

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache N, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 26.9.2014, StNr. 22, über die Abweisung eines Rückzahlungsantrages zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Der Antrag auf Erstattung der Verfahrenskosten wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Am 28.7.2014 wurde über das Vermögen des K, der G.GmbH, als deren Geschäftsführer K fungierte und der S.OG, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter K war, jeweils das Konkursverfahren eröffnet.

Zum Masseverwalter wurde in allen Fällen M bestellt.

Im Zeitpunkt der Konkurseröffnung bestand am Abgabekonto des K, StNr. 22, ein Guthaben in der Höhe von 35.680,12 €.

Das Finanzamt erließ am 4.8.2014 gegenüber K zwei Haftungsbescheide und adressierte diese an M als Masseverwalter im Insolvenzverfahren des K. K wurde als Haftungspflichtiger gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der G.GmbH im Ausmaß von 42.586,46 € sowie gemäß § 12 BAO für aushaftende Abgabenschuldigkeiten der S.OG im Ausmaß von 10.930,77 € herangezogen. Die Haftungsbescheide wurden dem Masseverwalter M am 5.8.2014 zugestellt.

Am 12.9.2014 buchte das Finanzamt das am Abgabenkonto des K bestehende Guthaben auf die Abgabenkonten der G.GmbH und der S.OG um.

Am 17.9.2014 beantragte der Masseverwalter die Auszahlung des in der Buchungsmittelung Nr. 4/2014 ausgewiesenen Guthabens in der Höhe von 35.197,92 € zu Gunsten der Masse.

Mit dem Bescheid vom 26.9.2014 wies das Finanzamt den Rückzahlungsantrag mit der Begründung ab, das Guthaben in der Höhe von 35.680,12 € sei auf Grund der rechtskräftigen Haftungsbescheide auf das Konto der G.GmbH (24.830,14 €) und der S.OG (10.367,78 €) umgebucht worden.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde führte der Masseverwalter aus, die am Abgabenkonto, StNr. 22, erfolgte Umbuchung sei gesetzeswidrig, weil das Guthaben laut Buchungsmittelung vom 10.9.2014 auf steuerrelevante Tatbestände aus dem Zeitraum vor Konkurseröffnung über K bzw. die G.GmbH und die S.OG zurückzuführen sei und somit grundsätzlich eine Forderung der Insolvenzmasse gegen das Finanzamt darstelle, die mit Zahlungsaufforderung vom 17.9.2014 geltend gemacht worden sei.

Im Übrigen habe zu keiner Zeit ein rechtskräftiger Haftungsbescheid gegen K bestanden, zumal ein solcher am 5.8.2014 lediglich dem Masseverwalter zugestellt worden sei. Der Haftungsbescheid hätte jedoch dem Schuldner direkt zugestellt werden müssen, weshalb ein offensichtlicher Zustellmangel vorliege und der Bescheid nicht in Rechtskraft erwachsen sei.

Die Aufrechnung sei gemäß § 20 IO insofern unzulässig, als das Finanzamt - vorausgesetzt der Haftungsbescheid wäre rechtskräftig - die Forderung gegen den Schuldner erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erworben habe. Die Forderungen seien einander im Zeitpunkt der Konkurseröffnung nicht aufrechenbar gegenüber gestanden.

In der die Beschwerde abweisende Berufungsvorentscheidung vom 20.11.2014 führte das Finanzamt aus, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei erst ein nach Verwendung gemäß § 215 Abs. 1 bis 3 verbleibendes Guthaben rückzahlbar. Im Zeitpunkt der Einreichung des Rückzahlungsantrages vom 17.9.2014 habe am Abgabenkonto kein im Sinne des § 239 BAO rückzahlbares Guthaben bestanden, weshalb der Antrag zu Recht abgewiesen worden sei.

Im Schriftsatz vom 22.12.2014 beantragte der Masseverwalter die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Nach ständiger Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofes komme den Aufrechnungsvorschriften des Insolvenzrechtes der Vorrang vor den Verrechnungsfällen der BAO zu (VwGH 2006/15/0155).

Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und das Guthaben in der Höhe von 35.197,92 € zur Auszahlung zu bringen sowie dem Masseverwalter die verzeichneten Verfahrenskosten in der Höhe von 1.633,14 € und 147,24 € zu bezahlen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

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

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

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

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 26.9.2014 wies das Finanzamt einen Antrag auf Rückzahlung eines Guthabens mit der Begründung ab, das Guthaben sei auf Grund der rechtskräftigen Haftungsbescheide auf die Konten der Primärschuldnerinnen umgebucht worden.

Eine Rückzahlung setzt jedenfalls ein Guthaben im Zeitpunkt der behördlichen Erledigung voraus (siehe VwGH-Erkenntnis vom 5.9.2012, 2009/15/0095 und die dort zitierte Vorjudikatur). Ein rückzahlbares Guthaben im Sinne des § 239 BAO besteht am Abgabenkonto, wenn die Summe der Gutschriften (Zahlungen, sonstige Gutschriften) die Summe der Lastschriften zu Gunsten des Abgabepflichtigen übersteigt.

Da im vorliegenden Fall zweifelsfrei feststeht, dass am Abgabenkonto des K, StNr. 22, im Zeitpunkt der Antragstellung (17.9.2014) kein Guthaben bestand, wäre dem

Rückzahlungsantrag, wie in der Berufungsvorentscheidung vom 20.11.2014 ausgeführt, prinzipiell ein Erfolg zu versagen.

Aus dem Vorbringen des Masseverwalters und der Begründung des angefochtenen Bescheides geht jedoch hervor, dass dem Antrag die Rechtsansicht zu Grunde liegt, dass die Geburung auf dem Abgabenkonto des K nicht den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Ein derartiger Streit wäre grundsätzlich nicht in einem Verfahren nach § 239 Abs 1, sondern in einem solchen nach § 216 BAO auszutragen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist jedoch in einem solchen Fall der angefochtene Bescheid nach seinem materiellen Gehalt einer Deutung als Abrechnungsbescheid im Sinn des § 216 BAO zugänglich (siehe dazu die Erkenntnisse des VwGH vom 14.9.1993, 91/15/0103, 21.10.1993, 91/15/0077, 29.1.2004, 2000/15/0046 und 18.12.2008, 2006/15/0155).

Insoweit der Masseverwalter vorbringt, die an ihn adressierten Haftungsbescheide vom 4.8.2014 seien auf Grund eines Zustellmangels nicht wirksam geworden, ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach der Masseverwalter für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners im Sinne des § 80 BAO ist (siehe VwGH 26.8.2009, 2009/13/0076, und die dort zitierte Vorjudikatur). 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 (vgl. VwGH 8.2.2007, 2006/15/0371 und 24.6.2009, 2009/15/0044).

Es kann daher gegenüber dem Gemeinschuldner, dem in den die Masse betreffenden Angelegenheiten des § 1 Abs 1 KO die Verfügungsfähigkeit entzogen ist, nicht, wie der Bf. vermeint, wirksam ein Bescheid durch Zustellung einer an ihn als Adressaten gerichteten Ausfertigung erlassen werden. Es muss vielmehr ausschließlich der Masseverwalter als Partei behandelt werden. Ein an den Gemeinschuldner gerichteter Bescheid wäre als nicht rechtswirksam erlassen anzusehen (siehe VwGH 20.3.2003, 98/17/0319 mwN).

Die Haftungsbescheide vom 4.8.2014 wurden daher am 5.8.2014 rechtswirksam zugestellt.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob das Finanzamt das im Zeitpunkt der Konkurseröffnung am Abgabenkonto bestehende Guthaben mit Forderungen aus den gegen K erlassenen Haftungsbescheiden aufrechnen kann.

Der Bf. bringt vor, den Aufrechnungsvorschriften des Insolvenzrechtes komme der Vorrang vor den Verrechnungsregeln der BAO zu. Diese Auffassung entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe Erkenntnis vom 15.9.2011, 2010/17/0256 und die dort zitierte Vorjudikatur). Die Aufrechnungsvorschriften der §§ 19 und 20 IO gehen daher den Verrechnungsregeln des § 214 BAO vor.

Gemäß § 20 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.

Gemäß § 7 Abs. 1 BAO werden Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1 BAO) zu Gesamtschuldndern.

Gemäß § 224 Abs 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht, in denen der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern ist, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Persönliche Haftungen sind in der BAO in den §§ 9 bis 16 geregelt. Diese werden durch die Erlassung eines Haftungsbescheides nach § 224 BAO geltend gemacht. Der Haftungsbescheid wirkt insoweit konstitutiv, als erst durch seine Erlassung der Haftende zum Gesamtschuldner wird (VwGH 24.6.2010, 2010/16/0014).

Sowohl im Fall der Haftungsinanspruchnahme nach § 9 BAO als auch im Fall der Haftungsinanspruchnahme nach § 12 BAO werden Schuldner und Haftende erst durch die Geltendmachung der Haftung (§ 224 BAO) zu abgabenrechtlichen Gesamtschuldndern.

K wurde mit der wirksamen Erlassung der Haftungsbescheide nach § 9 und § 12 BAO am 5.8.2014 zum Gesamtschuldner der den Haftungsbescheiden zu Grunde liegenden Abgaben. Erst in diesem Zeitpunkt - und somit erst nach Konkursöffnung - entstand die Forderung des Finanzamtes in Bezug auf die Haftungsschuld des Gemeinschuldners.

Wurde eine Forderung gegen den Schuldner nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erworben, ist das Aufrechnungsverbot des § 20 IO zu beachten. In den Konkurs fallen grundsätzlich nur solche vermögensrechtlichen Ansprüche gegen den Gemeinschuldner, die schon im Zeitpunkt der Konkursöffnung bestanden haben. Mit dem Tag der Konkursöffnung ist die Gruppe der Konkursgläubiger abgeschlossen (vgl. VwGH 5.7.2004, 2002/14/0123). Die für eine Aufrechnung erforderliche Voraussetzung,

dass sich die Forderungen bei Verfahrenseröffnung aufrechenbar gegenüber stehen, lag im vorliegenden Fall nicht vor. Die vom Finanzamt vorgenommene Aufrechnung des am Abgabekonto bestehenden Guthabens in der Höhe von 35.197,92 € mit den Haftungsschulden des Bf. am 12.9.2014 erfolgte daher zu Unrecht, weshalb der angefochtene Bescheid aufzuheben war.

Gemäß § 313 BAO haben die Parteien die ihnen im Abgabenverfahren und im Beschwerdeverfahren erwachsenden Kosten selbst zu bestreiten.

Die Geltendmachung von Kostenersätzen ist sowohl im Abgabenverfahren als auch im Beschwerdeverfahren gesetzlich ausgeschlossen, weshalb die vom Bf. beantragten Verfahrenskosten nicht zuerkannt werden können.

Zulässigkeit einer Revision

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig, weil der vorliegende Fall keine Rechtsfragen aufwirft, die nicht auf einer eindeutigen gesetzlichen Regelung beruhen oder nicht in der bisherigen Rechtsprechung des VwGH Deckung finden (siehe die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Graz, am 16.1.2015