

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, vertreten durch Stb, vom 3. Jänner 2005 gegen den Bescheid des FA, vertreten durch Dr.D, vom 2. Dezember 2004 betreffend Abrechnungsbescheid (§ 216 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 1996 meldete die Bw. Umsätze mit der Firma M; die diesbezügliche Zahllast der Umsatzsteuervoranmeldung Jänner 1996 wurde zur Gänze entrichtet.

Da die Firma M die Zahlung wegen angeblicher Mängel verweigerte, wurde seitens der Bw. Klage eingebbracht.

Am 8. Oktober 1996 wurde der Konkurs über die Firma F.B. eröffnet, der Konkurs wurde Ende Dezember 1997 durch Zwangsausgleich abgeschlossen und die Ausgleichsquote (20 %) noch im Dezember 1997 bezahlt.

Im Jahr 1999 wurde die Firma M rechtskräftig zur Zahlung verurteilt. In Folge von Konkurseröffnung wurde der offene Betrag iHv. 285.489,00 € zur Gänze uneinbringlich.

Mit Schriftsatz vom 22. Mai 2000 gab der steuerliche Vertreter der Bw. bekannt, es sei mit heutigem Tag die Umsatzsteuererklärung 1997 samt der Aufgliederung in Konkurs- und Masseforderungen abgegeben worden. Daraus würde sich trotz ausgewiesener Zahllast keine Schuld gegenüber dem Finanzamt ergeben, sondern unter Berücksichtigung des Umstandes,

dass die Konkursforderungen (aus der Sicht des Finanzamtes) nur quotenmäßig zu erfüllen seien, während die Masseforderungen zur Gänze (100 %) eine Gutschrift für den Pflichtigen darstellen würden, ein Guthaben. Das Guthaben (Masseforderungen) würde sich im Wesentlichen aus dem Umstand ergeben, dass eine Forderung gegenüber den M erst nach Konkurseröffnung der Bw. uneinbringlich geworden sei und dass alle Umsatzsteuern (für Leistungen vor Konkurseröffnung mit Rechnungslegung nach Konkurseröffnung) zur Gänze abgeführt worden seien.

Mit Schriftsatz vom 23. November 2004 ersuchte der steuerliche Vertreter der Bw. um Übertragung des sich auf Grund der Abrechnung ergebenden Guthabens iHv. 12.790,80 € von der St.Nr. 111/1111 auf die St.Nr. 999/9999. Aus einem Aktenvermerk des FA geht hervor, dass der mündliche Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides gestellt wurde.

Mit Abrechnungsbescheid vom 2. Dezember 2004 stellte das Fa auf Grund des Antrages vom 23.11.2004 gem. § 216 BAO fest, dass die Verrechnung der Umsatzsteuergutschrift, die sich aus der Veranlagung 1997 ergeben habe, rechtmäßig gewesen sei. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass mit Beschluss des Landesgerichtes Ried vom 8. Oktober 1996 über das Vermögen der Firma F.B. das Konkursverfahren eröffnet worden sei und am 23. März 1998 nach Abschluss eines 20 %-igen Zwangsausgleiches der Konkurs gem. § 157 Abs. 1 Konkursordnung aufgehoben worden sei. Die auf Grund der Veranlagung 1997 und 1998 entstandenen Gutschriften seien am Abgabenkonto verrechnet und eine Neuberechnung von Masseforderungen und Konkursforderungen vorgenommen worden. Die sich daraus ergebende Gutschrift iHv. 12.790,80 € sei lt. Umbuchungsantrag auf die St.Nr. 020/5749 (Bw) umgebucht worden. Der strittige Teil der Gutschrift aus der Veranlagung der Umsatzsteuer 1997 betreffe uneinbringliche Forderungen iHv. 285.489,00 € bzw. 3.928.414,00 S betreffend M. Die daraus resultierende Umsatzsteuer betrage 57.097,73 € (785.682,00 S) und würde bei der Neuberechnung der Konkursforderung analog der Quote von 20 % Berücksichtigung finden. Die restlichen 80 % (45.678,00 € bzw. 628.545,00 S) seien aus folgenden Gründen nicht berücksichtigt: Laut den Ausführungen der Bw. hätte sich dieses Guthaben aus dem Umstand ergeben, dass die Forderungen gegenüber den M erst nach Konkurseröffnung der Firma FB uneinbringlich geworden seien und dass alle Umsatzsteuern zur Gänze abgeführt worden seien. Wann nun tatsächlich die Uneinbringlichkeit eingetreten sei, sei unmaßgeblich. Entscheidend sei, dass die der ursprünglichen Umsatzsteuerschuld und in weiterer Folge der Umsatzsteuerberichtigung zu Grunde liegende sonstige Leistung vor Konkurseröffnung ausgeführt worden sei. Somit erfolge eine Gegenverrechnung mit Konkursforderungen.

Mit Schriftsatz vom 3. Jänner 2005 wurde gegen den Abrechnungsbescheid Berufung eingebracht. Strittig sei ausschließlich die Rückverrechnung der Umsatzsteuer aus der

uneinbringlichen Forderung M, die nur mit 20 % Berücksichtigung gefunden habe. Folgender Sachverhalt liege der uneinbringlichen Forderung M zu Grunde: Von Seiten der Firma FB (als Rechtsvorgänger der Firma Bw) sei die Umsatzsteuer aus diesen Umsätzen lange vor Konkursöffnung (Jänner 1996) gemeldet und die gesamte Zahllast der Umsatzsteuervoranmeldung Jänner 1996 zur Gänze entrichtet worden. M habe die Zahlung wegen angeblicher Mängel verweigert und daraufhin sei die Klage von der Firma FB eingebbracht worden. Am 8. Oktober 1996 sei der Konkurs über die Firma FB eröffnet worden, der Konkurs sei Ende Dezember 1997 durch Zwangsausgleich abgeschlossen und die Ausgleichsquote (20 %) noch im Jänner 1997 bezahlt worden. Erst 1999 sei M rechtskräftig zur Zahlung des ausstehenden Rechnungsbetrages verurteilt worden, im Anschluss daran habe die Firma M das Konkursverfahren eröffnet, der offene Betrag (netto 285.489,00 €) wäre zur Gänze uneinbringlich geworden und sei daher in der erstmöglichen – weil noch nicht abgegebenen – Umsatzsteuerjahreserklärung 1997 berücksichtigt (rückgerechnet) worden. Unbestritten – auf Grund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes – sei, dass die Umsatzsteuerberichtigung auf den Zeitpunkt der Lieferung zurückzulegen sei. Bestritten werde ausschließlich, dass im gegenständlichen Fall daraus eine aufrechenbare Forderung der Konkursmasse konstruiert werde, weil zum Zeitpunkt des rechtskräftigen Urteils M keine kompensierbaren Forderungen dieser Rückverrechnung gegenüber gestanden wären. Aufrechenbar seien nur klagbare Forderungen, mit Zahlung der Quote habe das Finanzamt keine klagbaren oder daher aufrechenbaren Forderungen gegenüber dem ehemaligen Gemeinschuldner (§ 1438 ABGB), weswegen die Rückverrechnung zur Gänze gutzuschreiben sei. Weiters habe im gegenständlichen Fall zum Zeitpunkt der Konkursöffnung durch bereits verwirklichte Sachverhalte ein begründeter Vermögensanspruch des Steuergläubigers in Sachen M nicht bestanden, weil bei der auf den Jänner 1996 zurück zu legenden Korrektur der Umsatzsteuervoranmeldung Jänner 1996 aus dieser Umsatzsteuergutschrift dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Konkursöffnung eine kompensierbare Forderung nicht bestanden hätte, weil bei einer Gutschrift im Jänner 1996 sich die angemeldeten Konkursforderungen des Finanzamtes nicht geändert hätten. Eine Judikatur hinsichtlich dieser Falllage gebe es nicht, das Erkenntnis des UFS Graz (GZ. RV/0174-G/04) habe die Konstellation im Auge, dass der Gemeinschuldner die Umsatzsteuer aus einer Lieferung nicht abgeführt habe und sich somit bereichern würde, wenn er die Umsatzsteuer wegen der Uneinbringlichkeit der Forderung zur Gänze berichtigen würde. Im gegenständlichen Fall werde die Aufkommensneutralität der Umsatzsteuer gestört, weil das Finanzamt 80 % der Umsatzsteuerschuld erhalten würde, obwohl für den Pflichtigen die gesamte Forderung samt 100 % der Umsatzsteuer uneinbringlich wäre. Schlussendlich sei jedoch noch zu berücksichtigen, dass von dem zur Haftung herangezogenen Geschäftsführer der FB ebenso

Zahlungen (rund 140.000,00 €) geleistet werden müssten, wodurch die Befriedigung des Finanzamtes 20 % der Konkursforderungen überstiegen habe. Dies sei bei der Abrechnung zu berücksichtigen, ansonsten sei die im Abrechnungsbescheid vom 2. Dezember 2004 genannten Beträge unbestritten. Wenn das Finanzamt der Berufung nicht stattgeben könne, werde um Vorlage beim UFS (Senat und mündliche Verhandlung) ersucht.

Mit Schreiben vom 12. Jänner 2005 legte das Fa die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Schriftsatz vom 10. November 2005 wurde der Antrag auf mündliche Senatsverhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 216 BAO idF. BGBl. I 180/2004 ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Geburung (§ 213 BAO) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) abzusprechen. Eine solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig.

Der Abrechnungsbescheid dient ganz allgemein dem Abspruch über die Richtigkeit der Geburung auf dem Abgabenkonto und kommt insbesondere bei Meinungsverschiedenheiten über die Verrechnung von Gutschriften in Betracht.

Im Abrechnungsverfahren ist dagegen nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nicht die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung zu prüfen. Über die Frage der Rechtmäßigkeit einer Abgabenfestsetzung (auch einer Selbstbemessung) kann keinesfalls im Verfahren nach § 216 BAO sondern im Festsetzungsverfahren entschieden werden. Dasselbe gilt bei Gutschriften.

Im gegenständlichen Verfahren ist daher die Richtigkeit der bei der Bw. vorgenommenen Umsatzsteuerkorrektur genauso wenig zu prüfen wie die Frage, ob diese zum richtigen Zeitpunkt vorgenommen wurde, oder die Frage, ob beim Leistungsempfänger zu Recht eine korrespondierende Vorsteuerkorrektur durchgeführt wurde oder nicht. Im Abrechnungsverfahren ist vielmehr von der Richtigkeit der Abgabenforderungen bzw. Rückforderungsansprüche auszugehen.

Im vorliegenden Fall ist daher allein die Rechtsfrage zu klären, ob das Finanzamt die Ansprüche der Bw. auf Rückerstattung bzw. Umbuchung der berichtigten Umsatzsteuern ungeachtet des bereits abgeschlossenen Zwangsausgleiches im Konkursverfahren aufrechnen durfte.

Gem. § 19 Abs. 1 Konkursordnung brauchen Forderungen die zur Zeit der Konkurseröffnung bereits aufrechenbar waren, im Konkurs nicht geltend gemacht werden.

Die Aufrechnung wird dadurch nicht ausgeschlossen, dass die Forderung des Gläubigers oder des Gemeinschuldners zur Zeit der Konkurseröffnung noch bedingt oder betagt war (§ 19 Abs. 2 Konkursordnung).

Für die Abgrenzung zwischen Abgabenmasse- und Abgabenkonkursforderungen ist nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung der Zeitpunkt der Verwirklichung des die Abgabenpflicht auslösenden Sachverhaltes maßgebend. Gleiches gilt auch für "negative Abgabenansprüche", also etwa Rückforderungsansprüche nach § 16 Abs. 3 UStG. Die insolvenzrechtliche Beurteilung hat somit danach zu erfolgen, inwieweit zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung durch bereits verwirklichte Sachverhalte ein begründeter Vermögensanspruch des Steuergläubigers (bei Abgabenforderungen) oder des Abgabepflichtigen (bei Rückforderungsansprüchen) bestanden hat.

Die Steuerschuld entsteht gem. § 19 Abs. 2 Z 1 UStG für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist (Sollbesteuerung). Bemessungsgrundlage ist gem. § 4 UStG das Entgelt.

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert, so haben der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen (§ 16 Abs. 1 UStG).

Diese Bestimmung gilt gem. § 16 Abs. 3 Z 1 UStG sinngemäß, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist.

Durch diese Bestimmungen wird gewährleistet, dass der Unternehmer auch bei der Sollbesteuerung letzten Endes nur jenes Entgelt zu versteuern hat, dass ihm tatsächlich zugeflossen ist.

Der Unternehmer muss bei der Sollbesteuerung also die Umsatzsteuer auch dann an das Finanzamt abführen, wenn er das Entgelt (einschließlich der darauf entfallenden Umsatzsteuer) für die erbrachte Leistung noch nicht erhalten hat. Diese Abgabenforderung des Finanzamtes ist aber im dem Sinne bedingt, dass bei Eintritt der Uneinbringlichkeit des Entgeltes der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer zurückfordern kann. Anders ausgedrückt: Bei der Sollbesteuerung hat der Unternehmer, der das Entgelt für die erbrachte Leistung noch nicht erhalten hat, die Umsatzsteuer aber dennoch an das Finanzamt abführen muss, einen bedingten Rückforderungsanspruch gegenüber dem Finanzamt. Tritt die Bedingung (Uneinbringlichkeit des Entgeltes) ein, hat er die Umsatzsteuer gem. § 16 Abs. 3

UStG zu berichtigen und rückzufordern. Gleichzeitig mit dem Anspruch entsteht daher in diesen Fällen auch der bedingte Rückforderungsanspruch.

Eine solche Umsatzsteuerberichtigung ist zwar gem. § 16 Abs. 1 Z 2 UStG für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, ist dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Berichtet wird aber dabei dennoch nicht die Umsatzsteuer, die im Monat der Vornahme der Berichtigung angefallen ist, da hinsichtlich dieser Umsatzsteuer ja kein Berichtigungsbedarf besteht, sondern in Wahrheit die sich als unrichtig erweisende ursprüngliche Umsatzsteuer, die der Unternehmer ungeachtet des noch nicht zugeflossenen Entgeltes zu leisten hatte. Der Gesetzgeber spricht in § 16 Abs. 1 UStG ausdrücklich davon, dass der für den ausgeführten Umsatz geschuldete Steuerbetrag berichtet wird.

Eine Änderung der Bemessungsgrundlage – und als solche ist auch die Entgeltskorrektur zu Folge Uneinbringlichkeit zu verstehen – vermag also die bereits erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung keinesfalls wieder rückgängig zu machen. Es wird lediglich die Gegenleistung betragsmäßig korrigiert, was jedoch auf den Steuergegenstand als solchen ohne Einfluss bleibt. Für die insolvenzrechtliche Beurteilung des Rückforderungsanspruches auf Grund einer Umsatzsteuerberichtigung gem. § 16 Abs. 1 und 3 UStG kommt es daher nicht darauf an, wann die Rechnungsforderung uneinbringlich wurde, sondern ausschließlich auf den Zeitpunkt der Ausführung der seinerzeitigen Lieferung oder sonstigen Leistung. Auch nach der Judikatur des VwGH entstehen Abgabenansprüche im engeren Sinn und auch Rückforderungsansprüche jeweils zu dem Zeitpunkt, in dem ein gesetzlicher Tatbestand, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet, verwirklicht wird. Das bedeutet, dass es sich bei einem Rückforderungsanspruch des Abgabepflichtigen um nichts anderes handelt, als um einen "negativen Abgabenanspruch" der Abgabenbehörde. Somit entsteht der Rückforderungsanspruch aus der Umsatzsteuer mit der Ausführung der jeweiligen Lieferung oder sonstigen Leistung auf den Zeitpunkt der Bescheiderlassung bzw. der Vornahme der Berichtigung kommt es ebenfalls nicht an. Mit dem Bescheid wird vielmehr lediglich die Durchsetzbarkeit des Anspruches gegenüber der Abgabenbehörde bewirkt, nicht aber das Entstehen des Anspruches. Grundsätzlich gilt im Insolvenzverfahren, dass der Zeitpunkt der Entstehung des Guthabens auf dem Abgabenkonto bzw. der Zeitpunkt der Buchung eines Abgabenbescheides, der eine Gutschrift oder Belastung auslöst, unmaßgeblich ist. Die Abgabenansprüche der Behörde ebenso wie die Rückforderungsansprüche des Abgabepflichtigen entstehen vielmehr unabhängig vom Willen des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde bereits mit der Realisierung eines gesetzlichen Tatbestandes, nämlich im Zeitpunkt, in dem ein gesetzlicher Tatbestand verwirklicht wird, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet. Ist der Rückforderungsanspruch demnach unabhängig von der Bescheiderlassung bzw. Vornahme der Berichtigung schon vor Eröffnung

des Konkurses entstanden, so steht der Aufrechnung weder ein abgaben- noch ein insolvenzrechtliches Aufrechnungsverbot entgegen. Bei der konkursrechtlichen Beurteilung einer Umsatzsteuergutschrift, die auf Grund einer Berichtigung gem. § 16 Abs. 1 UStG entstanden ist, liegt der dafür maßgebliche Sachverhalt im Leistungsaustausch. Liegt der Leistungsaustausch vor der Konkurseröffnung und führt die nachträgliche Entgeltsminderung während des Konkursverfahrens zu einer sonstigen Gutschrift, dann ist diese nicht nach dem Zeitpunkt der Entgeltsminderung, sondern nach Maßgabe des Zeitpunktes der Ausführung des Umsatzes des Gemeinschuldners als Konkursgutschrift einzustufen. Dies ist auch der maßgebliche Zeitpunkt für die Frage, wann erstmals die Aufrechnungslage iSd. §§ 19, 20 Konkursordnung vorgelegen ist. Daher ist die Verrechnung der sonstigen Gutschriften mit dem im Konkurs angemeldeten Forderungen zulässig. Wird somit eine Umsatzsteuer berichtet, welche Konkursforderungen betrifft, kann das durch die Berichtigung entstehende Guthaben bzw. die sonstige Gutschrift nur mit Konkursforderungen kompensiert werden.

Für die Annahme eines bedingten Rückforderungsanspruches spricht ferner, dass auch der Vorsteuerabzug auf Basis des vereinbarten Entgelts im Hinblick auf die Berichtigungsvorschrift des § 16 Abs. 1 UStG als bedingter Anspruch interpretiert wird. Der Leistungsbezug ist das für den Vorsteuerabzug entscheidende umsatzsteuerbare Verhalten des Leistungsempfängers. Liegt der Leistungsbezug vor der Konkurseröffnung, so ist die Minderung der Vorsteuer auch dann als Konkursforderung einzustufen, wenn Umsatzsteuer und Vorsteuer nach § 16 UStG erst für Veranlagungszeiträume nach der Konkurseröffnung berichtet werden. Auch der oberste Gerichtshof nahm in den Fällen einer Vorsteuerkorrektur gem. § 12 Abs. 10 UStG an, dass es sich beim vermögensrechtlichen Anspruch aus dem Titel der Vorsteuer um einen bedingten Anspruch handle. Gleiches gilt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch für die Berichtigung der Umsatzsteuer gem. § 16 UStG. Im Fall der nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage ist daher für die aus der Berichtigung entstehende sonstige Gutschrift bzw. Nachforderung maßgeblich, wann die zu Grunde liegende Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt wurde.

Nicht entscheidend ist dagegen, wann die Uneinbringlichkeit tatsächlich eingetreten ist. Würde man hier der Rechtsansicht der Bw. folgen, und auf den Zeitpunkt abstehen, im dem die Uneinbringlichkeit der Forderung endgültig feststeht, würde das etwa für die Berichtigung von Vorsteuern des Gemeinschuldners Folgendes bedeuten: Im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens steht der Umfang des Forderungsausfalles für den Gläubiger, der vor Konkurseröffnung an den nunmehrigen Gemeinschuldner eine Lieferung oder sonstige Leistung erbracht hat, noch nicht fest. Selbst wenn ein Zwangsausgleich angestrebt wird, bedeutet dies nicht, dass nur die gesetzliche Mindestquote von 20 % erzielt werden kann. In der Praxis gibt es immer wieder Fälle, in denen eine wesentliche höhere Quote erreicht wird,

die sich in Einzelfällen sogar der Ausgleichsquote von 40 % nähert, oder diese sogar übersteigt. Das Ausmaß der Uneinbringlichkeit steht daher erst im Zeitpunkt des Abschlusses des Insolvenzverfahrens endgültig fest. Wenn daher das Feststehen der Uneinbringlichkeit Teil des den Rückforderungsanspruchs auslösenden Sachverhaltes wäre, der für die Abgrenzung zwischen Abgabenmasse- und Abgabenkonkursforderung maßgebend ist, wäre die vom Gemeinschuldner rückverrechnete Vorsteuer immer eine Masseforderung des Finanzamtes. Dies widerspricht nicht nur der einhelligen Lehre und Rechtsprechung, sondern würde in der Praxis den Abschluss jedes Zwangsausgleiches verhindern, da regelmäßig der Großteil der Masse an den Abgabengläubiger fließen würde.

Richtigerweise liegt daher bei einer Umsatzsteuergutschrift, die auf Grund einer Berichtigung gem. § 16 Abs. 1 und 3 UStG entstanden ist, der für die insolvenzrechtliche Einordnung maßgebliche Sachverhalt bereits im Leistungsaustausch. Im gegenständlichen Fall wurden die Lieferungen und sonstigen Leistungen, deren Entgelte später uneinbringlich wurden, von der Bw. vor Konkurseröffnung ausgeführt. Es entstanden daher auch bereits vor Konkurseröffnung bedingte Rückforderungsansprüche hinsichtlich der auf die Lieferung und sonstigen Leistungen entfallenden Umsatzsteuer für den (tatsächlich in weiterer Folge auch eintretenden) Fall der Uneinbringlichkeit der Entgelte.

Da die Aufrechnung nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass die Forderung des Gemeinschuldners zur Zeit der Konkurseröffnung noch bedingt war (§ 19 Abs. 2 Konkursordnung), konnte das Finanzamt die gegenständlichen Rückforderungsansprüche aus der angeführten Umsatzsteuerberichtigung mit Konkursforderungen aufrechnen.

Zur Frage der Zulässigkeit der Aufrechnung trotz bereits abgeschlossenen Zwangsausgleichs wird auf die Entscheidung des OGH vom 25.11.1998, 3 Ob 76/97 s verwiesen. Darin hat der Oberste Gerichtshof die Aufrechenbarkeit der vollen Konkursforderung nach Abschluss eines Zwangsausgleiches bejaht, wenn bereits im Konkurs eine Aufrechnungslage bestanden hat. Gem. § 19 Abs. 1 Konkursordnung braucht ein aufrechnungsberechtigter Gläubiger seine Forderung im Konkurs nicht geltend zu machen. Daher braucht er auch die Aufrechnung nicht während des Insolvenzverfahrens zu erklären. Im gegenständlichen Fall standen den Konkursforderungen des Finanzamtes im Zeitpunkt der Konkurseröffnung bereits die (bedingten) Rückforderungsansprüche aus der Umsatzsteuerberichtigung gegenüber. Auf die bereits oben zitierte Bestimmung des § 19 Abs. 2 Konkursordnung, wonach die Aufrechnung dadurch nicht ausgeschlossen wird, dass die Forderung des Gemeinschuldners zur Zeit der Konkurseröffnung noch bedingt war, wird neuerlich verwiesen. Der Aufrechnung stand daher im gegenständlichen Fall auch der bereits beendete Zwangsausgleich nicht entgegen.

Dem Einwand in der Berufung, zum Zeitpunkt der Konkursöffnung hätte ein begründeter Vermögensanspruch des Steuergläubigers in Sachen M nicht bestanden, weil bei der auf den Jänner 1996 zurück zu legenden Korrektur der Umsatzsteuervoranmeldung Jänner 1996 aus dieser Umsatzsteuergutschrift dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Konkursöffnung eine kompensierbare Forderung nicht bestanden hätte, weil bei einer Gutschrift im Jänner 1996 sich die angemeldeten Konkursforderungen des Finanzamtes nicht geändert hätten, ist Folgendes entgegen zu halten: Wäre es tatsächlich bereits im Jänner 1996 zu einer Gutschrift aus der Umsatzsteuerberichtigung gekommen, wäre die Verrechnung zu 100 % mit dem am Abgabenkonto bestehenden Abgabentückstand erfolgt. Am Abgabenkonto der Bw. bestand am 11. Jänner 1996 ein Rückstand iHv. 3.286.408,02 S, der bis zum 18. Juli 1996 auf einen Betrag von rund 7,1 Mio. S angewachsen ist. Das heißt, der Umsatzsteuergutschrift stand sehr wohl eine weit höhere kompensierbare Forderung des Finanzamtes gegenüber.

Zuzustimmen ist der Bw., dass im gegenständlichen Fall die Aufkommensneutralität der Umsatzsteuer gestört wird. Dies ist jedoch im Konkursverfahren regelmäßig der Fall. Im Normalfall ist die von einem Unternehmer an einen anderen Unternehmer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für den Abgabengläubiger aufkommensneutral, zumal der Leistungsempfänger die Vorsteuer in gleicher Höhe geltend macht. Im Fall eines Konkurses erhält der Abgabengläubiger die Umsatzsteuer lediglich im Ausmaß der Konkurs- bzw. Zwangsausgleichsquote. Die korrespondierende Vorsteuer kann und wird jedoch in voller Höhe geltend gemacht. Würde man dem Begehren der Bw. Rechnung tragen, würde der Abgabengläubiger von seinen Forderungen nur 20 % erhalten, die Bw. würde jedoch von ihrer Gegenforderung (Rückforderung aus der Umsatzsteuerberichtigung) 100 % erhalten. Schließlich sei nach Ansicht der Bw. noch zu berücksichtigen, dass vom Haftungsschuldner eine Zahlung iHv. rund 140.000,00 € geleistet worden sei, wodurch die Befriedigung des Finanzamtes 20 % der Konkursforderung übersteigen würde. Es entspricht der Bestimmung des § 9 Abs. 1 BAO, dass die in den §§ 80 ff bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit haften, als die Abgaben in Folge schuldhafte Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebrochen werden können. Diese Bestimmung ist völlig unabhängig von konkurs- und insolvenzrechtlichen Regelungen anzuwenden. Der Sinn der Haftungsbestimmungen der BAO liegt nicht darin, die Konkurs- oder Zwangsausgleichsquote des Gemeinschuldners beim Haftungsschuldner einzubringen, sondern vielmehr ist die Haftung nach § 9 eine Ausfallhaftung.

Völlig zu Recht hat die Abgabenbehörde erster Instanz die Aufrechnung der Gutschrift aus der Umsatzsteuerberichtigung selbst nicht in voller Höhe vorgenommen, sondern um die auf die Gegenforderung fallende Zwangsausgleichsquote (20 %) reduziert. Der Teil der

Gegenforderung, der nicht mit Konkursforderungen aufgerechnet wird (20 % von 57.097,73 € = 11.419,55 €) wurde antragsgemäß umgebucht. Entsprechend den oben stehenden Ausführungen wurden die übrigen 80 % (45.678,00 €) aufgerechnet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 14. November 2005