

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 28.1.2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 22.12.2010 betreffend Rückzahlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) ist Masseverwalter im Konkurs der N-GmbH, über deren Vermögen am 19.3.2007 das Konkursverfahren eröffnet wurde.

Mit Eingabe vom 12.3.2008 stellte der Bw. einen Antrag auf Auszahlung eines Betrages in Höhe von 98.860,50 € auf ein näher bezeichnetes Konkurs-Anderkonto, der wie folgt begründet wurde:

„1.) Mit Beschluss des Landesgerichtes.... zu AZ.... vom 19.3.2007 wurde über das Vermögen der N-GmbH das Konkursverfahren eröffnet und Dr.... zum Masseverwalter bestellt.

2.) Zur Vermeidung von Wiederholungen wird zunächst auf das Vorbringen im Antrag des Masseverwalters vom 06.02.2008 auf Erlassung eines Bescheides verwiesen. Wie dort bereits ausgeführt, hat die Gemeinschuldnerin im Oktober 2006 an die R-GmbH das Inventar der Betriebsstätte in X. um einen Betrag von EUR 450.000,00 zzgl. 20 % USt verkauft. Des Weiteren hat die Gemeinschuldnerin auch das Inventar der Betriebsstätte in Y. an die R-GmbH um einen Preis von EUR 410.000,00 zzgl. 20 % USt veräußert.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer aus beiden Kaufgeschäften wurde die Überrechnung vereinbart und hat die R-GmbH am 15.12.2006 einen entsprechenden Antrag beim Finanzamt Innsbruck eingebracht. Dieser Überrechnungsantrag wurde in der Folge am 11.05.2007, also nach Konkursöffnung über das Vermögen der N-GmbH, von der R-GmbH zurückgezogen.

Der Masseverwalter hat daraufhin die Auszahlung des Umsatzsteuerbetrages aus den beiden Kaufgeschäften in Höhe von EUR 172.000,00 beantragt und sämtliche vom Finanzamt hiezu ergänzend angeforderten Unterlagen, insbesondere die Zustimmungserklärung der R-GmbH samt Geldvollmacht, vorgelegt. Dennoch wurde die Auszahlung, obwohl im Vorfeld bereits seitens des Finanzamtes zugesagt, schlussendlich verweigert. Ein Bescheid über die Abweisung des Antrages erging jedoch nicht, sodass der Masseverwalter den bereits erwähnten Antrag auf Erlassung eines Bescheides vom 06.02.2008 eingebracht hat.

3.) Wie sich nunmehr herausgestellt hat, wurde auf dem Steuerkonto der Gemeinschuldnerin am 13.12.2007 ein Betrag in Höhe von EUR 98.860,50 gutgebucht. Herr F. teilte dazu am 27.02.2008 telefonisch mit, dass es sich dabei um einen Teil des Umsatzsteuerbetrages in Höhe von rund EUR 172.000,00 handelt. Der Differenzbetrag war offenbar aufgrund offener Steuerverbindlichkeiten der R-GmbH nicht überrechnet worden.

Tatsächlich hätte der Betrag von EUR 98.860,50 jedoch nicht dem Steuerkonto der Gemeinschuldnerin gutgebucht werden dürfen, sondern dem vom Masseverwalter bei der X-Bank eingerichteten Konkursanderkonto Nr. 0000-000-000. Einen entsprechenden Antrag hatte der Masseverwalter bereits mit Fax vom 23.07.2007 und nochmals mit Schreiben vom 09.10.2007 gestellt.

Das sich aufgrund der Zurückziehung des Überrechnungsantrages vom 11.05.2007 ergebende Steuerguthaben der Gemeinschuldnerin stellt im Übrigen eine Forderung der Konkursmasse dar, die nach dem Stichtag der Konkurseröffnung (19.03.2007) entstanden ist. Eine Aufrechnung mit Steuerforderungen aus der Zeit vor Konkurseröffnung ist daher nicht zulässig..."

Das Finanzamt wies diesen Antrag mit Bescheid vom 23.10.2008 zurück. Nach Aufhebung des Zurückweisungsbescheides mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 15.10.2009, GZ. RV/0148-I/09, gab das Finanzamt dem Antrag mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 22.12.2010 keine Folge, weil zum Zeitpunkt der Einbringung dieses Antrages kein Guthaben vorhanden gewesen sei.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wurde auf das bisherige Vorbringen verwiesen und ausgeführt, dass das Finanzamt „bei den Buchungen auf dem Abgabenkonto“ die Auswirkungen der Konkurseröffnung über das Vermögen der Gemeinschuldnerin außer Be tracht gelassen habe. Das gegenständliche Steuerguthaben (98.860,50 €) sei erst nach Kon kurseröffnung infolge Zurückziehung des Überrechnungsantrages durch die R-GmbH entstan den und am 13.12.2007 mit Wirksamkeit vom 12.12.2007 verbucht worden. Dabei handle es sich um eine erst nach Konkurseröffnung entstandene Forderung der Konkursmasse an das Finanzamt. Nach den insolvenzrechtlichen Aufrechnungsbestimmungen dürfe gegen derartige Forderungen nur mit Masseforderungen, nicht jedoch mit Konkursforderungen aufgerechnet werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11.5.2011 wies das Finanzamt die Berufung als un begründet ab. Ausgeführt wurde zusammengefasst, dass die R-GmbH mit Bescheid vom 29.10.2007 zur Haftung gemäß § 14 BAO für die von der Gemeinschuldnerin geschuldete Umsatzsteuer aus der Geschäftsveräußerung herangezogen worden sei, wodurch ein Gesamt schuldverhältnis begründet worden sei. Da die Bestimmung des § 215 Abs. 1 BAO auch dann

anzuwenden sei, wenn ein Abgabepflichtiger auf einem Abgabenkonto über ein Guthaben verfüge und als Gesamtschuldner auf einem anderen Abgabenkonto gebuchte Abgaben schulde, sei das Guthaben der R-GmbH zu Recht auf das Abgabenkonto der Gemeinschuldnerin umgebucht worden. Da zum Zeitpunkt der Stellung des Rückzahlungsantrages auf dem Abgabenkonto der Gemeinschuldnerin kein rückzahlungsfähiges Guthaben bestanden habe, sei dem Rückzahlungsantrag nicht zu entsprechen gewesen.

Im Vorlageantrag vom 17.6.2011 vertrat der Bw. im Ergebnis den Standpunkt, dass das Finanzamt durch die am 12.12.2007 erfolgte Umbuchung des Guthabens der R-GmbH in Höhe von 98.860,50 € auf das Abgabenkonto der Gemeinschuldnerin eine Aufrechnung vorgenommen habe, der insolvenzrechtliche Aufrechnungsvorschriften (§§19, 20 IO) entgegenstünden, weil das umgebuchte Guthaben erst nach Konkurseröffnung entstanden sei.

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

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 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.

Bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses ist eine im Sinn des Abs. 1 oder Abs. 2 zusammengefasste Verbuchung der Gebarung mit der Gebarung der vom Gesamtschuldverhältnis nicht umfassten Abgaben insoweit zulässig, als zumindest einer der Gesamtschuldner alle diese Abgaben schuldet (§ 213 Abs. 4 BAO).

Nach § 215 Abs. 1 BAO ist ein sich 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.

§ 215 Abs. 2 und 3 BAO enthalten weitere Bestimmungen, wie ein Guthaben von der Abgabenbehörde zu verwenden ist.

Gemäß § 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 oder unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zugunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.

Nach Lehre und Rechtsprechung entsteht ein Guthaben erst dann, wenn auf einem Abgabenkonto die Summe der Gutschriften die Summe der Lastschriften übersteigt, wenn somit auf

ein und demselben Abgabenkonto per Saldo ein Überschuss zu Gunsten des Abgabepflichtigen besteht (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 239 Tz 1, mwN). Da im Zeitpunkt der Stellung des Rückzahlungsantrages (12.3.2008) weder das Abgabenkonto der Gemeinschuldnerin noch jenes der R-GmbH ein Guthaben ausgewiesen hat, war dem Rückzahlungsantrag schon deshalb kein Erfolg beschieden. Der gegenteilige Standpunkt des Masseverwalters, auf dem Abgabenkonto der Gemeinschuldnerin sei ein Guthaben in Höhe von 98.860,50 € ausgewiesen gewesen, übersieht, dass die am 13.12.2007 auf dem Abgabenkonto der Gemeinschuldnerin verbuchte Gutschrift (98.860,50 €) nicht zu einem Guthaben, sondern lediglich zu einer Verminderung des Abgabenzurückstandes auf zirka 2,2 Mio. Euro führte. Von einem „Steuerguthaben der Gemeinschuldnerin“ kann daher keine Rede sein.

Im Berufungsfall besteht jedoch in Wahrheit Streit darüber, ob das Finanzamt das am 12.12.2007 vorhandene Guthaben der R-GmbH auf das Abgabenkonto der Gemeinschuldnerin umbuchen durfte oder der Konkursmasse zuführen hätte müssen. Diese Frage ist aber nicht im Rückzahlungsverfahren, sondern in einem Abrechnungsbescheidverfahren gemäß § 216 BAO zu klären. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann der in Berufung gezogene Bescheid seinem materiellen Inhalt nach als Abrechnungsbescheid gedeutet werden (vgl. z. B. VwGH 18.12.2008, 2006/15/0155; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046; VwGH 21.10.1993, 91/15/0077).

Nach den Angaben des Masseverwalters hat die Gemeinschuldnerin im Oktober 2006 an die R-GmbH das Inventar zweier Betriebsstätten um einen Gesamtkaufpreis von 860.000 € veräußert. Der daraus resultierenden Umsatzsteuerschuld der Gemeinschuldnerin in Höhe von 172.000 € stand ein entsprechender Vorsteueranspruch der R-GmbH gegenüber. Aufgrund eines Umbuchungsantrages der R-GmbH wurde das durch die Umsatzsteuergutschrift 10/2006 entstandene Guthaben der R-GmbH (172.000 €) am 15.5.2007 zu Gunsten der Gemeinschuldnerin umgebucht (§ 215 Abs. 4 BAO). Da dieser Umbuchungsantrag in der Folge zurückgezogen wurde, hat das Finanzamt diesen Buchungsvorgang wieder rückgängig gemacht (21.5.2007). Das durch die Rückgängigmachung der Umbuchung neuerlich in Höhe von 172.000 € entstandene Guthaben der R-GmbH wurde sodann zur teilweisen Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten dieser Gesellschaft verwendet, sodass sich das Guthaben bis zum 12.12.2007 auf den Betrag von 98.860,50 € verringerte.

Unstrittig ist weiters, dass die R-GmbH mit Bescheid des Finanzamtes vom 29.10.2007 zur Erwerberhaftung gemäß § 14 BAO für die auf den gegenständlichen Veräußerungsvorgang entfallene Umsatzsteuer (172.000 €) herangezogen wurde. Durch die Geltendmachung dieser Haftung wurde zwischen der Gemeinschuldnerin als Primärschuldnerin und der R-GmbH als Haftungsschuldnerin ein Gesamtschuldverhältnis (§ 7 Abs. 1 BAO) mit der Wirkung begründet, dass die R-GmbH diesen Umsatzsteuerbetrag zur ungeteilten Hand schuldet. Da die zwingen-

de Verrechnungsregelung des § 215 Abs. 1 BAO auch auf jene Fälle anzuwenden ist, in denen ein Abgabepflichtiger auf einem Abgabenkonto über ein Guthaben verfügt und als Gesamtschuldner eine auf einem anderen Abgabenkonto gebuchte Abgabe schuldet (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 215 Tz 2), wurde das am 12.12.2007 vorhandene Guthaben der R-GmbH (98.860,50 €) vor dem Hintergrund der Regelungen der §§ 213 bis 215 BAO zu Recht zur teilweisen Abdeckung der durch die Haftungsinanspruchnahme der R-GmbH entstandenen Haftungsschuld verwendet.

Wenn sich der Masseverwalter, der die Zulässigkeit dieser Vorgangsweise aus abgabenrechtlicher Sicht nicht bestreitet, darauf beruft, dass den Aufrechnungsvorschriften des Insolvenzrechtes der Vorrang vor den Verrechnungsregeln der BAO zukomme, so trifft dies gewiss zu (vgl. z. B. VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046). Die sich aus den §§ 19 und 20 KO (IO) ergebenen Aufrechnungsbeschränkungen sind jedoch für den Berufungsfall unbeachtlich, weil diese Bestimmungen nur für die Aufrechnung mit der Forderung eines Konkursgläubigers (Aktivforderung) gegen eine zur Konkursmasse gehörige Forderung (Passivforderung) gelten (vgl. z. B. Schubert in Konecny/Schubert, KO §§ 19, 20, Rz. 16). Hingegen blieb das Verhältnis des Finanzamtes als Konkursgläubiger zu der zur Haftung für die Umsatzsteuerschuld der Gemeinschuldnerin herangezogenen R-GmbH durch die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Erstschuldnerin unberührt. Unerfindlich bleibt in diesem Zusammenhang insbesondere, warum das zur teilweisen Tilgung der Haftungsschuld der R-GmbH herangezogene Guthaben dieser Gesellschaft als eine den insolvenzrechtlichen Aufrechnungsbeschränkungen unterliegende Forderung der Konkursmasse an das Finanzamt anzusehen sein sollte.

Bei der von der Primärschuldnerin geschuldeten Umsatzsteuer und dem gegenüber der R-GmbH im Haftungswege geltend gemachten Umsatzsteueranspruch handelt es sich um denselben Abgabenanspruch. Durch die Umbuchung des Guthabens der R-GmbH auf das Abgabenkonto der Gemeinschuldnerin wurde eine teilweise Tilgung der Haftungsschuld der R-GmbH herbeigeführt. Dass sich dadurch der Passivstand des Abgabenkontos der Erstschuldnerin entsprechend verringert hat, ändert daran nichts. Bei der Übertragung des Guthabens der R-GmbH auf das Abgabenkonto der Gemeinschuldnerin handelte es sich um einen rein buchungstechnischen Vorgang, der seine Erklärung darin findet, dass aufgrund der Sonderregelung des § 213 Abs. 4 BAO keine Trennung der Gebarung für die vom Gesamtschuldverhältnis zwischen der R-GmbH und der Gemeinschuldnerin betroffene Umsatzsteuer und für die hievon nicht umfassten Abgaben der Gemeinschuldnerin vorgenommen wurde (vgl. Ellinger/Bibus/Ottinger, Abgabeneinhebung durch die Finanzämter, § 213 Tz 17). Vielmehr konnte das Finanzamt die Gebarung der von der Gemeinschuldnerin zu erhebenden Abgaben mit jener der auch von der R-GmbH aufgrund ihrer Haftungsinanspruchnahme geschuldeten Umsatzsteuer zusammengefasst verbuchen und das Abgabenguthaben der Haftungsschuldnerin –

ohne Verstoß gegen ein insolvenzrechtliches Aufrechnungsverbot – zur teilweisen Tilgung ihrer (nach Ablauf der einmonatigen Frist des § 224 Abs. 1 BAO fällig gewordenen) Haftungsschuld verwenden.

Die im Vorlageantrag zur Stützung des Standpunktes des Bw. herangezogenen Entscheidungen des Obersten Gerichtshofes sind für den vorliegenden Berufungsfall nicht einschlägig, weil diesen Fällen Sachverhalte zugrunde lagen, die mit dem hier zu beurteilenden nicht vergleichbar sind. Im Berufungsfall fand keine Aufrechnung gegen eine zur Konkursmasse gehörige Passivforderung statt, weil der Vorsteueranspruch der Haftungsschuldnerin keine Forderung der Konkursmasse darstellt.

Da sich die Berufung aus den dargelegten Gründen als nicht berechtigt erwies, war sie abzuweisen.

Innsbruck, am 2. September 2011