

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adr, vom 17. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 3. März 2009 betreffend Abrechnungsbescheid (§ 216 BAO) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid des Finanzamtes X. vom 3. März 2009 wird dahingehend geändert als der Spruch zu lauten hat:

Es wird festgestellt, dass

1. die Aufrechnung der Abgabennachforderung in Höhe von € 18.786,51 laut Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 7. November 2007 und der sich aus den Umsatzsteuervoranmeldungen ergebenden Umsatzsteuerzahllasten in Höhe von € 520,00 für 02/2008, € 119,58 für 03/2008, € 145,53 für 04/2008, € 150,00 für 05/2008 und € 666,67 für 08/2008 mit dem sich aus den Umsatzsteuervoranmeldungen 07/2007 und 08/2007 sowie den Gutschriften aus der Einkommensteuerveranlagung 2006 und 2007 ergebenden Guthaben zu Unrecht erfolgt ist.
2. aufgrund des Umsatzsteuerbescheides 2007 vom 13. Oktober 2008 ein Vorsteuerbetrag in Höhe von € 449,18 gutzuschreiben ist.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 13. November 2008 beantragte die Berufungswerberin (im Folgenden kurz: Bw) einen Abrechnungsbescheid über die seit Konkursöffnung vorgenommenen Buchungen, da insbesondere im Zusammenhang mit der Umsatzsteuerveranlagung für 2006 zu Unrecht Masseforderungen angelastet und aufgerechnet worden seien.

Mit Bescheid vom 3. März 2009 stellte das Finanzamt unter Darstellung der Buchungsvorgänge vom 1. Jänner 2007 bis einschließlich 26. Februar 2009 fest, dass auf dem Abgabenkonto per 3. März 2009 ein Rückstand in Höhe von € 1.637,81 als Masseforderung aushafte.

Im Einzelnen wurde ausgeführt, dass die Umsatzsteuer für das Jahr 2006 € 21.354,73 betrage. Davon sei ein Betrag in Höhe von € 14.752,58 nach Konkursöffnung entstanden. Unter Berücksichtigung des auf dem Abgabenkonto ausgewiesenen Guthabens in Höhe von € 3.714,98 und der Gutschrift aus der Einkommensteuerveranlagung 2006 in Höhe von € 1.980,61 würde als Masseforderung ein Betrag von € 9.056,98 verbleiben.

Die am 10. Dezember 2007 in Höhe von € 181,14, am 11. Februar 2008 in Höhe von € 74,46 und am 9. Mai 2008 in Höhe von € 90,57 verbuchte Säumniszuschläge würden Masseforderungen darstellen.

Das gleiche gelte für die Umsatzvoranmeldungen 02/2008 bis 05/2008 und 08/2008 bis 10/2008.

Die Abgabennachforderung aus dem Umsatzsteuerbescheid 2007 in Höhe von € 281,02 stelle ebenfalls eine Masseforderung dar.

Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 17. März 2009 Berufung erhoben und begründend im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Es werde die vorgenommene Trennung von Abgabenforderungen für Umsatzsteuer und Einkommensteuer in so genannte Konkurs- und Masseforderungen bzw. die Zulässigkeit der Verrechnung von Steuerrückständen mit entsprechenden Abgabenguthaben angefochten.

Das Finanzamt habe zu Unrecht sämtliche während der Dauer des Schuldenregulierungsverfahrens eingegangen Honorarbezüge der Schuldnerin aus ihrer früheren Tätigkeit als B. als Masseforderung qualifiziert, obwohl die zugrunde liegenden Leistungen ausschließlich vor Konkursöffnung erbracht worden seien.

§ 46 Abs. 1 Z 2 KO normiere, dass eine Steuer dann als Masseforderung anzusehen sei, wenn der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht werde. Ausschlaggebend für die Qualifizierung als Masseforderung sei daher ausschließlich, ob der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt – unabhängig vom Zeitpunkt der Entstehung der zugehörigen Steuerschuld – nach der Konkurseröffnung verwirklicht worden sei.

Im vorliegenden Fall habe die Gemeinschuldnerin im Rahmen ihrer freiberuflichen Tätigkeit Leistungen erbracht, die nach vereinnahmten Entgelten gemäß § 17 Abs. 1 UStG zu versteuern gewesen seien. Gemäß § 19 Abs. 2 UStG würde demnach die Steuerschuld nach Ablauf des Monats, in dem die Entgelte vereinnahmt wurden, entstehen.

Konkursrechtlich würden aber nur solche Steuern zu den Masseforderungen zählen, die mit der Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse zu tun haben. Es könnten somit nur solche Umsatzsteuerbeträge zu den Masseforderungen gerechnet werden, die der wirtschaftlichen Disposition des Masseverwalters unterlegen gewesen seien.

Da die Vereinnahmung des Entgelts ein bloßer Reflex bereits ausgeführter Leistungen sei, könne – insolvenzrechtlich betrachtet – nur die Ausführung einer entgeltlichen Leistung als für die Abgabepflicht auslösend eingestuft werden. Daher sei auch bei einer Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten, ebenso wie bei einer solchen nach vereinbarten Entgelten, davon auszugehen, dass ungeachtet der steuerschuldrechtlichen Situation nur dann Masseforderungen vorliegen, wenn die Lieferung oder sonstige Leistung nach Konkurseröffnung ausgeführt werden, also auf eine Tätigkeit des Masseverwalters zurückzuführen seien.

Da es sich im vorliegenden Fall um einen Privatkonkurs handle, seien vom Masseverwalter praktisch keinerlei geschäftliche Maßnahmen ergriffen worden, die eine Abgabepflicht der Konkursmasse auslösen hätten können. Die Tätigkeit des Masseverwalters habe sich im vorliegenden Fall, abgesehen von einer einzigen Ausnahme, darauf beschränkt, offene Honorarforderungen der Gemeinschuldnerin aus ihrer bereits Monate vor der Konkurseröffnung beendeten Tätigkeit als B. einbringlich zu machen. Die betreffenden Rechnungen seien durch die Schuldnerin durchwegs bereits vor Konkurseröffnung ausgestellt worden.

Durch gerichtliche Eintreibungsverfahren seien Kosten des Masseverwalters und damit Vorsteuerguthaben entstanden. Solche hätten sich auch aus der freihändigen Veräußerung der Liegenschaften der Gemeinschuldnerin und aus der Geltendmachung von Anfechtungstatbeständen ergeben.

Unter Berücksichtigung obiger Umstände ergebe sich hinsichtlich der Umsatzsteuer folgende Betrachtung:

Auszugehen sei davon, dass auf Grund der Umsatzsteuervoranmeldung 07/2007 zugunsten der Konkursmasse ein Guthaben von € 3.714,60 bestanden habe. Dieses Guthaben habe sich auf Grund des Vorsteuerguthabens laut Voranmeldung 08/2007 per 17.10.2007 um € 200,38 und auf Grund der Voranmeldung 09/2008 um weitere € 101,98 erhöht, sodass sich aus der nach Konkursöffnung angefallenen Vorsteuer ein Gesamtguthaben von € 4.016,96 ergebe.

Von diesem Betrag sei nur ein einziger Umsatzsteuerbetrag In Abzug zu bringen und zwar € 200,00 aus der Umsatzsteuervoranmeldung 07/2007. Das Guthaben der Konkursmasse habe sich sohin auf € 3.816,96 vermindert.

Alle weiteren ab der Voranmeldung 08/2007 erklärten Umsätze würden auf Honorarbeträge entfallen, wo die zugrunde liegenden Leistungen vor Konkursöffnung erbracht worden seien. Daraus ergebe sich ein Umsatzsteuerbetrag in Höhe von insgesamt € 3.354,65 (€ 520,00 aus UVA 02/2008, € 119,58 aus UVA 03/2008, € 145,53 aus UVA 04/2008, € 150,00 aus UVA 05/2008, € 666,67 aus UVA 09/2008, € 1.300,60 aus UVA 09/2008 und € 452,27 aus UVA 10/2008), welche nur als Konkursforderungen angesehen werden könnten.

In Bezug auf die Einkommensteuer ergebe sich ein Guthaben zugunsten der Masse in Höhe von insgesamt € 13 279,64.

Die Vorschreibungen der Säumniszuschläge, die vom Masseverwalter ohnehin mittels Berufung bereits angefochten worden seien, müssten in Wegfall kommen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 27. November 2009 und der Ergänzung vom 3. Dezember 2009 wurde seitens der Bw klargestellt, dass der im Umsatzsteuerbescheid 2006 ausgewiesene Vorsteuerbetrag in Höhe von € 3.572,51 Zeiträume vor Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens betrifft und dass die Verbuchungen betreffend der Einkommensteuer nicht bekämpft werden.

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

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Gemeinschuldnerin übte bis zum 21. Februar 2006 eine freiberufliche Tätigkeit als B. aus und versteuerte die Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung).

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Z. vom 20. Juli 2006, Zi. zzzz, wurde über das Vermögen der Gemeinschuldnerin das Schuldenregulierungsverfahren eröffnet.

Mit Ausnahme eines Umsatzes vom Juli 2007 in Höhe von € 1.000,00 (Verkauf einer Softwarelizenz) wurden durch den eingesetzten Masseverwalter keine umsatzsteuerpflichtigen Umsätze getätigt. Die in den Umsatzsteuervoranmeldungen 02/2008 bis 05/2008 und 08/2008 erklärten Umsätze beziehen sich auf die Vereinnahmung von Honoraren für Leistungen aus der Zeit vor der Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens.

Mit Ausnahme des im vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2006 ausgewiesenen Vorsteuerbetrages in Höhe von € 3.572,51 liegen den geltend gemachten Vorsteuerbeträgen Leistungen nach Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens zugrunde.

Beweiswürdigung:

Der relevante Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akt und den vom Finanzamt unwidersprochenen gebliebenen schlüssigen Behauptungen der Bw.

Rechtliche Würdigung:

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

Als antragsgebundener Verwaltungsakt hat sich der Abrechnungsbescheid dabei auf den be-antragten Zeitraum zu beschränken. Im gegenständlichen Verfahren ist daher nur über die strittigen Gebarungsakte zwischen dem Zeitpunkt der Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens (20. Juli 2006) und dem Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides (13. November 2008) abzusprechen.

Den Buchungen betreffend die Festsetzung von Säumniszuschlägen vom 10. Dezember 2007, 11. Februar 2008 und 9. Mai 2008 liegen entsprechende Bescheide zugrunde. Da im Abrechnungsbescheidverfahren nicht die Rechtmäßigkeit von Abgabenfestsetzungen zu prüfen ist (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 216 Tz 4), kommt ein Wegfall nur im Falle des Obsiegens in den betreffenden Berufungsverfahren in Betracht.

Strittig sind somit die Verrechnungen der Abgabennachforderungen laut (vorläufigem) Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 7. November 2007 in Höhe von € 18.786,51 und dem (vorläufigen) Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 13. Oktober 2008 in Höhe von € 281,02 sowie der

Umsatzsteuerzahllasten aufgrund der Voranmeldungen für die Zeiträume 02/2008 bis 05/2008 und 08/2008.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt den Aufrechnungsvorschriften der Konkursordnung (KO) der Vorrang vor den Verrechnungsregeln der BAO zu (vgl VwGH 19.3.1997, 96/16/0052).

§ 216 BAO dient zwar nicht dem Abspruch darüber, welche der am Abgabenkonto eines Gemeinschuldners gebuchten Zahlungsverpflichtungen und Gutschriften Masseforderungen oder Konkursforderungen sind (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 216 Tz 4 mwH zur Rspr). Zur korrekten Anwendung der Verrechnungsvorschriften der Bundesabgabenordnung ist jedoch als Vorfrage die Abgrenzung zwischen Konkurs- und Masseforderungen zu klären.

§ 46 Abs. 1 Z 2 KO bestimmt, dass *"alle Auslagen, die mit der Erhaltung, Verwaltung und Be- wirtschaftung der Masse verbunden sind"* zu den Masseforderungen gehören und zählt dazu unter anderem alle *"die Masse treffenden Steuern, Gebühren, Zölle, Beiträge zur Sozialver- sicherung und andere öffentliche Abgaben, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird"*.

Danach muss die Abgabe die Masse treffen und der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkurses verwirklicht worden sein.

Nach der Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Auf die Bescheiderlassung kommt es nicht an. Mit dem Bescheid wird lediglich die Durchsetzung des Anspruches bewirkt, nicht aber seine Entstehung (VwGH 19.3.1997, 96/16/0052).

Nach hA ist bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung) ebenso wie bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) auf die Leistungserbringung und nicht auf den steuerschuldrechtlich maßgebenden Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgeltes abzustellen (vgl. *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, Einf Tz 117; *Kofler/Kristen*, Insolvenz und Steuern (2000) 86).

Der hA ist zu folgen. Die Vereinnahmung des Entgelts ist bloßer Reflex bereits ausgeführter Leistungen. Soweit die Leistungserbringung durch Dispositionen des Gemeinschuldners und nicht durch solche des Masseverwalters veranlasst ist, sind die dadurch ausgelösten Steuern zu den Konkursforderungen zu zählen. Umsatzsteuer-Masseforderungen entstehen daher zB dann, wenn der Masseverwalter steuerpflichtige Lieferungen im Rahmen der Verwertung der

Konkursmasse bewirkt. So wie dies im gegenständlichen Fall durch den Verkauf einer Softwarelizenz geschehen ist.

Daraus folgt, dass die im (vorläufigen) Umsatzsteuerbescheid 2006 ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von € 24.927,24 aufgrund von Leistungen, die allesamt vor der Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens erbracht wurden, dem Aufrechnungsverbot gemäß § 20 Abs. 1 KO bzw. dem Zahlungs- und Exekutionsverbotes gemäß § 10 KO unterliegt und demnach nicht mit dem zu diesem Zeitpunkt auf dem Abgabenkonto ausgewiesenen Guthaben von € 3.714,98 aufgerechnet werden hätte dürfen. Dem im Bescheid ausgewiesenen Vorsteuerabzug (aus Leistungen vor Konkurseröffnung) stehen keine konkursrechtlichen Vorschriften entgegen.

Im Hinblick darauf, dass die in den Umsatzsteuervoranmeldungen 02/2008 bis 05/2008 und 08/2008 ausgewiesenen Umsatzsteuerzahllasten ebenfalls Leistungen betreffen, die vor Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens ausgeführt worden sind, unterliegen diese ebenfalls dem Aufrechnungsverbot gemäß § 20. Abs. 1 KO. Die abgabenrechtliche Verrechnung nach den §§ 213 ff BAO ist daher ausgeschlossen.

Für die Abgabennachforderung in Höhe von € 281,02 aufgrund des (vorläufigen) Umsatzsteuerbescheides 2007 bedeuten die obigen Ausführungen, dass eine getrennte Betrachtung der darin ausgewiesenen Umsatzsteuer und des Vorsteuerabzuges vorzunehmen ist.

Die darin ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von € 930,20 ist um den bereits bei der Voranmeldung für den Zeitraum 07/2007 berücksichtigten Umsatzsteuerbetrag in Höhe von € 200,00 (Verkauf einer Softwarelizenz aus der Masse) zu kürzen. Die verbleibende Umsatzsteuerzahllast von € 730,20, welchem vereinnahmte Beträge aus vor Eröffnung des Schuldenregulierungsverfahrens ausgeführte Leistungen zugrunde liegen, darf nicht mit dem auf dem Abgabenkonto ausgewiesenen bzw. nach Berichtigung der Verrechnung der oben angeführten Umsatzsteuernachforderung auszuweisenden Guthaben aufgerechnet werden.

Der Vorsteuerbetrag in Höhe von € 4.364,16 ist nach Abzug der bereits mit den Voranmeldungen 07/2008 und 08/2007 geltend gemachten Vorsteuerbeträgen (insgesamt € 3.914,98) in Höhe von € 449,18 auf dem Abgabenkonto gutzubuchen.

Auf dem Abgabenkonto hätte daher unter Berücksichtigung der nicht strittigen Verbuchungen der Einkommensteuer zum Antragszeitpunkt ein (rückzahlbares) Guthaben in Höhe von € 17.097,63 ausgewiesen werden müssen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 28. Jänner 2010