



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 27. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 23. Februar 2007, StNr., betreffend Abweisung eines Rückzahlungsantrages (§ 239 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird abgeändert:

„Abrechnungsbescheid gemäß § 216 BAO

Es wird festgestellt, dass die Buchungen vom 23.1.2007 (Euro 1.750,00) und vom 22.2.2007 (Euro 420,69) mit denen das Guthaben aus der Umsatzsteuervoranmeldung 12/06 vom 23.1.2007 verrechnet wurde, zwar im Buchungszeitpunkt unzulässig waren aber durch den Wegfall der Masseunzulänglichkeit am 4.6.2008 nachträglich zulässig geworden sind.“

Der Vorlageantrag vom 4.5.2007 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Über die Firma X-GmbH wurde am 21.9.2004 der Konkurs eröffnet.

Mit elektronischem Rückzahlungsantrag vom 29.1.2007 beantragte X.Y. den Betrag von Euro 2.170,69 an MV zu überweisen.

Mit Bescheid vom 23.2.2007, StNr., wies die Abgabenbehörde I. Instanz diesen Antrag ab mit der Begründung, dass das Guthaben auf offene Massforderungen angerechnet worden sei.

Mit Eingabe vom 27.3.2007 erhob MV Berufung gegen diesen Bescheid mit der Begründung dass die Masseunzulänglichkeit öffentlich bekannt gemacht worden sei, weshalb die von der Abgabenbehörde vorgenommene Aufrechnung unzulässig sei, da den Aufrechnungsvorschriften des Insolvenzrechtes der Vorrang vor den Verrechnungsregeln der BAO zukomme.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2.4.2007 wurde die Berufung abgewiesen. Dem grundsätzlich rückzahlbaren Umsatzsteuerguthaben für Dezember 2006 in Höhe von Euro 2.170.69 stünden die Körperschaftsteuervorauszahlungen für die Zeiträume 1-12/2006 und 1-3/2007 im Gesamtbetrag von Euro 2.187,00 gegenüber. Eine Aufrechnung sei zulässig.

Gerichtet war die Berufungsvorentscheidung an die Firma X-GmbH z.Hd. MV.

Mit Eingabe vom 4.5.2007 beantragte MV die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen.

Laut Insolvenzdatei wurde am 8.9.2005 bekannt gemacht, dass die Konkursmasse nicht ausreicht, um die Massforderungen zu erfüllen. Und am 4.6.2008 wurde der Wegfall der Masseunzulänglichkeit bekannt gemacht.

Über die Berufung wurde erwogen:

A.) Abgabenverfahrensrechtliche Bestimmungen:

a.) Verrechnungsvorschriften:

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

Gemäß § 214 Abs. 1 BAO sind in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; an die Stelle des Fälligkeitstages hat der davon abweichende zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin zu treten.

Haben mehrere Abgabenschuldigkeiten denselben Fälligkeitstag oder denselben davon abweichenden Zahlungstermin und reicht ein zu verrechnender Betrag zur Tilgung aller gleich-

zeitig zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten nicht aus, so hat die Verrechnung bei demselben Zahlungstermin auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag auf die früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen.

Die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ist ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen.

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

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

Ein Guthaben im Sinne des § 215 BAO stellt sich als Ergebnis der Gebarung auf dem Abgabenkonto dar, wobei in den Fällen der zusammengefassten Verbuchung der Gebarung nach § 214 Abs. 1 BAO Zahlungen und sonstige Gutschriften zunächst grundsätzlich auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen sind.

b.) Rückzahlungsantrag:

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

Dem Rückzahlungsantrag gemäß § 239 BAO ist der Erfolg zu versagen, wenn im Zeitpunkt der Antragstellung das Abgabenkonto kein Guthaben aufweist (VwGH 21.10.1993, 91/15/0077). Im Fall eines Rückzahlungsantrages ist grundsätzlich nur über jenen Betrag abzusprechen, der im Zeitpunkt der Antragstellung auf dem Abgabenkonto aufscheint (VwGH 19.1.1989, 85/14/0021).

Ein Guthaben entsteht, wenn auf einem Abgabenkonto die Summe der Gutschriften (Zahlungen, sonstige Gutschriften) die Summe der Lastschriften übersteigt. Maßgeblich sind die tatsächlich durchgeführten Gutschriften (Lastschriften) und nicht diejenigen, die nach Meinung des Abgabepflichtigen durchgeführt hätten werden müssen (Ritz, Bundesabgabenordnung-Kommentar², Rz 1 zu § 215 BAO, VwGH 16.5.2002, 2001/16/0375).

c.) Abrechnungsbescheid:

Die Rechtmäßigkeit von Buchungen ist nicht im Rückzahlungsverfahren abzuklären, sondern in einem Abrechnungsverfahren gemäß § 216 BAO. Erst nach Verwendung gemäß § 215 Abs. 1 bis 3 BAO verbleibende Guthaben sind rückzahlbar (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 239 Tz. 1 und 2).

In Wahrheit besteht ein Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto der Bw. Ein derartiger Streit ist aber nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht in einem Verfahren nach § 239 Abs. 1 BAO, sondern in einem solchen nach § 216 BAO auszutragen (VwGH 25.2.1997, 93/14/0143).

Da sich aus dem Vorbringen des MV ergibt, dass strittig ist, ob eine Kompensation des Guthabens mit anderen Abgabeforderungen zulässig ist, andernfalls ein Rückzahlungsanspruch zu Recht bestünde, ist der angefochtene Bescheid nach seinem materiellen Gehalt einer Deutung als Abrechnungsbescheid im Sinne des § 216 BAO zugänglich (VwGH 20.12.2006, 2006/13/0035).

Die Berechtigung, einen Abrechnungsbescheid zu verlangen, geht über den engen Wortlaut des § 216 BAO hinaus. Es geht bei dieser Bestimmung nicht nur um das Erlöschen einer Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung. Es kann also auch die Prüfung und die Darstellung der Ergebnisse verlangt werden, ob die rechnungsmäßige Anlastung der Abgabefestsetzung (nicht aber die Abgabefestsetzung selbst) und die entsprechenden Gutschriften bei verminderten Festsetzungen kassenmäßig ihren richtigen Ausdruck gefunden haben. Mit dem Abrechnungsbescheid ist über umstrittene abgabenbehördliche Gebarungsakte schlechthin zu entscheiden (VwGH 12.11.1997, 96/16/0285, 26.07.2006, 2006/14/0029).

d.) Strittige Buchungen:

- 1.) Umsatzsteuervoranmeldung 12/06 am 23.1.2007 Gutschrift von Euro 2.170,69
- 2.) Verrechnung mit offenem Rückstand in Höhe von Euro 1.750,00 am 23.1.2007 aus Köst-VZ 1-12/2006
- 3.) Verrechnung des Saldo in Höhe von Euro -420,69 am 22.02.2007 mit Köst-VZ 1-3/07 in Höhe von Euro 437,00 mit Fälligkeit 15.2.2007

Die angeführten Beträge stellen – unbestritten - jeweils Masseforderungen und Masseschulden dar.

B.) Konkursrechtliche Bestimmungen:

Im Konkurs- oder Ausgleichsverfahren kommt den Aufrechnungsvorschriften von Konkurs- und Ausgleichsordnung Vorrang vor den Verrechnungsvorschriften des § 214 BAO zu.

Gemäß § 46 Abs 1 KO sind Masseforderungen unter anderem die Kosten des Konkursverfahrens (Z 1), alle Auslagen, die mit der Erhaltung, Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse verbunden sind sowie alle die Masse treffenden Steuern, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird (Z 2).

Aus der Konkursmasse sind gemäß § 47 Abs 1 KO vor allem die Masseforderungen, und zwar aus der Masse, auf die sie sich beziehen, zu berichtigen.

Strittig ist, ob die Abgabenbehörde erster Instanz die aus den Kosten des Konkursverfahrens resultierende Umsatzsteuergutschrift aus Vorsteuern mit den aushaftenden Masseforderungen an Körperschaftsteuervorauszahlungen für 1-12-/2006 und das Quartal 1-3/2007 verrechnen durfte.

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

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

Daraus folgt, dass Gegenforderungen der Masse aus Umsatzsteuergutschriften, die während des laufenden Konkursverfahrens entstanden waren, lediglich mit aushaftenden Masseforderungen gegenverrechnet werden können. Nach § 20 KO erscheint die Aufrechnung daher zunächst zulässig, da einander jeweils die Konkursmasse treffende Forderungen des Abgabengläubigers sowie der Gemeinschuldnerin gegenüberstanden.

Das Vorbringen des Finanzamtes, dass die Aufrechnung von Masseforderungen gegen Forderungen der Masse selbst bei Unzulänglichkeit der Masse zur Befriedigung aller Masseforderungen gleichen Ranges keiner konkursrechtlichen Sonderbestimmung unterliegen würde, geht insoweit ins Leere, als die am 1. Juli 2002 in die Konkursordnung eingefügte Bestimmung des § 124a eben anderes anordnet und vom Finanzamt unberücksichtigt geblieben ist.

Der durch die Insolvenzrechts-Novelle 2002, BGBl. I 2002/75, mit Wirksamkeit vom 1. Juli 2002 (auch für laufende Konkursverfahren) in die Konkursordnung eingefügte § 124a KO verpflichtet den Masseverwalter im Falle der Masseunzulänglichkeit, diese dem Gericht unverzüglich anzuzeigen und mit der Befriedigung der Massegläubiger innezuhalten. Gestattet sind

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

Es war daher der Einwand des MV, dass eine Gegenverrechnung der Gutschrift mit Masseforderungen auf Grund der in der Insolvenzdatei angemerkten Massezahlungsunfähigkeit eine unzulässige Verfügung über das Massevermögen darstellen würde, zutreffend.

Die zur Verrechnung herangezogenen Körperschaftsteuervorauszahlungen sind aber entgegen der Ansicht des Finanzamtes auch nach der Bestimmung des § 124a Abs 1 dritter Satz KO, wonach aus der Verwaltung und Verwertung herrührende Masseforderungen, die nach dem Zeitpunkt der Anzeige der Masseunzulänglichkeit anfallen, vorrangig und unabhängig von der Reihenfolge des § 47 Abs 2 KO zu befriedigen sind, nicht mit erstrangigen Massegutschriften aufrechenbar, da sie zwar zweifellos Masseforderungen darstellen und auch nach dem Eintritt der Masseinsuffizienz entstanden sind, jedoch nicht aus zur Verwaltung und Verwertung der Masse gebotenen Rechtshandlungen herrühren.

Im Fall der Masseunzulänglichkeit nach § 124a KO (öffentliche Bekanntmachung) tritt jedoch eine Zahlungssperre auch für Masseforderungen ein, die als speziellere Bestimmung den Verrechnungsregeln der BAO vorgeht (zB VwGH 29. 1. 2004, 2000/15/0046). Das bedeutet, dass nach dem Eintritt der Masseinsuffizienz entstandene Gutschriften nur mehr mit solchen Abgaben(masse)forderungen (insbesondere Umsatzsteuer) verrechnet werden dürfen, die aus der weiteren Verwaltung und Verwertung der Konkursmasse resultieren (so genannte „Neumasseforderungen“). Hinsichtlich bereits früher entstandener so genannter „Altmasseforderungen“ oder solcher, die nicht aus den zur Verwaltung und Verwertung gebotenen Rechtshandlungen des Masseverwalters herrühren (insbesondere Mindestkörperschaftsteuer), ist die Aufrechnung gegen eine Forderung der Masse nur mehr entsprechend der Befriedigungs-

reihenfolge des § 47 Abs. 2 KO laut Verteilungsbeschluss des Konkursgerichtes zulässig (Richtlinien für die Abgabeneinhebung, RAE, Rz 158).

Können die Masseforderungen nicht vollständig befriedigt werden, so haben gemäß § 47 Abs 2 KO die unter § 46 Abs 1 Z 1 KO fallenden, vom Masseverwalter vorschussweise bestrittenen Barauslagen, nach ihnen die Masseforderungen der Arbeitnehmer, soweit sie nicht nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz gesichert sind oder sich nicht aus der Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses ergeben, und die übrigen Kosten des Verfahrens nach § 46 Abs 1 Z 1 und 2 KO den Vorzug vor den übrigen Masseforderungen. Innerhalb gleicher Gruppen sind die Masseforderungen verhältnismäßig zu befriedigen.

Die in Höhe von € 2.170,69 geltend gemachte Vorsteuergutschrift hätte daher nicht im Sinne des § 214 BAO gegenverrechnet werden dürfen und wäre antragsgemäß zurückzuzahlen gewesen.

C.) Berufungsvorentscheidung vom 2.4.2007:

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat die Berufungsvorentscheidung vom 2.4.2007 adressiert an die Gemeinschuldnerin z.Hd. des MV.

Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners iSd § 80 BAO (VwGH 30.10.2001, 95/14/0099, 2.7.2002, 2002/14/0053). Auch in einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen (VwGH 18.9.2003, 2003/15/0061, 22.10.1997, 97/13/0023).

Die Berufungsvorentscheidung konnte daher gegenüber dem Gemeinschuldner, dem in den die Masse betreffenden Angelegenheiten gemäß § 1 Abs. 1 KO die Verfügungsfähigkeit entzogen ist, nicht wirksam erlassen werden. Die angefochtene Erledigung wäre daher an den Masseverwalter und nicht an den Gemeinschuldner zu richten und dem Masseverwalter zuzustellen gewesen (VwGH 18.9.2003, 2003/15/0061). Eine an "Firma [Gemeinschuldnerin] z.H. Herrn [Masseverwalter]" adressierte Erledigung ist nicht an den Masseverwalter, sondern an die Gemeinschuldner gerichtet. Durch die bloße Zustellung der an die Gemeinschuldnerin gerichteten Erledigung an den Masseverwalter ist sie dem Masseverwalter gegenüber jedoch nicht wirksam geworden (VwGH 18.9.2003, 2003/15/0061, 2.3.2006, 2006/15/0087).

D.) Vorlageantrag vom 4.5.2007:

Die Berufung ist daher nicht durch die Berufungsvorentscheidung erledigt worden, weshalb auch der Vorlageantrag keine rechtliche Wirkung entfalten kann und das inhaltliche Vorbringen als weiteres Berufungsvorbringen zu werten ist, da ja die Berufung weiterhin offen ist.

Im Erkenntnis vom 25.11.1999, 99/15/0136, führt der VwGH wörtlich aus:

"Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mit Erkenntnis vom 26. Juni 1990, 89/14/0122, ausgesprochen hat, entfaltet die Einbringung eines Vorlageantrages vor Bekanntgabe der Berufungsvorentscheidung keine rechtliche Wirkung, zumal § 276 BAO keine dem § 273 Abs. 2 BAO entsprechende Bestimmung enthält. Der Verwaltungsgerichtshof hält an dieser Auffassung fest. Mit einer derartigen gesetzlichen Regelung, nach der einem vorzeitigen Vorlageantrag keine Wirkung beigemessen wird, soll offenkundig bewirkt werden, dass die Befugnis des Finanzamtes zur Erlassung einer Berufungsvorentscheidung nicht beeinträchtigt wird. Der teleologische Hintergrund der Regelung ist weiters darin zu erblicken, dass sich die Partei, bevor sie einen Vorlageantrag stellt, mit der Berufungsvorentscheidung auseinander setzen soll."

Gemäß § 273 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist (lit. a) oder nicht fristgerecht eingebracht wurde. Dem § 276 Abs. 4 BAO zufolge ist § 273 Abs. 1 BAO auf Vorlageanträge sinngemäß anzuwenden. Unzulässige oder verspätete Vorlageanträge sind somit zwingend mittels Bescheid zurückzuweisen, wobei sich aus der Wortfolge "Abgabenbehörde" im § 273 Abs. 1 BAO ergibt, dass zur Erlassung eines solchen Zurückweisungsbescheides sowohl die Abgabenbehörde erster als auch zweiter Instanz sachlich zuständig ist.

Gemäß § 273 Abs. 2 BAO darf eine Berufung nicht deshalb als unzulässig zurückgewiesen werden, weil sie vor Beginn der Berufungsfrist eingebracht wurde. Diese Bestimmung gilt mangels Rechtsverweisung auf § 273 Abs. 2 BAO im § 276 Abs. 4 BAO nicht für Vorlageanträge. Da unabdingbare Voraussetzung eines Antrages auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist, dass die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufungsvorentscheidung wirksam erlassen hat (VwGH 28.10.1997, 93/14/0146), dies für den vorliegenden Fall aus den angeführten Gründen jedoch zu verneinen ist, blieb somit der am 4.5.2007 für die Berufung vom 27.3.2007 noch vor Ergehen einer wirksamen Berufungsvorentscheidung gestellte Vorlageantrag ohne rechtliche Wirkung (VwGH v. 26. Juni 1990, 89/14/0122; VwGH v. 25. November 1999, 99/15/0136) und war er deshalb auch spruchgemäß als unzulässig zurückzuweisen.

Ein Vorlageantrag aufgrund einer unwirksamen Berufungsvorentscheidung ist zwar als unzulässig zurückzuweisen. Der Umstand, dass die Berufungsvorentscheidung nicht wirksam

geworden ist, beeinträchtigt aber nicht die Entscheidungsbefugnis und -pflicht des Unabhängigen Finanzsenates über die vom Finanzamt vorgelegte Berufung. Denn die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung nach § 276 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen des Finanzamtes und es ist daher durchaus berechtigt, eine Berufung ohne Erlassung einer (rechtswirksamen) Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen (UFS 7.5.2008, RV/0207-I/08).

E.) Berufungsentscheidung – maßgebliche Sach- und Rechtslage:

Die Berufungsbehörde hat grundsätzlich von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen. Es liegt im Wesen einer meritorischen Berufungsentscheidung, dass die Berufungsbehörde die Sache nach allen tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkten neu zu überprüfen hat.

Im Falle von Rückzahlungsanträgen ist relevant, ob im Zeitpunkt der Antragstellung ein Guthaben bestanden hat. Das vorliegende Berufungsverfahren ist aber als ein solches nach § 216 BAO zu beurteilen.

Der Abrechnungsbescheid ist seinem Wesen und möglichen Inhalt nach ein Feststellungsbescheid, der Klarheit zu schaffen hat, durch welche Verrechnungsvorgänge und Tilgungstatbestände das Erlöschen einer bestimmten Zahlungsverpflichtung bewirkt wurde.

Für den Abrechnungsbescheid ergäbe es keinen Sinn, wenn die Abgabenbehörde II. Instanz nach der relevanten Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Antragstellung zu entscheiden hätte. In den allermeisten Fällen wird sich hinsichtlich der Richtigkeit und Zulässigkeit der Buchungen keine Änderung ergeben, im vorliegenden Falle aber doch. Die Abgabenbehörde I. Instanz müsste in Durchführung der Berufungserledigung die als unrichtig festgestellten Buchungen korrigieren und im selben Vorgang diese Buchungen im Sinne der aktuellen Sach- und Rechtslage sofort wieder rückgängig machen.

Die Berufungsbehörde hat somit in einem Verfahren nach § 216 BAO im Sinne des § 289 BAO jene Umstände zu berücksichtigen, die im Zeitpunkt der Erlassung des Berufungsbescheides gegeben sind (VwGH 21. Mai 1992, 88/17/0216, und 22.9.1996, 96/15/0049, 17.5.2004, 2003/17/0134).

Nachdem aber mit Beschluss vom 3.6.2008, bekanntgemacht am 4.6.2008, die Masseunzulänglichkeit weggefallen ist, ist die Aufrechnung von Masseforderungen gegen Forderungen der Masse wiederum zulässig geworden.

Für so genannte massearme Verfahren sieht § 124a KO vor, dass der Masseverwalter die Masseunzulänglichkeit unverzüglich dem Konkursgericht anzuzeigen und mit der Befriedigung

der Massegläubiger innezuhalten hat. Er darf nur mehr die zur Verwaltung und Verwertung der Konkursmasse gebotenen Rechtshandlungen vornehmen und daraus herrührende „Neumasseforderungen“ unverzüglich befriedigen, während vorher bereits entstandene „Altmasseforderungen“ der gesetzlichen Zahlungssperre gemäß § 124a Abs. 1 KO unterliegen.

Der Masseverwalter hat daher zurecht gegen die Ablehnung der Rückzahlung der Gutschrift betreffend Umsatzsteuer 12/2006 Berufung erhoben, da in diesem Zeitpunkt die Abgabenbehörde I. Instanz nicht zur Aufrechnung mit Körperschaftsteuervorauszahlungsbeträgen berechtigt war.

Durch den Wegfall der Masseinsuffizienz ist eine Aufrechnung nunmehr wieder zulässig, weshalb die Berufung letztlich trotz ihrer ursprünglichen Berechtigung nunmehr abzuweisen war.

Salzburg, am 12. Dezember 2008