



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 24. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 19. Juni 2008 betreffend Abweisung eines Rückzahlungsantrages entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss vom 28. 6. 2007 eröffnete das Landesgericht X. das Konkursverfahren über das Vermögen der Firma T-GmbH und bestellte den Antragsteller und Berufungswerber (Bw.) zum Masseverwalter. Das Konkursverfahren ist massearm; die Masseunzulänglichkeit im Sinn des § 124a KO wurde vom Masseverwalter am 6. 11. 2007 angezeigt und vom Konkursgericht am gleichen Tag öffentlich bekannt gemacht.

Mit Bericht vom 16. 5. 2008 legte der Masseverwalter dem Gericht eine Schlussrechnung samt Verteilungsentwurf vor. Danach entfällt auf die Konkursgläubiger keine Quote und werden Masseforderungen im Sinn des § 47 Abs. 2 Z 6 KO aus der nach Abzug der Kosten des Konkursverfahrens (Barauslagen und Entlohnung des Masseverwalters) verbleibenden Verteilungsmasse mit 61,66 % befriedigt. Mit Gerichtsbeschluss vom 11. 7. 2008 wurden die Schlussrechnung und der Verteilungsentwurf genehmigt.

Mit Eingabe an das Finanzamt vom 16. 5. 2008 beantragte der Masseverwalter die Rückzahlung des in der Umsatzsteuervoranmeldung für Mai 2008 ausgewiesenen Überschusses in Höhe von 515,60 €, der im Verteilungsentwurf als Forderung der Masse enthalten ist. Bei die-

sem Betrag handelt es sich um die auf das Honorar des Masseverwalters (3.093,59 € brutto) entfallende Vorsteuer.

Das Finanzamt wies diesen Rückzahlungsantrag mit Bescheid vom 19. 6. 2008 mit der Begründung ab, dass die Umsatzsteuergutschrift gegen Masseforderungen aufgerechnet worden sei. Nach der Aktenlage wurde die Aufrechnung der Massegutschrift mit offenen Vorauszahlungen an Mindestkörperschaftsteuer für das dritte und vierte Quartal 2007 vorgenommen (K 7-9/2007: 437 €; K 10-12/2007: 78,60 €).

In der dagegen erhobenen Berufung vom 24. 6. 2008 wurde die seit 6. 11. 2007 bestehende Masseunzulänglichkeit eingewendet. Eine Aufrechnung sei unzulässig, weil das „Umsatzsteuerguthaben“ erst durch den Abschluss des Konkurses (Rechnungslegung des Masseverwalters) entstanden sei. Durch die Aufrechnung würde das Finanzamt zu Lasten der übrigen Massegläubiger begünstigt, indem Masseforderungen des Finanzamtes befriedigt würden, andere Masseforderungen hingegen nicht.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 17. 9. 2008 wurde damit begründet, dass eine Unzulänglichkeit der Masse zur Befriedigung aller Masseforderungen gleichen Ranges die Aufrechnung nicht beschränke. Gerade in einem solchen Fall sei die in der Gegenforderung liegende Deckung für den Massegläubiger wertvoll. Denn diese Deckung bewahre den Massegläubiger in gleicher Weise wie den zur Aufrechnung berechtigten Konkursgläubiger vor einer bloß anteiligen Befriedigung seiner Forderung.

Mit Eingabe vom 21. 10. 2008 beantragte der Masseverwalter ohne weiteres Sachvorbringen die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall wurde ein Rückzahlungsantrag gemäß § 239 Abs. 1 BAO gestellt, dessen positive Erledigung den Bestand eines Guthabens (§ 215 Abs. 4 BAO) voraussetzt. Ein solches Guthaben entsteht erst dann, wenn auf einem Abgabenkonto die Summe der Gutschriften die Summe aller Lastschriften übersteigt und somit per Saldo ein Überschuss zu Gunsten des Abgabepflichtigen besteht (vgl. Ritz, BAO³, § 239, Tz 1). Das Abgabenkonto der gemeinschuldnerischen GmbH hat im Zeitpunkt des Rückzahlungsantrages kein Guthaben aufgewiesen, sondern einen Negativsaldo von zirka 2.300 €. Somit musste der Rückzahlungsantrag am Nichtvorhandensein eines rückzahlbaren Guthabens scheitern.

Das Finanzamt hat aber in seiner als Bescheid über die Abweisung eines Rückzahlungsantrages bezeichneten Erledigung festgestellt, dass es die Umsatzsteuergutschrift mit offenen Masseforderungen verrechnet hat. Dagegen hat der Bw. eingewendet, dass er die Verrech-

nung als unrichtig erachtet und damit die Verbuchung der Gebarung auf dem Abgabenkonto bekämpft. Somit kann der in Berufung gezogene Bescheid seinem materiellen Inhalt nach auch als Abrechnungsbescheid gemäß § 216 BAO gedeutet werden (vgl. VwGH 18. 12. 2008, 2006/15/0155; VwGH 29. 1. 2004, 2000/15/0046; VwGH 21. 10. 1993, 91/15/0077).

Gegenstand eines Verfahrens nach § 216 BAO kann insbesondere die Rechtmäßigkeit der Verrechnung einer sonstigen Gutschrift sein (vgl. Ritz, a. a. O., § 216, Tz 2). Im Berufungsfall ist daher zu prüfen, ob die Aufrechnung der Vorauszahlungen an Mindestkörperschaftsteuer für die oben genannten Kalendervierteljahre gegen die sich aus der Umsatzsteuervoranmeldung für Mai 2008 ergebende Gutschrift der Rechtslage entspricht.

Aufgrund der Bestimmungen der §§ 213 bis 215 BAO, die die Verrechnung der Abgaben im Hinblick auf die Anlastung der Abgaben, die nachträglichen Minderungen der Anlastungen und die Tilgung durch Zahlungen und sonstige Gutschriften einschließlich des Schicksals der entstandenen Guthaben regeln, war die vom Finanzamt vorgenommene Verrechnung zulässig. Nach Lehre und Rechtsprechung kommt aber den Aufrechnungsvorschriften des Insolvenzrechtes der Vorrang vor den Verrechnungsregeln der BAO zu (vgl. Ritz, a. a. O., § 214, Tz 9, VwGH 29. 1. 2004, 2000/15/0046; 18. 12. 2008, 2006/15/0155).

Das Finanzamt ist mit seiner nach Konkurseröffnung entstandenen Körperschaftsteuerforderung für das dritte und vierte Kalendervierteljahr 2007 Massegläubiger im Konkurs der Gemeinschuldnerin. Grundsätzlich sind Masseforderungen aus der Konkursmasse vorweg zu befriedigen (§§ 47 Abs. 1 und 124 Abs. 1 KO) und unterliegen Masseforderungen keinen konkursrechtlichen Einschränkungen wie etwa dem Aufrechnungsverbot des § 20 Abs. 1 KO. Dies schließt ein, dass jeder Massegläubiger auch gegen Forderungen der Masse aufrechnen kann. Der Vorsteueranspruch aus der Entlohnung des Masseverwalters stellt eine solche Forderung der Masse dar.

Eine Unzulänglichkeit der Masse zur Befriedigung aller Masseforderungen gleichen Ranges beschränkt für sich allein nicht die Aufrechnungsmöglichkeiten des Massegläubigers (vgl. VwGH 8. 10. 1985, 85/14/0086; VwGH 26. 4. 1993, 92/15/0012). Lediglich für den Fall einer Masseunzulänglichkeit im Sinn des § 124a KO ist ein besonderes Verfahren vorgesehen. Danach hat der Masseverwalter die Masseunzulänglichkeit unverzüglich dem Konkursgericht anzuzeigen und mit der Befriedigung der Massegläubiger innezuhalten. Er darf jedoch solche Rechtshandlungen vornehmen, die zur Verwaltung und Verwertung geboten sind. Daraus herrührende Masseforderungen sind unverzüglich zu befriedigen. Nach der Verwertung hat der Masseverwalter gemäß § 124a Abs. 3 KO einen Verteilungsentwurf im Sinn des § 47 Abs. 2 KO vorzulegen, der die Befriedigungsrangfolge des § 47 Abs. 2 KO zu berücksichtigen hat. Nach der Durchführung der Verteilung hat das Konkursgericht den Konkurs aufzuheben.

Die Neuregelung für den Fall der Masseunzulänglichkeit gemäß § 124a KO durch die Novelle BGBl. I 2002/75 schafft von § 124 KO abweichende Regelungen für die Befriedigung von Masseforderungen. Soweit ersichtlich, liegt noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung zur Aufrechnung von Masseforderungen gegen Forderungen der Masse im Anwendungsbereich des § 124a KO vor. In den Richtlinien für die Abgabeneinhebung (RAE) wird dazu vertreten, dass nach dem Eintritt der Masseinsuffizienz entstandene Gutschriften nur mehr mit solchen Abgaben(masse)forderungen (insbesondere Umsatzsteuer) verrechnet werden dürfen, die aus der weiteren Verwaltung und Verwertung der Konkursmasse resultieren („Neumasseforderungen“). Hinsichtlich bereits früher entstandener Masseforderungen („Altmasseforderungen“) oder solcher, die nicht aus den zur Verwaltung und Verwertung gebotenen Rechtshandlungen des Masseverwalters herrühren (insbesondere Mindestkörperschaftsteuer), sei die Aufrechnung gegen eine Forderung der Masse nur mehr entsprechend der Befriedigungsreihenfolge des § 47 Abs. 2 KO zulässig (vgl. Rz 158).

Nach dem vorliegenden Verteilungsentwurf des Masseverwalters sind Masseforderungen im Gesamtbetrag von 12.370,75 € offen. Hievon entfallen 360 € auf Barauslagen des Masseverwalters (§ 47 Abs. 2 Z 1 KO), 2.733,59 € auf die restliche Entlohnung des Masseverwalters (§ 47 Abs. 2 Z 2 KO) und 9.277,16 € auf übrige Masseforderungen im Sinn des § 47 Abs. 2 Z 6 KO. In den übrigen Masseforderungen (9.277,16 €) sind Forderungen des Finanzamtes im Gesamtbetrag von 2.755,98 € enthalten

Mit den Massemitteln laut Verteilungsentwurf (8.813,98 €) werden die höherrangigen Masseforderungen gemäß § 47 Abs. 2 Z 1 und 2 KO zur Gänze und die nachrangigen Masseforderungen gemäß § 47 Abs. 2 Z 6 KO innerhalb dieser Gruppe anteilmäßig (mit 61,66 %) befriedigt. Mit Massemitteln ohne Umsatzsteuergutschrift (8.298,38 €) werden die Masseforderungen gemäß § 47 Abs. 2 Z 1 und 2 KO auch zur Gänze und die Masseforderungen gemäß § 47 Abs. 2 Z 6 KO ebenfalls verhältnismäßig (mit 56,10 %) befriedigt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates widerspricht es nicht der bei einer Masseunzulänglichkeit nach § 124a KO zu beachtenden Befriedigungsreihenfolge des § 47 Abs. 2 KO, wenn der aus den Kosten des Konkursverfahrens resultierende Anspruch der Masse auf den Vorsteuerabzug mit der Quotenforderung aus nachrangigen Masseforderungen betreffend Mindestkörperschaftsteuer verrechnet wird, weil dadurch die vollständige Befriedigung der höherrangigen Masseforderungen nicht geschmälert wird und die aufgerechnete Umsatzsteuergutschrift in der übersteigenden Quotenforderung des Finanzamtes Deckung findet. Da somit die Aufrechnung aus der Sicht der durch § 47 Abs. 2 KO vorgegebenen Verteilungsrangfolge zulässig erscheint (vgl. UFS 13. 4. 2004, RV/0488-W/04), war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 21. April 2009