

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bf, vom 2. Juli 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 27. Juni 2003 betreffend die Zurückweisung eines Antrages auf Überrechnung eines Abgabenguthabens entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungsführer hat im Auftrag des Masseverwalters die Steuerbilanz und die Steuererklärungen für die in Konkurs befindliche A erstellt. Der Masseverwalter hat der ws, deren Mitarbeiter der Berufungsführer war, 6.773,62 € überwiesen.

Aus dem Bericht des Masseverwalters vom 25. November 2002 geht hervor, dass der Berufungsführer eine Honorarnote in Höhe von 9.908,63 € in Rechnung gestellt hat. Weiters geht hervor, dass sich der Berufungsführer bereit erklärt hat, dass seitens der Konkursmasse mit Genehmigung des Konkursrichters nur die Summe vergütet wird, die der Masse netto noch zur Verfügung steht. Die anteilige Umsatzsteuer könnte vom Finanzamt vergütet werden. Der Masseverwalter stellte die Anträge, die Masseforderungen des Berufungsführers im Nettobetrag und zwar in der Höhe des Massestandes festzustellen und zu genehmigen, sowie den Konkurs mangels Vermögens gemäß § 166 KO aufzuheben.

Mit Beschluss vom 24. Februar 2003 hat das Landesgericht Feldkirch den Konkurs mangels Kostendeckung aufgehoben.

Am 12. Juni 2003 hat der Berufungsführer in Vertretung der in Konkurs befindlichen A eine Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2002 abgegeben und die

Vorsteuern für sein oa Honorar geltend gemacht. In dieser UVA beantragte er die Überrechnung dieser Vorsteuern in Höhe von 1.354,72 € auf das Steuerkonto der ws beim Finanzamt Feldkirch.

Der Überrechnungsantrag wurde vom Finanzamt Bregenz mittels Bescheid vom 27. Juni 2003 zurückgewiesen, weil der Masseverwalter und der Berufungsführer auf Grund der Aufhebung des Konkurses nicht mehr Vertreter der A seien.

In der Berufung vom 2. Juli 2003 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, dass er im Auftrag des zuständigen Masseverwalters berufe. Es sei richtig, dass der Konkurs abgeschlossen sei. Damit seien aber die steuerlichen Verpflichtungen und Rechte der A und des Masseverwalters bezüglich der ihm anvertrauten Mittel noch nicht erloschen. Der Masseverwalter habe vom Gericht mit Beschluss vom 27. November 2002 den Auftrag erhalten, die Honorarnota zu bezahlen. Mit der Aufhebung des Konkurses seien auch die Verpflichtungen und Rechte aus bereits verwirklichten Steuertatbeständen nicht erloschen. Die Vorsteuer sei während und durch das Konkursverfahren entstanden und das anschließende Verfahren gehöre noch zur Konkursabwicklung. Damit sei der Masseverwalter nach bürgerlichem Recht berechtigt und verpflichtet über das Guthaben zu verfügen. § 239 Abs 1 BAO gebe diese Möglichkeit.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mittels Berufungsvorentscheidung vom 3. September 2003 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte es im Wesentlichen aus:

Der Berufungsführer sei zur Stellung des Rückzahlungsantrages (Überrechnungsantrages) vom 12. Juni 2003 nicht legitimiert, da eine Zuständigkeit des Masseverwalters nicht mehr gegeben sei, da diese zeitlich begrenzt sei und zwar auf die Zeit seiner Bestellung durch das Konkursgericht. Aus dem Zusammenhalt der Bestimmungen der §§ 1, 3 bis 8 und 81 bis 83 KO ergebe sich nämlich, dass der Masseverwalter eben nur für diese Zeit der Bestellung bzgl. der Konkursmasse gesetzlicher Vertreter der Gemeinschuldnerin sei. Diese Bestellung und damit auch verbunden seine Funktion als Masseverwalter ende mit der rechtskräftigen Aufhebung des Konkursverfahrens. Im Fall der A sei der Konkursaufhebungsbeschluss per 17. März 2003 in Rechtskraft erwachsen. Ab diesem Zeitpunkt sei demzufolge der Masseverwalter seiner Funktion enthoben und könne er sich (und auch nicht andere) wirksam nicht mehr auf darauf stützende Befugnisse berufen. Analog dazu erloschenen natürlich auch alle von ihm erteilten Bevollmächtigungen. Der Überrechnungsantrag fuße folglich auf einem nicht mehr aufrechten Vollmachtsverhältnis und gelte dieser Antrag infolgedessen als im Namen des Berufungsführers eingebracht. Zur Stellung eines Rückzahlungsantrages sei aber nur der Abgabepflichtige berechtigt, auf dessen Namen das Abgabenkonto lautet, oder ein berechtigter Vertreter (Bevollmächtigter). Beide Erfordernisse träfen auf den Berufungsführer

augenscheinlich nicht zu. Eine fehlende Aktivlegitimation – wie im ggst. Fall – führe daher zwingend zu einer Zurückweisung des Antrages iSd § 273 Abs 1 lit a BAO. Die Ansicht, wonach der Masseverwalter trotz rechtskräftig aufgehobenem Konkurs nach wie vor (abgabenrechtlich) zuständig sei, sofern es sich um die Belange der ihm anvertrauten Mittel handle, er also auch noch die entsprechenden Verpflichtungen und Befugnisse auszuüben habe, sei unrichtig, da wie bereits erwähnt, der Masseverwalter mit Rechtskraft der Konkursaufhebung seiner Funktion enthoben sei. Dies bedeute, dass er nicht mehr gesetzlicher Vertreter der Konkursmasse der Gemeinschuldnerin sei und aus diesem Grunde auch nicht mehr Vermögensverwalter iSd § 80 Abs 2 BAO sei. Nur als solcher hätte er nämlich noch die Rechte und Pflichten des Vertretenen. Dies bedeute weiters, dass die Abgabenbehörde nach rechtskräftiger Konkursaufhebung dem ehemaligen Masseverwalter gegenüber auch keine Abgabenerklärungen mehr einfordern könne, da dieser die Vermögensverwalterstellung nicht mehr inne habe. Dies gelte auch für Abgabenerklärungen, die Zeiträume der Konkursabwicklung betreffen würden. Wenn nun der frühere Masseverwalter freiwillig Abgabenerklärungen einreicht (vielleicht unter Bedachtnahme auf eine allfällige Haftungsinanspruchnahme iSd § 9 Abs 1 BAO) lasse dies keineswegs den berechtigten Umkehrschluss zu, dass er damit auch noch über aufrechte Rechte und Pflichten iSd § 80 Abs 2 BAO zu verfügen habe. Außerdem widerlege der Berufungsführer seinen irrgen Gedankenansatz bereits im Schreiben vom 2. Juli 2003, in dem er unter Vorlage der Steuererklärungen 2001 mitteile, dass sich der Masseverwalter für die weitere Einreichung der Steuererklärungen 2002 und 2003 nicht mehr zuständig fühle. Diese würden aber auch den Zeitraum der Konkursabwicklung betreffen und wären daher analog zu seiner geäußerten Schlussfolgerung noch der Verantwortlichkeit des Masseverwalters unterworfen. Dass der Abgabenanspruch der geltend gemachten Vorsteuer während und durch die Konkursabwicklung entstanden ist, werde keineswegs bestritten. Bestritten werde auch nicht, dass bei rechtzeitiger Geltendmachung der Gutschrift und rechtzeitigem Rückzahlungsantrag (d.h. vor rechtskräftiger Konkursaufhebung) dieser Betrag durch den dann noch zuständigen, Masseverwalter zu verteilen gewesen wäre. Unrichtig sei allerdings, dass derartige, erst nach Konkursaufhebung frei werdende Gelder automatisch den Nachwirkungen des Konkursverfahren unterliegen, sprich, dass der ehemalige Masseverwalter ohne weiteres über diese verfügen darf. Das Konkursverfahren entwickle nur dann "Nachwirkungen", wenn das Konkursgericht mit Beschluss die Vornahme einer sog. Nachtragsverteilung anordnet (§ 138 KO). Erst dann sei der frühere Masseverwalter neuerlich zur Amtsausübung berufen und dürfe die Verteilung unter Bezugnahme auf die ergangenen (Verteilungs)Beschlüsse durchführen. Der § 138 KO sehe zwar primär eine Nachtragsverteilung nur vor, wenn sie zu Gunsten von Konkursgläubigern erfolge, dies aber nur darum, da der Gesetzgeber ursprünglich davon

ausgegangen sei, dass bei den Konkursen die Befriedigung der Massegläubiger der Regelfall sei. Dahingehend bedingt, dass nun vermehrt Konkurse aufgrund der anschwellenden Masseforderungen nur mehr zur Befriedigung der Massegläubiger abgewickelt werden, sei nunmehr legitim, dass Nachtragsausschüttungen iSd § 138 KO stattzufinden haben, auch wenn letztlich nur Massegläubiger Befriedigung erlangen. Der Massegläubiger könne sich also vorweg (vor einer gerichtlich angeordneten Nachtragsverteilung) auf keine "Sonderstellung" bzw. "Sonderabwicklung" berufen und müsse sich insofern den Konditionen des § 138 KO unterziehen. Dabei sei ohne Relevanz, dass zwischen dem ehemaligen Masseverwalter und dem früheren Massegläubiger eine Absprache stattgefunden bzw. eine einvernehmliche Absicht bestanden habe, dass das noch geltend zu machende Vorsteuerguthaben entsprechend zu verteilen ist. Denn die Zuständigkeit und Verantwortlichkeit des Masseverwalters zur Berichtigung der Masseforderungen ende ausnahmslos mit rechtskräftiger Konkursaufhebung. Auch sei ohne Bedeutung, ob eine derartige Verteilungsabsicht allenfalls beschlussmäßig festgelegt worden ist, da solche über die Aufhebung des Konkurses hinausreichende Berechtigungen wirkungslos wären. Denn die anfänglichen Masseforderungen "überlebten" zwar die Konkursaufhebung, hätten aber dann mit den Masseforderungen des Konkursverfahrens nichts mehr gemein. Sie verlören generell ihren Sonderstatus (gegenüber den ehemaligen Konkursforderungen) und könnten beim früheren Masseverwalter nicht mehr eingefordert werden, auch nicht unter Hinweis auf eine ev. (nun obsolete) beschlussmäßige Verteilungsbewilligung. Deshalb sei es wohl so essentiell (und vom Gesetzgeber auch so angedacht), dass der Masseverwalter die Verteilungen noch tunlichst vor Konkursaufhebung (im Rahmen seiner Funktion) durchführe sowie der Massegläubiger auf zeitgerechter Tilgung seiner Forderung bestehe. Das österreichische Insolvenzrecht biete Zeit und Möglichkeiten genug, um eine umfassende Konkursabwicklung durchzuführen und die Konkursaufhebung erst nach Abschluss aller erforderlichen Verwertungs- und Verteilungshandlungen zu erteilen. Weiterführende automatische "Nachwirkungen" wären daher gesetzlich nicht zu verankern. Die Geltendmachung der Vorsteuergutschrift sei schlicht und einfach zu spät erfolgt und seien daher die Folgen durch die Beteiligten entsprechend zu tragen. Weshalb eine Geltendmachung erst 3 Monate nach Konkursabschluss erfolgt ist, obwohl die Voraussetzungen rechtzeitig gegeben gewesen seien, bleibe dahingestellt. Nach expliziter Erläuterung der Entscheidungsfindung hinsichtlich der Richtigkeit des Zurückweisungsbescheides sei zur Vervollständigung des Sachverhaltes abschließend noch darauf hingewiesen, dass – ungeachtet der fehlenden Aktivlegitimation des Antragsstellers – außerdem kein rückzahlbares Guthaben iSd § 239 Abs 1 BAO vorhanden sei, einer ev. beabsichtigten Nachtragsverteilung nach § 138 KO somit die Verteilungsmasse ohnehin entzogen wäre. Nach Rechtskraft des Konkursaufhebungsbeschlusses Ende der

Konkursbeschlag und die damit verbundene Exekutionssperre. Die Gläubiger könnten sodann ihre unberichtigt verbliebenen (Konkurs)Forderungen uneingeschränkt geltend machen, dies auch ungeachtet der bloßen Möglichkeit eines Nachtragsverteilungsverfahrens. Die Aufrechnungsbestimmungen der §§ 19, 20 KO seien ebenfalls außer Kraft gesetzt und würden folgerichtig die abgabenrechtlichen Verrechnungsvorschriften wieder in den Vordergrund treten. Die Abgabenbehörde sei dadurch nicht nur berechtigt sondern vielmehr gesetzlich verpflichtet, bestehende Abgabenforderungen mit bestehenden Guthabensansprüchen der ehemaligen Gemeinschuldnerin zu verrechnen (§ 215 Abs 1 BAO). Da nach Konkursaufhebung die beschränkenden Aufrechnungsbestimmungen der KO nicht mehr Gültigkeit hätten, habe die Abgabenbehörde die Verrechnung ungeachtet der Art der Entstehung des Abgaben(gutschriften)anspruchs unbeschränkt durchzuführen. Bedenken, dass die Aufrechnung nicht stattfinden dürfe, da der Vorsteueranspruch durch die Masseabwicklung entstanden sei und somit nur der Konkursmasse zustehe, könnten demzufolge außerhalb der Insolvenz nicht mehr wirksam eingewandt werden. Der Vorsteuererstattungsanspruch sei damit zweifellos nur mehr der früheren Gemeinschuldnerin zurechenbar, da ja die Konkursmasse mit Rechtskraft der Konkursaufhebung zu existieren aufgehört habe. Dies gelte auch dann, wenn die Firma bereits beendet ist. Die Firma selbst möge zwar dann nicht mehr das Recht haben, über das nachträglich frei gewordene Vermögen zu verfügen (und wäre dieses daher grundsätzlich Gegenstand einer Nachtragsverteilung), doch beschränke dies die Abgabenbehörde nicht in Ihrer Verrechnungspflicht. Die Verrechnung mit den anderweitig gegen die die A noch aushaltenden Abgabenforderungen tilge das besagte Guthaben zur Gänze und sei sonach kein Guthaben iSd § 215 Abs 4 BAO mehr vorhanden (auch nicht für eine ev. Nachtragsverteilung).

Im Vorlageantrag vom 8.10.2003 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, dass die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Bregenz vom 3. September 2003, zugestellt am 8. September 2003 sehr ausführlich begründet sei, aber doch zu Schlussfolgerungen komme, die sich nicht mit dem Sinn des Konkursrechtes und auch teilweise nicht mit dessen Wortlaut deckten. Schlussendlich bleibe auch noch die Frage offen, ob im gegenständlichen Verfahren statt der BAO die ZPO anzuwenden wäre. Mit Beschluss vom 27.11.2002 sei der Masseverwalter angewiesen worden, die Honorarnota des Berufungsführers aus den vorhandenen Mitteln zu bezahlen und auch das noch entstehende Umsatzsteuerguthaben dafür zu verwenden. Die Überweisung durch den Masseverwalter sei am 27.2.2003 erfolgt. Der Konkurs sei am 17. März 2003 aufgehoben worden. Seine Honorarnoten hätten brutto 9.908,63 € betragen. Dem Gericht sei aus dem Schreiben des Masseverwalters bekannt gewesen, dass nicht mehr ausreichend Geld für die Bezahlung der berechtigten Honorarnoten vorhanden gewesen sei. Im Einvernehmen habe das Gericht daher entschieden, dass die vorhandenen Mittel an den Berufungsführer zu überweisen seien und ihm auch der Anspruch

auf die damit verbundene Umsatzsteuer zustehe. Nach den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wäre "bei rechtzeitiger Geltendmachung der Gutschrift und rechtzeitigem Rückzahlungsantrag (d.h. vor rechtskräftiger Konkursaufhebung)" die Rückzahlung auch erfolgt. Die Behörde gehe von der Annahme aus, dass mit der Konkursaufhebung der Masseverwalter seiner Funktion enthoben sei und er sich nicht mehr auf seine Befugnisse berufen könne. Andererseits nehme die Behörde die Umsatzsteuervoranmeldung des nach ihrer Ansicht nicht mehr existierenden Masseverwalters zur Kenntnis, schreibe die Vorsteuer gut und verrechne sie mit den Abgabenschulden der Konkursmasse. Zwei Fragen würden dabei auftreten:

Erstens: Erlöschen alle Rechte und Pflichten des Masseverwalters mit der Aufhebung des Konkurses?

Zweitens: Erlischt mit der Aufhebung des Konkurses auch die vom Gericht getroffene Entscheidung über die Zuteilung einer Forderung.

Die erste Frage sei dahin zu beantworten, dass das Gericht nur einem im Amt befindlichen Masseverwalter Weisungen und Aufträge erteilen könne (OGH 8 Ob 43/89). Der Masseverwalter sei aber verpflichtet, Handlungen noch durchzuführen, die ihre Verursachung im Zeitpunkt vor der Konkursaufhebung hatten. Beispielsweise sei der Konkurs im gegenständlichen Falle nicht früher aufgehoben worden, weil eine Grundsatzentscheidung des OGH den Masseverwalter gezwungen habe, die Steuererklärungen der Vorjahre zu erstellen, obwohl davon nur die Gesellschafter der KG zu Lasten der Gläubiger profitiert hätten. Von ihm sei die Frage aufgeworfen worden, ob der Masseverwalter nicht noch nachträglich die Erklärungen für 2002 zu erstellen hätte. Nach Rücksprache mit dem Richter hätten sie sich auf den Standpunkt gestellt, dass kein Geld dafür vorhanden sei und der Masseverwalter nicht zu unentgeltlichen Leistungen gezwungen werden könne. So einfach wie in der Berufungsvorentscheidung dargestellt, dass der Masseverwalter nach Aufhebung des Konkurses keine Erklärungen mehr abzugeben habe, sei diese Frage nicht zu klären. Zur zweiten Frage sei auf die Entscheidung des OGH 5 b 196/68 zu verweisen. Wenn eine Forderung im Konkurs vom Masseverwalter anerkannt und von keinem hiezu berechtigten Konkursgläubiger bestritten worden sei, habe dies nach § 109 KO die Wirkung einer rechtskräftigen Entscheidung über den Bestand der Forderung. Die Entscheidung des Gerichtes sei ausreichend konkretisiert. Es handle sich um die Umsatzsteuer aus der noch möglichen Restzahlung, die geringer sei als das beanspruchte Honorar. Sollten einer positiven Erledigung Bedenken formaler Art gegenüberstehen, bitte er um eine Benachrichtigung. Er werde dann den Richter um eine Nachtragsliquidation ersuchen oder eine Klage nach dem Zivilrecht auf Herausgabe des Betrages einbringen, damit für diesen geringen Betrag noch mehr Zeit und Papier verwendet werde.

## **Über die Berufung wurde erwogen:**

§ 239 Abs 1 BAO lautet:

Die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs 4) kann auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen. Ist der Abgabepflichtige nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig, so können Rückzahlungen mit Wirkung für ihn unbeschadet der Vorschrift des § 80 Abs 2 nur an diejenigen erfolgen, die nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über das Guthaben zu verfügen berechtigt sind.

Zur Stellung eines Antrages auf Rückzahlung berechtigt ist der Abgabepflichtige, auf dessen Namen das Abgabenkonto lautet. Schreitet ein bevollmächtigter Vertreter für einen Antrag auf Rückzahlung ein, so genügt eine allgemeine Vollmacht, wenn die Rückzahlung auf ein Konto des Abgabepflichtigen erfolgen soll. Eine Geldvollmacht ist hingegen notwendig, wenn die Rückzahlung auf ein Konto, das nicht dem Abgabepflichtigen gehört oder eine Umbuchung bzw Überrechnung auf ein nicht den Abgabepflichtigen betreffendes Abgabenkonto beantragt wird. Im gegenständlichen Fall liegt weder ein Ansuchen des Abgabepflichtigen noch eine Geldvollmacht vor.

Gemäß § 59 KO tritt durch den rechtskräftigen Beschluss des Konkursgerichtes, dass der Konkurs aufgehoben wird, der Gemeinschuldner wieder in das Recht, über sein Vermögen frei zu verfügen. Im gegenständlichen Fall wurde der Konkurs mit Beschluss des Landesgerichtes Feldkirch vom 24. Februar 2003 gemäß § 166 KO aufgehoben. Mit Beschluss vom 17. März 2003 wurde die Rechtskraft des Aufhebungsbeschlusses festgestellt. Durch die rechtskräftige Aufhebung des Konkurses mangels Vermögens ist die Gesellschaft wieder frei über ihr Vermögen verfügberechtigt. Die Vertretungsbefugnis des Masseverwalters ist erloschen. Der seinerzeitige Masseverwalter ist somit nicht ohne weiters berechtigt, ein Steuerguthaben einzuziehen. Vorerst muss er wieder in seine früheren Rechte und Pflichten eingesetzt werden, was nur durch die formelle Einleitung eines Nachtragsverfahrens gemäß § 138 KO geschehen kann. Nach Aufhebung des Konkurses zum Vorschein gekommenes Konkursvermögen, sei es erst jetzt entdeckt, sei es verspätet eingebbracht worden, führt zu einer Nachtragsverteilung. Im gegenständlichen Fall hat der Berufungsführer die Umsatzsteuervoranmeldung der A in deren Namen und den Überrechnungsantrag erst nach rechtskräftiger Aufhebung des Konkurses eingebbracht. Die Forderung deren Überrechnung er beantragte, ist somit erst nach der rechtskräftigen Aufhebung des Konkurses zum Vorschein gekommen. Da der Berufungsführer über keine Geldvollmacht der A verfügt, kann er auf das Guthaben der A nur dann zugreifen, wenn ihm das Guthaben im Rahmen einer Nachtragsverteilung gemäß § 138 KO zugewiesen wurde. Da dies aber nicht geschehen ist, ist der Berufungsführer weder zu einem Rückzahlungsantrag noch zu einem Überrechnungsantrag legitimiert. Wenn der Berufungsführer meint, dass seine Forderung vom Masseverwalter gemäß § 109 KO anerkannt worden sei, so ist er darauf aufmerksam zu

machen, dass § 109 nur die Feststellung von Konkursforderungen, nicht aber von Masseforderungen betrifft. Die Tatsache, dass die gegenständliche Masseforderung vom Masseverwalter anerkannt wurde, verschafft ihr daher nicht den Status eines Exekutionstitels im Sinne des § 61 KO. Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 3. Jänner 2006