

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache A GmbH als Masseverwalterin im Konkursverfahren der Firma B GmbH, Adresse, über die Beschwerde vom 12.12.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 02.12.2014 betreffend Abrechnungsbescheid zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und festgestellt, dass die Verrechnung von Arbeitgeberhaftungszahlungen in Höhe von 10.610,92 € zu Recht erfolgt ist und die Verrechnung von

K 10-12/2013 iHv 45,02 €,

L 09/2013 iHv 255,08 € und die Verrechnung von

U 9/2013 iHv 489,26 € zu Unrecht erfolgt ist.

Im Übrigen ist die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Parteienvorbringen

Mit dem Antrag auf Rückzahlung der Masseforderung vom 2.10.2014 übermittelte die Masseverwalterin der Firma B GmbH eine Aufstellung der geleisteten AGH-Zahlungen mit den dazugehörigen Ausgangsrechnungen. Die Zahlungseingänge seien nur im Massezeitraum erfolgt und stünden daher der Masse zu. Zur Abrechnung selbst werde festgestellt, dass bei der lfd. Nr. 31 die AGH-Zahlung keiner Ausgangsrechnung zugeordnet werden könne. Dies würde noch geklärt werden. Weiters gehöre die AGH-Zahlung in Höhe von 3.121,79 (lfd. Nr. 30) nicht der Firma B GmbH, sondern der Firma C. Sohin sei von einem Gesamtbetrag von

Euro	60.125,03
Euro	- 3.121,79
Euro	57.003,24

auszugehen. Der Betrag möge auf das Massekonto zurückgezahlt werden.

Mit Abrechnungsbescheid vom 2.12.2014 stellte das Finanzamt fest, dass die Verrechnung der eingegangenen Beträge aus der Auftraggeberhaftung in Höhe von insgesamt 11.400,65 € rechtmäßig erfolgt sei. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Nach der Insolvenzeröffnung sind beim Finanzamt FA Zahlungen von insgesamt € 11.400,65 aus der Auftraggeberhaftung eingegangen. Die Zahlungen resultieren aus vor der Insolvenzeröffnung erbrachten Leistungen. Nach der Bestimmung des § 214 BAO sind Zahlungen und sonstige Gutschriften mit den dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschulden zu verrechnen. Bei den §§ 67a ASVG und § 82a EStG handelt es sich um eine vom konkreten Auftrag losgelöste Haftung. Telos dieser Bestimmungen ist, den in der Baubranche häufig vorkommenden Sozialbetrug hintanzuhalten (ErläutRV 523 BlgNR 23. GP 2) und in der Insolvenz der Auftragnehmer die Sozialversicherungsträger und Finanzämter zu schützen (ErläutRV 523 BlgNR 23. GP 5). Dies zeigt sich u.a. in der Bestimmung des § 82a Abs. 4 EStG, wonach es sich bei dem Haftungsbetrag um eine Drittleistung handelt, die nicht dem Zweiten Abschnitt des ersten Teiles/ Ersten Hauptstückes der Insolvenzordnung unterliegt (Anfechtungsausschluss). Den Auftraggebern muss der Weg, sich durch die Leistung des Haftungsbetrages von einer allfälligen Haftung zu befreien, auch nach Insolvenzeröffnung offen stehen, da sie sonst nach der Bestimmung des § 82a EStG auch nach Insolvenzeröffnung zur Haftung für ausständige Abgaben herangezogen werden könnten. Im Hinblick auf den besonderen Schutz der Sozialversicherungsträger und Finanzämter, der vom Gesetzgeber bezweckt war, erscheint die Anwendung von § 214 Abs. 1 BAO im Insolvenzfall notwendig, um gerade diesen Schutz zu erreichen. Entscheidet sich der Auftraggeber für die Leistung des Haftungsbetrages, so kann die Masse nur 75% des Werklohnes beanspruchen, ohne eine Ergänzungszahlung nach § 3 Abs. 2 IO fordern zu können. Die aufgrund der „Drittleistungen“ eingelangten Zahlungen sind nach den allgemeinen sozialversicherungs- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften zu verrechnen. Die Bestimmungen der §§ 19, 20 IO stehen der Anwendung des § 214 BAO nicht entgegen, da bei einer Drittleistung - worum es sich bei der AGH-Zahlung gemäß § 82a Abs. 4 EStG ausdrücklich handelt - kein Fall einer Aufrechnung vorliegt. Bei einer Drittleistung fehlt das für eine Aufrechnung erforderliche Element der Gegenseitigkeit. Der Auftraggeber ist nicht Abgabenschuldner, er kann lediglich zur Haftung für lohnabhängige Abgaben gemäß § 82a EStG herangezogen werden. Bei der AGH - Zahlung handelt es sich wie oben dargestellt, nicht um eine Zahlung an den Schuldner durch den Auftraggeber. Die Zahlung erfolgt an das Dienstleistungszentrum für die SV - Träger und die Finanzämter und hat eine haftungsbefreiende Wirkung für den Auftraggeber. Durch diese Zahlung wird der Auftraggeber von der Zahlung des Werklohnes in Höhe von 25 % befreit. Das Dienstleistungszentrum ist keine Zahlstelle gegenüber dem insolventen Auftragnehmer und führt zum Ausschluss der Anwendbarkeit des § 3 Abs. 2 IO. Der Rückgriff auf § 3 Abs. 2 IO erscheint auch deshalb verfehlt, da der Gesetzgeber durch § 82a Abs. 4 EStG eine Regelung geschaffen hat, durch die die Frage, ob der Auftraggeber durch die AGH - Zahlung von der Schuld befreit wird, eindeutig beantwortet wird. Es gibt keine

Hinweise, dass der Gesetzgeber die schuldbefreiende AGH-Zahlung im Insolvenzfall nicht zulassen wollte. Vielmehr wurde die Regelung des § 82a EStG gerade mit Blick auf den Insolvenzfall getroffen. Eine auf den Leistungszeitraum bezogene Aufteilung nach § 46 IO erscheint nicht geboten, da die Bestimmung des § 82a EStG gerade für den Fall der Insolvenz des Auftragnehmers zum Schutz der Abgabenforderungen geschaffen wurde und dieser Zweck nur durch Verrechnung nach § 214 BAO erreicht werden kann (im gegenständlichen Fall wurden die Leistungen ohnedies bereits vor der Insolvenzeröffnung erbracht). Zahlungen und sonstige Gutschriften sind daher gemäß § 214 Abs. 1 BAO stets mit den dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschulden zu verrechnen. Dies gilt auch für AGH - Zahlungen, weshalb im Insolvenzfall AGH - Zahlungen mit Insolvenzforderungen zu verrechnen sind.“

Mit Schriftsatz vom 12.12.2014 brachte die Masseverwalterin gegen den Abrechnungsbescheid ein Rechtsmittel ein. Begründend wurde ausgeführt, dass zum Zeitpunkt der Konkursöffnung laut Forderungsanmeldung ein Guthaben in Höhe von 107.546,36 € bestanden hätte. Durch die Vorsteuerrückrechnung gemäß § 16 Abs. 3 UStG in Höhe von 120.783,54 € habe sich ein Rückstand von 13.237,18 € ergeben. In der Folge seien am 13.1.2014 die bedingten Lohnabgaben aus den angemeldeten Arbeitnehmeransprüchen in Höhe von 294.171,13 € angemeldet worden. In Anbetracht mangelnder Rückstände wäre klar, dass der Betrieb sich auch nach der Konkursöffnung, jedenfalls bis 14.11.2013, auf der HFU-Gesamtliste befunden habe und bis dahin keine Haftungstatbestände ausgelöst werden könnten. Auf Antrag der Masseverwalterin sei der Betrieb in drei Etappen geschlossen worden. Am 5.11.2013 sei der Betrieb mit Ausnahme der Montageabteilung, des Einkaufes und des Rechnungswesens geschlossen gewesen. Am 26.11.2013 sei die Schließung der Montageabteilung und der Einkaufsabteilung erfolgt und am 9.1.2014 die des Rechnungswesens, sodass per 9.1.2014 der Gesamtbetrieb geschlossen gewesen sei. Die Masseverwalterin habe im Fortführungszeitraum ihre Abgabenverpflichtungen voll erfüllt, insbesondere habe sie Umsatzsteuer und Lohnabgaben bezahlt. Trotz dieser Faktoren sei die Rückzahlung der Auftraggeberhaftungsbeträge in Höhe von 11.400,65 € mit Abrechnungsbescheid vom 2.12.2014 abgewiesen worden. Dessen Begründung werde dem vorliegenden Sachverhalt nicht gerecht.

Richtig sei, dass die in Frage stehenden AGH-Zahlungen aus vor der Insolvenzeröffnung erbrachten Leistungen stammen würden. Diese Feststellung sei aber irrelevant, weil der Gesetzgeber die § 67a ASVG bzw. die § 82a EStG Haftung nicht auf die Leistungserbringung, sondern lediglich auf die Zahlung durch den Auftraggeber abstelle. Würde der Auftraggeber nicht zahlen, aus welchen Gründen auch immer, habe die Finanzbehörde aus diesem Titel kein Eintreibungsrecht. Die Betreibung der Forderung bleibe Sache des Betriebes bzw. des allfälligen Masseverwalters. Die Verwaltungspraxis der Aufteilung der Zahlung nach dem Leistungserbringungszeitraum finde im Gesetzestext keine Deckung.

Grundsätzlich bestehe die Haftung bei Beauftragung zur Erbringung von Bauleistungen nach § 82a Abs. 1 ausschließlich für lohnabhängige Abgaben. Tatsächlich komme

die Finanzbehörde dieser Intension des Gesetzgebers in keinem bekannten Fall nach, sondern verrechne generell die AGH-Zahlungen – wegen der sogenannten Dritteilistungsfiktion – nach § 214 BAO auf die älteste Abgabenschuld.

Im gegenständlichen Fall habe zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung keine „alte“ Abgabenschuld bestanden. Es bleibe unerklärlich, warum keine Rückzahlung erfolgt sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 26.5.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 12.12.2014 als unbegründet ab. Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

„ Mit Abrechnungsbescheid vom 02.12.2014 wurde über die Verrechnungsmodalität auf dem Abgabenkonto Steuernummer der Firma B GmbH abgesprochen und festgestellt, dass die Verrechnung von € 11.400,65 aus Beträgen der Auftraggeberhaftung rechtmäßig erfolgt ist.“

Da nach Ansicht der Abgabenbehörde in der Beschwerde keine neuen Argumente vorgebracht wurden, die zu einem Abgehen von der im Abrechnungsbescheid dargelegten Rechtsansicht führen würde, war ihr Begehren abzuweisen. Auf die Ausführungen im Abrechnungsbescheid vom 02.12.2014 wird verwiesen.

Ergänzend wird ausgeführt: Dem im Beschwerdeschreiben dargelegten Sachverhalt, dass zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung (= Datum) eigentlich kein Abgabenrückstand auf dem Abgabenkonto bestand, wird seitens der Abgabenbehörde entgegnet: Zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung waren sehr wohl Rückstände vorhanden, die bereits vor Konkurseröffnung entstanden sind (Meldung von Lohnabgaben für den Zeitraum 09/2013). Dass die Lohnabgaben dann mit Bescheid vom 08.01.2014 nachträglich berichtigt wurden, fand in der Einschränkung der zu ON 161 angemeldeten Forderungen ihren Eingang.“

Im Vorlageantrag vom 18.6.2015 wurde vorgebracht, dass die Beschwerdevorentscheidung bestätigen würde, dass zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung kein Rückstand bestanden habe. Der ausgewiesene Rückstand sei falsch gewesen und müsste zum 8.1.2014 berichtigt werden.

Allgemein und zweifelsfrei sei festzustellen, dass Zahlungseingänge aus Forderungen aus Lieferungen und Leistungen eines Unternehmens, soweit diese nicht zediert bzw. verpfändet seien und gleichgültig, welchen Leistungszeitraum diese betreffen würden, dem beauftragten Unternehmen bzw. im Fall der Insolvenz der Masse als normaler Zahlungseingang zufließen würden.

Zur Vermeidung von Abgabenausfällen in Zusammenhang mit Bauleistungen im Sinne des § 19 Abs. 1a UStG sei eine Haftung des Auftraggebers neben den Sozialversicherungsabgaben (§ 67 ASVG) auch auf lohnabhängige Abgaben (§ 82a EStG) erweitert worden. Die aufgrund dieser Haftung gezahlten Beträge in Höhe von 25 % des geleisteten Werklohnes würden gem. § 82a Abs. 4 EStG bzw. § 67a Abs. 4 ASVG als Dritteilistungen gelten und nicht dem Zweiten Abschnitt des Ersten Teiles/Erstes Hauptstück der Insolvenzordnung unterliegen. Die Zahlungen der Auftraggeber würden an das Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse erfolgen, die diese entsprechend der gesetzlichen Anordnung verteile.

Die Auftraggeberhaftung bestehe gemäß § 82a Abs. 3 EStG bzw. § 67 Abs. 3 ASVG nicht, wenn der Auftragnehmer zum Zeitpunkt der Leistung des Werklohnes in der haftungsbefreienden Liste nach § 67b Abs. 6 ASVG geführt werde bzw. den Haftungsbetrag von 25 % des Werklohnes an das DLZ der Wiener Gebietskrankenkasse zahle.

Im gegenständlichen Fall sei der Betrieb erst nach der Konkursöffnung am 14.11.2013 in der HFU Gesamtliste gelöscht worden. Der Gesetzgeber knüpfe die Haftung ausschließlich an den Zeitpunkt der Zahlung des Werklohnes. Andere Anknüpfungspunkte seien im Gesetz nicht vorgesehen.

Die Masseverwalterin sei daher der Ansicht, dass mit Rechtswirksamkeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens alle Zahlungseingänge aus Kundenforderungen, soweit diese nicht rechtswirksam zedierte seien, der Konkursmasse zustehen würden. Sohin stünden der Masse auch alle jene Geldeingänge nach Insolvenzeröffnung zu, die über das DLZ der Wiener Gebietskrankenkasse an die zuständige Gebietskrankenkasse bzw. Finanzämter verteilt würden. Die Rückzahlungsanträgen der Masseverwalterin würden die Gebietskrankenkassen bzw. die Finanzämter in unterschiedlicher Form behandeln. Die Gebietskrankenkasse refundiere die einbezahlten Haftungsbeträge nur für Leistungszeiträume nach Konkursöffnung. D.h. zB Zahlungseingang 20.7.2015, Insolvenzeröffnung 15.3., Rechnungslegung 10.6.2015 durch Masseverwalter, Rechnung Leistungszeitraum 1.3 – 30.4.2015 10.000,-- €. Haftungsbetrag Anteil GKK 20 % = 2.000,-- €. Rückzahlung Masse Leistungszeitraum Masse $\frac{1}{2}$ Monat = $\frac{1}{4}$ des Gesamtbetrages = 500,-- €.

Eine Spaltung der Haftungsbeträge auf Basis des Leistungszeitraumes und anteilige Rückzahlung für Leistungen im Massezeitraum finde im Gesetzestext keine Deckung. Die Finanzbehörde würde die Rückzahlung der Auftraggeberhaftungsbeträge generell ablehnen und begründe dies damit, dass diese Auftraggeberhaftungsbeträge als Drittleistungen und somit anfechtungsgeschützt gemäß § 214 Abs. 1 BAO auf die ältesten Abgabenschulden zu verrechnen seien. Nach Ansicht der Finanzbehörde könnten sie nach den Bestimmungen des § 82a EStG auch nach der Insolvenzeröffnung zur Haftung für ausständige Abgaben herangezogen werden. Eine auf den Leistungszeitraum bezogene Aufteilung nach § 46 IO erscheine nicht geboten, da die Bestimmungen des § 82a EStG gerade für den Fall der Insolvenz des Auftragnehmers zum Schutz der Abgabenforderung geschaffen worden wäre und dieser Zweck nur durch Verrechnung nach § 214 BAO erreicht werden könne.

Dies führe dazu, dass eine Betriebsfortführung im Konkurs nicht mehr möglich sei. Hier würde die Behörde irren, weil § 82a EStG 1988 ausdrücklich nur eine Haftung für lohnabhängige Abgaben vorsehe und von Seiten der Behörde auch als solche zu verbuchen sei. Wenn aber keine rückständigen Lohnabgaben bestehen würden, fehle die Berechtigung des Einbehaltes der anteiligen AGH.

In diesem Fall liege daher kein Haftungsbetrag und keine fiktive Drittleistung vor. Diese Zahlungen seien daher an die Konkursmasse zurück zu zahlen, andernfalls eine Gläubigerbegünstigung vorliege.

Es werde daher der Antrag auf Rückzahlung der AGH-Zahlungen an die Konkursmasse, zumindest in dem Umfang, der dem Leistungszeitraum ab Konkurseröffnung entspricht, wiederholt.

Mit Bericht vom 18.12.2015 legte das Finanzamt die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht vor.

Im Schreiben vom 10.11.2016 legte die Insolvenzverwalterin ergänzend dar, dass der Konkurs am Datum eröffnet, die Produktion am 5.11.2013 eingestellt und die Montage am 26.11.2013 geschlossen worden sei. In der Zeit zwischen 25.10. und 5.11. sei die Möglichkeit der Fortführung des Betriebes geprüft und keine neuen Aufträge mehr angenommen worden. Es seien nur mehr Produkte fertiggestellt, ausgeliefert bzw. montiert und vor Konkurseröffnung bereits vereinbarte Reparaturen ausgeführt worden. Die letzte Schließung am 9.2.2014 habe nur die Verwaltung betroffen. Eine Aufteilung des Leistungszeitraumes (vor bzw. nach Konkurseröffnung) sei drei Jahre nach der Insolvenzeröffnung nicht mehr möglich. Es werde überhaupt bezweifelt, dass es solche Aufzeichnungen (Auftragsverfolgungsaufzeichnungen) überhaupt gegeben habe. Fest stehe, dass das Personal bis zum Austritt mehr oder wenig produktiv tätig gewesen wäre und daher Leistungen nach der Konkurseröffnung erbracht worden seien.

Mit Schreiben vom 27. Jänner 2017 wurden den Parteien der bislang festgestellte Sachverhalt kenntnishaft übermittelt. Das Finanzamt teilte dazu mit, dass keine Einwendungen dagegen erhoben würden.

Im Schreiben vom 15.2.2017 wurde seitens der Insolvenzverwalterin mitgeteilt, dass gegen die vorgenommene Aufteilung nach Maßgabe des Leistungszeitraumes unter Berücksichtigung des Tages der Eröffnung des Konkursverfahrens wie in der Mitteilung des Bundesfinanzgerichtes vom 27.1.2017 keine Einwände bestehen würden. Allerdings sei der festgestellte Sachverhalt insofern zu ergänzen, als im Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens, wie auch danach so insbesondere im hier relevanten Zeitraum, kein Rückstand von lohnabhängigen Abgaben bestanden hätte. Dies würde sich zweifelsfrei aus den Daten des Steuerkontos der Schuldnerin ergeben. Per 15.10.2013 wäre nur durch (später korrigierte) Buchung lohnabhängiger Abgaben für 9/2013 (L, DB, DZ) ein Tagessaldo von 29.692,95 € ausgewiesen worden. Mit Bescheid vom 8.1.2014 sei die Buchung lohnabhängiger Abgaben wieder korrigiert worden (Beschwerdevorentscheidung vom 26.5.2015). Am Tag der Eröffnung des Konkursverfahrens bis zum Tag der letzten Zahlung eines Haftungsbetrages des Auftraggebers an das DLZ (18.8.2014) bzw. bis zum 15. des Folgemonates - aber auch danach - habe kein Rückstand an lohnabhängigen Abgaben bestanden.

Die Ergänzung des Sachverhaltes sei deswegen relevant, weil die Haftung rückständige bzw. bis zum 15. des Folgemonates fällig werdende lohnabhängige Abgaben voraussetze. Regelungszweck des § 82a EStG sei die Bekämpfung des Sozialbetruges im Baugewerbe durch Schaffung eines Sonderhaftungsrechtes zum hier relevanten Zweck der Unterbindung des Risikos der Nichtabfuhr der lohnabhängigen Abgaben. Wenn kein Risiko der Nichtabfuhr lohnabhängiger Abgaben bestehen würde und könne, weil eben kein

Rückstand iSd § 82a EStG gegeben sei, dann bestehe keine Haftung des Auftraggebers für diese lohnabhängigen Abgaben. Entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde sei sie dann von vornherein nicht zur Ver-/Abrechnung von AGH-Zahlungen mit nicht-lohnabhängigen Abgaben als Insolvenzforderungen berechtigt. Eine Ab-/Verrechnung von Haftungsbeträgen sei nur mit lohnabhängigen Abgaben zulässig. Eine gegenteilige Rechtsansicht würde dazu führen, dass die von der Abgabenbehörde behauptete Ab-/Verrechnungsbefugnis quasi uneingeschränkt für alle Abgabenforderungen wirken würde, weil die Abgabenbehörde dann die eingenommenen Haftungsbeträge, selbst wenn keine lohnabhängigen Abgaben unberichtet aushalten würden, mit allen nicht-lohnabhängigen Abgaben verrechnen dürfte und, soweit lohnabhängige Abgaben unberichtet aushalten sollten, dennoch mit nicht-lohnabhängigen Abgaben verrechnen dürfte, solange diese nur älter als die lohnabhängigen Abgaben seien. Dies würde auch eine Unternehmensfortführung im Insolvenzverfahren unmöglich machen.

AHG-Zahlungen seien (mittelbare) Zuwendungen aus dem Vermögen der Konkursmasse/Schuldnerin. Nach Ansicht der Abgabenbehörde erachte sich diese als befugt und berechtigt, Massevermögen zur uneingeschränkten Deckung von jeglichen Insolvenzforderungen verwenden zu dürfen. Das Vermögen der Konkursmasse sei aber gemeinschaftlicher Haftungsfonds aller Insolvenzgläubiger. Die Abgabenbehörde sei hier keine bevorrechtete Insolvenzgläubigerin, eine Stellung der Abgabenbehörde gleich einem Absonderungsberechtigten komme der Abgabenbehörde nicht zu. Sie sei nicht berechtigt, Vermögen der Konkursmasse zur Deckung ihrer Insolvenzforderungen zu verwenden. Dies ergebe sich auch schon daraus, dass die Haftung erst mit Zahlung der Werklohnforderung, sohin hier nach Eröffnung des Konkursverfahrens, entstehen würde. Da aber alle hier verfahrensgegenständlichen AGH-Zahlungen nach Eröffnung des Konkursverfahrens erfolgt seien, sei die Abgabenbehörde von vornherein nicht zur Ab-/Verrechnung mit Insolvenzforderungen berechtigt gewesen.

2. Sachverhalt

Die B GmbH, mit dem Geschäftszweig Engineering, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 13.8.2001 gegründet.

Mit Beschluss des Landesgerichtes LG vom Datum, Zahl, wurde über das Vermögen der B GmbH das Konkursverfahren eröffnet und die A GmbH zur Masseverwalterin bestellt. Zu diesem Zeitpunkt bestand am Abgabenkonto ein Rückstand in Höhe von 29.692,95 €, bestehend aus Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 9/2013. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 26.5.2015 wurde die Vorschreibung der Lohnabgaben 9/2013 vermindert.

Das Finanzamt meldete im Insolvenzverfahren Abgabenforderungen in Höhe von 13.237,18 € als Insolvenzforderungen an. Insolvenzforderungen in Höhe von 294.171,13 € wurden bedingt angemeldet.

Das Konkursverfahren ist noch nicht abgeschlossen.

Die Firma B GmbH hat Bauleistungen als Auftragnehmerin (beauftragtes Unternehmen iSd § 82a Abs. 1 EStG 1988) für andere Unternehmen (Auftrag gebende Unternehmen iSd § 82a Abs. 1 EStG) geleistet. Nach der Eröffnung des Konkursverfahrens und

nach Löschung der Firma B GmbH in der HFU-Gesamtliste am 14. November 2013 erfolgten Zahlungen der Auftrag gebenden Unternehmen auf die jeweils von der B GmbH bzw. nachfolgend von der Konkursmasse gelegten Rechnungen im Umfang von 25 % des Werklohnes an das DLZ (AGH-Zahlungen), der restliche Werklohn wurde an die Konkursmasse gezahlt. In Summe wurden AGH-Zahlungen von 57.003,23 € an das DLZ vorgenommen, wobei 11.400,65 € an die Abgabenbehörde weitergeleitet wurden. Der Betrag von 11.400,65 € gliedert sich wie folgt auf:

Leistung vor IE	Leistung nach IE	Betrag
X		18,70
	X	45,02
X		30,55
X		18,70
X		9,33
X		4,32
X		1,85
		1.466,00
X		48,20
X		392,12
X		34,71
X		635,42
X		92,03
X		84,53
X		53,80
X		51,71
X		23,47
X		20,90
X		18,51
X		14,02
X		11,88
X		2.210,30
X		33,04
		296,21

		1.848,73
		809,96
x		3.126,37

Daraus ergibt sich, dass

Arbeitgeberhaftungsbeträge in Höhe von 6.934,45 € an das Finanzamt überwiesen wurden, für die die Leistungen vor der Konkursöffnung erbracht worden sind,
 Arbeitgeberhaftungsbeträge in Höhe von 45,02 € an das Finanzamt überwiesen wurden, für die die Leistungen nach der Konkursöffnung erbracht worden sind und
 Arbeitgeberhaftungsbeträge in Höhe von 4.420,91 € an das Finanzamt überwiesen worden sind, für die nicht feststellbar ist, ob der die Leistungen vor oder nach Konkursöffnung erbracht worden sind. Davon fällt der Betrag von 4.124,69 € auf Leistungen, die im Oktober 2013 erbracht wurden. Im Oktober 2013 gab es 23 Arbeitstage, 19 Arbeitstage vor Konkursöffnung, 4 Arbeitstage nach Konkursöffnung.
 $4124,69 : 23 = 179,33 \quad 179,33 \times 19 = 3.407,23 \quad 179,33 \times 4 = 717,32$

Der Betrag von 296,22 € entfällt auf Leistungen, die im September und Oktober 2013 erbracht worden sind. In diesem Zeitraum gab es 44 Arbeitstage, 40 Arbeitstage vor Konkursöffnung, 4 Arbeitstage nach Konkursöffnung.

$296,22 : 44 = 6,73 \quad 6,73 \times 40 = 269,20 \quad 6,73 \times 4 = 26,92$

Insgesamt ergibt sich im Schätzweg, dass Arbeitgeberhaftungsbeträge von 10.610,92 € auf Leistungen entfallen, welche vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens erbracht wurden und Arbeitgeberhaftungsbeträge von 789,36 € auf Leistungen entfallen, die nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erbracht wurden.

Das Finanzamt verrechnet die AGH-Zahlungen wie folgt:

Betrag	verrechnet auf
18,70	L 9/2013
45,02	K 10-12/2913
30,55	K 10-12/2013
18,70	K 10-12/2913
9,33	K 10-12/2913
4,32	K 10-12/2913
1,85	K 10-12/2913
1.466,00	L 9/2013
48,20	L 9/2013
392,12	L 9/2013
34,71	L 9/2013

635,42	U 9/2013
92,03	U 9/2013
84,53	U 9/2013
53,80	U 9/2013
51,71	U 9/2013
23,47	U 9/2013
20,90	U 9/2013
18,51	U 9/2013
14,02	U 9/2013
11,88	U 9/2013
2.210,30	U 9/2013
33,04	U 9/2013
296,21	U 9/2013
1.848,73	U 9/2013
809,96	U 9/2013
3.126,37	1.521,79 U 9/2013 1.604,58 verblieb für Massezeitraum

Das Finanzamt verweigerte die Rückzahlung der vereinnahmten AGH-Zahlungen.

3. Beweiswürdigung

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus den Parteienvorbringen und den vorgelegten Unterlagen. Jene Arbeitgeberhaftungsbeträge, für die nicht festgestellt werden konnte, ob die Leistung vor oder nach Konkursöffnung erbracht worden ist, wurden im Schätzungswege auf Arbeitstage vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens und auf Arbeitstage nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgeteilt. Die Schätzung wurde den Parteien vorgehalten (ho. Schriftsatz vom 30. Jänner 2017) vorgehalten und von keiner der Parteien beanstandet.

4. Rechtliche Grundlagen

Gemäß § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben und den zu diesen Abgaben zu erhebenden Nebenansprüchen für jeden Abgabenpflichtigen, 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.

Nach § 215 Abs. 1 BAO ist ein aus der Gebarung gemäß § 213 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.

Nach § 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.

§ 239 BAO normiert:

- (1) 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.
- (2) Die Abgabenbehörde kann den Rückzahlungsbetrag auf jenen Teil des Guthabens beschränken, der die Höhe nach festgesetzten Abgabenschuldigkeiten übersteigt, die der Abgabepflichtige nicht später als drei Monate nach der Stellung des Rückzahlungsantrages zu entrichten haben wird.

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. 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.

§ 82a EStG 1988 wurde durch das Betrugsbekämpfungsgesetz (BGBl. I 105/2010) mit Wirkung ab 1.7.2011 eingefügt und lautet:

- (1) Wird die Erbringung von Bauleistungen nach § 19 Abs. 1a UStG 1994 von einem Unternehmen (Auftrag gebendes Unternehmen) an ein anderes Unternehmen (beauftragtes Unternehmen) ganz oder teilweise weitergegeben, so haftet das Auftrag gebende Unternehmen für die vom Finanzamt einzuhebenden lohnabhängigen Abgaben, die das beauftragte Unternehmen abzuführen hat, bis zum Höchstmaß von 5% des geleisteten Werklohnes.
- (2) Die Haftung nach Abs. 1 tritt mit dem Zeitpunkt der Zahlung des Werklohnes ein und umfasst die vom beauftragten Unternehmen zu entrichtenden und vom Finanzamt einzuhebenden lohnabhängigen Abgaben, die bis zum 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats fällig werden, in dem die Leistung des Werklohnes erfolgt. Als Werklohn gilt das gesamte für die Erfüllung des Auftrages zu leistende Entgelt. Als Leistung des Werklohnes gilt auch jede Teilleistung dieses Entgeltes. Als Leistung gilt insbesondere auch die Erfüllung durch Aufrechnung seitens des Auftrag gebenden Unternehmens oder des beauftragten Unternehmens. Die Haftung kann geltend gemacht werden, wenn beim beauftragten Unternehmen zur Einbringung der vom Finanzamt einzuhebenden lohnabhängigen Abgaben erfolglos Exekution geführt wurde oder bezüglich des beauftragten Unternehmens ein Insolvenzstatbestand nach § 1 IESG vorliegt.
- (3) Die Haftung nach Abs. 1 entfällt,

1. wenn das beauftragte Unternehmen zum Zeitpunkt der Leistung des Werklohnes in der Gesamtliste der haftungsfreistellenden Unternehmen (HFU-Gesamtliste) nach § 67b Abs. 6 ASVG geführt wird oder

2. – wenn Z 1 nicht zutrifft – das Auftrag gebende Unternehmen 5 % des zu leistenden Werklohnes (Haftungsbetrag) gleichzeitig mit der Leistung des Werklohnes an das Dienstleistungszentrum bei der Wiener Gebietskrankenkasse (§ 67c ASVG) überweist. Die beiden letzten Sätze des § 67a Abs. 3 ASVG gelten entsprechend.

(4) Der Haftungsbetrag nach Abs. 3 Z 2 wirkt gegenüber dem beauftragten Unternehmen schuldbefreiend; er gilt als Drittleistung und unterliegt nicht dem Zweiten Abschnitt des Ersten Teiles/Erstes Hauptstück der Insolvenzordnung. Der Haftungsbetrag ist, sofern auch eine Überweisung nach § 67a Abs. 3 Z 2 ASVG erfolgt, gemeinsam mit dieser abzuführen. Für Zwecke der Weiterleitung des Haftungsbetrages nach Abs. 3 Z 2 an das Finanzamt sind die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, oder, wenn nicht vorhanden, die Finanzamtsnummer und die Steuernummer des beauftragten Unternehmens mitzuteilen. Erfolgt eine Überweisung nach § 82a Abs. 3 Z 2 gemeinsam mit der Überweisung nach § 67a Abs. 3 Z 2 ASVG sind auch die in § 67a Abs. 4 ASVG genannten Daten anzugeben. Das beauftragte Unternehmen ist verpflichtet, dem Auftrag gebenden Unternehmen seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder, wenn nicht vorhanden, seine Finanzamtsnummer und Steuernummer bekannt zu geben.

(5) Die beim Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse einlangenden Haftungsbeträge sind folgendermaßen zuzuordnen:

1. 80% entfällt auf den Haftungsbeitrag nach § 67a Abs. 3 Z 2 ASVG und 20% auf den Haftungsbetrag nach § 82a Abs. 3 Z 2.

2. Abweichend von Z 1 kann das Auftrag gebende Unternehmen mittels Verrechnungsweisung den Haftungsbetrag nach § 67a Abs. 3 Z 2 ASVG unter der Bezeichnung „AGH-SV“ und den Haftungsbetrag nach § 82a Abs. 3 Z 2 unter der Bezeichnung „AGH-LSt“ betragsmäßig bestimmen.

3. Bestehen für das beauftragte Unternehmen bei den österreichischen Krankenversicherungsträgern weder Beitrags- noch Meldepflichten nach dem ASVG, so entfällt abweichend von Z 1 der vom Auftrag gebenden Unternehmen entrichtete Haftungsbetrag zur Gänze auf den Haftungsbetrag nach § 82a Abs. 3 Z 2.

Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, das Verfahren des Zusammenwirkens zwischen dem Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse und den Finanzämtern hinsichtlich der Auftraggeberhaftung für vom Finanzamt einzuhebende lohnabhängige Abgaben im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz mit Verordnung festzulegen. Der Bundesminister für Finanzen hat die der Wiener Gebietskrankenkasse aufgrund dieses Gesetzes erwachsenen Adaptierungs- und Betriebskosten zu tragen, wobei die Beauftragung dieser Arbeiten durch die Wiener Gebietskrankenkasse im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Finanzen zu erfolgen hat.

(6) Das für die Erhebung der Lohnsteuer zuständige Finanzamt kann die Streichung von der HFU-Liste beantragen, wenn fällige lohnabhängige Abgaben nicht entrichtet wurden. Eine neuerliche Aufnahme in die HFU-Liste bedarf der Zustimmung des Finanzamtes.

Gemäß § 67a Abs. 3 ASVG entfällt die Haftung nach § 1,

1. wenn das beauftragte Unternehmen zum Zeitpunkt der Leistung des Werklohnes in der Gesamtliste der haftungsfreistellenden Unternehmen (HFU-Gesamtliste) nach § 67b Abs. 6 geführt wird oder
2. – wenn Z 1 nicht zutrifft - das Auftrag gebende Unternehmen 20 % des zu leistenden Werklohnes (Haftungsbetrag) gleichzeitig mit der Leistung des Werklohnes an das Dienstleistungszentrum (§ 67c) überweist.

Als Leistungszeitpunkt nach Z 1 gilt der Kalendertag, an dem die entscheidende Rechtshandlung zur Erfüllung der Werklohnshuld gesetzt wurde; den Zeitpunkt der entscheidenden Rechtshandlung hat das Auftrag gebende Unternehmen nachzuweisen. Abweichend davon ist der dem Leistungszeitpunkt vorangehende Kalendertag maßgeblich, wenn an diesem die elektronische Einsichtnahme in die HFU-Gesamtliste erfolgte und die tagesgleiche Erteilung des Auftrages zur Zahlung des Werklohnes unmöglich oder unzumutbar war.

5. Rechtliche Erwägungen

Damit die Behörde einem Rückzahlungsantrag entsprechen kann, muss auf dem Abgabenkonto ein rückzahlbares Guthaben bestehen. Ein solches entsteht dann, wenn auf dem Abgabenkonto die Summe aller Gutschriften die Summe aller Lastschriften übersteigt. Es muss also per Saldo ein Überschuss zu Gunsten des Abgabenpflichtigen bestehen.

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

Das nach einer gemäß Abs. 1 erfolgten Tilgung von Schuldigkeiten bei einer Abgabenbehörde des Bundes verbleibende Guthaben ist nach Abs. 2 leg.cit. zur Tilgung der dieser Behörde bekannten fälligen Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die der Abgabepflichtige bei einer anderen Abgabenbehörde des Bundes hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

Soweit Guthaben nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, sind sie gemäß Abs. 4 leg.cit. 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.

Maßgebend sind in diesem Zusammenhang die von der Behörde tatsächlich durchgeführten Gutschriften und nicht jene, die die Abgabenbehörde nach Auffassung des Abgabepflichtigen hätte durchführen müssen (VwGH vom 5.9.2012, 2009/15/0095).

Gegenständlich wurde dem Rückzahlungsantrag nicht entsprochen und mit dem nunmehr angefochtenen Abrechnungsbescheid ausgesprochen, dass die Verrechnung der eingegangenen Beträge aus der Auftraggeberhaftung in Höhe von insgesamt 11.400,65 € rechtmäßig erfolgt sei. Am 2.12.2014, als das Finanzamt des verfahrensgegenständlichen Abrechnungsbescheid erließ, bestand am Abgabenkonto zu Steuernummer Steuernummer kein Guthaben.

Letztendlich wird somit im gegenständlichen Fall die Verbuchung der Gebarung auf dem Abgabenkonto bekämpft. Entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann der angefochtene Bescheid seinem materiellen Inhalt nach als Abrechnungsbescheid gemäß § 216 BAO gedeutet werden. In seinem Erkenntnis vom 2.10.2014, 2011/15/0074, wies der Verwaltungsgerichtshof darauf hin, dass ein Abrechnungsbescheid iSd § 216 BAO der Klärung umstrittener abgabenbehördlicher Gebarungsakte diene. Für einen Abspruch, welche der am Abgabenkonto des Gemeinschuldners gebuchten Zahlungsverpflichtungen und Gutschriften Masseforderungen oder Konkursforderungen seien, sei aber in einem Verfahren betreffend Abrechnung nach § 216 BAO kein Raum. Aus dem Erkenntnis vom 21.11.2013, 2011/15/0188 ergibt sich, dass sich die Frage nach der Verrechenbarkeit einer Abgabenforderung mit den strittigen Gutschriften als Vorfrage für die Entscheidung über das Bestehen eines (rückzahlbaren) Guthabens ergibt.

Gegenständlich wurden die AGH-Zahlungen mit den dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschulden verrechnet. Daran schließt sich zunächst die Frage, ob das Finanzamt die nach der Insolvenzeröffnung an das DLZ geleisteten und an das Finanzamt weitergeleiteten Zahlungen der Auftraggeber mit seinen Insolvenzforderungen gegen die B GmbH verrechnen durfte.

Mit dieser Frage hat sich das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung vom 19.9.2016, RV/5101330/2014, ausführlich beschäftigt. Ein diesbezüglicher Artikel wurde im BFGjournal Nr. 12/20016 veröffentlicht (Pramhas, BFGjournal, 437ff):

*„Uneingeschränkte Anwendbarkeit des § 82a EStG 1988
Zweifel, ob § 82a EStG auch auf AGH-Zahlungen während des Insolvenzverfahrens anwendbar ist, ergeben sich insbesondere durch § 27 IO. Danach können Rechtshandlungen, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens vorgenommen worden sind und das Vermögen des Schuldners betreffen, angefochten werden. Der Insolvenzverwalter könnte demnach Zahlungen während des Insolvenzverfahrens ohnedies nicht anfechten, sodass es des in Abs 4 normierten Anfechtungsausschlusses nicht bedürft hätte.
Mangels überzeugender Argumente für die ausschließliche Anwendung dieser Bestimmung auf AGH-Zahlungen vor Insolvenzeröffnung hielt das BFG die uneingeschränkte Anwendbarkeit (also auch für AGH-Zahlungen während des Insolvenzverfahrens) für zutreffend.“*

Vorrang der Aufrechnungsvorschriften der IO

Die Auslegung des § 67a Abs 4 ASVG (bzw des § 82a Abs 4 EStG 1988), wonach der Haftungsbetrag nach Abs 3 Z 2 gegenüber dem beauftragten Unternehmen schuldbefreiend wirkt, als Drittleistung gilt und nicht den Bestimmungen der Insolvenzordnung über die Anfechtung unterliegt, nimmt in der (bisher nicht sehr umfangreichen) Literatur breiten Raum ein.

Der Gesetzgeber spricht von einer Drittleistung, ohne – auch nicht in den Materialien – näher auszuführen, was damit gemeint ist. Im Insolvenzverfahren gilt grundsätzlich der Vorrang des Insolvenzrechts vor dem Abgabenrecht, die Aufrechnungsvorschriften nach §§ 19, 20 IO gehen daher den Verrechnungsregeln nach § 214 BAO vor.

Das Finanzamt sah in der Definition der haftungsbefreienden Zahlung des Auftraggebers als Drittleistung einen wesentlichen Grund für die Anwendbarkeit der Verrechnungsvorschriften der BAO und gegen die Anwendung der Aufrechnungsvorschriften der Insolvenzordnung. Seiner Meinung nach fehlt es bei einer Drittleistung an der für eine Aufrechnung erforderlichen Gegenseitigkeit (§ 1438 ABGB), weshalb es die AGH-Zahlungen nach § 214 Abs 1 BAO auf die ältesten verbuchten Rückstände verrechnete.

Die Literatur teilt diese Ansicht nicht. Der Bestimmung, dass der Haftungsbetrag als Drittleistung gilt, kommt nach Meinung der Autoren – wenn auch mit unterschiedlicher Begründung – kein eigener normativer Gehalt zu.

Das BFG folgte in diesem Punkt der Literaturmeinung. Verfolgte demnach die Definition der AGH-Zahlungen als Drittleistung den Zweck, diese Zahlungen der Anfechtung zu entziehen, war dem Einwand der mangelnden Gegenseitigkeit die Grundlage entzogen, und der Anwendung der Aufrechnungsbestimmungen der Insolvenzordnung stand kein Hindernis entgegen.

Abgrenzung von Insolvenz- und Masseforderungen

Zur Frage der Anrechnung der AGH-Zahlungen bzw nach welchen Gesichtspunkten (Werkvertragsabschluss, Haftung auslösende Werklohnzahlung, Leistungserbringung etc) die Abgrenzung von Insolvenz- und Masseforderungen vorzunehmen ist, bestehen die größten Auffassungsunterschiede.

Diese Abgrenzungsproblematik ergibt sich häufig an den Schnittstellen zwischen Insolvenz- und Steuerrecht und aus deren unterschiedlichen Zielsetzungen.

Die auseinandergehenden Meinungen manifestieren sich bereits bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von teils vor und teils nach Insolvenzeröffnung erbrachten Bauleistungen. Während ein Teil der Autoren dafür plädiert, die Leistungen insolvenzrechtlich in eine Leistung vor und eine Leistung nach Insolvenzeröffnung aufzuspalten, spricht sich der andere Teil für die Einheitlichkeit der Leistung aus.

Mit der konkursrechtlichen Privilegierung in punkto Anfechtbarkeit der Leistung sollte eine stark eingegrenzte Ausnahmeregelung getroffen werden, die zur Hintanhaltung der spezifischen Probleme im Baubereich beiträgt.

Wollte man sich der Ansicht des Finanzamtes anschließen und auf den Abschluss des Werkvertrags abstehen, würde dies die uneingeschränkte Verrechnung aller

nach Insolvenzeröffnung geleisteten AGH-Zahlungen mit Insolvenzforderungen der Abgabenbehörde zur Folge haben. Dass diese weitreichende Privilegierung der Abgabenbehörde mit der beabsichtigten „stark eingegrenzten Ausnahmeregelung“ in Einklang zu bringen wäre, ist zu bezweifeln. Diese extensive Auslegung zugunsten der Sozialversicherungsträger (bzw der Abgabenbehörde) wurde in der Literatur auch zu Recht kritisiert.

Das BFG erachtete im Ergebnis Meinung Derntls als dem Gesetzeszweck entsprechend und zutreffend:

- *Die Abgrenzung von Masse- und Insolvenzforderungen ist insolvenzrechtlicher Natur. Entscheidend sind nicht haftungsrechtliche Aspekte wie die als haftungsauslösend statuierte Zahlung des Werklohns, sondern die zeitraumbezogene Verwirklichung des Grundtatbestands, der in der Erbringung der Werkleistung liegt und über die Beschäftigung von Dienstnehmern erst zu einem Beitragsrückstand (bzw Abgabenzückstand) führt, der eine Haftung auslösen kann.*
- *AGH-Zahlungen für Leistungen, die bis zum Tag der Insolvenzeröffnung erbracht werden, sind dem als Insolvenzforderung zu wertenden Beitragsrückstand (bzw Abgabenzückstand) anzurechnen. Wird die Werkleistung ab dem der Insolvenzeröffnung folgenden Tag erbracht, sind die AGH-Zahlungen der Masse zugute zu halten. Ein allfälliges Guthaben ist auf Antrag dem Insolvenzverwalter auszufolgen.*
- *Beiser/Fink vertraten bereits zu einem früheren Zeitpunkt die Ansicht, dass in der Insolvenz eines Bauunternehmers Bauleistungen vor der Insolvenzeröffnung zu Insolvenzforderungen, Bauleistungen nach der Insolvenzöffnung zu Masseforderungen führen. Der umsatzsteuerrechtliche Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung gelte für das Insolvenzrecht nicht.“*

Gegenständlich liegen keine Anhaltspunkte vor, die ein Abweichen von der dargelegten Rechtsmeinung rechtfertigen würden. In Zusammenhang damit ist das Argument der Beschwerdeführerin, die Auszahlungen der AGH-Zahlungen seien im Massezeitraum erfolgt irrelevant, da der Auszahlungszeitpunkt für die rechtliche Qualifikation nicht ausschlaggebend ist. Die AGH-Zahlungen für Leistungen, die bis zum Tag der Insolvenzeröffnung erbracht worden sind, mit dem als Insolvenzforderungen zu wertenden Abgaben zu verrechnen sind. Die AGH-Zahlungen für Leistungen, die ab dem der Insolvenzöffnung folgenden Tag erbracht worden sind, sind dem gegenüber der Masse zu Gute zu halten.

Im vorliegenden Fall enthielten die vorgelegten Rechnungen zu einem geringfügigen Teil auch nach Insolvenzeröffnung erbrachte Arbeitsleistungen. Die Aufrechnung der auf diesen Anteil entfallenden AGH-Zahlungen mit Insolvenzforderungen erfolgte im Sinne der obigen Ausführungen zu Unrecht. Dem gegenständlichen Rechtsmittel war daher insofern teilweise statzugeben und festzustellen, dass die Verrechnung von AGH-Zahlungen, die auf nach Insolvenzeröffnung erbrachte Arbeitsleistungen entfielen, mit Insolvenzforderungen nicht rechtmäßig war.

Die Rechnung, aufgrund derer ein AGH-Betrag in Höhe von 45,02 € an das Finanzamt überwiesen wurde, betrifft zur Gänze Leistungen, die nach der Konkurseröffnung erbracht

worden sind. Der Betrag von 45,02 € hätte daher nicht mit der Körperschaftsteuer 10-12/2013 verrechnet werden dürfen.

Der an das Finanzamt überwiesene AGH-Betrag von 1.466,00 € (Rechnung vom 12.11.2013) betrifft den Leistungszeitraum Oktober 2013. Im Oktober lagen 82,6 % der Arbeitstage vor Konkursöffnung, 17,4 % der Arbeitstage lagen nach Konkursöffnung. Das bedeutet, dass 17,4 % des AHG-Betrages (=255,08 €) zu Unrecht mit der Lohnsteuer 09/2013 verrechnet worden ist. Gleichermaßen gilt für die AHG-Beträge, welche für die Rechnungen vom 13.11.2013 und vom 18.11.2013 an das Finanzamt überwiesen worden sind. Auch sie betreffen den Leistungszeitraum Oktober 2013, sodass 17,4 % (das sind in Summe 462,61 €) nicht mit der Umsatzsteuer 9/2013 verrechnet werden dürfen. Der AGH-Betrag, welcher die Rechnung vom 13.11.2013 betrifft, umfasst den Leistungszeitraum September/Oktober 2013. In diesem Zeitraum fielen 90,9 % der Arbeitstage vor die Konkursöffnung, 9,1 % der Arbeitstage auf den Zeitraum nach der Konkursöffnung. 9,1 % des AGH-Betrages in Höhe von 296,21 € (das sind 26,65 €) wurden daher zu Unrecht mit der Umsatzsteuer 9/2013 verrechnet.

Das Beschwerdevorbringen, im Zeitpunkt der Konkursöffnung habe kein Rückstand an lohnabhängigen Abgaben bestanden, ist einerseits nicht richtig (vgl. Sachverhaltsdarstellung). Andererseits ist es für das gegenständliche auch völlig irrelevant, ob im Zeitpunkt der Konkursöffnung ein Abgabenzurückstand bestand oder nicht bzw. wie er sich zusammensetzte. Der Haftungsbetrag iSd § 82a EStG 1988 gilt als Dritteistung und unterliegt nicht dem Zweiten Abschnitt des Ersten Teiles/Ersten Hauptstück der Insolvenzordnung, soweit der sich auf Leistungen bezieht, die vor Konkursöffnung erbracht wurden. Das Auftrag gebende Unternehmen überweist gleichzeitig mit der Leistung des Werklohnes 25 % des zu leistenden Werklohnes an das Dienstleistungszentrum der Wiener Gebietskrankenkasse, 5 % davon werden im Wege des Dienstleistungszentrums auf das Abgabekonto des Auftragnehmers überwiesen. Diese Zahlung stellt am Abgabekonto eine Dritteistung dar und unterliegt daher insoweit nicht der Anfechtung und ist insoweit auf Saldo zu verbuchen, als die AGH-Beträge Leistungen betreffen, die vor Eröffnung des Konkursverfahrens ausgeführt worden sind. In Zusammenhang mit dem Vorrang der Verrechnungsvorschrift des § 214 BAO verliert auch das Argument der Beschwerdeführerin, eine Verrechnung sei nur mit lohnabhängigen Abgaben zulässig, an Bedeutung.

6. Zulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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 hier genannten gesetzlichen Voraussetzungen liegen im Beschwerdefall vor, zumal zur Auslegung des § 82a EStG 1988 in Zusammenhang mit der gegenständlich relevanten Rechtsfrage -

nämlich ob die Bestimmung des § 82a EStG 1988 nur AGH-Zahlungen vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens privilegieren soll oder auch auch Zahlungen nach dessen Eröffnung sowie ob für die Verrechnung der AGH-Zahlungen der § 214 BAO anzuwenden ist

- keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 23. Mai 2017