne eine Ergänzungszahlung nach § 3 Abs. 2 IO fordern zu können. Die auf Grund der „Drittleistungen“ eingelangten Zahlungen seien nach den allgemeinen sozialversicherungs- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften zu verrechnen.

Die Bestimmungen der §§ 19, 20 IO stünden der Anwendung des § 214 BAO nicht entgegen, da bei einer Drittleistung – worum es sich bei der AGH-Zahlung gemäß § 82a Abs. 4 EStG ausdrücklich handle – kein Fall einer Aufrechnung vorliege. Bei einer Drittleistung fehle das für eine Aufrechnung erforderliche Element der Gegenseitigkeit. Der Auftraggeber sei nicht Abgabenschuldner, er könne lediglich zur Haftung für lohnabhängige Abgaben gemäß § 82a EStG herangezogen werden.

Bei der AGH-Zahlung handle es sich, wie oben dargestellt, nicht um eine Zahlung des Auftraggebers an den Schuldner. Die Zahlung erfolge für die SV-Träger und die Finanzämter an das Dienstleistungszentrum (in der Folge: DLZ) und habe für den Auftraggeber eine haftungsbefreiende Wirkung. Durch diese Zahlung werde der Auftraggeber von der Zahlung des Werklohnes in Höhe von 25 % befreit. Das DLZ sei keine Zahlstelle gegenüber dem insolventen Auftragnehmer; dies führe zum Ausschluss der Anwendbarkeit des § 3 Abs. 2 IO.

Der Rückgriff auf § 3 Abs. 2 IO erscheine auch deshalb verfehlt, da der Gesetzgeber durch § 82a Abs. 4 EStG eine Regelung geschaffen habe, durch welche die Frage, ob der Auftraggeber durch die AGH-Zahlung von der Schuld befreit werde, eindeutig beantwortet

werde. Es gebe keine Hinweise, dass der Gesetzgeber die schuldbefreiende AGH-Zahlung im Insolvenzfall nicht habe zulassen wollen. Die Regelung des § 82a EStG sei vielmehr gerade mit Blick auf den Insolvenzfall getroffen worden.

Eine auf den Leistungszeitraum bezogene Aufteilung nach § 46 IO erscheine nicht geboten, da die Bestimmung des § 82a EStG gerade für den Fall der Insolvenz des Auftragnehmers zum Schutz der Abgabenforderungen geschaffen worden sei und dieser Zweck nur durch Verrechnung nach § 214 BAO erreicht werden könne.

Zahlungen und sonstige Gutschriften seien daher gemäß § 214 Abs. 1 BAO stets mit den dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschulden zu verrechnen. Dies gelte auch für AGH-Zahlungen, weshalb im Insolvenzfall AGH-Zahlungen mit Insolvenzforderungen zu verrechnen seien.

Den Beschwerdeausführungen sei entgegen zu halten, dass § 82a EStG gerade im Insolvenzfall den Ausfall von Insolvenzforderungen verhindern solle. Die Sonderstellung der Finanzverwaltung gegenüber der allgemeinen Gläubigerschaft sei vom Gesetzgeber gewünscht. Dass dies in besonders gelagerten Einzelfällen einer Sanierung abträglich sein könne, habe der Gesetzgeber in Kauf genommen. Auf die allgemeine Behauptung in der Beschwerde, dass bei Zutreffen der Rechtsansicht des Finanzamtes keine wie immer geartete Fortführung des Betriebes während des Insolvenzverfahrens ermöglicht werde, sei mangels entsprechend konkreten Vorbringens und Beweisanbotes nicht näher einzugehen, zumal die Unternehmensschließung schon mit Beschluss vom 14.8.2013 bewilligt worden sei.

Mit Eingabe vom 2.7.2014 stellte die Bf zum einen einen Vorlageantrag betreffend die Abweisung des Rückzahlungsantrages vom 26.11.2013, zum anderen erhob sie Beschwerde gegen den Abrechnungsbescheid vom 17.6.2014.

Wie bei Personaldienstleistungsfirmen üblich, funktioniere die Auftragsakquisition über persönliche Kontakte des Geschäftsführers bzw. dessen Vertriebsbeauftragten, wobei bei häufigen Beauftragungen allenfalls Rahmenverträge abgeschlossen würden. Die Fakturierung an den Auftraggeber erfolge bei kurzen Beauftragungen am Schluss des Auftrages bzw. würden die erbrachten Leistungen bei längerfristigen Aufträgen monatlich abgerechnet.

Grundsätzlich sei festzuhalten, dass die Werklohnforderungen seit jeher nicht verpfändet (zediert) gewesen seien. Die Kunden hätten, soweit die HFU-Liste nicht vorgelegen sei, stets die AGH-Anteile von 25 % an das DLZ und den Rest von 75 % an die Gemeinschuldnerin bezahlt.

Während des Massezeitraums habe die Masseverwalterin die Löhne und Gehälter samt den Lohnnebenkosten bezahlt.

Die Masseverwalterin habe daher am 29.10.2013 die Rückzahlung der sowohl an die OÖ Gebietskrankenkasse als auch an das Finanzamt geleisteten AGH-Beträge als Masseforderung beantragt. Die Einschränkung der AGH-Beträge auf den

Leistungszeitraum ab 15.7.2013 (Eröffnung des Sanierungsverfahrens) sei bisher gängige Praxis der OÖ Gebietskrankenkasse wie auch der Finanzbehörden gewesen, obwohl die Bf diese Einschränkung auf den Leistungszeitraum der Masse für nicht richtig halte. Dies deshalb, weil die AGH-Zahlungen der Auftraggeber an die Zahlung des Werklohnes, unabhängig vom Leistungszeitraum, gebunden seien. Im gegenständlichen Fall seien aus Kundenforderungen, die im Massezeitraum hätten eingebracht werden können, deren Leistungszeitraum vor dem Insolvenzverfahren gelegen sei, AGH-Beträge in Höhe von weiteren 11.567,10 € bezahlt worden, deren Rückzahlung bislang nicht beantragt worden sei.

Die beiden Rückzahlungsanträge vom 29.10.2013 an das Finanzamt bzw. die OÖ Gebietskrankenkasse würden sich nicht unterscheiden. Der Antrag an die OÖ Gebietskrankenkasse sei aber um die Rechnung Nr. 12485 vom 5.8.2013, D GmbH, Rechnungsbetrag 3.398,60 €, AGH 849,65 €, höher als jener an das Finanzamt, weil die Fa. D GmbH – aus welchen Gründen immer – den AGH-Betrag nicht an das DLZ, sondern direkt an die OÖ Gebietskrankenkasse bezahlt habe.

Die OÖ Gebietskrankenkasse habe auf Grund der Belegprüfung von der beantragten AGH-Rückzahlung einen Betrag von 11.567,10 € ausgeschieden, weil teilweise Leistungszeiträume vor Konkursöffnung vermutet worden seien, und am 13.11.2013 einen Betrag von 41.533,60 € überwiesen (vergleichsweise Erledigung).

Das Finanzamt habe den Rückzahlungsantrag mit Bescheid vom 26.11.2013 zur Gänze mit der Begründung abgewiesen, dass bei aufrechten Werkverträgen (Dauerschuldverhältnissen) nicht auf die Leistungserbringung, sondern den Abschluss des Werkvertrages abzustellen sei. Es sei angenommen worden, dass sämtliche Verträge bereits vor Konkursöffnung abgeschlossen worden seien, weshalb nach Ansicht der Abgabenbehörde die Aufrechnung mit Konkursforderungen zu Recht erfolgt sei und eine Rückzahlung an die Masse nicht erfolgen könne.

Es sei erstaunlich, welche Annahmen ohne Prüfung der Sachverhalte getroffen werden könnten.

Die Begründung des Abrechnungsbescheides vom 17.6.2014 gehe am Kern der Sachlage vorbei. Es sei nicht begründet und geklärt worden, warum die Vorschriften des Steuerrechts vorrangig anzuwenden seien und die Insolvenzordnung ohne Bedeutung sei.

Nach Ansicht der Bf knüpfe die AGH-Regelung gemäß § 67a Abs. 2 ASVG bzw. § 82a Abs. 2 EStG an den Zeitpunkt der Zahlung des Werklohnes an. Sämtliche Zahlungen, die der Kunde nach Insolvenzeröffnung geleistet habe, seien nicht mehr aufrechenbar und stünden daher alle damit geleisteten AGH-Zahlungen der Masse zu. Die Abweisung der Abgabenbehörde sei umso erstaunlicher, als die Gebietskrankenkasse in der gleichen Sache auf Basis der gleichen Rechtsverhältnisse anders entschieden habe.

Nach Insolvenzeröffnung geleistete AGH-Zahlungen dürften nicht mit Insolvenzforderungen der OÖ GKK bzw. des FA, sondern nur mit Masseforderungen verrechnet werden (ZIK 2013, 54 vom 2.5.2013). Im Übrigen sei auch auf den

Begutachtungsentwurf des BMF vom Mai 2014 (Insolvenz- und Verfahrensrecht, www.bmf.gv.at/Steuern/Neue_Erlasse.html) zu verweisen.

Beantragt werde daher, die Rechtsverhältnisse grundlegend zu klären und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben, damit der beantragte Betrag zur Auszahlung gelangen könne.

Die Bf fügte dem Vorlageantrag die Rückzahlungsanträge an die OÖ Gebietskrankenkasse und das Finanzamt, beide vom 29.10.2013, sowie die Entscheidung der OÖ Gebietskrankenkasse vom 12.11.2013 bei.

In einer Beschwerdeergänzung vom 22.7.2014 wies die Bf auf weitere Probleme hin. Die Haftungstatbestände sowohl des § 67a bis d ASVG als auch die Auftraggeberhaftung des § 82a EStG knüpften an das Erbringen einer Bauleistung im Sinne des § 19 Abs. 1a UStG an. Nach den Materialien zu § 67a ASVG werde die Arbeitskräfteüberlassung bei der Definition des § 19 Abs. 1a UStG nicht erwähnt, dh., der Gesetzgeber habe keine Notwendigkeit gesehen, in die Auftraggeberhaftung des § 67a ASVG bzw. des § 82a EStG auch die Arbeitskräfteüberlassung mit einzubeziehen, weil nach § 14 AÜG ohnehin eine Haftung des Beschäftigers für Dienstgeber- und Dienstnehmerbeiträge zur Sozialversicherung (als gewöhnlicher Bürge bzw. Ausfallsbürge) bestehen. Die Arbeitskräfteüberlassung sei sohin von den §§ 67a ASVG bzw. 82a ESG nicht umfasst.

Falle aber die Arbeitskräfteüberlassung nicht unter §§ 67a ASVG bzw. 82a ESG, dann seien sämtliche AGH-Zahlungen irrtümlich geleistet worden und nicht unanfechtbar, sondern in voller Höhe anfechtbar.

Was die Aufrechnung der AGH-Zahlungen aus von der Masseverwalterin abgerechneten Baustellen gemäß § 214 BAO betreffe, sei folgendes ergänzend festzustellen:

Entsprechend der ständigen Judikatur des VwGH gingen die Aufrechnungsvorschriften der Insolvenzordnung als spezielle Bestimmungen den Verrechnungsvorschriften der BAO nach §§ 213 ff vor (zB VwGH 19.3.1997, 96/16/0052).

Da nach §§ 19, 20 IO die Verrechnung von Masseforderungen mit Insolvenzforderungen ausgeschlossen sei, könne die Abgabenbehörde die für nach Konkursöffnung gelegten Rechnungen lukrierten AGH-Zahlungen nicht mit den ältesten Abgabenforderungen (= Insolvenzforderungen) verrechnen. Die AGH-Zahlungen aus nach der Konkursöffnung gelegten Rechnungen wären lediglich mit nach Konkursöffnung entstandenen Abgabenforderungen zu verrechnen. Da die Masseverwalterin nach Konkursöffnung ihren Abgabenverbindlichkeiten nachgekommen sei, sei das AGH-Guthaben aus den nach Konkursöffnung gelegten und bezahlten Rechnungen an die Konkursmasse auszuzahlen.

Der angefochtene Bescheid sei mit Rechtswidrigkeit behaftet und daher ersatzlos aufzuheben.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.8.2014 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und verwies auf die Ausführungen im Abrechnungsbescheid. Die in der

Beschwerde dargelegten Sachverhalte ließen keine Umstände erkennen, die zu einer anderen Beurteilung führen würden.

Am 26.8.2014 stellte die Bf - ebenfalls ohne Erstattung eines neuen Vorbringens - einen Vorlageantrag den Abrechnungsbescheid betreffend.

Mit Eingabe vom 30.7.2015 brachte die Bf beim LG C als Konkursgericht eine insolvenzrechtliche Feststellungsklage wegen 13.105,24 € gegen die Republik Österreich (das Finanzamt FA) ein.

Die Bf brachte in dieser Klage im Wesentlichen vor, dass die Schuldnerin vor und nach Eröffnung des Konkursverfahrens anderen Unternehmen Arbeitskräfte überlassen habe, welche bei diesen anderen Unternehmen ua. Bauleistungen erbracht hätten. Alle hier relevanten Zahlungen seien nach Eröffnung des Konkursverfahrens erfolgt. Die Schuldnerin sei bei Konkurseröffnung nicht in der HFU-Gesamtliste geführt gewesen. Nach § 82a EStG entstehe eine Haftung für lohnabhängige Abgaben erst mit Zahlung des Werklohns und könne diese erst nach erfolgloser Exekution bei der Schuldnerin oder bei Vorliegen eines Insolvenztatbestandes nach § 1 IESG geltend gemacht werden.

Die Aufrechnung bzw. Verrechnung richte sich nach der insolvenzrechtlichen Qualifikation des Abgabenanspruches; die vom Finanzamt vorgenommene Verrechnung nach § 214 BAO widerspreche den Bestimmungen des Insolvenzrechtes. Das Finanzamt sei als Folge der AGH-Zahlungen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Schuldnerin der Konkursmasse geworden, weshalb ihm eine Aufrechnungsbefugnis nach § 20 IO von vornherein nicht zustehe.

Die Bf stellte den Antrag, das Gericht möge feststellen, dass die – durch Ab-/Verrechnung mit nach Eröffnung des Konkursverfahrens vereinnahmten AGH-Zahlungen gedeckten – Forderungen der Beklagten nicht als vorrangig zu befriedigende Forderungen, sohin nicht als Masseforderungen, zu qualifizieren seien und ein Recht (der Beklagten) auf abgesonderte und/oder sonst bevorzugte, die übrigen Konkursgläubiger ausschließende Deckung von Insolvenzforderungen durch Verrechnung mit nach Eröffnung des Konkursverfahrens vereinnahmten AGH-Zahlungen nicht bestehet, in eventu, die Beklagte sei schuldig, der Klägerin binnen 14 Tagen bei sonstiger Exekution den Betrag von 13.105,24 € samt 4 % Zinsen seit 20.10.2013 zu bezahlen.

Die Bf stellte sich auch im Verfahren vor dem LG C auf den Standpunkt, dass die zitierte Haftungsbestimmung schon deswegen nicht anwendbar sei, weil nach deren ausdrücklichem Wortlaut die Weitergabe von Bauleistungen Voraussetzung sei und diese Voraussetzung im Fall der Personalüberlassung nicht erfüllt sei.

In der Klagebeantwortung vom 3.9.2015 führte die Finanzprokuratur als Vertreterin der Republik Österreich im Wesentlichen aus, dass die beklagte Partei im Insolvenzverfahren über das Vermögen der Schuldnerin Abgabenforderungen von 93.751,07 €, die sich beinahe zur Gänze aus den dort detailliert aufgelisteten Lohnabgaben zusammensetzten, als Insolvenzforderungen angemeldet habe. Diese Insolvenzforderungen habe die beklagte Partei mit den AGH-Zahlungen von 13.105,24 € verrechnet.

Außer Streit wurde gestellt, dass die klagende Partei sämtliche Abgabenverbindlichkeiten nach Insolvenzeröffnung bedient habe und daher keine Masseforderungen offen seien.

Die Finanzprokuratur bestritt die Zulässigkeit des Rechtsweges, weil die Lösung der hier interessierenden Rechtsfrage ausschließlich von Normen des öffentlichen Rechts, konkret der §§ 19 UStG 1994, 82a EStG und 214 BAO, abhänge. Der klagenden Partei fehle es zudem an einem Feststellungsinteresse, da beim BFG eine Beschwerde anhängig sei und ein Rechtsstreit durch Feststellungsklage nicht vermieden werden könne. Die Klärung der Rechtsfrage erfolge daher durch die Abgabenbehörden, die gemäß § 116 Abs. 2 BAO an eine gerichtliche Entscheidung nicht gebunden seien.

In seiner Entscheidung vom 29.1.2016 wies der zuständige Richter die Einrede der Unzulässigkeit des Rechtsweges ebenso ab wie das Klagehauptbegehren, gab aber dem Eventualklagebegehren statt.

Im Rekurs bzw. der Berufung focht die Finanzprokuratur als Vertreterin der Republik Österreich den Beschluss bzw. das Urteil zur Gänze wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung an.

Im Rekurs wandte sie im Wesentlichen ein, dass der Rechtsweg zwar für die insolvenzrechtliche Qualifikation einer Abgabenforderung zulässig sei, nicht aber für eine Bereicherungsklage gegen die Republik Österreich wegen behaupteter irrtümlicher Zahlung einer Masseforderung; die Rückforderung von geleisteten Abgabenforderungen gehöre ganz allgemein nicht auf den ordentlichen Rechtsweg. Im vorliegenden Fall gehe es ausschließlich um die Anwendung von Normen des öffentlichen Rechts, konkret der §§ 19 UStG, 82a EStG und 214 BAO.

In der Berufung brachte die Finanzprokuratur im Wesentlichen vor, dass gemäß § 82a Abs. 4 EStG eine Drittzahlung vorliege, sodass § 214 BAO anzuwenden sei und nicht die diesbezüglichen Bestimmungen der Insolvenzordnung. Da es sich bei den AGH-Zahlungen um Drittleistungen handle und daher keine Aufrechnung erfolgt sei, stünden dem die §§ 19 und 20 IO nicht entgegen.

Stehe man aber auf dem Standpunkt, dass § 82a Abs. 4 EStG nur die AGH-Zahlungen der Anfechtung entziehen wolle und ausschließlich zu diesem Zweck statuiere, dass die AGH-Zahlung als Drittleistung gelte, Leistender aber der Auftragnehmer sei, zu dessen Gunsten auch die Verrechnung auf dem Abgabenkonto erfolge, zumal der Auftraggeber gegenüber dem Auftragnehmer von der Schuld befreit werde, würde es sich bei der AGH-Zahlung nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt, aber auch zivilrechtlich um eine Zahlung des Auftragnehmers handeln, die den §§ 19 und 20 IO unterliegen würde.

Diesfalls überzeuge die Auffassung von Reisenhofer, Die Auftraggeberhaftung gemäß §§ 67a ff ASVG im Konkurs des Subunternehmers, ZIK 2008/248, die darauf hinweise, dass eine Aufrechnung von Insolvenzforderungen und Gegenforderungen der Insolvenzmasse nach § 20 Abs. 1 IO insoweit zulässig sei, als sich die beiden Forderungen bei Insolvenzeröffnung aufrechenbar gegenüber gestanden seien.

Da im vorliegenden Fall der Anspruch der Schuldnerin auf den Werklohn schon mit Abschluss des Werkvertrages vor Insolvenzeröffnung entstanden sei, sei die Forderung in ihrem Kern schon vor der Insolvenzeröffnung vorgelegen und könne die Aufrechnung mit Insolvenzforderungen erfolgen (Schubert in Konecny/Schubert, Insolvenzgesetze, § 20 KO Rz 32; Gamerith in Bartsch/Pollak/Buchegger, Österreichisches Insolvenzrecht⁴, § 20 KO Rz 7).

Der Auffassung Reisenhofers sei gegenüber derjenigen von Derntl der Vorzug zu geben, soweit der von der beklagten Partei primär vertretenen Verrechnung der AGH-Zahlungen als Drittleistung nach § 214 Abs. 1 BAO nicht gefolgt werde. Zum einen liege, gehe man mit Reisenhofer von der Anwendbarkeit der Bestimmungen der IO aus, keine Lücke vor, die nach §§ 46 Z 2 iVm 51 IO geschlossen werden müsse, zum anderen sei die Abgrenzung in der Praxis erheblich leichter umzusetzen, weil auf den leicht zu eruierenden Vertragsabschluss abgestellt werden könne. Die Auffassung Derntls sei schon deshalb abzulehnen, weil völlig unklar sei, nach welchen Grundsätzen die Aufteilung des einerseits an das DLZ und andererseits an die Masse zu leistenden Werklohns des Auftraggebers zu erfolgen habe. Hätte die Aufteilung nach der Fertigungszeit, den Fertigungskosten (insgesamt oder nur nach Lohnaufwand) jeweils vor und nach Insolvenzeröffnung zu erfolgen? Dies wäre in der Praxis kaum möglich und ließe dies insbesondere keine einfache und klare Anknüpfung für die Aufteilung zu.

Die Bf führte in ihrer Rekurs- bzw. Berufungsbeantwortung vom 30.3.2016 im Wesentlichen aus, dass das Landesgericht C die Einrede der Unzulässigkeit des Rechtsweges völlig zu Recht abgewiesen habe.

Zur Begründung dieser Rechtsansicht verwies sie auf die dort unter Punkt 1. dargelegte Rechtsmeinung.

Ihre Ansicht, dass entgegen der Meinung der Abgabenbehörde §§ 213 f BAO nicht einschlägig seien, begründete die Bf damit, dass den §§ 82a EStG und 67a ASVG mit Ausnahme der Privilegierung betreffend Anfechtungsfestigkeit von AGH-Zahlungen vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht zu entnehmen sei, dass AGH-Zahlungen insolvenzrechtlichen Grundsätzen, insbesondere der Gläubigergleichbehandlung, vorgehen sollten. Wären §§ 213 f BAO anzuwenden, würde dies gegen das Grundprinzip der Gläubigergleichbehandlung verstößen.

In ihrer Berufungsbeantwortung legte die Bf im Wesentlichen dar, dass das Erstgericht in rechtlicher Hinsicht Derntl in ZIK 2013/127 und der nicht rechtskräftigen Entscheidung W178 2003965-1 des Bundesverwaltungsgerichts gefolgt sei. Nach der hier vertretenen Ansicht seien aber AGH-Zahlungen nach Insolvenzeröffnung grundsätzlich nicht mit Insolvenzforderungen verrechenbar (Widhalm-Budak in ZIK 2013, 54). Der Klage wäre aber schon deswegen stattzugeben gewesen, weil § 82a EStG die Weitergabe von Bauleistungen voraussetze, die Schuldnerin selbst aber nicht unmittelbar mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt worden sei, sondern Arbeitskräfte beigestellt habe.

Die Beklagte begründe die Nichtanwendbarkeit der §§ 19 und 20 IO damit, dass die Zahlung eines Auftraggebers als Dritteistung gelte und unterstelle dabei, dass eine AGH-Zahlung als Zahlung von Insolvenzforderungen durch einen (unbeteiligten) Dritten anzusehen sei.

AGH-Zahlungen seien Teil der Werklohnzahlung, hinsichtlich welcher nur die schuldbefreiende Wirkung gegenüber dem beauftragten Unternehmen (hier der Insolvenzmasse) normiert sei (§ 82a Abs. 4 EStG). AGH-Zahlungen seien demnach (mittelbare) Zuwendungen aus dem Vermögen der Konkursmasse/Klägerin, welches Vermögen um eben diese Zuwendungen verkürzt werde. Der Gesetzgeber habe die Dritteistung auch nur in dem Sinn verstanden, dass die Leistung des Haftungsbetrages nicht der Anfechtung im Insolvenzverfahren unterliegen solle (GP XXIII RV 523). Erklärte Absicht des historischen Gesetzgebers sei gewesen, nur einen **vor** Insolvenzeröffnung geleisteten Haftungsbetrag der Anfechtung im Konkursverfahren zu entziehen, wodurch eine sachlich begründete, stark eingegrenzte Ausnahmeregelung getroffen worden sei, die zur Hintanhaltung der spezifischen Probleme im Baubereich beitrage (GP XXIII RV 523). Eine darüber hinausgehende Privilegierung, insbesondere hinsichtlich der wie hier verfahrensgegenständlich **nach** Insolvenzeröffnung geleisteten AGH-Zahlungen, sei weder dem Gesetzestext noch der historischen Absicht des Gesetzgebers zu entnehmen.

Rebhan folgend (DRdA 2008, 207, 215) solle der Begriff der Dritteistung zum Ausdruck bringen, dass die Leistung des Auftraggebers als Leistung des Auftragnehmers, bewirkt durch einen Dritten, gelte, also auf Rechnung des Auftragnehmers erfolge.

Die Bestimmung des § 82a EStG setze auch zwingend vom beauftragten Unternehmen zu entrichtende und vom Finanzamt einzuhebende lohnabhängige Abgaben voraus. Regelungszweck des § 82a EStG sei die Bekämpfung des Sozialbetrugs im Baugewerbe durch Schaffung eines Sonderhaftungsrechtes ausschließlich zum Zweck der Unterbindung des Risikos der Nichtabfuhr der lohnabhängigen Abgaben. Der Beklagten komme daher kein Recht zur Verrechnung mit allen rückständigen Abgaben, sohin auch mit nicht lohnabhängigen Abgaben, zu.

Der weiteren – auf Reisenhofer, ZIK 2008/248 – gestützten Meinung der Beklagten, der Anspruch der Schuldnerin auf Zahlung des Werklohns sei mit Abschluss des Werkvertrages vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden, sei zu entgegnen, dass es sich bei den AGH-Zahlungen um Leistungen des Auftragnehmers, bewirkt durch einen Dritten, (Rebhan, DRdA 2008, 207, 215) jedenfalls um solche zu Lasten der Konkursmasse/Klägerin und damit zu Lasten der übrigen Konkursgläubiger handle, sodass kein Grund ersichtlich sei, warum entgegen den §§ 19 f IO eine Aufrechnung zulässig sein solle, zumal die Beklagte letztlich auch nicht Partei des Werkvertrages gewesen sei.

Die Bf rügte weiters die Feststellung des Erstgerichtes, wonach die Auftragserteilung vor Konkursöffnung erfolgt sei. Erwägungen des Erstgerichtes, welche Anlass zu dieser Feststellung gegeben hätten, seien nicht ersichtlich. Das Gericht hätte

vielmehr zum Schluss kommen müssen, dass nicht festgestellt werden könne, dass die Auftragerteilung vor Insolvenzeröffnung erfolgt sei. Dies schon auf Grund der ausdrücklichen Bestreitung der Klägerin und der PV der Klägerin, mittels welcher glaubwürdig dargestellt worden sei, dass Verträge, die vor Insolvenzeröffnung abgeschlossen worden seien, nicht vorlägen und üblicherweise eine telefonische Abwicklung erfolgt sei, und zwar derart, dass das auftraggebende Unternehmen sich telefonisch gemeldet und den Bedarf angesprochen habe, wobei der konkrete Abruf der Mitarbeiter auch nach Insolvenzeröffnung erfolgt sei.

Mit Schreiben vom 30.6.2016 brachte die Richterin des BFG die in Aussicht gestellte Entscheidung beiden Verfahrensparteien mit dem Hinweis darauf, dass beabsichtigt sei, im Wesentlichen der Rechtsmeinung Derntls und des Bundesverwaltungsgerichts zu folgen, und mit dem Ersuchen um Stellungnahme zur Kenntnis.

Die Bf wurde darüber hinaus ersucht zu erläutern, auf Grund welcher Überlegungen sie von den errechneten AGH-Zahlungen an das Finanzamt einen Betrag von 622,26 € in Abzug gebracht habe.

An Hand einer beiden Parteien übermittelten Liste wurde aufgeschlüsselt, dass von dem zur Rückzahlung beantragten Betrag von 13.727,55 € - unter vorläufiger Außerachtlassung des abgezogenen Betrages von 622,26 € - ein Anteil von 3.250,66 € auf vor Insolvenzeröffnung erbrachte Arbeitsleistungen und der verbleibende Anteil von 10.476,89 € auf Arbeitsleistungen nach Insolvenzeröffnung entfalle. Da nach den aufliegenden Akten keine Masseforderungen offen seien, werde der Anteil der AGH-Zahlungen, der auf Arbeitsleistungen nach Insolvenzeröffnung entfalle, an die Bf zurückzuzahlen sein.

Das Finanzamt verwies in seiner Stellungnahme vom 26.7.2016 auf den Rekurs bzw. die Berufung der Finanzprokuratur vom 2.3.2016 zu dem beim LG C zur Zahl X anhängigen Verfahren. Diese vertrete die Auffassung, dass der Anspruch auf den Werklohn nicht erst zum Zeitpunkt der Leistungserbringung, sondern bereits mit Abschluss des Werkvertrages entstanden sei, wodurch die Aufrechnung mit Insolvenzforderungen zulässig sei. Ergänzend verwies es auf einen zur gegenständlichen Problematik kürzlich erschienenen Artikel von Reberig in ZIK 2016/112.

Die Bf erklärte in ihrer Stellungnahme vom 25.7.2016, keine Einwände gegen die in Aussicht gestellte Aufteilung nach Maßgabe des Leistungszeitraumes zu erheben.

Die Konkursmasse sei ihren abgabenrechtlichen (Zahlungs)Verpflichtungen gänzlich nachgekommen; der Rückzahlungsanspruch bestehe zur Gänze zu Recht. Der Abzug von 622,26 € sei zeitraumbezogen und aus heutiger Sicht nicht mehr zuordenbar, sodass nicht angegeben werden könne, ob dieser Abzug den Zeitraum vor oder nach Eröffnung des Konkursverfahrens betreffe. Für die hier zu lösende Rechtsfrage sei die Zuordnung dieses Abzuges nicht relevant, sodass auch keine Einwände bestehen würden, sollte der Abzug zur Gänze dem einen oder anderen Zeitraum zugeordnet werden, wiewohl eine

verhältnismäßige Aufteilung nahe liegend wäre und angeregt werde. Die nachfolgend angeführten Beträge seien jeweils vor Berücksichtigung dieses Abzuges zu verstehen.

Im Übrigen werde zu den bisherigen Ausführungen ergänzend festgehalten:

- 1) Der Rechtsansicht Derntls folgend (Derntl in Sonntag, ASVG⁷ (2016) § 67 Rz 25 ff), wonach die zeitraumbezogene Verwirklichung des Grundtatbestandes, sohin die Erbringung der Werkleistung maßgeblich sei, würde der Bf jedenfalls ein Rückzahlungsanspruch von 10.476,89 € zustehen, weil es sich dabei um jenen Anteil an AGH-Zahlungen handle, denen (Arbeits)Leistungen **nach** Eröffnung des Konkursverfahrens zu Grunde lägen.
- 2) Die Bf sei jedenfalls auch weiterhin der Ansicht, dass – entgegen der Meinung Derntls – AGH-Zahlungen, denen (Arbeits)Leistungen **vor** Eröffnung des Konkursverfahrens zu Grunde lägen, ebenfalls der Konkursmasse zustehen würden, sodass auch ein Rückzahlungsanspruch von 3.250,66 € zu Recht bestehe.

2.1) Begründet werde diese Rechtsansicht damit, dass auch diese AGH-Zahlungen Teil der Werklohnforderung seien (vgl. Bartos, Praxisleitfaden Auftraggeberhaftung in der Bauwirtschaft² (2015) 125) und demnach, weil es sich um nach Eröffnung des Konkursverfahrens erfolgte Zahlungen auf Grund nach Eröffnung des Konkursverfahrens gelegter Rechnungen handle, (mittelbare) Zuwendungen aus dem Vermögen der Konkursmasse, welches um eben diese Zuwendungen verkürzt worden sei, vorliegen würden.

Das Vermögen der Konkursmasse sei aber gemeinschaftlicher Haftungsfonds aller (nicht bevorrechteter) Insolvenzgläubiger. Eine Stellung der Abgabenbehörde gleich einem Absonderungsberichtigen komme dieser nicht zu. Die Abgabenbehörde sei nicht berechtigt, Vermögen der Konkursmasse zur Deckung ihrer Insolvenzforderungen zu verwenden.

2.2) Eine Haftung nach § 82a EStG entstehe erst mit der **Werklohnzahlung** bzw. entfalle diese ua. mit der AGH-Zahlung. Mit der AGH-Zahlung sei die Abgabenbehörde Schuldnerin der Konkursmasse für die Rückzahlung dieser AGH-Zahlungen geworden, weil der Rechtsgrund dieser Forderung auf Rückzahlung erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens eingetreten sei. Nach insolvenzrechtlichen Grundsätzen sei hier eine Aufrechnung der Abgabenbehörde mit deren Insolvenzforderungen gegen die Forderung der Konkursmasse auf Rückzahlung geleisteter AGH-Zahlungen von vornherein nicht zulässig (§ 19 f IO).

2.3) Auch eine Leistung eines beliebigen Dritten, welche die Abgabenbehörde zum Einbehalt und zur Verrechnung berechtigen würde, liege nicht vor. Wie oa., handle es sich bei AGH-Zahlungen um Werklohnzahlungen und damit um Zuwendungen aus dem Vermögen der Konkursmasse. Rebhan folgend (DRdA 2008, 207, 215) solle der Begriff Drittleistung zum Ausdruck bringen, dass die Leistung des Auftraggebers als Leistung des Auftragnehmers bewirkt durch einen Dritten gelte, also auf Rechnung des Auftragnehmers

erfolge. Damit sei aber unzweifelhaft, dass es sich bei den gegenständlichen AGH-Zahlungen um Leistungen der Konkursmasse nach Eröffnung des Konkursverfahrens handle.

Der Gesetzgeber habe die Dritteistung auch nur in dem Sinn verstanden, dass die Leistung des Haftungsbetrages nicht der Anfechtung im Konkursverfahren unterliegen solle (GP XXIII RV 523).

Erklärte Absicht des historischen Gesetzgebers sei gewesen, nur einen **vor** Eröffnung des Konkursverfahrens geleisteten Haftungsbetrag der Anfechtung im Konkursverfahren zu entziehen, sodass dadurch eine sachlich begründete, stark eingegrenzte Ausnahmeregelung getroffen worden sei, die zur Hintanhaltung der spezifischen Probleme im Baubereich beitrage (GP XXIII RV 523). Eine darüber hinaus gehende Privilegierung, so insbesondere hinsichtlich der so wie im vorliegenden Fall **nach** Eröffnung des Konkursverfahrens geleisteten AGH-Zahlungen sei weder dem Gesetzestext noch der historischen Absicht des Gesetzgebers zu entnehmen. Mit Ausnahme der Anfechtungsfestigkeit finde sich in § 82a EStG keine Regelung dahin gehend, dass derartige AGH-Zahlungen insolvenzrechtlichen Grundsätzen vorgehen sollten.

2.4) Der Anwendungsvorrang der Bestimmungen der Insolvenzordnung, welche grundsätzlich anderen Vorschriften, wie hier der BAO, vorgehen würden, sei zu beachten. Der Abgabenbehörde würden lediglich Insolvenzforderungen zustehen, weshalb nach insolvenzrechtlichen Grundsätzen eine Verrechnung mit AGH-Zahlungen nicht zulässig sei.

3) Die Bf wiederhole ihren Antrag auf vollinhaltliche Stattgabe der Beschwerde.

Die Stellungnahmen wurden der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Gegenäußerung übermittelt.

Mit Schreiben vom 18.8.2016 nahm die Bf zur Stellungnahme des Finanzamtes vom 26./28.7.2016 Stellung:

Die vom Finanzamt vertretene, hier bestrittene Rechtsansicht würde dazu führen, dass im Fall einer Auftragsweitergabe **vor** Eröffnung des Insolvenzverfahrens unabhängig davon, wann (vor oder nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens) dann die Bauleistungen erbracht würden, AGH-Zahlungen **nach** Eröffnung des Insolvenzverfahrens vom Finanzamt einbehalten und mit dessen Insolvenzforderungen verrechnet werden dürften. Dies würde nicht nur zu einer Aushöhlung der Konkursmasse (in Höhe des Haftungsbetrages von gesamt immerhin 25 % des Werklohnes) führen (Widhalm-Budak in ZIK 2013/67), sondern die Unternehmensfortführung im Insolvenzverfahren als Folge des Entzuges an Liquidität unmöglich machen. Dabei sei zu bedenken, dass im Rahmen der Unternehmensfortführung anfallende lohnabhängige Abgaben sowie Beiträge und Umlagen (iSd §§ 82a EStG, 67a ASVG) von der Konkursmasse zu bezahlen seien und daneben zusätzlich Auftraggeber zur Haftungsvermeidung AGH-Zahlungen im Verhältnis zum Gemeinschuldner/der Konkursmasse schuldbefreiend vornehmen könnten und

würden, ohne dass diese liquiden Mittel (AGH-Zahlungen) der Konkursmasse zukommen sollten.

Diese Rechtsansicht widerspreche dem gesetzlichen Primat der Unternehmensfortführung (§ 114a IO) und könne daher bei Einführung der Bestimmungen über die Auftraggeberhaftung nicht Absicht des Gesetzgebers gewesen sein.

1) Entgegen der von der Bf (und auch von Reberig in ZIK 2016, 97) vertretenen Ansicht trete die Auftraggeberhaftung nicht bereits mit der (bloßen) Weitergabe des Auftrages, sondern erst mit der Zahlung des Werklohnes ein, dh. die Haftung entstehe mit der Zahlung (Derntl in Sonntag, ASVG⁷ (2016) § 76 Rz 12). § 82a EStG sehe dies vor (Abs. 1: „*geleisteten Werklohnes*“, Abs. 2: „(...) *tritt (...) ein*“). Demnach hafte der Auftraggeber von vornherein nicht, wenn er – aus welchen Gründen immer – keine Zahlung leiste. In einem solchen Fall trete die Haftung im Sinn der §§ 82a EStG, 67a ASVG eben nicht ein. Der Auftraggeber hafte sohin erst mit der Zahlung, dann aber nur potenziell für die den Auftraggeber nicht treffende Abgabenschuld des Auftragnehmers. § 82a EStG normiere eine persönliche Haftung (Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 7, 40). Nur durch die Erlassung eines Haftungsbescheides werde dann der potenziell haftende Auftraggeber zum Gesamtschuldner (§§ 7, 224 BAO). Der Haftungsbescheid wirke insoweit konstitutiv (VwGH 2010/16/0014). Haftungsbescheide seien hier nicht erlassen worden.

Insoweit man überhaupt – der Rechtsansicht der Beschwerdegegnerin folgend – darauf abstellen wolle, wann die (potenzielle) Haftung des Auftraggebers im Verhältnis zur Beschwerdegegnerin entstehe, sei für diese nichts gewonnen. Da die potenzielle Haftung erst mit der Zahlung, die gegenständlich nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgt sei, entstehen könne, sei eine Verrechnung mit Insolvenzforderungen nach §§ 19 f IO von vornherein ausgeschlossen.

2) Die Beschwerdegegnerin wolle, weil dies leichter umzusetzen sei (vgl. Rekurs und Berufung der Beschwerdegegnerin vom 2.3.2016, beiliegend), auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abstellen, weil dieser angeblich leicht zu eruieren sei (ebendort). Andererseits behauptete die Beschwerdegegnerin nur, dass alle Aufträge vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens erteilt worden seien (vgl. Bescheid über die Abweisung des Rückzahlungsantrages vom 26.11.2013: „*Da angenommen wird (...)*“).

2.1) Mit dem Vorbringen der Bf, wonach unrichtig sei, dass alle Auftragserteilungen jeweils vor Insolvenzeröffnung erfolgt seien, habe sich die Beschwerdegegnerin gar nicht auseinander gesetzt. Selbst bei „Stammkunden“ (Beschäftiger) werde ein etwaiger Personalbedarf für bestimmte Bauvorhaben im Regelfall nicht langfristig, sondern vor allem kurzfristig/ad hoc, sei es telefonisch oder schriftlich, abgerufen bzw. eine entsprechende Vereinbarung dann geschlossen.

2.2) Selbst wenn der Vertragsabschluss vor Insolvenzeröffnung erfolgt wäre, wäre dies hier nicht relevant.

Die von der Beschwerdegegnerin angesprochene „Kerntheorie“ sei hier keinesfalls anwendbar. Zwischen dem Überlasser (hier der Gemeinschuldnerin/Konkursmasse) und dem Kunden (hier dem Beschäftiger) werde gerade kein Werkvertrag abgeschlossen. Darauf baue die Beschwerdegegnerin aber ihre Argumentation auf (vgl. Rekurs und Berufung der Beschwerdegegnerin vom 2.3.2016). Zwischen dem Überlasser und dem Kunden werde ein Dienstverschaffungsvertrag (kein Werkvertrag) abgeschlossen und hafte daher der Überlasser auch dafür, dass die überlassene Arbeitskraft die vereinbarte Qualifikation habe, nicht aber für eine bestimmte Qualität der verrichteten Arbeit (vgl. Schindler in ZellKomm² § 3 AÜG Rz 2 und 9). Der „Werklohnanspruch“ des Überlassers entstehe damit keinesfalls mit Abschluss des Dienstverschaffungsvertrages. Dies werde für den Werkvertrag auf Grund des § 1168 ABGB vertreten, welche Bestimmung hier aber nicht anzuwenden sei. Der Anspruch auf das Entgelt („Werklohn“) entstehe im konkreten Fall jeweils erst im Nachhinein, wobei dann je nach Vereinbarung abgerechnet werde (vgl. Gamerith in Bartsch/Pollak/Buchegger, InsR I § 20 Rz 9).

Da im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens keine bedingte/betagte Forderung vorliegen könne, stehe der Beschwerdegegnerin auch keine Ver-/Aufrechnungsbefugnis mit deren Insolvenzforderungen zu.

2.3) Selbst wenn man entgegen der hier vertretenen Rechtsansicht die „Kerntheorie“ anwenden wolle, stehe der Beschwerdegegnerin keine Ver-/Aufrechnungsbefugnis zu. Gleichsam sei auch die Frage, wann die (potenzielle) Haftung des Auftraggebers (hier des Beschäftigers) entstehe, nach der hier vertretenen Rechtsansicht nicht relevant. Dies deswegen, weil die Beschwerdegegnerin **nicht Partei** des zwischen der Gemeinschuldnerin und dem Auftraggeber abgeschlossenen Dienstverschaffungsvertrages sei. Eine Zession sei gesetzlich ebenso wenig vorgesehen wie ein Absonderungsrecht oder ein vergleichbares Recht der Beschwerdegegnerin.

Hinsichtlich der Ver-/Aufrechnungsbefugnis der Beschwerdegegnerin seien diese Fragen aber auch nicht relevant. Eine Ver-/Aufrechnungsbefugnis sei einzig und allein aus dem Abgabenschuldverhältnis und den vorrangig anzuwendenden Aufrechnungsregeln der IO (im Verhältnis der Bf zur Beschwerdegegnerin) zu beurteilen.

Der Rückzahlungsanspruch der Bf, gegen den die Beschwerdegegnerin aufrechnen wolle und allenfalls aufrechnen könnte, sei erst mit Zahlung des Haftungsbetrages durch den Auftraggeber entstanden (vorbehaltlich des Umstandes der Zahlung der laufenden lohnabhängigen Abgaben sowie Beiträge und Umlagen im Insolvenzzeitraum) und damit nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Dieser Rückzahlungsanspruch sei gerade im Verhältnis zur Beschwerdegegnerin davor weder bedingt noch betagt, sodass eine Aufrechnung mit Insolvenzforderungen nach §§ 19 f IO ausgeschlossen sei.

3) Da die Beschwerdegegnerin den Rekurs und die Berufung gegen das Urteil des Landesgerichtes C, X, vorgelegt habe, lege die Bf die Rekurs- und Berufungsbeantwortung vor (*Anmerkung der Richterin*: Die Rekurs- und

Berufungsbeantwortung war zuvor bereits von der Abgabenbehörde übermittelt worden; siehe oben).

4) Die Bf wiederhole ihren Antrag auf vollinhaltliche Stattgabe der Beschwerde, sohin auf Aufhebung der angefochtenen Bescheide und vollinhaltliche Stattgabe des Rückzahlungsantrages.

Dieses Schreiben der Bf vom 18.8.2016 wurde wiederum der Amtspartei zur Abgabe einer allfälligen Gegenstellungnahme übermittelt.

Die Vertreterin der Amtspartei replizierte abermals auf die Eingabe der Bf.

In Ihrer Eingabe vom 8.9.2016 hielt sie der Argumentation der Bf im Wesentlichen Folgendes entgegen:

I. Dem Vorbringen, dass kein Werkvertrag, sondern ein Dienstverschaffungsvertrag vorliege, sei entgegen zu halten, dass die Vereinbarung zwischen Arbeitskräfteüberlasser und Beschäftiger der Privatautonomie unterliege. Die Bf habe in ihrer Rekurs- und Berufungsbeantwortung vom 30.3.2016 (Seite 3, zweiter und dritter Absatz, Seite 5, letzter Absatz) im Verfahren X, ausdrücklich vorgebracht, dass es sich bei den gegenständlichen AGH-Zahlungen um einen Teil der Werklohnforderung/-zahlung handle. Sie argumentiere auch damit, dass die Republik Österreich (Finanzamt FA) nicht Partei des Werkvertrages gewesen sei (erwähnte Rekurs- und Berufungsbeantwortung, Seite 7, letzter Absatz). Wenn die Bf nun erstmals im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht vorbringe, dass ein Dienstverschaffungsvertrag vorliege, so überzeuge dies nicht. Teilaspekt der Argumentation der Republik Österreich (Finanzamt FA) im Verfahren vor dem Landesgericht C sei stets gewesen, dass ein Werkvertrag vorliege und die Werklohnforderung daher bereits mit Vertragsabschluss vor Insolvenzeröffnung entstanden sei. Dies habe die Bf nicht nur nie bestritten, sondern vielmehr sogar in der Rekurs- und Berufungsbeantwortung vom 30.3.2016 das Vorliegen eines Werkvertrages ausdrücklich zugestanden. Die plötzliche Änderung der Argumentationslinie der Bf sei folglich wenig überzeugend.

Abgesehen davon würde schon der Zweck des § 82a EStG, den Abgabengläubiger zu schützen, dagegen sprechen, die Verrechnung von AGH-Zahlungen danach unterschiedlich zu behandeln, ob ein Werkvertrag vorliege oder nicht. Vielmehr habe der Gesetzgeber durch den Verweis auf § 19 Abs. 1a UStG klar gemacht, dass er Bauleistungen und die Überlassung von Personal zur Erbringung von Bauleistungen gleich behandelt wissen wolle. Da die Personalüberlassung als Bauleistung im Sinn des § 82a EStG gelte, sei sie für die Verrechnung von AGH-Zahlungen jedenfalls wie ein Werkvertrag zu behandeln. Auch gehe der Hinweis auf Gamerith in Bartsch/Pollak/Buchegger, Österreichisches Insolvenzrecht⁴, § 20 Rz 9, fehl, weil selbst nach dem Vorbringen der Bf kein Dienstvertrag vorliege. Auch der Anspruch des Dienstverschaffers entstehe schon bedingt mit dem Vertragsabschluss.

II. Ferner sei den Ausführungen der Bf dazu, dass es unrichtig sei, dass alle Auftragserteilungen jeweils vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgt seien, entgegen zu halten, dass die Bf zu keinem Zeitpunkt, weder im Abgabenverfahren noch im Verfahren vor dem Landesgericht C, ein konkretes Vorbringen erstattet habe, wann die Aufträge erteilt worden seien. So bleibe auch im Rahmen der Stellungnahme der Bf vom 18.8.2016 weiterhin im Dunkeln, welche Aufträge vor und nach Insolvenzeröffnung erteilt worden sein sollen. Vielmehr führe die Bf in ihrer Stellungnahme zu Punkt 2.2) selbst aus: „*Aber selbst wenn der Vertragsschluss vor Eröffnung des Konkursverfahrens erfolgt sein sollte, . . .*“

Die Bf behauptet selbst nicht dezidiert, dass der Vertragsschluss nach Insolvenzeröffnung erfolgt sei. Im Übrigen dürfe wieder auf das Verfahren vor dem Landesgericht C verwiesen werden, denn in seinem Urteil vom 29.1.2016 zu ON 8 habe das Landesgericht C ausdrücklich festgestellt, dass die Auftragserteilung vor Konkurseröffnung, die Leistungserbringung jedoch nach der Konkurseröffnung erfolgt sei (Urteil Seite 6, vorletzter Absatz). Vor dem Hintergrund dieser Feststellung und dem Umstand, dass die Insolvenz mit Beschluss des Landesgerichtes C vom 15.7.2013 eröffnet und die Schließung bereits am 14.8.2013 bewilligt worden sei, überzeuge die Überlegung der Bf, die Aufträge seien teils vor und teils nach Insolvenzeröffnung erteilt worden, nicht.

III. Soweit sich die Bf weiterhin auf die Rechtsansicht Derntls, AGH-Zahlungen nach Insolvenzeröffnung, ZIK 2013/127, stütze, sei dieser Rechtsauffassung entgegen zu halten, dass, wenn die §§ 19 und 20 IO einschlägig sein sollten, weil man entgegen der Auffassung der Republik Österreich (Finanzamt FA) davon ausgehe, dass die Grundsätze der Aufrechnung ungeachtet des Umstandes zur Anwendung zu gelangen hätten, dass § 82a Abs. 4 EStG normiere, dass es sich um eine Drittleistung handle, gerade keine Lücke vorliege, die durch analoge Anwendung des § 46 Z 2 IO geschlossen werden müsste. § 46 Z 2 IO wäre unmittelbar nur auf Forderungen gegen die Masse anzuwenden, wohingegen es hier um Gutschriften auf dem Abgabenkonto gehe, also um Forderungen der Masse. Zu Recht habe Rebernik, den die Bf in ihrer Stellungnahme vom 18.8.2016 auch zitiere, festgehalten, dass die Auffassung Derntls einer Grundlage im Gesetz entbehre (Rebernik, Auftraggeberhaftung: Aktuelle Rechtsfragen und anfechtungsrechtliche Gesichtspunkte, ZIK 2016/112).

IV. Ferner sei anzumerken, dass die Anwendung des § 214 BAO in der bisherigen Literatur schon aus dem Grund keine Rolle habe spielen können, weil sich bisher alle literarischen Stellungnahmen ausschließlich mit § 67a ASVG befasst hätten. Da § 214 BAO von den Sozialversicherungsträgern naturgemäß nicht anzuwenden sei, habe § 214 BAO keinen Eingang in die literarischen Stellungnahmen finden können.

V. Schließlich sei dem Einwand, die Rechtsauffassung der Republik Österreich (Finanzamt FA) würde dem Primat der Unternehmensfortführung widersprechen, zu entgegnen, dass auch Rebernik zu Recht betont habe, dass es Aufgabe des Insolvenzverwalters sei, unter Berücksichtigung der Haftung gemäß § 82a EStG zu entscheiden, ob

er in Verträge gemäß § 21 IO eintrete oder von diesen Verträgen zurücktrete und allenfalls neue Verträge schließe. Angesichts des geringen Prozentsatzes, der zur Vermeidung der Haftung nach § 82a EStG an das Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse zu leisten sei, konkret 5%, könne nicht ernstlich behauptet werden, dass der Unternehmensfortbetrieb durch § 82a EStG und die dazu vertretene Rechtsauffassung der Republik Österreich (Finanzamt FA) vereitelt werden würde.

Nachdem diese Stellungnahme der Bf abermals zur Kenntnis übermittelt worden war und die Richterin die in Aussicht gestellte Entscheidung mit der Bf telefonisch abermals erörtert hatte, verzichtete diese auf eine weitere Stellungnahme und verwies auf ihre bisherigen Eingaben.

Erwägungen

Eingangs ist festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1.1.2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist.

Rechtliche Beurteilung

• *Rückzahlungsantrag*

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

Ein Guthaben entsteht, wenn auf einem Abgabenkonto die Summe der Gutschriften die Summe der Lastschriften übersteigt, wenn somit auf ein und demselben Abgabenkonto per Saldo ein Überschuss zu Gunsten des Abgabepflichtigen besteht.

Maßgebend sind die tatsächlich durchgeführten Buchungen, nicht diejenigen, die nach Ansicht des Abgabepflichtigen hätten durchgeführt werden müssen.

Im Verfahren über einen Rückzahlungsantrag gemäß § 239 BAO ist kein Platz zur Erörterung von Fragen (und Entscheidungen darüber), welche (und in welchem Ausmaß) Lastschriften und Gutschriften hätten durchgeführt oder unterlassen werden müssen und welche (berechtigten oder unzutreffenden) Gründe dazu führten, dass ein Abgabenguthaben im Zeitpunkt der Verfügung der Rückzahlung nicht vorhanden ist. (Stoll, BAO, 2475)

Über die Frage der Rechtmäßigkeit von Buchungen ist nicht im Rückzahlungsverfahren, sondern mit Abrechnungsbescheid (§ 216) abzusprechen (Ritz, BAO⁵, § 239 Tz 1).

Besteht kein rückzahlbares Guthaben, ist der Rückzahlungsantrag abzuweisen.

• *Abrechnungsbescheid*

Gemäß § 216 BAO ist auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213 BAO) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines

bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, abzusprechen. Eine solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig.

Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen der Abgabenbehörde und einem Abgabepflichtigen dient der Abrechnungsbescheid der Entscheidung, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist.

Erst jüngst stellte der VwGH neuerlich klar, dass in einem Verfahren betreffend Abrechnung nach § 216 BAO für einen Abspruch, welche der am Abgabenkonto des Gemeinschuldners gebuchten Zahlungsverpflichtungen und Gutschriften Masse- oder Konkursforderungen sind, kein Raum ist (VwGH 2.10.2014, 2011/15/0074).

Wenngleich im Rahmen eines Abrechnungsbescheides nicht darüber abzusprechen ist, ob die strittigen Gutschriften Ansprüche der Masse oder Insolvenzgegenforderungen darstellen, so stellt sich die Frage nach der Verrechenbarkeit einer Abgabenforderung mit den strittigen Gutschriften als Vorfrage für die Entscheidung über das Bestehen eines (rückzahlbaren) Guthabens (VwGH 21.11.2013, 2011/15/0188).

Der Rechtslage nicht entsprechende Buchungen (zB im Hinblick auf den Vorrang der Insolvenzordnung vor den Verrechnungsregeln des § 214 BAO; VwGH 19.3.1997, 96/16/0052) hat das Finanzamt von Amts wegen richtig zu stellen.

• **Auftraggeberhaftung**

§ 82a Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 wurde durch das Betrugsbekämpfungsgesetz (BGBI. I 105/2010) mit Wirkung ab 1.7.2011 eingefügt und lautet:

"Abs. 1: Wird die Erbringung von Bauleistungen nach § 19 Abs. 1a UStG 1994 von einem Unternehmen (Auftrag gebendes Unternehmen) an ein anderes Unternehmen (beauftragtes Unternehmen) ganz oder teilweise weitergegeben, so haftet das Auftrag gebende Unternehmen für die vom Finanzamt einzuhebenden lohnabhängigen Abgaben, die das beauftragte Unternehmen abzuführen hat, bis zum Höchstausmaß von 5 % des geleisteten Werklohnes.

Abs. 2: Die Haftung nach Abs. 1 tritt mit dem Zeitpunkt der Zahlung des Werklohnes ein und umfasst die vom beauftragten Unternehmen zu entrichtenden und vom Finanzamt einzuhebenden lohnabhängigen Abgaben, die bis zum 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats fällig werden, in dem die Leistung des Werklohnes erfolgt. Als Werklohn gilt das gesamte für die Erfüllung des Auftrages zu leistende Entgelt. Als Leistung des Werklohnes gilt auch jede Teilleistung dieses Entgeltes. Als Leistung gilt insbesondere auch die Erfüllung durch Aufrechnung seitens des Auftrag gebenden Unternehmens oder des beauftragten Unternehmens. Die Haftung kann geltend gemacht werden, wenn beim beauftragten Unternehmen zur Einbringung der vom Finanzamt einzuhebenden lohnabhängigen Abgaben erfolglos Exekution geführt wurde oder bezüglich des beauftragten Unternehmens ein Insolvenzstatbestand nach § 1 IESG vorliegt.

Abs. 3: *Die Haftung nach Abs. 1 entfällt,*

1. *wenn das beauftragte Unternehmen zum Zeitpunkt der Leistung des Werklohnes in der Gesamtliste der haftungsfreistellenden Unternehmen (HFU-Gesamtliste) nach § 67b Abs. 6 ASVG geführt wird oder*
2. – *wenn Z 1 nicht zutrifft – das Auftrag gebende Unternehmen 5 % des zu leistenden Werklohnes (Haftungsbetrag) gleichzeitig mit der Leistung des Werklohnes an das Dienstleistungszentrum bei der Wiener Gebietskrankenkasse (§ 67c ASVG) überweist.*

Die beiden letzten Sätze des § 67a Abs. 3 ASVG gelten entsprechend.

Abs. 4: Der Haftungsbetrag nach Abs. 3 Z 2 wirkt gegenüber dem beauftragten Unternehmen schuldbefreiend; er gilt als Dritteistung und unterliegt nicht dem Zweiten Abschnitt des Ersten Teiles/Erstes Hauptstück der Insolvenzordnung. Der Haftungsbetrag ist, sofern auch eine Überweisung nach § 67a Abs. 3 Z 2 ASVG erfolgt, gemeinsam mit dieser abzuführen. Für Zwecke der Weiterleitung des Haftungsbetrages nach Abs. 3 Z 2 an das Finanzamt sind die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, oder, wenn nicht vorhanden, die Finanzamtsnummer und die Steuernummer des beauftragten Unternehmens mitzuteilen. Erfolgt eine Überweisung nach § 82a Abs. 3 Z 2 gemeinsam mit der Überweisung nach § 67a Abs. 3 Z 2 ASVG sind auch die in § 67a Abs. 4 ASVG genannten Daten anzugeben. Das beauftragte Unternehmen ist verpflichtet, dem Auftrag gebenden Unternehmen seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder, wenn nicht vorhanden, seine Finanzamtsnummer und Steuernummer bekannt zu geben.

Abs. 5: Die beim Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse einlangenden Haftungsbeträge sind folgendermaßen zuzuordnen:

1. *80 % entfällt auf den Haftungsbeitrag nach § 67a Abs. 3 Z 2 ASVG und 20 % auf den Haftungsbetrag nach § 82a Abs. 3 Z 2.*
2. *Abweichend von Z 1 kann das Auftrag gebende Unternehmen mittels Verrechnungsweisung den Haftungsbetrag nach § 67a Abs. 3 Z 2 ASVG unter der Bezeichnung „AGH-SV“ und den Haftungsbetrag nach § 82a Abs. 3 Z 2 unter der Bezeichnung „AGH-LSt“ betragsmäßig bestimmen.*
3. *Bestehen für das beauftragte Unternehmen bei den österreichischen Krankenversicherungsträgern weder Beitrags- noch Meldepflichten nach dem ASVG, so entfällt abweichend von Z 1 der vom Auftrag gebenden Unternehmen entrichtete Haftungsbetrag zur Gänze auf den Haftungsbetrag nach § 82a Abs. 3 Z 2.*

Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, das Verfahren des Zusammenwirkens zwischen dem Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse und den Finanzämtern hinsichtlich der Auftraggeberhaftung für vom Finanzamt einzuhebende lohnabhängige Abgaben im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz mit Verordnung festzulegen. Der Bundesminister für Finanzen hat die der Wiener Gebietskrankenkasse aufgrund dieses Gesetzes erwachsenden Adaptierungs- und Betriebskosten zu tragen, wobei die Beauftragung dieser Arbeiten

durch die Wiener Gebietskrankenkasse im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Finanzen zu erfolgen hat.

Abs. 6: Das für die Erhebung der Lohnsteuer zuständige Finanzamt kann die Streichung von der HFU-Liste beantragen, wenn fällige lohnabhängige Abgaben nicht entrichtet wurden. Eine neuerliche Aufnahme in die HFU-Liste bedarf der Zustimmung des Finanzamtes ."

§ 67a Abs. 3 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG) lautet:

"Die Haftung nach Abs. 1 entfällt,

1. wenn das beauftragte Unternehmen zum Zeitpunkt der Leistung des Werklohnes in der Gesamtliste der haftungsfreistellenden Unternehmen (HFU-Gesamtliste) nach § 67b Abs. 6 geführt wird oder

2. – wenn Z 1 nicht zutrifft - das Auftrag gebende Unternehmen 20 % des zu leistenden Werklohnes (Haftungsbetrag) gleichzeitig mit der Leistung des Werklohnes an das Dienstleistungszentrum (§ 67c) überweist.

Als Leistungszeitpunkt nach Z 1 gilt der Kalendertag, an dem die entscheidende Rechtshandlung zur Erfüllung der Werklohnshuld gesetzt wurde; den Zeitpunkt der entscheidenden Rechtshandlung hat das Auftrag gebende Unternehmen nachzuweisen. Abweichend davon ist der dem Leistungszeitpunkt vorangehende Kalendertag maßgeblich, wenn an diesem die elektronische Einsichtnahme in die HFU-Gesamtliste erfolgte und die tagesgleiche Erteilung des Auftrages zur Zahlung des Werklohnes unmöglich oder unzumutbar war."

Nach den ErIRV 875 BlgNR XXIV GP teilt der Haftungsbetrag im Einkommensteuergesetz in allen Belangen das Schicksal des Haftungsbetrages gemäß § 67a ASVG und ist damit eine vollständig analoge Behandlung mit dem Haftungsbetrag nach § 67a ASVG sichergestellt.

Die Auftraggeberhaftung nach § 82a EStG 1988 kann daher vermieden werden, wenn der Auftraggeber 5 % des zu leistenden Werklohns nicht an das beauftragte Subunternehmen, sondern an das Dienstleistungszentrum bei der Wiener Gebietskrankenkasse überweist.

§ 82a EStG 1988 knüpft bei der Definition von Bauleistungen an das UStG (§ 19 Abs. 1a UStG 1994) an. Danach sind Bauleistungen alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung (ab 1.1.2011), Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. **Das gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen.**

Wegen des Verweises des § 82a EStG 1988 auf § 19 Abs. 1a UStG 1994 ist die Auftraggeberhaftung auch auf die Arbeitskräfteüberlassung anzuwenden. Scheint daher das Arbeitskräfte überlassende Unternehmen (im vorliegenden Fall die Gemeinschuldnerin) zum Leistungszeitpunkt nicht in der HFU-Liste auf, haftet das beschäftigende Unternehmen für die vom Finanzamt einzuhebenden lohnabhängigen Abgaben bis zum Höchstausmaß von 5 % des Entgeltes, das an das die Arbeitskräfte

überlassende Unternehmen für die im Rahmen einer Bauleistung tätig werdenden überlassenen Arbeitskräfte geleistet wird.

Aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich, dass die Haftung alle vom beauftragten Unternehmen zu entrichtenden und vom Finanzamt einzuhebenden lohnabhängigen Abgaben umfasst, die bis zum 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats fällig werden, in dem die Leistung des Werklohnes erfolgt.

Es handelt sich – analog zu § 67a ASVG – um eine vom konkreten Auftrag losgelöste Haftung für alle lohnabhängigen Abgaben mit der oa. Fälligkeit. Diese Konstruktion wurde bereits bei der im ASVG verankerten Auftraggeberhaftung gewählt, weil andernfalls die Sozialversicherungsträger (und gleichermaßen die Abgabenbehörden) häufig vor unlösbaren Situationen stehen würden, wenn sie eine auf den konkreten Auftrag bezogene Haftung geltend machen sollten (ErläutRV 523 BlgNR XXIII. GP).

Die vom Auftrag gebenden Unternehmen an das DLZ überwiesenen Beträge wirken gegenüber dem beauftragten Unternehmen schuldbefreiend (als Teilentrichtung des Werklohnes) und am Abgabenkonto des beauftragten Unternehmens als Dritteistung.

Mit Ausnahme der Verrechnungsweisung nach § 82a Abs. 5 Z 2 EStG 1988 ist eine solche für AGH-Beträge gesetzlich nicht vorgesehen, sodass diese Beträge grundsätzlich nach § 214 Abs. 1 BAO auf die älteste Abgabenschuld am Abgabenkonto des beauftragten Unternehmens zu verrechnen sind und damit auch andere Abgabenschulden abgedeckt werden können. Dem Gesetz ist nicht zu entnehmen, dass die an die Abgabenbehörde weiter geleiteten Haftungsbeträge - wie die Bf meint - ausschließlich mit rückständigen Lohnabgaben verrechnet werden dürften.

§ 67a Abs. 6 ASVG lautet:

„Guthaben auf einem Beitragskonto des beauftragten Unternehmens, die sich auf Grund der Überweisung von Haftungsbeträgen nach Abs. 3 Z 2 ergeben, sind auf schriftlichen Antrag, der innerhalb von fünf Jahren ab Einlangen der Zahlung an das Dienstleistungszentrum (§ 67c) zu richten ist, durch den jeweils zuständigen Krankenversicherungsträger auszuzahlen. Dem Antrag ist insbesondere dann nicht stattzugeben, wenn am Letzten des Kalendermonats nach dem Einlangen des Antrages beim Dienstleistungszentrum (§ 67c)

- 1. nicht alle Beitragskonten nach dem ASVG und GSVG des beauftragten Unternehmens ausgeglichen sind oder*
- 2. eine oder mehrere Beitragsnachweisungen fehlen oder*
- 3. die vorliegenden Beitragsnachweisungen in auffälligem Widerspruch zur Zahl der versicherten Personen stehen, die beim beauftragten Unternehmen beschäftigt sind, oder*
- 4. die Höhe des Werklohnes in auffälligem Widerspruch zur Zahl der versicherten Personen steht, es sei denn, das beauftragte Unternehmen weist nach, dass*

- a) für die Erbringung der Bauleistung nur die entsprechende Zahl von Dienstnehmern und Dienstnehmerinnen notwendig war oder
 - b) ein weiteres Unternehmen ganz oder teilweise mit der Erbringung der Leistungen beauftragt wurde und hinsichtlich dieser Beauftragung ein Haftungsbefreiungsgrund nach Abs. 3 vorliegt oder
5. nicht alle fälligen Zuschläge nach dem BUAG entrichtet sind oder
6. nicht alle fälligen Abgabenforderungen des Bundes erfüllt sind.

Wird dem Antrag nicht stattgegeben, so ist das Guthaben mit Verbindlichkeiten des beauftragten Unternehmens zu verrechnen, und zwar nach folgender Reihenfolge: offene Beitragsschulden, Ansprüche gegenüber dem beauftragten Unternehmen auf Grund einer Haftung nach Abs. 1, Zuschlagsleistungen, Abgabenforderungen des Bundes.“

Eine vergleichbare Bestimmung fehlt im EStG. Nach § 239 BAO ist aber davon auszugehen, dass die gutgeschriebenen Beträge nur dann rückzahlbar sind, wenn auf dem Abgabenkonto insgesamt ein Guthaben verbleibt. Die überwiesenen Beträge (Gutschriften) allein können, sofern sich auf dem Abgabenkonto kein Guthaben ergibt, nicht rückgezahlt werden.

Im Insolvenzverfahren gilt grundsätzlich der Vorrang des Insolvenzrechtes vor dem Abgabenrecht [Engelhart in Konecny/Schubert, Insolvenzgesetze, § 46 IO Rz 102 (Stand 1.11.2012, rdb.at)], die Aufrechnungsvorschriften nach §§ 19, 20 IO gehen daher den Verrechnungsregeln nach § 214 BAO vor (Ritz, BAO⁵, § 214 Tz 9, mit Hinweis auf die dort angeführte Judikatur).

Nach § 2 Abs. 1 Insolvenzordnung (IO) treten die Rechtswirkungen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit Beginn des Tages ein, der der öffentlichen Bekanntmachung des Inhaltes des Insolvenzedikts folgt.

Nach § 20 Abs. 1, 1. Satz IO, ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens Schuldner der Insolvenzmasse geworden oder wenn die Forderung gegen den Schuldner erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erworben worden ist.

§ 1438 ABGB lautet: „Wenn Forderungen gegenseitig zusammentreffen, die richtig, gleichartig, und so beschaffen sind, dass eine Sache, die dem Einen als Gläubiger gebührt, von diesem auch als Schuldner dem Andern entrichtet werden kann; so entsteht, insoweit die Forderungen sich gegeneinander ausgleichen, eine gegenseitige Aufhebung der Verbindlichkeiten (Kompensation), welche schon für sich die gegenseitige Zahlung bewirkt.“

Eine Aufrechnung hat daher grundsätzlich zur Voraussetzung, dass die Gegenforderung, mit der aufgerechnet werden soll, richtig, fällig, gleichartig und gegenseitig ist [(Holly in Kletečka/Schauer, ABGB-ON1.02 § 1438 Rz 11 (Stand 01.01.2016, rdb.at)].

Nach § 46 Z 2 IO sind ua. öffentliche Abgaben Masseforderungen, wenn und insoweit der die Abgabe auslösende Sachverhalt während des Insolvenzverfahrens verwirklicht wird.

Dem gegenüber sind nach § 51 Abs. 1 IO Insolvenzforderungen Forderungen von Gläubigern, denen vermögensrechtliche Ansprüche an den Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zustehen (Insolvenzgläubiger).

Sowohl das Entstehen der Steuerschuld als auch die Fälligkeit sind daher irrelevant (Widhalm-Budak in Konecny/Schubert, Insolvenzgesetze, § 21 KO, Rz 207 (Stand 1.6.2007, rdb.at); Ruppe, UStG³, Einf. Tz 109).

Der die Umsatzsteuerpflicht auslösende Sachverhalt ist im Allgemeinen die Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung (§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994)

§ 46 Z 2 IO stellt ausdrücklich darauf ab, ob und inwieweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Insolvenzverfahrens verwirklicht wird.

Sowohl in der Literatur als auch in der Judikatur der beiden Höchstgerichte OGH und VwGH besteht Uneinigkeit darüber, ob bei der zeitlichen Abgrenzung von der gesamten Verwirklichung eines Sachverhaltes auszugehen ist oder ob es genügt, wenn der Anspruch im Kern vor Insolvenzeröffnung begründet ist [Engelhart in Konecny/Schubert, Insolvenzgesetze § 46 IO Rz 100 (Stand 1.11.2012, rdb.at)].

Nach § 21 Abs. 4 IO ist der Gläubiger, wenn die geschuldeten Leistungen teilbar sind und er die ihm obliegende Leistung zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits teilweise erbracht hat, mit dem der Teilleistung entsprechenden Betrag seiner Forderung auf die Gegenleistung Insolvenzgläubiger.

Wann eine insolvenzverfangene Leistung teilbar ist, ist in den Insolvenzgesetzen nicht gesondert geregelt [(Widhalm-Budak in Konecny/Schubert, Insolvenzgesetze, § 21 KO, Rz 257 (Stand 1.6.2007, rdb.at)].

Während dem Gesetzeswortlaut eine Lösung der Frage, wie **nach** Eröffnung des Insolvenzverfahrens beim DLZ einlangende AGH-Zahlungen der Auftraggeber zur Hintanhaltung deren Haftung zu verrechnen sind, nicht zu entnehmen ist und eine höchstgerichtliche Judikatur – soweit ersichtlich – noch nicht existiert, wurde diese Frage in der Literatur zur vergleichbaren Bestimmung des § 67a ASVG bisher kontroversiell diskutiert.

Reisenhofer, ZIK 2008/248, schließt sich unter Verweis auf Schubert in Konecny/Schubert, Insolvenzgesetze, § 20 Rz 32 KO (Stand 1.9.1998, rdb.at) der dort erläuterten Ansicht an, wonach beim Werkvertrag der Anspruch auf Werklohn bereits mit Vertragsabschluss entsteht.

Schubert stellt dort zunächst die herrschende Ansicht dar, wonach beim Werkvertrag der Anspruch auf Werklohn bereits mit Abschluss des Vertrages entsteht, wenngleich der Anspruch erst mit Vollendung des Werks fällig wird. Wenn daher vom nachmaligen Gemeinschuldner ein Werk, das vor der Konkursöffnung bestellt wurde, nach der

Konkurseröffnung hergestellt oder fertiggestellt wird, ist der Werklohnanspruch des Gemeinschuldners nach herrschender Ansicht doch schon vor der Konkurseröffnung entstanden und der Besteller daher nicht erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Masse geworden. Der Besteller kann demnach gegen die Werklohnforderung mit seiner Aktivforderung aufrechnen, und zwar nach herrschender Ansicht auch gegen jene Teilstufen der Gemeinschuldners (Bauunternehmers), die den nach Konkurseröffnung hergestellten Teilen des Werks entsprechen und nach der Konkurseröffnung fällig werden.

Schubert äußert dort jedoch – mit Hinweis auf die Rz 49 – erhebliche Bedenken gegen diese Auffassung, die ua die Gefahr der „Auszehrung“ der Masse in sich berge. Nach dem Grundgedanken der §§ 20, 21 solle, wenn gegenseitige Verträge aus der Masse zu erfüllen seien, der Masse auch die ungeschmälerte Gegenleistung zukommen. Trete demnach der Masseverwalter in einen Werkvertrag ein, der schon vor Konkurseröffnung teilweise erfüllt worden sei, so könne gegen die aus der Fertigstellung des Werks resultierende Forderung der Masse mit einer Aktivforderung des Bestellers, die ihm schon vor Konkurseröffnung zugestanden sei, nicht aufgerechnet werden. Aufgerechnet werden könne aber gegen jene Teilstufe, die aus der teilweisen Erfüllung des Werkvertrages vor Konkurseröffnung resultiere. Der deutsche Bundesgerichtshof vertrete nunmehr in BGHZ 116, 156 (*Anmerkung der Richterin*: BGH 21.11.1991, IX ZR 290/90) gleichfalls die Auffassung, dass gegen eine Forderung auf Grund eines Erfüllungsverlangens des Konkursverwalters nach § 17 dKO nicht mit einem vor Eröffnung des Konkursverfahrens (und außerhalb des Vertragsverhältnisses) begründeten Anspruch aufgerechnet werden könne. Dies werde damit begründet, dass mit der Konkurseröffnung der Erfüllungsanspruch erlosche und erst durch die Willenserklärung des Konkursverwalters, den Vertrag zu erfüllen bzw. Erfüllung zu verlangen, der untergegangene Anspruch gegen den Vertragspartner wieder erstehe.

Rebernik, Auftraggeberhaftung: Aktuelle Rechtsfragen und anfechtungsrechtliche Gesichtspunkte, ZIK 2016/112, verweist in seiner Abhandlung eingangs darauf, dass § 82a EStG inhaltlich weitgehend § 67a ASVG entspreche, weshalb im Weiteren stellvertretend nur § 67a ASVG behandelt werde.

Strittig sei vor allem die Konstellation, dass der Auftrag vor Insolvenzeröffnung erteilt und nach Verfahrenseröffnung vom Verwalter begonnen bzw. fertiggestellt und bezahlt worden sei. Strittig sei bei dieser Konstellation vor allem die Frage, ob die Berechtigten Zahlungen des Auftraggebers nach Insolvenzeröffnung mit ihren Insolvenzforderungen gegenüber dem Auftragnehmer verrechnen dürften. Rebhahn, DRdA 2008, 215, und Reisenhofer, ZIK 2008/248, 153, würden dies bejahen, Widhalm-Budak, ZIK 2013/67, 57, verneine dies. Derntl, dessen Rechtsansicht sich das Bundesverwaltungsgericht angeschlossen habe, erachte dies für eingeschränkt zulässig.

Nach Auffassung von Rebernik scheint der Ansicht Derntls eine gesetzliche Basis zu fehlen; Rebernik plädiert dafür, nach dem Zeitpunkt der Auftragerteilung, nicht aber nach dem Zeitpunkt der Zahlung zu differenzieren. Da der Auftraggeber im obigen Fall

den Berechtigten bereits mit Auftragerteilung hafte, sei es konsequent, seine Haftung nicht an den Zeitpunkt der Zahlung anzuknüpfen. Selbst wenn die Arbeiten bei der Verfahrenseröffnung noch nicht begonnen worden seien und Beiträge aus dem Auftrag nicht entzogen hätten werden können, hafte der Auftraggeber bei späterer Zahlung. Damit seien die Berechtigten auch befugt, solche Zahlungen mit Insolvenzforderungen zu verrechnen, für die der Auftraggeber auf Grund der Auftragsweitergabe vor Verfahrenseröffnung selbst hafte; der Verwalter könne aber den Vertragsrücktritt nach § 21 Abs. 1 IO wählen.

Der Autor gesteht in diesem Aufsatz aber zu, dass sich aus den gesetzlichen Regelungen auch Anhaltspunkte gegen die hier vertretenen Ansichten ableiten ließen.

So würden nur Zahlungen vor einer Verfahrenseröffnung der Anfechtung durch den Verwalter unterliegen (§ 27 IO). Der Anwendungsbereich des § 67a ASVG auf Zahlungen während des Insolvenzverfahrens könnte überhaupt in Frage gestellt werden, weil der Verwalter solche Zahlungen ohnedies nicht anfechten könne. Dieses Argument überzeuge aber deshalb nicht, weil aus der Regelung nur eines Teilbereichs möglicher Sachverhalte nicht zwingend auf die Unanwendbarkeit der Regelung auf andere Sachverhalte geschlossen werden könne.

Derntl, ZIK 2013/127; Derntl in Sonntag (Hrsg), ASVG⁶ (2015), § 67a Rz 26-28) spricht sich, ebenfalls unter Bezugnahme auf § 67a ASVG, sowohl gegen einen Vorrang der Masseforderungen als auch gegen einen Vorrang der Insolvenzforderungen aus. Sinn der Auftraggeberhaftung nach § 67a ASVG sei, Betrugsaktivitäten im Baubereich zu vermeiden und die Sozialversicherungsträger zu schützen.

Gegen einen absoluten Vorrang der Insolvenzforderungen würden die in Sanierungsfeindlichkeit und Verhinderung wirtschaftlich sinnvoller Fertigstellung liegenden Konsequenzen sprechen.

Gegen einen Vorrang der Masseforderungen lasse sich ins Treffen führen, dass dadurch der mit der AGH intendierte Schutz für die Sozialversicherung und damit die eigentliche Absicht des Gesetzgebers leichtfertig aufgegeben würde.

Der Gesetzeswortlaut gebe keine klare Lösung vor.

Die Frage nach der Anrechnung von Zahlungen sei wie die Abgrenzung von Masse- und Insolvenzforderungen an sich insolvenzrechtlicher Natur. Ein Ansatzpunkt zur Problemlösung finde sich in § 46 Z 2 IO, wonach Beiträge zur Sozialversicherung dann Masseforderungen seien, wenn der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Insolvenzverfahrens verwirklicht werde.

Allein schon aus pragmatischen Überlegungen heraus sei deshalb folgender Mittelweg nahe liegend: Die Unterscheidung zwischen Insolvenz- und Masseforderung sei eine insolvenzrechtliche Kategorisierung. Es seien demnach nicht haftungsrechtliche Aspekte (die in § 67a ASVG als haftungsauslösend statuierte Zahlung des Werklohns) entscheidend, sondern die zeitraumbezogene Verwirklichung des Grundtatbestandes, der

in der Erbringung der Werkleistung liege und über die Beschäftigung von Dienstnehmern erst zu einem Beitragsrückstand, der eine Haftung auslösen könne, führe.

Im Ergebnis seien daher AGH-Zahlungen für Leistungen, die bis zum Tag der Insolvenzeröffnung erbracht würden, dem als Insolvenzforderung zu wertenden Beitragsrückstand anzurechnen. Werde die Werkleistung ab dem der Insolvenzeröffnung folgenden Tag (§ 2 Abs. 1 IO) erbracht, seien die AGH-Zahlungen der Masse zu Gute zu halten. Ein allfälliges Guthaben sei auf Antrag dem Insolvenzverwalter auszufolgen.

Auch das **Bundesverwaltungsgericht** gelangte in seiner Entscheidung vom 29.5.2015, W178 2003965-1, die die Beurteilung einer vergleichbaren Rechtsfrage wie der vorliegenden zum Gegenstand hatte, zu diesem Ergebnis.

Die Richterin vertrat dort insbesondere unter Bezugnahme auf Derntl in Sonntag (Hrsg), ASVG⁶ (2015), § 67a Rz 26-28, die Auffassung, dass Haftungsbeträge, die für Beschäftigungszeiträume und Werklohn geleistet worden seien, die vor Eröffnung der Insolvenz über das Auftrag nehmende Unternehmen angesiedelt gewesen seien, die Insolvenzforderungen der Gebietskrankenkasse gegen den insolventen Auftragnehmer minderten, während sie dann, wenn sie nach der Insolvenzeröffnung entstanden seien, die Masseforderungen der Gebietskrankenkasse verringerten.

Unter Hinweis auf Rebhahn in Moser/Müller/Pfeil, SV-Kommentar, § 67a ASVG, Rz 77, ging die Richterin ferner davon aus, dass der Anfechtungsausschluss bei Insolvenz des Auftragnehmers auch gelte, wenn der Vertrag bereits vor Insolvenzeröffnung geschlossen, der Abzug aber erst nach Insolvenzeröffnung vorgenommen worden sei. § 67a Abs. 3 Z 2 ASVG (*Ergänzung der Richterin*: entspricht § 82a Abs. 3 Z 2 EStG 1988) sei auch anwendbar, wenn das Entgelt erst nach Eröffnung der Insolvenz des Auftragnehmers fällig werde, der Vertrag aber bereits vor Eröffnung abgeschlossen gewesen sei; der Gesetzeswortlaut erfasse auch diesen Fall.

Verneint wurde in dieser Entscheidung die von der Gebietskrankenkasse ins Treffen geführte gänzliche Unbeachtlichkeit des Insolvenzrechtes in dem Sinn, dass auch vor Insolvenzeröffnung entstandene Beitragsforderungen nach dem Grundsatz der Verpflichtung zur Tilgung der ältesten Schuld nach § 1416 ABGB beliebig durch nach Insolvenzeröffnung geleistete Haftungsbeträge getilgt werden könnten und die Aufrechnungsvorschriften der Insolvenzordnung wegen des Vorliegens einer Drittleistung nicht anwendbar seien.

Dem in jenem Verfahren von der Wiener Gebietskrankenkasse vertretenen, von der Abgabenbehörde geteilten Standpunkt, dass es sich bei den AGH-Zahlungen um Drittleistungen handle, auf welche die insolvenzrechtlichen Aufrechnungsvorschriften mangels Gegenseitigkeit nicht anwendbar seien, erteilte die Richterin ebenfalls eine Absage.

Der Gesetzgeber spricht von einer **Drittleistung**, ohne – auch nicht in den Materialien – näher auszuführen, was damit gemeint ist (Rebernig, ZIK 2016/112).

Widhalm-Budak, ZIK 2013/67, sieht die Bestimmung, wonach der Haftungsbetrag als Dritteistung gilt, als – wenn auch nicht überzeugende – Begründung für die Unanfechtbarkeit der Zahlung.

Nach § 1441 1. Satz ABGB kann ein Schuldner seinem Gläubiger dasjenige nicht in Aufrechnung bringen, was dieser einem Dritten und der Dritte dem Schuldner zu zahlen hat.

Die Grundregel des Gegenseitigkeitserfordernisses besteht aber nicht uneingeschränkt, sondern mit Ausnahmen [Holly in Kletečka/Schauer, ABGB-ON1.02 § 1441 Rz 3 und 11 ff ABGB (Stand 01.01.2016, rdb.at)].

Nach herrschender Ansicht liegt eine Dritteistung nicht stets dann vor, wenn ein Dritter die Zahlung vornimmt, sondern nur dann, wenn die Leistung des Dritten den Haftungsfonds aller Gläubiger, die Insolvenzmasse, nicht berührt. Das ist aber gerade dann nicht der Fall, wenn der Dritte in Erfüllung einer dem Schuldner gegenüber bestehenden Schuld eine Zahlung an einen Gläubiger des Schuldners tätigt (Widhalm-Budak, ZIK 2013/67, mit Verweis auf OGH ÖBA 2000/918; *Ergänzung der Richterin*: =OGH 24.2.2000, 6 Ob 235/99y).

Nach Widhalm-Budak wäre darüber hinaus der zusätzlich zur Qualifikation der AGH-Zahlung als Dritteistung ausdrücklich normierte Anfechtungsausschluss nicht erforderlich, würde es sich bei der AGH-Zahlung des Auftraggebers um eine Drittzahlung im Sinne des Insolvenzrechtes handeln, weil Drittzahlungen nicht das insolvenzunterworfene Vermögen betreffen würden und bereits gemäß § 27 IO anfechtungsfest und auch nicht gläubigerbenachteiligend wären.

Rebhahn, DRdA 2008, 215, misst der Bestimmung, wonach die Überweisung als Dritteistung gilt, die Bedeutung bei, dass die Leistung des Auftraggebers als Leistung des Auftragnehmers, bewirkt durch einen Dritten, gilt, also auf Rechnung des Auftragnehmers erfolgt, und verweist dazu auf OGH 1981 SZ 54/32.

Dieser Entscheidung des OGH vom 17.3.1981, 4Ob139/80 (4Ob140/80, 4Ob141/80), lag die Zahlung einer Schuld durch einen Dritten (Zahlung des Arbeitsentgeltes als Insolvenz- Ausfallsgeld durch ein Kreditinstitut) mit Zustimmung des Schuldners (insolventer Arbeitgeber; § 1423 ABGB) zu Grunde. Alleine dadurch, dass ein Dritter (nämlich das Arbeitsamt) für den Arbeitgeber mit dessen Zustimmung die Lohnzahlung (Insolvenzausfallgeld) leiste, bestehe für den Arbeitnehmer kein vorzeitiges Austrittsrecht nach § 26 Z 2 Angestelltengesetz.

Nach **Rebernik**, ZIK 2016/112, kommt dem Begriff der Dritteistung in § 67a Abs. 4 ASVG kein eigener normativer Gehalt zu. Er bedeute lediglich, dass der Auftraggeber die Zahlung auf eigene Haftung und damit als „Dritter“ erbringe.

Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht argumentierte die einschreitende Masseverwalterin - wie im vorliegenden Fall - gleichfalls damit, dass eine nach Insolvenzeröffnung vom Schuldner geleistete Zahlung nur mit Masseforderungen

und nicht mit Insolvenzforderungen verrechnet werden dürfe. Eine andere Auslegung verstöße gegen zwingendes Insolvenzrecht, was eine sachlich nicht zu rechtfertigende Gläubigerbegünstigung der Gebietskrankenkasse darstellen würde.

Nach **Ruppe/Achatz**, UStG, Kommentar, 4. Aufl., September 2011, Einf. Tz 112, mit Hinweis auf 1147 BlgNR 15.GP und die dort angeführte Literatur, bezweckt die insolvenzrechtliche Vorschrift des § 46 Abs. 1 Z 2 IO eine zeitraumbezogene Abgrenzung von Sachverhalten, die die Masse betreffen. Die insolvenzrechtliche Beurteilung hat danach zu erfolgen, inwieweit zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch bis dahin verwirklichte Sachverhalte ein begründeter Vermögensanspruch des Steuergläubigers bestanden hat.

Nach **Kanduth-Kristen** in Konecny, ZIK Spezial – Insolvenzrecht und Kreditschutz 2015, 1. Aufl. (April 2015), Steuerliche Probleme in der Insolvenz, Pkt. 2.3. „Umsatzsteuer“, ist nach insolvenzrechtlichen Grundsätzen, unabhängig von der Besteuerungsart (Soll- oder Istbesteuerung), maßgeblich, wann der Rechtsgrund für die Entstehung der Steuerschuld gelegt wurde.

Die Qualifikation der Umsatzsteuer als Insolvenz- oder Masseforderung wird in Österreich nach hA danach vorgenommen, wann die zu Grunde liegende Leistung ausgeführt wurde. Liegt der Leistungszeitpunkt vor Insolvenzeröffnung, liegt (auch bei Vereinnahmung des Entgelts nach Insolvenzeröffnung) hinsichtlich der Umsatzsteuer eine Insolvenzforderung vor. Liegt der Leistungszeitpunkt nach Insolvenzeröffnung, liegt eine Masseforderung vor.

Beiser-Fink (ZIK 1999, 45, Punkt „5.3 Bauleistungen“) vertreten die Ansicht, dass in der Insolvenz eines Bauunternehmers zu unterscheiden sei: Bauleistungen vor der Insolvenzeröffnung führen zu Insolvenzforderungen, Bauleistungen nach der Insolvenzeröffnung zu Masseforderungen. Das gelte auch dann, wenn die Umsatzsteuerschuld für ein errichtetes Gebäude umsatzsteuerrechtlich einheitlich erst nach der Insolvenzeröffnung entstehe. **Der umsatzsteuerrechtliche Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung gelte für das Insolvenzrecht nicht:** Nach § 46 Abs 1 Z 2 IO sei die Umsatzsteuerschuld in solchen Fällen insolvenzrechtlich aufzuspalten in eine Insolvenzforderung, soweit das Bauunternehmen vor der Insolvenzeröffnung gebaut habe, und in eine Masseforderung, soweit Bauleistungen nach der Insolvenzeröffnung erbracht worden seien.

Zu den gegenteiligen – auf dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung fußenden – Meinungen, wann die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes erfolgt, vgl. **Achatz** in taxlex 2006, 442, sowie **Rz 2408 UStR**, wonach eine Zweiteilung der Lieferung (vor und nach der Insolvenzeröffnung) nicht zulässig sei.

Die Qualifikation von Abgabenforderungen als Masse- oder Insolvenzforderung ist zunächst eine von den Abgabenbehörden selbständig zu prüfende Vorfrage (§ 116 Abs. 1 BAO). Bei abweichender Beurteilung durch das Insolvenzgericht liegt ein Wiederaufnahmegrund nach § 303 Abs. 1 lit. c BAO vor (Ruppe/Achatz, UStG, Kommentar, 4. Aufl., September 2011, Einf. Tz 155; VwGH 26.3.1992, 90/16/0205).

Diese Sicht wurde allerdings vom OGH (20.10.1994, 6 Ob 560/94, ZIK 1995, 52 f) nicht geteilt: Seiner Auffassung nach besteht Zuständigkeit der Gerichte, da bereicherungsrechtliche Anfechtungstatbestände vor die ordentlichen Gerichte gehören, auch wenn das aus der anfechtbaren Rechtshandlung hervorgegangene Rechtsverhältnis auf dem Verwaltungsweg auszutragen wäre (Ruppe, aaO, Einf. Tz 155).

Anwendung dieser Rechtslage auf den vorliegenden Sachverhalt

Die Gemeinschuldnerin, deren Geschäftszweig laut Firmenbuch Personalleasing und Anlagenbau war, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 5.1.2011 gegründet.

Mit Beschluss des LG C vom 15.7.2013 wurde über ihr Vermögen das Sanierungsverfahren eröffnet. Mit Gerichtsbeschluss vom 8.10.2013 wurde die Bezeichnung von Sanierungs- auf Konkursverfahren geändert.

Zur Masseverwalterin wurde die im gegenständlichen Verfahren als Beschwerdeführerin einschreitende A Gesellschaft mbH bestellt.

Laut dem in der Insolvenzdatei veröffentlichten Beschluss vom 17.3.2016 war nach dem wesentlichen Inhalt des 7. Berichtes der Masseverwalterin die voraussichtliche weitere Konkursdauer nicht vorhersehbar.

Die gemeinschuldnerische GmbH war laut der beim Landesgericht C eingebrachten Feststellungsklage beauftragtes Unternehmen im Sinne des § 82a EStG 1988, das vor und auch nach Konkursöffnung anderen Unternehmen Arbeitskräfte, die Bauleistungen erbrachten, überlassen hatte. Die Löhne und Gehälter, die Grundlage für die in Streit stehenden Überweisungen aus der Auftraggeberhaftung waren, zahlten die Beschäftiger nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens; die Schuldnerin als Überlasserin der Arbeitskräfte war im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht in der HFU-Gesamtliste eingetragen. Um nicht zur Haftung herangezogen zu werden, leisteten die Beschäftiger (Auftrag gebenden Unternehmen) auf die von der Schuldnerin bzw. nachfolgend von der Konkursmasse gelegten Rechnungen für vor und nach Eröffnung des Konkursverfahrens überlassene Arbeitskräfte 25 % des Entgeltes an das DLZ, wobei 5 % an die Abgabenbehörde weiter geleitet wurden.

Zwischen den Verfahrensparteien besteht Uneinigkeit darüber, wie die **nach** Insolvenzeröffnung an das DLZ geleisteten und in der Folge auf dem Abgabenkonto der Gemeinschuldnerin gutgeschriebenen AGH-Beträge zu verrechnen sind bzw. ob diese mit Insolvenzforderungen verrechnet werden dürfen.

Die Bf vertritt im Wesentlichen die Auffassung, dass die nach Insolvenzeröffnung geleisteten Zahlungen ausschließlich mit Masse- und nicht mit Insolvenzforderungen verrechnet werden dürfen und, da keine Masseforderungen offen sind, der gesamte unter dem Titel der AGH-Zahlungen geleistete Betrag von 13.105,24 € zurückzuzahlen ist. Sie stützt ihre Ansicht im Wesentlichen darauf, dass die Haftung nach § 82a EStG 1988 erst mit Zahlung des Werklohns entsteht, weshalb sämtliche nach Insolvenzeröffnung vom Kunden geleistete Zahlungen nicht mehr aufrechenbar sind.

Im Übrigen hätten die insolvenzrechtlichen Aufrechnungsvorschriften Vorrang vor den abgabenrechtlichen.

Das Finanzamt beruft sich dem gegenüber darauf, dass die AGH-Zahlungen als Drittleistungen gelten und daher ein Aufrechnungstatbestand nicht vorliegt. Die Verrechnung der nach Insolvenzeröffnung bezahlten AGH-Beträge ist daher nach § 214 BAO mit Insolvenzforderungen bzw. dem ältesten Abgabenzustand erfolgt. Darüber hinaus sei nicht auf die Leistungserbringung, sondern den Abschluss des Werkvertrages abzustellen.

Das Finanzamt vermag sich mit seiner Ansicht, wonach die Werklohnforderung mit Abschluss des Werkvertrages entsteht, auf Reisenhofer in ZIK 2008/248, unter Verweis auf Schubert in Konecny/Schubert, KO §§ 19, 20 Rz 32, und die dort erläuterte herrschende Ansicht zu stützen. Auch Rebernick, ZIK 2016/112, stellt auf den Zeitpunkt der Auftragserteilung ab.

Darüber hinaus gehen Achatz in taxlex 2006, 442, sowie Rz 2408 UStR von der Unzulässigkeit der Aufspaltung einer Lieferung bzw. Leistung für die Zeit vor und nach der Insolvenzeröffnung aus.

Wegen der weitgehend gleich lautenden gesetzlichen Bestimmungen der §§ 67a ASVG und 82a EStG 1988, insbesondere hinsichtlich des Eintritts der Haftung (jeweils nach Abs. 2 der betreffenden Gesetzesbestimmungen) und der vergleichbaren Zielsetzungen (Bekämpfung von Schwarzarbeit und Sozialbetrug, ErläutRV 523 Blg Nr 23. GP und ErläutRV 875 Blg Nr 24. GP) ist kein Grund erkennbar, die in der Literatur zu § 67a ASVG aufgeworfenen grundsätzlichen Frage- und Problemstellungen nicht zur Auslegung des § 82a EStG 1988 heranzuziehen und die zu den an die Krankenversicherungsträger abzuführenden Beiträge und Umlagen angestellten Überlegungen nicht gleichermaßen auf die an das Finanzamt abzuführenden Lohnabgaben zu übertragen.

Der mehrfach geäußerten Meinung der Bf, die Arbeitskräfteüberlassung sei von den §§ 67a ASVG und 82a EStG 1988 nicht erfasst, ist die ausdrückliche gesetzliche Anordnung in § 19 Abs. 1a UStG 1994 entgegen zu halten, wonach auch die Überlassung von Arbeitskräften als Bauleistung anzusehen ist, wenn die überlassenen Arbeitskräfte für den Entleiher Bauleistungen erbringen.

Nach den vorgelegten Rechnungen überließ die Gemeinschuldnerin Monteure für die Erbringung von Bauleistungen und wurden die in Streit stehenden AGH-Zahlungen zur Erfüllung des Entgeltanspruchs der Gemeinschuldnerin für die Überlassung dieser Monteure geleistet.

Nach § 82a Abs. 4 EStG 1988 (sowie nach § 67a Abs. 4 ASVG) gilt der Haftungsbetrag als **Drittleistung** und unterliegt nicht der Anfechtung.

Den ErläutRV 523 Blg Nr 23. GP zufolge sollte mit der konkursrechtlichen Privilegierung punkto Anfechtbarkeit der Leistung eine stark eingegrenzte Ausnahmeregelung getroffen werden, die zur Hintanhaltung der spezifischen Probleme im Baubereich beiträgt.

Die gesetzlichen Bestimmungen zum Schutz der Sozialversicherungsträger und Abgabenbehörde sollten nicht dadurch, dass die Zahlungen aus der Auftraggeberhaftung bei Eintritt der Insolvenz wiederum zurückgezahlt werden müssten, untergraben werden.

Trotz der aus den Erläuterungen und der normierten Unanfechtbarkeit erschließbaren gewollten Privilegierung von Abgabengläubiger und Sozialversicherungsträger kann dem Gesetzgeber nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht die von der Abgabenbehörde vertretene weit gehende Privilegierungsabsicht der Abgabenbehörde (bzw. der Sozialversicherungsträger) unterstellt werden, die die uneingeschränkte Verrechnung aller nach Insolvenzeröffnung geleisteten AGH-Zahlungen mit Insolvenzforderungen der Abgabenbehörde ermöglichen würde. Folgte man dieser Ansicht, könnte die Abgabenbehörde die Masse zu Lasten der anderen Gläubiger derart schmälen, dass Betriebsfortführungen oder die wirtschaftlich sinnvolle Fertigstellung begonnener Projekte verhindert würden (so auch Derntl, ZIK 2013/127; Derntl in Sonntag (Hrsg), ASVG⁶ (2015), § 67a Rz 26-28); Schubert in Konecny/Schubert, Insolvenzgesetze, § 20 KO Rz 32 und 49, mit Verweis auf die Rechtsprechung des deutschen Bundesgerichtshofs).

Der Hinweis der Abgabenbehörde in ihrer Stellungnahme vom 8.9.2016, Punkt V., wonach auf Grund des in § 82a Abs. 1 EStG 1988 genannten geringen Prozentsatzes von 5 % nicht ernsthaft behauptet werden könne, der Unternehmensfortbetrieb werde durch die von ihr vertretene Auffassung vereitelt, greift nach Ansicht der Richterin zu kurz, weil unter Einschluss der Bestimmung des § 67a Abs. 1 ASVG von einem sehr wohl ins Gewicht fallenden Gesamtprozentsatz von 25 % auszugehen ist.

Im Sinne obiger rechtlicher Überlegungen ist den Ausführungen der Abgabenbehörde zur Nichtanwendbarkeit der insolvenzrechtlichen Aufrechnungsvorschriften wegen Vorliegens einer Drittleistung und mangels Gegenseitigkeit nicht zu folgen und nicht von einer generellen Verrechnung der nach Insolvenzeröffnung beim DLZ eingelangten AGH-Zahlungen auf die älteste Abgabenschuld (§ 214 Abs. 1 BAO) auszugehen.

In diese Richtung gehen im Ergebnis auch die mit überzeugenden Argumenten untermauerten, oa. Ansichten von Widhalm-Budak, ZIK 2013/67, Rebhahn, DRdA 2008, 215, und Rebernik, ZIK 2016/112.

Dass auch die Abgabenbehörde die Ansicht, § 82a Abs. 4 EStG 1988 solle nur die AGH-Zahlungen der Anfechtung entziehen und statuiere zu diesem Zweck statuiert, dass AGH-Zahlungen als Drittleistungen gelten, was die Anwendbarkeit der Aufrechnungsvorschriften der IO zur Konsequenz hat, nicht für gänzlich unmöglich hält, ist der an das LG C gerichteten Berufung vom 2.3.2016, Punkt B, 1. Absatz, zu entnehmen.

Die Entscheidung hängt wesentlich davon ab, welches Kriterium (nach Meinung des Finanzamtes der Zeitpunkt des Werksvertragsabschlusses, nach Meinung der Bf der

Zeitpunkt der Werklohnzahlung) für die Abgrenzung der AGH-Zahlungen als Insolvenz- oder Masseforderung als zutreffend erachtet wird.

Sachgerecht erscheint im Ergebnis, der von Derntl aufgezeigten Lösung zu folgen, die weder ausschließlich zu Lasten der Abgabenbehörde noch ausschließlich zu Lasten der Masse geht und weder einen absoluten Vorrang der Insolvenzforderungen noch der Masseforderungen postuliert.

Demzufolge ist aber weder, wie von der Bf vertreten, auf den haftungsauslösenden Zeitpunkt der Werklohnzahlung, noch, wie die Abgabenbehörde meint, auf die (umsatz)steuerlichen Bestimmungen und damit auf den Abschluss der den Werklohnforderungen zu Grunde liegenden Werkverträge abzustellen, sondern, wie von Derntl und dem Bundesverwaltungsgericht zu § 67a ASVG vertreten, in Anknüpfung an §§ 46 und 51 IO auf den die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalt in dem Sinn, dass die Verwirklichung des Grundtatbestandes in der Erbringung der Werkleistung zu sehen ist und über die Beschäftigung der Dienstnehmer erst zu einer Abgabepflicht führen kann, die die Haftung auslöst.

Im Ergebnis sind daher die AGH-Zahlungen für Leistungen, die bis zum Tag der Insolvenzeröffnung erbracht worden sind, mit dem als Insolvenzforderung zu wertenden Abgabenrückstand zu verrechnen. Die AGH-Zahlungen für Leistungen, die ab dem der Insolvenzeröffnung folgenden Tag (§ 2 Abs. 1 IO) erbracht worden sind, sind dem gegenüber der Masse zu Gute zu halten.

Der seitens der Bf unter Verweis auf die Absicht des historischen Gesetzgebers vertretene Ansatz, nur **vor** Eröffnung des Insolvenzverfahrens geleistete Haftungsbeträge seien der Anfechtung im Insolvenzverfahren zu entziehen, nicht aber nach dessen Eröffnung geleistete AGH-Zahlungen (zuletzt geäußert in der Stellungnahme vom 25.7.2016, Punkt 2.3, letzter Absatz), wird nicht geteilt (vgl. dazu auch Rebernick, ZIK 2016/112; Derntl, ZIK 2013/127, in seinem Artikel „AGH-Zahlungen **nach** Insolvenzeröffnung“; Bundesverwaltungsgericht W178 2003965-1).

Auf die Rüge in der Stellungnahme der Bf vom 18.8.2016, die Abgabenbehörde habe sich mit dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nicht auseinander gesetzt (Punkt 2) und die Gemeinschuldnerin bzw. Konkursmasse habe mit ihren Kunden tatsächlich einen Dienstverschaffungsvertrag und keinen Werkvertrag abgeschlossen (Punkt 2.2), braucht nicht eingegangen zu werden, weil das Bundesfinanzgericht - der Meinung der Bf folgend - nicht auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, sondern darauf abstellt, wann die Arbeitsleistungen erbracht worden sind.

Die Bf beantragte einen Betrag von 13.105,24 €, dessen rechnerische Höhe unbestritten blieb, zur Rückzahlung, vermochte den auf Grund der vorgelegten Rechnungen nicht nachvollziehbaren, in Abzug gebrachten Betrag von 622,26 € aber nicht mehr zu erläutern. Da auch seitens des Finanzamtes kein Einwand erhoben wurde, bestanden keine Bedenken, diesen Betrag, wie von der Bf vorgeschlagen, verhältnismäßig aufzuteilen und mit einem Anteil von 76,32 % (das sind 474,91 €) von den Arbeitsleistungen nach

Insolvenzeröffnung (10.476,89 € abzüglich 474,91 € = **10.001,98 €**) und mit einem Anteil von 23,68 % (das sind 147,35 €) von den Arbeitsleistungen vor Insolvenzeröffnung (3.250,66 € abzüglich 147,35 € = **3.103,31 €**) abzuziehen.

Ergänzend ist darauf zu verweisen, dass die Summe der aufgelisteten AGH-Zahlungen tatsächlich eine Summe von **13.105,29 €** ergibt; auf Grund der Geringfügigkeit der Abweichung handelt es sich offenbar um eine bloße Rundungsdifferenz.

Da nach den vorgelegten Unterlagen und den übereinstimmenden Angaben der Bf und des Finanzamtes keine offenen Masseforderungen bestehen, ist an die Bf im Ergebnis ein Betrag von 10.001,98 € zurückzuzahlen, während der restliche Betrag von 3.103,31 € mit offenen Insolvenzforderungen zu verrechnen ist.

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.

Im Beschwerdefall liegt - soweit ersichtlich - keine Rechtsprechung zur Auslegung des § 82a EStG 1988 vor, insbesondere nicht zu den hier interessierenden Rechtsfragen,

ob der Haftungsbetrag in § 82a Abs. 4 EStG 1988 nur zu dem Zweck als Drittleistung bezeichnet wird, um die AGH-Zahlung der Anfechtung zu entziehen und ob in weiterer Folge der Vorrang der Aufrechnungsvorschriften der Insolvenzordnung zu beachten ist oder - mangels Vorliegens einer Aufrechnungslage - § 214 BAO anzuwenden ist;

ob die Bestimmung des § 82a EStG 1988 nur AGH-Zahlungen **vor** Eröffnung des Insolvenzverfahrens privilegieren soll oder auch Zahlungen **nach** Eröffnung des Insolvenzverfahrens;

nach welchen Kriterien die Unterscheidung zwischen Insolvenz- und Masseforderungen zu treffen ist.

Eine Revision ist daher zulässig.

Linz, am 19. September 2016