



GZ. RV488-W/04

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Masseverwalter Dr. Werner Stolarz, gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 19. Dezember 2003 betreffend Rückzahlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und die in der Umsatzsteuervoranmeldung für November 2003 in Höhe von €500,00 geltend gemachte Vorsteuergutschrift zurückgezahlt.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 21. Jänner 2003 wurde der Konkurs über das Vermögen der Bw. eröffnet und die Schließung des Unternehmens angeordnet. Auf Grund der Anzeige des MV, dass die Konkursmasse nicht ausreichen würde, um die Masseforderungen zu erfüllen, wurde mit Beschluss vom 7. Juli 2003 die Masseunzulänglichkeit festgestellt.

Mangels Kostendeckung wurde der Konkurs mit Beschluss vom 14. Jänner 2004 aufgehoben, nachdem die Schlussrechnung des MV, wonach die Konkursgläubiger leer ausgehen und die Massegläubiger lediglich gemäß § 47 Abs 2 KO befriedigt werden würden, am 14. November 2003 konkursgerichtlich genehmigt wurde.

Der MV beantragte mit Schreiben vom 10. Dezember 2003 die Rückzahlung des für den Voranmeldungszeitraum November 2003 in Höhe von € 500,00 vorangemeldeten Überschusses an Umsatzsteuer.

Diesen Antrag wies das Finanzamt mit Bescheid vom 19. Dezember 2003 mit der Begründung ab, dass die zur Rückzahlung beantragte Gutschrift auf die noch nicht entrichteten Masseforderungen an Körperschaftsteuervorauszahlungen für 4-6/2003 in Höhe von € 437,00 sowie für 7-9/2003 in Höhe von restlichen € 63,00 verrechnet worden wäre.

In der dagegen am 2. Jänner 2004 rechtzeitig eingebrachten Berufung wandte der MV ein, dass eine Gegenverrechnung der Gutschrift mit Masseforderungen auf Grund der in der Insolvenzdatei angemerkten Massezahlungsunfähigkeit eine unzulässige Verfügung über das Massevermögen darstellen würde, weshalb seinem Rückzahlungsansuchen nachzukommen wäre.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 4. März 2004 mit der Begründung ab, dass nach der höchstgerichtlichen Judikatur (VwGH 8.10.1985, 85/14/0086, OGH 26.3.1980, 6 Ob 564/80) die Aufrechnung von Masseforderungen gegen Forderungen der Masse selbst bei Unzulänglichkeit der Masse zur Befriedigung aller Masseforderungen gleichen Ranges keiner konkursrechtlichen Sonderbestimmung unterliegen würde. Selbst wenn sich die Masse zur Befriedigung aller Masseforderungen als unzulänglich erweise, würde eine Kürzung im Sinne des § 47 KO nicht stattfinden, wenn ein Massegläubiger mit einer Gegenforderung aufrechnen könnte (LGZ Wien 28.11.1990, RpfISlgA 1991/8039; 25.11.1992, RpfISlgA 1992/8185).

Daraufhin beantragte der MV mit Schreiben vom 10. März 2004 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass sämtliche von der Abgabenbehörde erster Instanz zitierten Entscheidungen veraltet und daher auf den gegenständlichen Sachverhalt nicht anzuwenden seien. Durch die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht werde nämlich die Intention des Gesetzgebers, welche er mit der Einfügung des § 124a in die Konkursordnung bezwecken würde, nämlich die Gewährleistung der Rangordnung der Masseforderungen im Sinne des § 47 KO bei Zahlungsunfähigkeit der Konkursmasse, zunichte gemacht. Nach Ansicht des MV hätte der Gesetzgeber die Bevorzugung einzelner Massegläubiger vor anderen verhindern wollen, weshalb auch eine Auf-

rechnung mit Forderungen, die im Zeitraum der Masseinsuffizienz entstanden wären, nicht zulässig sei, da ansonsten eine Ungleichbehandlung der Massegläubiger erfolgen würde.

Auf Grund einer telefonischen Rücksprache vom 2. April 2004 gab der MV bekannt, dass es sich bei der zur Rückzahlung beantragten Gutschrift aus der Umsatzsteuer 11/2003 um die geltend gemachten Vorsteuern aus den Kosten des Konkursverfahrens handeln würde.

Darüber hinaus brachte er vor, dass mangels Masse lediglich die gemäß § 47 Abs 2 KO im ersten Rang stehenden Kosten des Konkursverfahrens aus der Konkursmasse (unvollständig) befriedigt worden, hingegen die übrigen Massegläubiger, somit auch der Abgabengläubiger, gänzlich leer ausgegangen wären.

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

*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 zu Gunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.*

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

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.

Zwar wurde weder zum Zeitpunkt der jeweiligen Antragstellung noch wird derzeit ein -rückzahlbares - Guthaben im Sinne des § 215 BAO ausgewiesen, jedoch kommt im Konkurs- oder Ausgleichsverfahren den Aufrechnungsvorschriften von Konkurs- und Ausgleichsordnung Vorrang vor den Verrechnungsvorschriften des § 214 BAO zu.

*Gemäß § 46 Abs 1 KO sind Masseforderungen unter anderem die Kosten des Konkursverfahrens (Z 1), alle Auslagen, die mit der Erhaltung, Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse verbunden sind sowie alle die Masse treffenden Steuern, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird (Z 2).*

*Aus der Konkursmasse sind gemäß § 47 Abs 1 KO vor allem die Masseforderungen, und zwar aus der Masse, auf die sie sich beziehen, zu berichtigen.*

Strittig ist, ob die Abgabenbehörde erster Instanz die aus den Kosten des Konkursverfahrens resultierende Umsatzsteuergutschrift aus Vorsteuern mit den aushaftenden Masseforderungen an Körperschaftsteuervorauszahlungen für die Quartale 4-6/2003 sowie 7-9/2003 verrechnen durfte.

*Die Aufrechnung ist gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz KO unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden oder wenn die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst nach der Konkurseröffnung erworben worden ist. Gemäß Abs. 3 können jedoch Ansprüche aufgerechnet werden, die nach der Konkurseröffnung entstehen oder wieder aufleben.*

*Gemäß § 124 Abs. 1 KO sind die Massegläubiger ohne Rücksicht auf den Stand des Verfahrens zu befriedigen, sobald ihre Ansprüche feststehen und fällig sind.*

Daraus folgt, dass Gegenforderungen der Masse aus Umsatzsteuergutschriften, die während des laufenden Konkursverfahrens entstanden waren, lediglich mit aushaftenden Masseforderungen gegenverrechnet werden können. Nach § 20 KO erscheint die Aufrechnung daher zunächst zulässig, da einander jeweils die Konkursmasse treffende Forderungen des Abgabengläubigers sowie der Gemeinschuldnerin gegenüberstanden.

Jedoch war dem Einwand des MV, dass eine Gegenverrechnung der Gutschrift mit Masseforderungen auf Grund der in der Insolvenzdatei angemerkten Massezahlungsunfähigkeit eine unzulässige Verfügung über das Massevermögen darstellen würde, Folge zu geben.

*Reicht die Konkursmasse nicht aus, um die Masseforderungen zu erfüllen, so hat dies der Masseverwalter gemäß § 124a Abs 1 KO unverzüglich dem Konkursgericht anzuzeigen und mit der Befriedigung der Massegläubiger innezuhalten. Er darf jedoch solche Rechtshandlungen vornehmen, die zur Verwaltung und zur Verwertung geboten sind. Daraus herrührende Masseforderungen sind unverzüglich zu befriedigen.*

Das Vorbringen des Finanzamtes, dass die Aufrechnung von Masseforderungen gegen Forderungen der Masse selbst bei Unzulänglichkeit der Masse zur Befriedigung aller Masseforderungen gleichen Ranges keiner konkursrechtlichen Sonderbestimmung unterliegen würde, geht insoweit ins Leere, als die zitierten Entscheidungen auf Grund der erst am 1. Juli 2002 in die Konkursordnung eingefügten Bestimmung des § 124a veraltet und daher auf den gegenständlichen Sachverhalt nicht anzuwenden sind.

Dem Masseverwalter wird im § 124a Abs 1 KO nämlich aufgetragen, mit der Befriedigung der Masseforderungen innezuhalten. Da die Bestimmungen des Insolvenzrechtes den abgabenrechtlichen Verrechnungsvorschriften grundsätzlich vorgehen, ein Massegläubiger aber auch durch Aufrechnung Befriedigung erlangen kann, ist diese daher nach Eintritt der Masseinsuffizienz grundsätzlich unzulässig.

Die zur Verrechnung herangezogenen – und ausschließlich aushaftenden – Körperschaftsteuervorauszahlungen sind aber entgegen der Ansicht des Finanzamtes auch nach der Bestimmung des § 124a Abs 1 dritter Satz KO, wonach aus der Verwaltung und Verwertung herrührende Masseforderungen, die nach dem Zeitpunkt der Anzeige der Masseunzulänglichkeit anfallen, vorrangig und unabhängig von der Reihenfolge des § 47 Abs 2 KO zu befriedigen sind, nicht mit erstrangigen Massegutschriften aufrechenbar, da sie zwar zweifellos

Masseforderungen darstellen und auch nach dem Eintritt der Masseinsuffizienz entstanden sind, jedoch nicht aus zur Verwaltung und Verwertung der Masse gebotenen Rechtshandlungen herrühren.

Daher ist für diese Abgaben die Bestimmung des § 47 Abs 2 KO zu beachten:

*Können die Masseforderungen nicht vollständig befriedigt werden, so haben gemäß § 47 Abs 2 KO die unter § 46 Abs 1 Z 1 KO fallenden, vom Masseverwalter vorschussweise bestrittenen Barauslagen, nach ihnen die Masseforderungen der Arbeitnehmer, soweit sie nicht nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz gesichert sind oder sich nicht aus der Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses ergeben, und die übrigen Kosten des Verfahrens nach § 46 Abs 1 Z 1 und 2 KO den Vorzug vor den übrigen Masseforderungen. Innerhalb gleicher Gruppen sind die Masseforderungen verhältnismäßig zu befriedigen.*

Aus dieser Bestimmung ergibt sich, dass eine Verrechnung nur innerhalb von gleichrangigen Forderungen und Gegenforderungen bzw. wie im gegenständlichen Fall einer aus ersterangigen Kosten des Konkursverfahrens stammenden Massegutschrift mit der sich eventuell ergebenden Quote aus rangniedrigeren Abgabenforderungen wie den aushaftenden Körperschaftsteuervorauszahlungen vorgenommen werden könnte. Da jedoch selbst die bevorrangten Kosten des Konkursverfahrens aus der Konkursmasse nicht vollständig befriedigt werden konnten und die übrigen Massegläubiger leer ausgehen mussten, blieb für eine Aufrechnung kein Raum.

Die in Höhe von €500,00 geltend gemachte Vorsteuergutschrift wird somit antragsgemäß zurückzuzahlen sein.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 13. April 2004