

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., Bf. Adresse als Masseverwalter im Insolvenzverfahren des XY, Inhaber der Z, Adresse XY., über die Beschwerde vom 22.08.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 19.07.2016 betreffend die Abweisung eines Rückzahlungsantrages zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 30.6.2016 beantragte der Masseverwalter Bf. (=Bf.) im Konkurs des XY die Rückzahlung des auf dessen Abgabenkonto in Höhe von € 29.745,96 ausgewiesenen Guthabens aus dem Wirtschaftsjahr 2014, da das Finanzamt – offensichtlich aufgrund der Ergebnisse der Veranlagungen für 2014 – seine Forderungen um diesen Betrag eingeschränkt habe und die Forderungsanmeldung auf reinen – wie sich nun herausgestellt habe – unhaltbaren Schätzungen des Finanzamtes beruhe und sogar Rückforderungsansprüche der Masse bestünden.

Das Finanzamt wies das Ansuchen mit Bescheid vom 19.7.2016 mit der Begründung ab, dass die mit Schreiben vom 16.2.2016 angemeldete Forderung von € 67.220,04 am 20.6.2016 um € 29.745,96 auf den Betrag von € 37.474,08 eingeschränkt worden sei. Ein rückzahlbares Guthaben sei dadurch nicht entstanden.

Dagegen erhob der Bf. am 9.8.2016 die Beschwerde und brachte vor, dass das Finanzamt eigenmächtig mit einer angemeldeten Forderung kompensierte.

Unbestritten bleibe, dass grundsätzlich natürlich eine Kompensation eines im vorkonkurslichen Zeitraum entstandenen Guthabens mit einer Insolvenzforderung nach Maßgabe der Bestimmungen der § 19f. IO möglich sei. Eine solche Kompensation setze jedoch den aufrechten Bestand einer Forderung voraus.

Im hier gegenständlichen Fall sei jedoch die vom Finanzamt angemeldete Forderung vollkommen zu Recht vollinhaltlich bestritten, da die Forderungsanmeldung auf einer vollkommen unnachvollziehbaren Schätzung des Finanzamtes beruhe.

Nachdem die gegenständliche Forderung demzufolge also weder feststehe noch nachvollziehbar sei, sondern vielmehr bestritten worden sei, das Finanzamt auch von der erfolgten Bestreitung in Kenntnis gesetzt worden sei, wäre bei richtiger rechtlicher Beurteilung zu erkennen gewesen, dass eine Kompensation mit einer nicht zu Recht bestehenden Forderung nicht möglich sei und wäre dem Rückzahlungsantrag demzufolge Folge zu geben gewesen.

Auch sei das Verfahren insoweit mangelhaft geblieben, als sich das Finanzamt auf vollkommen abstruse Schätzungen beziehe, denen keine entsprechenden Grundlagen und kein Substrat zugrunde lägen.

Bei richtiger rechtlicher Beurteilung wäre das Guthaben also an den Masseverwalter antragsgemäß zurückzuzahlen gewesen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 2.11.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde ab und führte begründend aus, dass es im Insolvenzverfahren XY mit Eingabe vom 16.2.2016 unbedingte Forderungen in Höhe von € 67.220,04 und bedingte Forderungen von € 940,31 beim Landesgericht St. Pölten angemeldet habe.

Am 1.3.2016 sei das Finanzamt von der Bestreitung der gesamten unbedingten Forderung seitens des Bf. wegen unrealistischer Schätzung benachrichtigt, woraufhin am 2.5.2016 eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer, Anspruchszinsen und Umsatzsteuer 2014 erfolgt sei, sodass sich der Abgabenzustand um € 21.664,82 verringert habe.

Zahlungen im Wege der Auftraggeberhaftung hätten den Rückstand weiter vermindert, sodass schlussendlich eine Forderung von € 37.474,08 aushaftend auf dem Abgabenkonto verblieben sei, woraufhin mit Eingabe vom 20.6.2016 die ursprünglich angemeldete Forderung von € 67.220,04 um € 29.745,96 auf den Betrag von € 37.474,08 eingeschränkt worden sei.

Wie schon im den Rückzahlungsantrag abweisenden Bescheid vom 19.7.2016 ausgeführt sei durch die Gutschriften aus den Steuerbescheiden 2014 sowie den Zahlungen kein rückzahlbares Guthaben entstanden, sondern habe sich der Abgabenzustand lediglich um die vom Bf. begehrte Summe von € 29.745,96 verringert.

Die Steuerbescheide 2014 und 2015 seien wegen Nichtabgabe der Erklärungen im Schätzungswege ermittelt worden. Für 2014 seien in weiterer Folge aufgrund berichtigter Erklärungen Wiederaufnahmen durchgeführt worden, die zur angeführten Gutschrift geführt hätten. Die Steuerbescheide für 2015 seien mangels Bebringung entsprechender Unterlagen bereits rechtskräftig geworden, sodass der derzeitige Abgabenzustand – somit die angemeldeten Forderungen – zu Recht bestehe.

Erläuterung im BAO-Kommentar von Dr. Ritz zu § 239 BAO, Tz 1:

„Ein Guthaben entsteht 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 (VwGH 19.12.1991, 91/16/0066-0068; OGH 24.6.1992, 1 Ob 15/92; VwGH 15.4.1997, 96/14/0061).“

Die vom Bf. geltend gemachte Gutschrift habe somit nicht zur Entstehung eines Guthabens geführt, weshalb die Beschwerde abzuweisen gewesen sei.

Der Bf. beantragte daraufhin mit Schreiben vom 9.11.2016 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht, ohne den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung etwas entgegenzusetzen.

Über die Beschwerde 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 - soweit in Absatz 2 bis 5 nicht anderes bestimmt ist - für jeden Abgabepflichtigen die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

Gemäß § 214 Abs. 1 BAO sind in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung Zahlungen und sonstige Gutschriften - soweit in Absatz 2 bis 8 nicht anderes bestimmt ist - auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen.

Gemäß § 214 Abs. 8 BAO ist eine sich aus einem Abgabenbescheid ergebende sonstige Gutschrift auf die den Gegenstand des Bescheides betreffenden verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; ein sodann noch verbleibender Teil der sonstigen Gutschrift ist für den Fall, dass der Abgabenbescheid die Festsetzung von Vorauszahlungen für einen kürzeren Zeitraum als ein Kalenderjahr zum Gegenstand hat, auf gleichartige, dasselbe Kalenderjahr betreffende ältere verbuchte Vorauszahlungsschuldigkeiten zu verrechnen. Wird ein Abgabenbescheid ohne gleichzeitige Neufestsetzung der Abgabe aufgehoben oder wird durch Bescheid ausgesprochen, dass die Voraussetzungen für eine Abgabenfestsetzung nicht vorliegen, so ist eine sich daraus ergebende sonstige Gutschrift in gleicher Weise zu verrechnen.

Gemäß § 215 Abs. 4 BAO sind Guthaben, soweit sie nicht nach Absatz 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.

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

Den Einwendungen des Bf. ist zunächst entgegen zu halten, dass ein Rückzahlungsantrag dem Wortlaut § 239 BAO folgend regelmäßig nur dann Erfolg haben kann, wenn im Antragstellungszeitpunkt auf dem betroffenen Abgabenkonto ein Guthaben existiert (VwGH 16.5.2002, 2001/16/0375). Ein Guthaben entsteht nur dann, wenn auf einem Abgabenkonto die Summe der Gutschriften (Zahlungen, sonstige Gutschriften) die Summe der Lastschriften übersteigt (VwGH 25.6.2009, 2007/16/0121).

Dabei kommt es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich auf die tatsächlich durchgeföhrten Gutschriften und Lastschriften und nicht auf diejenigen an, die nach Auffassung des Abgabepflichtigen durchgeföhr werden müssen (VwGH 24.1.2013, 2012/16/0025).

Vom Abgabenguthaben zu unterscheiden ist die Abgabengutschrift, die Folge einer gegenüber bisher verminderten Abgabenfestsetzung (z.B. Beschwerdeentscheidung gegenüber angefochtenem Abgabenbescheid etc.) ist und zu einem Abgabenguthaben führen kann, jedoch nicht notwendigerweise führen muss.

Im Beschwerdefall ist es mit den am 2.5.2016 erlassenen Bescheiden für 2014 an Einkommensteuer, Anspruchsziens und Umsatzsteuer unzweifelhaft zu Abgabengutschriften in Höhe von € 21.664,82 gekommen:

Abgabe	Bescheid vom 09.03.2016	Bescheid vom 02.05.2016	Gutschrift
Umsatzsteuer 2014	0,00	- 785,47	- 785,47
Einkommensteuer 2014	26.160,00	5.454,00	- 20.706,00
Anspruchsziens 2014	219,01	- 173,35	- 173,35

Im maßgeblichen Zeitpunkt der Stellung (§ 239 BAO) des Rückzahlungsantrages vom 30.6.2016 bestand am Abgabenkonto des Insolvenzschuldners jedoch aktenmäßig dokumentiert kein Guthaben, sondern ein Saldo von € 0,00, da der Abgabenzustand von € 37.474,08 am 20.6.2016 gemäß § 231 BAO von der Einbringung ausgesetzt wurde.

In Ansehung dieser Gebarungsdaten wäre dieses Rückzahlungsansuchen des Bf. damit aber schon wegen Fehlens eines rückzahlbaren Guthabens und sohin der Anspruchsvoraussetzungen iSd § 239 BAO abzuweisen gewesen (vgl. VwGH 25.2.1997, 93/1470143).

Allerdings lassen die den bekämpften Abweisungsbescheid tragenden Entscheidungsgründe und das gegenständliche Antrags- und Rechtsmittelvorbringen erkennen, dass zwischen den Verfahrensparteien in Wirklichkeit Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto des ehemaligen Gemeinschuldners besteht. Primär strittig ist nämlich, ob die vom Finanzamt während Konkursabhängigkeit im Wege der Verrechnung gemäß § 214 Abs. 1 und 8 BAO vorgenommene Aufrechnung der Gutschriften an 1.) Umsatzsteuer 2014 (€ 785,47), 2.) Einkommensteuer 2014

(€ 20.706,00), 3.) Anspruchszinsen 2014 (€ 173,35) mit der als Konkursforderung angemeldet gewesenen 1.) Umsatzsteuer 2015 (€ 12.280,00), 2.) Einkommensteuer 2014 (€ 26.160,00) und 3.) Anspruchszinsen 2014 (€ 219,01) im Hinblick auf die konkursrechtlichen Aufrechnungsbeschränkungen zulässig bzw. rechtsfolgewirksam war. Ein solcher Streit ist aber nicht im Rückzahlungsverfahren gemäß § 239 BAO, sondern über entsprechenden Parteiantrag im Abrechnungsbescheidverfahren gemäß § 216 BAO zu klären.

§ 216 BAO bestimmt nämlich, dass 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 ist. 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind als Rückzahlungsantrag bezeichnete Parteianbringen und darüber absprechende Bescheide als Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides bzw. als Abrechnungsbescheid zu deuten, wenn es dabei inhaltlich tatsächlich um Meinungsverschiedenheiten zwischen den Verfahrensparteien über Gebarungsakte auf einem Abgabenkonto geht (VwGH 20.12.2006, 2006/13/0035).

Da das Anbringen vom 30.6.2016 und der dazu ergangene bekämpfte Abweisungsbescheid vom 19.7.2016 ihrem materiellen Gehalt nach als Streit über die Richtigkeit der Gebarung am Abgabenkonto des Bf. (Meinungsverschiedenheit über die Verrechnung von Gutschriften, vgl. VwGH 5.7.1999, 99/16/0115) zu deuten sind, wird daher im Rahmen dieses Beschwerdeverfahrens auf Grundlage des § 216 BAO inhaltlich über den tatsächlich strittigen Gebarungsakt der Verrechnung der genannten Gutschriften auf im Konkursverfahren des Insolvenzschuldners angemeldet gewesene Konkursforderungen abgesprochen.

Gemäß § 1438 ABGB entsteht, wenn Forderungen gegenseitig zusammentreffen, die richtig, gleichartig und so beschaffen sind, dass eine Sache, die dem einen als Gläubiger gebührt, von diesem auch als Schuldner dem andern entrichtet werden kann, insoweit als sich die Forderungen gegeneinander ausgleichen, eine gegenseitige Aufhebung der Verbindlichkeiten (Kompensation), welche schon für sich die gegenseitige Zahlung bewirkt.

Gemäß § 1439 ABGB findet zwischen einer richtigen und nicht richtigen, sowie zwischen einer fälligen und noch nicht fälligen Forderung die Kompensation nicht statt. Inwiefern gegen eine Insolvenzmasse die Kompensation stattfinde, wird in der Gerichtsordnung bestimmt.

Gemäß § 19 Abs. 1 IO brauchen Forderungen, die zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits aufrechenbar waren, im Insolvenzverfahren nicht geltend gemacht zu werden.

Gemäß § 19 Abs. 2 IO wird die Aufrechnung dadurch nicht ausgeschlossen, dass die Forderung des Gläubigers oder des Schuldners zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch bedingt oder betagt oder dass die Forderung des Gläubigers nicht auf eine Geldleistung gerichtet war.

Gemäß § 20 Abs. 1 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 § 51 IO sind Insolvenzforderungen Forderungen von Gläubigern, denen vermögensrechtliche Ansprüche an den Schuldner zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zustehen (Insolvenzgläubiger).

Gemäß § 46 Z 2 IO sind Masseforderungen alle Auslagen, die mit der Erhaltung, Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse verbunden sind, einschließlich (...) der die Masse treffenden Steuern, Gebühren, Zölle, Beiträge zur Sozialversicherung und anderen öffentlichen Abgaben, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Insolvenzverfahrens verwirklicht wird.

Aus § 46 Z 2 IO ergibt sich, dass es für die konkursrechtliche Einordnung von Abgabenschuldigkeiten als Insolvenz- oder Masseforderung darauf ankommt, wann der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt verwirklicht wurde. Liegt die Sachverhaltsverwirklichung bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens, stellt die Abgabenschuld eine Insolvenzforderung, liegt diese nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens, stellt die Abgabenschuld eine Masseforderung dar.

Der Verwaltungsgerichtshof setzt in ständiger Rechtsprechung bei Abgabenschuldigkeiten den für die Abgrenzung zwischen Insolvenz- oder Masseforderung aus insolvenzrechtlicher Sicht maßgeblichen Zeitpunkt der Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes iSd § 46 Z 2 IO mit dem Zeitpunkt gleich, wann der Abgabenanspruch steuerlich entstanden ist. Dies vor dem Hintergrund, dass § 46 Z 2 IO dem Wortlaut des § 4 Abs. 1 BAO insofern entspricht, als dort bestimmt ist, dass der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft (vgl. VwGH 24.10.2001, 2001/17/0130, 0131).

Indem der aus insolvenzrechtlicher Sicht maßgebliche Zeitpunkt der Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes zeitlich mit dem steuerlichen Abgabenanspruchsentstehungszeitpunkt zusammenfällt, stellen Umsatzsteuern sowie veranlagte Einkommensteuern und Anspruchsziens somit Insolvenzforderungen des Abgabengläubigers dar, wenn das Steuerschuldverhältnis gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG und § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO bzw. § 4 Abs. 1 BAO bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet wurde. Sind Abgabenansprüche dagegen iSd genannten gesetzlichen Bestimmungen erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden, sind solche Abgabenschuldigkeiten Masseforderungen des Abgabengläubigers.

Entsprechendes muss, wenngleich § 46 Z 2 IO tatbestandsgemäß nur auf Abgabenforderungen des Abgabengläubigers als Konkursgläubiger abstellt (vgl. „wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Insolvenzverfahrens verwirklicht wird“), für die zeitliche Abgrenzung von Abgabenforderungen eines Insolvenzschuldners gelten (VwGH 21.9.2006, 2006/15/0072). Wurde der sie unmittelbar auslösende Sachverhalt vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht, handelt es sich um Insolvenzgegenforderungen, wurde der sie unmittelbar auslösende Sachverhalt nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht, stellen Abgabenforderungen eines Insolvenzschuldners Ansprüche der Masse dar.

Strittig ist im Beschwerdefall, ob das Finanzamt mit diesen Insolvenz- und Masseforderungen während Insolvenzabhängigkeit außerhalb des Insolvenzverfahrens gegen die aus der wiederaufgenommenen Umsatz- und Einkommensteuerveranlagung 2014 sowie der Festsetzung von Gutschriftszinsen 2014 des Insolvenzschuldners resultierenden Steuergutschriften im Verrechnungsweg (§ 214 Abs. 8 BAO) aufrechnen (§§ 1438 ff ABGB) durfte.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass es sich bei der Verrechnungsvorschrift des § 214 Abs. 8 BAO laut Gesetzeswortlaut (arg. „ist zu verrechnen“) um eine zwingende Bestimmung handelt. In Insolvenzfällen wie vorliegend kommt nach einschlägiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedoch den insolvenzrechtlichen Aufrechnungsvorschriften Vorrang gegenüber den Verrechnungsregeln der BAO zu (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046; VwGH 19.3.1997, 96/16/0052). § 20 Abs. 1 IO untersagt die Aufrechnung, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens Schuldner der Insolvenzmasse oder die Forderung gegen den Insolvenzschuldner erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erworben wurde. § 19 Abs. 1 IO bestimmt, dass Forderungen im Insolvenzverfahren nicht geltend gemacht zu werden brauchen, wenn sie zur Zeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits aufrechenbar waren. Aufgrund dieser Rechtslage darf daher ein Insolvenzgläubiger während Insolvenzabhängigkeit außerhalb des Insolvenzverfahrens mit eigenen, bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten vermögensrechtlichen Ansprüchen (Insolvenzforderungen) gegen einen Gegenanspruch des Insolvenzschuldners nicht aufrechnen, wenn dieser Gegenanspruch aus insolvenzrechtlicher Sicht (§ 46 Z 2 IO) erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet wurde (VwGH 25.2.1997, 93/14/0143; 29.1.2004, 2000/15/0046).

Eine solche Aufrechnung ist jedoch zulässig und mit der in § 1438 ABGB normierten Tilgungswirkung verbunden, wenn die allgemeinen Aufrechnungsvoraussetzungen der §§ 1438 ff ABGB (Aufrechnungserklärung, Gleichartigkeit, Richtigkeit und Fälligkeit der wechselseitigen Forderungen) erfüllt und Forderung des Insolvenzgläubigers und Gegenforderung des Insolvenzschuldners einander bereits im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufrechenbar gegenüber gestanden sind. Trifft dies, weil der Rechtsgrund für die wechselseitigen Forderungen jeweils bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens gelegt wurde, zu, dann kommt es durch die Aufrechnung

des Insolvenzgläubigers mit Gegenansprüchen des Insolvenzschuldners für die Hauptforderung des Insolvenzgläubigers in dem Ausmaß zur Tilgung, als diese durch den Gegenanspruch des Insolvenzschuldners betragsmäßig gedeckt ist, und zwar ex tunc zu dem Zeitpunkt, in dem einander die wechselseitigen Ansprüche erstmals aufrechenbar gegenüber gestanden sind (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046; OGH 25.11.1998, 3 Ob 76/97s).

Kein Aufrechnungshindernis stellt es aufgrund ausdrücklicher Anordnung im § 19 Abs. 2 IO dar, dass Forderungen des Insolvenzgläubigers oder Insolvenzschuldners im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch bedingt waren, also noch nicht als Vollrecht existiert haben, oder betagt waren, also zu diesem Zeitpunkt noch nicht geltend gemacht. Betagte Forderungen gelten außerdem gemäß § 14 Abs. 2 IO im Konkurs als fällig.

Die das Schicksal vorliegender Beschwerde entscheidende Frage ist damit, wann der Anspruch des Insolvenzschuldners für die anlässlich der Veranlagungen und Festsetzungen 2014 zu Tage gekommenen Steuergutschriften entstanden ist. War dies vor konkreter Eröffnung des Insolvenzverfahrens, wäre der Abgabengläubiger als Insolvenzgläubiger damit bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens auch Schuldner des Insolvenzschuldners geworden, und die strittige Aufrechnung von Insolvenzforderungen gegen diese Gutschriften für 2014 aus insolvenzrechtlicher Sicht demnach zulässig gewesen. Ist der in Rede stehende Rückforderungsanspruch dagegen erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden, wäre der strittigen Aufrechnung das Aufrechnungsverbot des § 20 Abs. 1 erster Satz IO entgegengestanden.

Zur Frage des Zeitpunktes der Entstehung eines Vergütungs- bzw. Rückforderungsanspruches vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass es sich bei Rückforderungsansprüchen um nichts anderes als um „negative Abgabenansprüche“ handelt. Solche negativen Abgabenansprüche entstehen iSd Rechtsprechung wie die Abgabenansprüche im engeren Sinn (Abgabenschuld) kraft Gesetzes jeweils zu dem Zeitpunkt, in dem ein gesetzlicher Tatbestand, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet, verwirklicht wird. Auf die Bescheiderlassung kommt es im konkreten Zusammenhang nicht an, weil mit dieser lediglich die Durchsetzung des Rückforderungsanspruchs gegenüber der Abgabenbehörde, nicht aber das Entstehen des Anspruchs bewirkt wird (VwGH 21.9.2006, 2006/15/0072).

Daraus ist für vorliegenden Fall vorerst abzuleiten, dass dem Zeitpunkt der Erlassung und gebarungsmäßigen Erfassung der zu den Steuergutschriften führenden Umsatzsteuer-, Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheide 2014 am 5.2.2016 für die Beurteilung, wann der diesbezügliche Rückforderungsanspruch des Abgabepflichtigen aus insolvenzrechtlicher Sicht entstanden ist, keine entscheidende Bedeutung zukommt. Maßgeblich ist vielmehr, wann der diesen Rückforderungsanspruch unmittelbar auslösende Sachverhalt verwirklicht wurde. Da der Verwaltungsgerichtshof diesen insolvenzrechtlich maßgeblichen Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung in seiner Rechtsprechung bei Abgabenansprüchen mit dem Zeitpunkt gleichsetzt, wann der

Abgabenanspruch steuerlich entstanden ist, und es sich bei Rückforderungsansprüchen um negative Abgabenansprüche des Abgabepflichtigen gerichtet gegen den Abgabengläubiger handelt, ist für die zeitliche Abgrenzung der Rückforderungsansprüche auf die folgenden gesetzlichen Bestimmungen abzustellen:

Der Abgabenanspruch entsteht gemäß § 4 Abs. 1 BAO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO entsteht der Abgabenanspruch für die zu veranlagende Einkommensteuer mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, soweit nicht der Abgabenanspruch nach § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 (Vorauszahlungen) schon früher entstanden ist.

Für die Umsatzsteuer entsteht die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind.

Der Abgabenanspruch entstand für die Umsatzsteuer 2014 (- € 785,47 laut Bescheid vom 2.5.2016) und für die Umsatzsteuer 2015 (€ 12.280,00 laut Bescheid vom 9.3.2016) gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG spätestens am 31.12.2014 bzw. 2015 sowie für die Einkommensteuer 2014 (€ 26.160,00 laut Bescheid vom 9.3.2016 und - € 20.706,00 laut Bescheid vom 2.5.2016) gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO am 31.12.2014, daher noch vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des XY am 15.1.2016, weshalb diese Abgaben aufrechenbare Insolvenzforderungen bzw. -verbindlichkeiten des Abgabengläubigers darstellen.

Die streitverfangene Aufrechnung war aus Sicht des § 20 KO zulässig, weil nur nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstehende Ansprüche (der Masse) gegen den Abgabengläubiger von der Kompensation mit dessen Abgabenforderungen gegen den Insolvenzschuldner ausgeschlossen sind, hingegen der Anspruch des Abgabepflichtigen auf Gutschrift der Umsatz- und Einkommensteuer 2014 ein Gegenanspruch ist, der spiegelbildlich im gleichen Zeitpunkt ex lege begründet wird, in dem die Abgabenzahlungsschuld entsteht, und im Beschwerdefall der Entstehungszeitpunkt der konkreten Zahlungsschuldigkeiten und damit auch jener der diesbezüglichen Gegenansprüche jeweils vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens lag.

Anders verhält es sich bei den Anspruchszinsen 2014, für deren Entstehungszeitpunkt die Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO zur Anwendung gelangt, wonach der Abgabenanspruch entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Laut den parlamentarischen Erläuterungen zur RV 311 BlgNR 21. GP entsteht der Abgabenanspruch für Anspruchszinsen dem § 4 Abs. 1 BAO zufolge mit jedem Tag des zinsenrelevanten Zeitraumes. Der dem widersprechenden Kommentarmerinung von Ellinger (BAO-Kommentar, § 205 Tz 4), wonach der Abgabenanspruch erst mit der Bekanntgabe des Bescheides, aus dem die Nachforderung oder Gutschrift resultiere, entstehe, kann sich das Bundesfinanzgericht nicht anschließen, weil zur Entstehung des

Abgabenanspruches der insoweit vergleichbaren Aussetzungs- und Stundungszinsen bereits Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt:

„§ 4 BAO enthält keine auf die Aussetzungszinsen abstellenden Sonderregelungen. Die allein damit begründete Ansicht, der Tatbestand wäre erst mit Verfügung des Ablaufes der Aussetzung der Einhebung verwirklicht, weil erst zu diesem Zeitpunkt die Aussetzungszinsen festzusetzen wären, überzeugt schon deswegen nicht, weil der abstrakte Abgabenanspruch grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit entsteht. (...) Der Umstand, dass die Festsetzung von Aussetzungszinsen vor der Erlassung des dem Aussetzungsantrag nicht stattgebenden Bescheides oder im Fall der Bewilligung der Aussetzung vor der Verfügung des Ablaufes oder des Widerrufes der Aussetzung nicht festzusetzen sind, ändert nichts daran, dass der Tatbestand, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, bereits mit erfolgter Antragstellung verwirklicht ist, wobei der Aussetzungszinsenanspruch laufend während jener Zeit entsteht, in der der Zahlungsaufschub in Anspruch genommen wird (VwGH 23.6.1994, 92/17/0166; VwGH 19.2.1997, 95/13/0046).“

„Der Stundungszinsenanspruch selbst entsteht laufend während jener Zeit, in der der Abgabepflichtige den Zahlungsaufschub in Anspruch nimmt (VwGH 23.6.1994, 92/17/0166).“

Das bedeutet für die gegenständlichen Anspruchs- und Gutschriftszinsen, dass sie in Insolvenz- und Masseforderungen bzw. –verbindlichkeiten (vor und nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens) aufgeteilt werden müssen:

1.) Nachforderung laut Bescheid vom 9.3.2016

Insolvenzforderung:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Anzahl der Tage	Jahreszinssatz	Tageszinssatz	Zinsen
01.10.2015 – 14.01.2016	26.160,00	106	1,88 %	0,0052	144,19

Masseforderung:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Anzahl der Tage	Jahreszinssatz	Tageszinssatz	Zinsen
15.01.2016 – 09.03.2016	26.160,00	55	1,88 %	0,0052	74,82

2.) Gutschrift laut Bescheid vom 2.5.2016

Insolvenzverbindlichkeit:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Anzahl der Tage	Jahreszinssatz	Tageszinssatz	Zinsen

01.10.2015 – 14.01.2016	- 20.706,00	106	1,88 %	0,0052	- 114,13
-------------------------	-------------	-----	--------	--------	----------

Masseverbindlichkeit:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Anzahl der Tage	Jahreszinssatz	Tageszinssatz	Zinsen
15.01.2016 – 09.03.2016	- 20.706,00	55	1,88 %	0,0052	- 59,22

Die letztgenannten Gutschriftszinsen als Forderungen der Masse konnte mit den Anspruchszinsen als Masseforderung des Abgabengläubigers verrechnet werden, da Masseforderungen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mangels insolvenzrechtlicher Sonderbestimmung grundsätzlich (mit Ausnahme der Masseunzulänglichkeit gemäß § 124a IO) keiner insolvenzrechtlichen Verrechnungsbeschränkung unterliegen (VwGH 26.4.1993, 92/15/0012).

Das Finanzamt war daher berechtigt, folgende Aufrechnungen durchzuführen:

1.) Umsatzsteuer 2014 gegen Umsatzsteuer 2015 gemäß § 214 Abs. 1 BAO (ältester Rückstand)

ursprüngliche Insolvenzforderung	gegen Insolvenzverbindlichkeit	verbleibende Insolvenzforderung
12.280,00	- 785,47	11.494,53

2.) Einkommensteuer 2014 gegen Einkommensteuer 2014 gemäß § 214 Abs. 8 BAO

ursprüngliche Insolvenzforderung	gegen Insolvenzverbindlichkeit	verbleibende Insolvenzforderung
26.160,00	- 20.706,00	5.454,00

3.) Anspruchszinsen 2014 gegen Gutschriftszinsen 2014 gemäß § 214 Abs. 8 BAO

ursprüngliche Insolvenzforderung	gegen Insolvenzverbindlichkeit	verbleibende Insolvenzforderung
144,19	- 114,13	30,06

ursprüngliche Masseforderung	gegen Forderung der Masse	verbleibende Masseforderung
74,82	- 59,22	15,60

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Einer Rechtsfrage kommt grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt.

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 20. April 2018