



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der C-GmbH, vertreten durch PS, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 23 vom 29. November 2004 betreffend Rückzahlung gemäß § 239 BAO und Abrechnung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 15. April 2004 beantragte die Berufungserberin (Bw.) unter Vorlage eines Beschlusses des Handelgerichtes Wien vom 24. März 2004, womit der einschreitende Vertreter der Bw. gemäß § 93 Abs. 5 GmbHG von Amts wegen zum Liquidator für die Bw. bestellt wird, ihm den Betrag von € 519.792,68 auf sein Anderkonto zur Überweisung zu bringen.

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 29. November 2004 hinsichtlich den € 145.541,95 übersteigenden Betrag ab.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte die Bw. aus, dass mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 2. November 1999 über ihr Vermögen das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Dieses sei mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 18. Mai 2001 nach rechtskräftiger Bestätigung des am 20. Juni 2000 angenommenen Zwangsausgleiches gemäß § 157 Abs. 2 KO aufgehoben worden.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 1. September 2000 sei der einschreitende Vertreter der Bw. gemäß § 157a KO zum Sachwalter der Gläubiger bestellt worden. Diese

Sachwalterschaft sei laufend jeweils um ein Jahr verlängert und bis dato nicht beendet worden. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien als Firmenbuchgericht vom 24. März 2004 sei der einschreitende Vertreter der Bw. gemäß § 93 Abs. 5 GmbHG von Amts wegen zum Liquidator bestellt worden.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 14. November 2001 sei über das Vermögen der CC-GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden, welches aktuell noch anhängig sei.

Zwischen April 1999 und Mitte Oktober 1999 habe die Bw. an die CC-GmbH Komponenten im Gegenwert von € 3,118.756,16 geliefert, die zwar als zu Recht bestehend anerkannt aber bis dato nicht bezahlt worden seien. Mit der Konkurseröffnung über das Vermögen der CC-GmbH sei diese Forderung objektiv uneinbringlich gewesen. Der Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit und somit des Forderungsausfalles bei der Bw. sei somit erst zwei Jahre nach der Konkurseröffnung über das Vermögen der Bw. eingetreten.

Mit der Umsatzsteuervoranmeldung für August 2003 sei daher dem Finanzamt eine Berichtigung gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG in Höhe eines Gutschriftsbetrages von € 519.792,69 bekannt gegeben worden. Bei dem gegenständlichen Rückforderungsanspruch handle es sich um einen negativen Abgabenanspruch des Finanzamtes, der erst nach Konkurseröffnung entstanden sei. Die Änderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 16 Abs. 3 UStG stelle einen eigenen Steuertatbestand dar. Daher sei der Rückforderungsanspruch eine Forderung der Masse, die mit Konkursforderungen des Finanzamtes nicht kompensiert werden könne. Es sei nämlich für eine Aufrechnung im Konkurs entscheidend, dass sich die Ansprüche bereits bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufrechenbar gegenüber gestanden seien.

Zu der dieser Abgabensache zu Grunde liegenden Frage, nämlich wie die Rückforderung von Umsatzsteuerbeträgen, die für Lieferungen aus der Zeit vor Konkurseröffnung geschuldet würden, konkursrechtlich einzustufen seien, gebe es in Österreich keine Judikatur. Die in der Bescheidbegründung zitierten oberstgerichtlichen Entscheidungen seien allesamt zu § 12 UStG ergangen. Schon auf Grund des unterschiedlichen Regelungshintergrundes seien die Bestimmungen des § 16 UStG und des § 12 UStG auch insolvenzrechtlich differenziert zu betrachten, weshalb diese Entscheidungen auf den vorliegenden Fall nicht anzuwenden seien.

In der österreichischen Literatur habe man sich mit diesem Thema auseinandergesetzt und sei richtigerweise zum Ergebnis gekommen, dass der Rückforderungsanspruch eine Forderung der Masse sei, die mit Konkursforderungen des Finanzamtes nicht kompensiert werden könne. So vertrüten unter anderem *Kofler/Kristen* als auch *Scheiner/Kolacny/Caganek* die Ansicht, dass es in Analogie zum spiegelbildlichen Fall der Vorsteuerberichtigung geboten erscheine, auch bei der Umsatzsteuerberichtigung auf diesen Zeitpunkt abzustellen. Die in Deutschland zu diesem Thema ergangene Rechtsprechung sei von *Weiß* ablehnend kritisiert worden. Auch

er verweise dazu auf eine Entscheidung, die zum Vorsteuerrückerstattungsanspruch des Finanzamtes ergangen sei,. wo auf den Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit abgestellt werde. Letztlich werde noch auf eine Entscheidung des OGH vom 24. August 1998 zu 8 Ob 10/98y verwiesen. In dieser Entscheidung sei festgestellt worden, dass auf Grund einer Nutzungsänderung eines Kraftfahrzeuges während des Konkurses die NOVA als Masseforderung einzustufen sei. Gerade im Hinblick darauf, dass neben der Lehre auch bis dato die Finanzverwaltung den Standpunkt eingenommen habe, dass der Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit ausschlaggebend sei, da die Änderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 16 Abs. 3 UStG einen eigenen Steuertatbestand darstelle, sei diese Entscheidung auf den vorliegenden Fall anwendbar.

Als wesentliche Aussagen könnten aus dieser Entscheidung abgeleitet werden, dass der die Rückzahlungspflicht (negative Abgabenanspruch) auslösende Sachverhalt nicht bereits im Zeitpunkt der Leistung der Umsatzsteuer durch die Bw. im Jahr 1999, sondern erst mit dem Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit eingetreten sei, sowie, dass kein aufschiebend bedingter Rückforderungsanspruch der Bw. gegen den Fiskus vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

Soweit Guthaben nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, sind sie gemäß § 215 Abs. 4 BAO nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 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 § 216 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Geburung (§ 213) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77) abzusprechen. 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.

Gemäß § 239 Abs. 1 BAO kann die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs. 4) auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen. Ist der Abgabepflichtige nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig, so können Rückzahlungen mit Wirkung für ihn unbeschadet der Vorschrift des § 80 Abs. 2 nur an diejenigen erfolgen, die nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über das Guthaben zu verfügen berechtigt sind.

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

Gemäß § 19 Abs. 2 KO wird die Aufrechnung dadurch nicht ausgeschlossen, dass die Forderung des Gläubigers oder des Gemeinschuldners zur Zeit der Konkurseröffnung noch bedingt oder betagt, oder daß die Forderung des Gläubigers nicht auf eine Geldleistung gerichtet war. Die Forderung des Gläubigers ist zum Zwecke der Aufrechnung nach §§ 14 und 15 zu berechnen. Ist die Forderung des Gläubigers bedingt, so kann das Gericht die Zulässigkeit der Aufrechnung von einer Sicherheitsleistung abhängig machen.

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben gemäß § 16 Abs. 1 UStG

- 1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und*
- 2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.*

Gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, so sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen.

Strittig ist, ob der aus der Berichtigung der Umsatzsteuer für die Lieferung der Bw. im Jahr 1999 an die CC-GmbH im Wert von € 3.118.756,16 resultierende Restbetrag von € 374.250,73 antragsgemäß an die Bw. zurückzuzahlen ist. Da dieser Betrag mit den am Abgabenkonto der Bw. aushaftenden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 2.381.733,49 verrechnet wurde und nach § 215 Abs. 4 BAO nur ein verbleibendes Guthaben zurückzuzahlen ist, wäre dem Rückzahlungsantrag hinsichtlich dieses Betrages schon mangels verbleibendem Guthabens der Erfolg zu versagen gewesen. Die Frage der Rechtmäßigkeit von Buchungen ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.10.1993, 91/15/0077) nicht im Rückzahlungsverfahren, sondern auf Antrag des Abgabepflichtigen im Abrechnungsbescheidverfahren (§ 216 BAO) zu klären. In Wirklichkeit besteht daher Streit über die Richtigkeit der Verbuchung am Abgabenkonto. Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.9.1993, 91/15/0103) ist der angefochtene Bescheid nach seinem materiellen Gehalt einer Deutung als Abrechnungsbescheid im Sinne des § 216 BAO zugänglich.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung (VwGH 26.4.1993, 92/15/0012) die Auffassung, dass den Aufrechnungsvorschriften der KO und der AO (insbesondere §§ 19, 20 KO und AO) der Vorrang vor den Verrechnungsregeln des § 214 BAO zukommt. Besitzt - wie im vorliegenden Fall – ein Gemein-(Ausgleichs-)Schuldner schon bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Gegenforderung an den Gläubiger, eine sogenannte

Passivforderung, so hat dieser nach dem zuvor genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes eine Deckung ähnlich einem Absonderungsberechtigten. Da es in einem solchen Fall nicht vertretbar wäre, vom Gläubiger Vollzahlung zu verlangen, seine Forderung gegen die Masse (Aktivforderung) aber im Insolvenzverfahren zu kürzen, kann dieser Gläubiger während des Verfahrens die Aufrechnung vornehmen, falls sie im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zulässig ist (vgl. SZ 58/169 mwN).

Entgegen der Meinung der Bw., dass die Änderung der Bemessungsgrundlage gemäß § 16 Abs. 3 UStG einen eigenen Steuertatbestand darstelle, sodass der gegenständliche Rückforderungsanspruch als negativer Abgabenanspruch erst nach Konkursöffnung über das Vermögen der Bw. entstanden sei und eine Aufrechnung mit Konkursforderungen des Finanzamtes nicht zulässig sei, liegt bei der konkursrechtlichen Beurteilung einer Umsatzsteuergutschrift, die auf Grund einer Berichtigung gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 UStG entstanden ist, der dafür maßgebliche Sachverhalt im ursprünglichen Leistungsaustausch, zumal auch die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 1 UStG von der entsprechenden Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrages spricht. Liegt der Leistungsaustausch – wie im gegenständlichen Fall – vor der Konkursöffnung und führt die nachträgliche Entgeltsminderung während des Konkursverfahrens zu einer sonstigen Gutschrift, dann wird diese nicht nach dem Zeitpunkt der Entgeltsminderung, sondern nach Maßgabe des Zeitpunktes der Ausführung des Umsatzes des Gemeinschuldners als Konkursgutschrift einzustufen sein (vgl. Kristen, Anmerkung zur Entscheidung des OGH vom 27.11.1997, 8 Ob 2244/96z, ZIK 1998, 46).

Gegen die von der Bw. vertretenen Meinung, dass der Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit als maßgeblicher Zeitpunkt anzusehen sei, sodass die aus der Berichtigung resultierende Gutschrift eine Forderung der Masse (Passivforderung) darstelle, spricht weiters der Umstand, dass Masseforderungen typischerweise nur solche Forderungen sind, die auf der Grundlage von Dispositionen und Handlungen des Masseverwalters nach Eröffnung des Verfahrens entstehen (vgl. Werndl, Insolvenz und Umsatzsteuer, ÖStZ 1983, 89). Der gegenständlichen Berichtigung der Umsatzsteuer auf Grund der Uneinbringlichkeit der Forderung der Bw. infolge des Konkurses über das Vermögen der CC-GmbH liegt jedoch keinerlei umsatzsteuerrechtlich relevante Disposition des Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Bw. zu Grunde.

Die der Entscheidung zugrundeliegende Meinung wird auch in Beiser, Fragen zum Spannungsfeld zwischen Insolvenzrecht und Abgabenrecht, ZIK 2001, 289, vertreten, indem er ausführt, dass die als Konkursforderung zu qualifizierende Umsatzsteuer durch die nachträgliche Änderung der Bemessungsgrundlage gemindert wird, sodass der Schaden des

Abgabengläubigers sinkt und er sich nur in Höhe der offenen Umsatzsteuer mit der Konkursquote begnügen muss.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. September 2005