

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R-1 als Vertreterin des Richters R-2 in der Beschwerdesache Rechtsanwalt Bf., A-1, als Masseverwalter im Insolvenzverfahren der G-1, A-2, über die Beschwerden vom 24.8.2015, 7.8.2017 und 9.3.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 vom 11.8.2015, 31.7.2017 und 1.3.2018, StNr. XY, betreffend Rückzahlung gemäß § 239 BAO und Abrechnung gemäß § 216 BAO zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden betreffend Rückzahlung von Massegutschriften werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Es wird festgestellt, dass die in Höhe von € 4.189,50 mit Bescheid vom 5.3.2015 festgesetzte Umsatzsteuer 2013 eine Insolvenzforderung darstellt, mit der die zur Rückzahlung beantragten Massegutschriften Umsatzsteuer 04/2015 von € 17,10, Umsatzsteuer 04/2017 von € 8,48 und Umsatzsteuer 12/2017 von € 33,95 nicht verrechnet werden durften.
3. Es wird weiters festgestellt, dass der in Höhe von € 83,79 am 9.4.2015 bescheidmässig festgesetzte Säumniszuschlag 1 2013 eine Masseforderung darstellt, mit der die genannten Masseforderungen zu verrechnen sind.
4. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom D-1 wurde über das Vermögen der G-1 das Konkursverfahren eröffnet und der Beschwerdeführer (Bf.), Rechtsanwalt Bf., als Masseverwalter bestellt. Das Insolvenzverfahren ist bis dato noch anhängig.

Mit Eingaben vom 12.6.2015, 14.6.2017 und 15.2.2018 beantragte der Bf. die Rückzahlung der Massegutschriften Umsatzsteuer 04/2015 von € 17,10, Umsatzsteuer 04/2017 von € 8,48 und Umsatzsteuer 12/2017 von € 33,95.

Das Finanzamt wies diese Ansuchen mit Bescheiden vom 11.8.2015, 31.7.2017 und 1.3.2018 mit der Begründung ab, dass die Guthaben (teilweise) auf offene Masseforderungen angerechnet worden seien.

Dagegen erhob der Bf. am 24.8.2015, 7.8.2017 und 9.3.2018 die Beschwerden und brachte vor, dass keine Masseforderungen bestünden, weshalb beantragt werde, den Beschwerden und Rückzahlungsanträgen stattzugeben.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 14.12.2016, 13.10.2017 und 20.4.2018 wies das Finanzamt die Beschwerden ab und führte begründend aus, dass die Gutschriften Umsatzsteuer 04/2015 von € 17,10, Umsatzsteuer 04/2017 von € 8,48 und Umsatzsteuer 12/2017 von € 33,95 mit der offenen Masseforderung Umsatzsteuer 2013 gegenverrechnet worden seien.

Derzeit hafteten noch folgende Masseforderungen als unberichtigt aus:

| <i>Datum</i> | <i>Abgabe</i> | <i>Betrag in €</i> |
|--------------|------------------------|--------------------|
| 14.12.2016 | Umsatzsteuer 2013 | 3.090,30 |
| | Säumniszuschlag 1 2013 | 83,79 |
| 13.10.2017 | Umsatzsteuer 2013 | 2.630,48 |
| | Säumniszuschlag 1 2013 | 83,79 |
| 20.04.2018 | Umsatzsteuer 2013 | 2.596,53 |
| | Säumniszuschlag 1 2013 | 83,79 |

Der Bf. beantragte daraufhin mit Schreiben vom 20.12.2016, 7.11.2017 und 30.4.2018 die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Im Vorlageantrag vom 20.12.2016 wurde ergänzend vorgebracht, dass offensichtlich übersehen worden sei, dass bereits zwei Wochen nach der Insolvenzeröffnung, nämlich am 8.4.2013 das schuldnerische Unternehmen insolvenzgerichtlich geschlossen worden sei und folgend nahezu keine Umsätze mehr erwirtschaftet worden seien. Er habe für jeden Monat ordnungsgemäß Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben und die Umsatzsteuer auch zur Gänze abgeführt.

Insgesamt hätten im Zeitraum seit der Insolvenzeröffnung bis 31.12.2013 umsatzsteuerpflichtige Einnahmen am Massekonto in der Höhe von € 2.000,00 verzeichnet werden können, welchen vorsteuerabzugsberechtigte Ausgaben in Höhe von € 3.087,60 gegenüberstünden.

Es sei daher denkunmöglich, dass für das Jahr 2013 eine offene Massedeforderung an Umsatzsteuer in der genannten Höhe von € 3.090,30 und zudem ein offener Säumniszuschlag 1 2013 in Höhe von € 83,79 bestehen könne. Möglicherweise liege der Fehler darin, dass hier Masse- und Insolvenzforderungen vermengt und nicht voneinander getrennt worden seien.

So seien auch explizit zwei für das Jahr 2013 getrennte Umsatzsteuererklärungen abgegeben. Die Umsatzsteuererklärung 2013 „vor Konkurs“, sohin Insolvenzforderung, ergebe eine Zahllast von € 4.189,16 und die Umsatzsteuererklärung 2013 „nach Konkurs“, sohin ab dem D-1, ergebe eine Gutschrift von € 234,74.

Im Vorlageantrag vom 7.11.2017 wurde ergänzend vorgebracht, dass offensichtlich weiterhin nicht zwischen Insolvenz- und Massedeforderungen unterschieden werde. Es bleibe nicht nachvollziehbar, warum seitens des Finanzamtes die eindeutige Trennung von Insolvenz- und Massedeforderungen nicht vorgenommen werden könne, obwohl sämtliche Erklärungen fristgerecht und vollständig abgegeben worden seien.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben und den zu diesen Abgaben zu erhebenden Nebenansprüchen ist, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, gemäß § 213 Abs. 1 BAO für jeden Abgabepflichtigen, bei Gesamtschuldverhältnissen für die Gesamtheit der zur Zahlung Verpflichteten, die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

In den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung sind Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, gemäß § 214 Abs. 1 BAO 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 gleichzeitig 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. Abgabenschuldigkeiten, für welche ein Pfandrecht besteht, gelten als dem Fälligkeitstag nach jüngste verbuchte Abgabenschuldigkeiten, es sei denn, das Pfandrecht wurde vertraglich eingeräumt. Die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ist ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen.

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

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

Mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) ist gemäß § 216 BAO über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213 BAO) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen abzusprechen. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig.

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.

Strittig ist, ob die Massegutschriften Umsatzsteuer 04/2015 von € 17,10, Umsatzsteuer 04/2017 von € 8,48 und Umsatzsteuer 12/2017 von € 33,95 antragsgemäß an den Bf. zurückzuzahlen sind. Da infolge der Verrechnung dieser Gutschriften mit der am Abgabenkonto in Höhe von damals € 3.090,30, € 2.630,48 und € 2.596,53 aushaftenden Umsatzsteuer 2013 weder zum Zeitpunkt der Antragstellung noch derzeit ein rückzahlbares Guthaben im Sinne des § 215 BAO ausgewiesen wurde bzw. wird, wäre dem Rückzahlungsantrag schon deswegen der Erfolg zu versagen.

In Wahrheit besteht jedoch ein Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto der Insolvenzschuldnerin. 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 vom 25.2.1997, 93/14/0143). Da sich aus dem Vorbringen des Bf. ergibt, dass strittig ist, ob die Verrechnung der Massegutschriften mit der Umsatzsteuer 2013 bzw. mit dem Säumniszuschlag 1 2013 zulässig ist, andernfalls ein Rückzahlungsanspruch zu Recht bestünde, sind die angefochtene Bescheide nach ihrem materiellen Gehalt einer Deutung als Abrechnungsbescheid im Sinne des § 216 BAO zugänglich (VwGH 14.9.1993, 91/15/0103).

Strittig ist also, ob die am 5.3.2015 in Höhe von € 4.189,50 festgesetzte Umsatzsteuer 2013 bzw. ob der aufgrund der nicht rechtzeitig entrichteten Umsatzsteuer 2013 am 9.4.2015 in Höhe von € 83,79 festgesetzte Säumniszuschlag 1 2013 Insolvenz- oder Masseforderungen darstellen.

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

Masseforderungen sind gemäß § 46 Z 2 IO alle Auslagen, die mit der Erhaltung, Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse verbunden sind, einschließlich (...) der die Masse treffenden Steuern (...), wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Insolvenzverfahrens verwirklicht wird. (...)

Gemäß § 47 Abs. 1 IO sind aus der Insolvenzmasse vor allem die Masseforderungen, und zwar aus der Masse, auf die sie sich beziehen, zu berichtigen.

Die insolvenzrechtliche Frage, ob die Umsatzsteuerschuld für die jeweilige Leistung Masse- oder Insolvenzforderung ist und ob der jeweilige Vorsteuerbetrag mit Masse- oder Insolvenzforderungen aufgerechnet werden kann, ist nach dem Insolvenzrecht zu entscheiden (*Achatz in Achatz, Umsatzsteuer in der Insolvenz*, 17).

Abgabenforderungen, sind - wie ein Umkehrschluss aus § 46 Z 2 IO ergibt - keine Masseforderungen, sondern Insolvenzforderungen iSd § 51 IO, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht wird (VwGH 9.9.2015, Ra 2015/08/0034; VwGH 11.12.2013, 2012/08/0288; *Mohr in Achatz, Umsatzsteuer in der Insolvenz*, 21).

Der die Umsatzsteuer auslösende Sachverhalt ist demnach nicht der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld (§ 19 Abs. 2 ff. UStG), sondern der Zeitpunkt der Ausführung der Lieferungen und sonstigen Leistungen eines Unternehmers im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens, des Eigenverbrauchs sowie der Einfuhr von Gegenständen (§ 1 Abs. 1 UStG).

Diese Aufgliederung der Umsatzsteuer 2013 nach Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes vor und nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens wurde vom Bf. durch Erstellung von zwei Umsatzsteuererklärungen vorgenommen, wobei auf den Zeitraum vor Konkurseröffnung eine Umsatzsteuerschuld von € 4.189,50 entfiel und die Berechnung nach der Konkurseröffnung weder eine Zahllast noch eine Gutschrift ergab.

Diese mit Bescheid vom 5.3.2015 festgesetzte Umsatzsteuer 2013 von € 4.189,50 stellt daher entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes zur Gänze eine Insolvenzforderung dar, die mit Massegutschriften nicht zu verrechnen gewesen wäre.

Hinsichtlich des ebenfalls bestrittenen Säumniszuschlages 1 2013, der aufgrund der nicht zum Fälligkeitstag, dem 15.10.2013, entrichteten Umsatzsteuer 2013 in Höhe von € 83,79 mit Bescheid vom 9.4.2015 festgesetzt wurde, ist festzustellen, dass die Verpflichtung zur Entrichtung eines Säumniszuschlages im Falle der Fälligkeit einer Abgabenschuld, die

eine Insolvenzforderung darstellt, nach Eröffnung des Konkurses nicht eintritt (*Burger in Achatz, Umsatzsteuer in der Insolvenz*, 126).

Sofern ihre Fälligkeit nach Eröffnung des Konkursverfahrens eintritt, kann bei (nach Abgabenrecht) verspäteter Entrichtung keine Pflicht zur Entrichtung des Säumniszuschlages entstehen, weil diesfalls die insolvenzrechtlichen Fälligkeitsregelungen den abgabenrechtlichen Vorschriften vorgehen (VwGH 19.10.1995, 94/16/0304; VwGH 23.11.1987, 87/15/0029).

Da jedoch der gegenständliche Säumniszuschlag bescheidmäßig festgesetzt wurde, hätte dieser im Wege einer dagegen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde oder Aufhebung nach § 299 BAO innerhalb eines Jahres aus dem Rechtsbestand beseitigt werden können bzw. kann auf Antrag des Bf. gemäß § 217 Abs. 7 BAO mangels Zahlungsverpflichtung und daher auch mangels Verschuldens immer noch auf € 0,00 herabgesetzt werden, nicht jedoch im Abrechnungsverfahren, da die Verbuchung des Säumniszuschlages bescheidkonform vorgenommen wurde.

Da beim Säumniszuschlag 1 2013 jedoch der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens, nämlich durch die – gleichwohl unverschuldete – Nichtentrichtung am Fälligkeitstag der Umsatzsteuer 2013, dem 15.10.2013, verwirklicht wurde, stellt dieser trotz des engen Zusammenhanges mit der Insolvenzforderung Umsatzsteuer 2013 eine Masseforderung dar, die in der festgesetzten Höhe von € 83,79 auf dem Abgabenkonto – zum Zeitpunkt der Antragstellungen und auch derzeit – unberichtigt aushaftet und daher gemäß § 213 BAO mit den Massegutschriften Umsatzsteuer 04/2015 von € 17,10, Umsatzsteuer 04/2017 von € 8,48 und Umsatzsteuer 12/2017 von € 33,95 verrechnet werden muss, weshalb mangels Abgabenguthabens den begehrten Rückzahlungen nicht entsprochen werden kann.

Informativ wird darauf hingewiesen, dass weitere unzulässige Verrechnungen von Massegutschriften mit der Insolvenzforderung Umsatzsteuer 2013 vorgenommen wurden, die mit weiteren diesbezüglichen Rückzahlungs- und Abrechnungsanträgen (falls nicht schon früher eingebracht und darüber bereits rechtskräftig entschieden wurde) ebenfalls wieder rückgängig gemacht werden könnten (nach Herabsetzung des Säumniszuschlages 1 2013 gemäß § 217 Abs. 7 BAO, die sodann ein Guthaben ergäbe):

| <i>Datum</i> | <i>Massegutschrift</i> | <i>Betrag in €</i> |
|--------------|-------------------------|--------------------|
| 11.12.2015 | Körperschaftsteuer 2014 | - 20,00 |
| 11.12.2015 | Umsatzsteuer 2014 | - 805,00 |
| 26.01.2016 | Umsatzsteuer 10/2015 | - 17,10 |
| 26.01.2016 | Umsatzsteuer 11/2015 | - 240,00 |
| 09.01.2017 | Körperschaftsteuer 2015 | - 11,00 |
| 09.01.2017 | Umsatzsteuer 2015 | - 200,00 |

| | | |
|------------|-------------------------|----------|
| 07.06.2017 | Körperschaftsteuer 2016 | - 4,00 |
| 16.06.2017 | Umsatzsteuer 03/2017 | - 16,96 |
| 28.08.2017 | Umsatzsteuer 06/2017 | - 210,90 |
| 12.10.2017 | Umsatzsteuer 07/2017 | - 8,48 |

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nach Art. 133 Abs. 6 Z 2 B-VG nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 11. Jänner 2019