



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P.GmbH, vertreten durch Dr. Stephan Riel, Masseverwalter, 1010 Wien, Reischachstraße 3/12A, vom 14. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Mödling vom 9. Mai 2003 betreffend Rückzahlung (§§ 239, 240, 241 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen der Bw. wurde am 14. November 2001 das Konkursverfahren eröffnet und der einschreitende Rechtsanwalt zum Masseverwalter bestellt. Zu diesem Zeitpunkt hafteten Abgabenrückstände in der Höhe von mehr als 7.000.000,00 S, darin enthalten eine Umsatzsteuerzahllast für August 2001 in der Höhe von 5,444.853,00 S, unberichtigt aus.

Am 11. Juli 2002 beantragte der Masseverwalter die Rückzahlung eines auf dem Abgabenkonto ausgewiesenen Guthabens in der Höhe von 147.945,57 €, das sich auf Grund der Uneinbringlichkeit von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen insbesondere gegen insolvente Konzerngesellschaften und daraus folgender Umsatzsteuerberichtigung in der Umsatzsteuervoranmeldung 5/02 ergeben habe. Da „der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt“ erst nach Konkurseröffnung eingetreten sei, stelle er den Antrag, das Guthaben auf sein Konkursanderkonto zu überweisen. Zu diesem Zeitpunkt war die Einbringung hinsichtlich eines Rückstandes in der Höhe von mehr als 500.000 € gemäß § 231 BAO

ausgesetzt; die ausgesetzten Abgabenforderungen waren in dem am Konto ausgewiesenen Tagessaldo nicht berücksichtigt.

Diesem Antrag gab das Finanzamt mit Bescheid vom 9. Mai 2003 insoweit statt, als die Rückzahlung von 14.622,70 € bewilligt wurde. Das Finanzamt begründete die teilweise Stattgabe damit, dass sich aus der Berücksichtigung der Umsatzsteuer 8/01, der Umsatzsteuer 5/02 und der Abdeckung der Körperschaftsteuer 1-3/03 insgesamt ein rückzahlbares (Masse-)Guthaben in der genannten Höhe ergebe.

Gegen diesen Bescheid erhob der Masseverwalter am 14. Mai 2003 das Rechtsmittel der Berufung und begründete dies damit, dass er die Körperschaftsteuer 1-3/03 fristgerecht entrichtet habe. Hinsichtlich der Umsatzsteuerverrechnung verwies er auf das in der Berufung vom 14. April 2003 gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 8/01 und 5/02 erstattete Vorbringen. Demzufolge sei die Uneinbringlichkeit von Forderungen gegen Konzerngesellschaften erst nach Konkurseröffnung eingetreten, sodass eine Berücksichtigung in der Umsatzsteuervoranmeldung 8/01 und die Verrechnung mit Konkursforderungen rechtswidrig sei. Die Bw. wäre nach Auffassung des Masseverwalters zufolge der strengen Judikatur des VwGH im Voranmeldungszeitraum 8/01 noch nicht berechtigt gewesen, eine Umsatzsteuerberichtigung wegen Uneinbringlichkeit der Forderungen vorzunehmen, da zu diesem Zeitpunkt die Schuldner der Gemeinschuldnerin noch in keinem Insolvenzverfahren verfangen gewesen seien. Die Insolvenzverfahren gegen die Schuldner der Gemeinschuldnerin seien erst nach Konkurseröffnung über deren Vermögen eingetreten, sodass die Guthaben aus der entsprechenden Umsatzsteuerberichtigung auch erst zu diesem Zeitpunkt (gemeint wohl: im Voranmeldungszeitraum 5/02) zu berücksichtigen und mit Masseforderungen zu verrechnen bzw. zurückzuzahlen seien.

Mit Schriftsatz vom 3. Oktober 2003 teilte der MV mit, dass er die Körperschaftsteuer 1-3/03 irrtümlich tatsächlich nicht entrichtet habe.

Mit Vorlageantrag vom 29. Jänner 2004 beantragte das Finanzamt die Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 213 Abs 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben für jeden Abgabepflichtigen die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

Nach § 215 Abs 4 BAO sind Guthaben, soweit sie nicht gemäß Abs 1 bis 3 zu verwenden sind, nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 zurückzuzahlen

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

Auf Grund des § 216 BAO hat die Abgabenbehörde auf Antrag einen Abrechnungsbescheid zu erlassen, wenn zwischen ihr und einem Abgabepflichtigen Meinungsverschiedenheiten bestehen, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist.

Nach § 19 Abs. 1 KO brauchen Forderungen, die zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung bereits aufrechenbar waren, im Konkurs nicht geltend gemacht werden.

Im Sinn des § 19 Abs. 2 KO wird die Aufrechnung nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Forderung des Gläubigers.... zur Zeit der Konkurseröffnung noch bedingt oder betagt....war.

Gemäß § 20 Abs. 1 KO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden ist.

Unstrittig ist, dass zum Zeitpunkt des Rückzahlungsantrages tatsächlich am Abgabenkonto der Bw. ein Guthaben in der Höhe von 147.945,57 € aufschien. Gleichzeitig war die Einbringung von Konkursforderungen in der Höhe von mehr als 500.000,-- € gemäß § 231 BAO ausgesetzt, sodass diese Abgabenrückstände nicht am Konto ersichtlich waren.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt den Aufrechnungsvorschriften des Insolvenzrechtes der Vorrang vor den Verrechnungsregeln der BAO zu (vgl. insbesondere VwGH, 19.3.1997, 96/16/0052 und die dort zitierte Vorjudikatur und Literatur). Nach dieser Judikatur können insolvenzrechtliche Vorschriften auch eine von § 213 BAO abweichende Verbuchung der Gebarung erforderlich machen, etwa zum Zweck der Trennung von Konkurs- und Masseforderungen.

Strittig ist, welchem Voranmeldungszeitraum Umsatzsteuerberichtigungen gemäß § 16 Abs. 3 Z.1 UStG zuzurechnen sind. Die Bw. behauptet, dass die Uneinbringlichkeit der ihr aus Lieferungen und Leistungen an Konzernfirmen zustehenden Forderungen erst nach Konkurseröffnung eingetreten sei, weshalb sie auch erst im Voranmeldungszeitraum 5/02 hätten berücksichtigt werden dürfen. Diese Frage ist allerdings im Umsatzsteuerfestsetzungsverfahren zu klären, und nicht im Verfahren betreffend Rückzahlung bzw. Abrechnung.

Für die Frage der Aufrechenbarkeit von Gutschriften aus Umsatzsteuerberichtigungen mit Konkursforderungen des Abgabengläubigers ist der Zeitpunkt des Eintritts der Uneinbringlichkeit iSd § 16 Abs. 3 Z.1 UStG jedoch nicht relevant und zwar aus folgenden Gründen:

Ein Rückforderungsanspruch aus Umsatzsteuergutschriften könnte sich für die Masse nur dann ergeben, wenn es sich dabei um Masseforderungen im Sinne des § 46 Abs. KO handelte. Masseforderungen können typischerweise nur auf Grund von Dispositionen und Handlungen des MV nach Konkurseröffnung entstehen. Eine umsatzsteuerlich relevante Disposition des MV kann jedoch nicht darin bestehen, dass dieser die Befriedigungsaussichten von vorkonkurslichen Forderungen auf Grund seiner Ermittlungen während des laufenden Konkursverfahrens mit Null ansetzt und daraufhin eine Wertberichtigung bzw. Ausbuchung vornimmt. Mit einer solchen Feststellung wird nämlich kein neuer Leistungsaustausch begründet, sondern lediglich das umsatzsteuerrechtliche Schicksal einer noch vom nunmehrigen Gemeinschuldner begründeten Rechtsbeziehung der Höhe nach entschieden.

Eine Änderung der Bemessungsgrundlage - und als solche ist auch die Entgeltskorrektur zufolge Uneinbringlichkeit respektive Mängelerinnen zu verstehen - vermag nämlich die bereits erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung keinesfalls wieder rückgängig zu machen. Diesfalls wird lediglich die Gegenleistung betragsmäßig korrigiert, was jedoch auf den Steuergegenstand als solchen ohne Einfluss bleibt.

Für die insolvenzrechtliche Beurteilung des Rückforderungsanspruches der Abgabenbehörde aus dem Titel einer Vorsteuerberichtigung bzw. der Konkursmasse auf Grund einer Umsatzsteuerberichtigung gemäß § 16 Abs. 1 und 3 UStG kommt es daher entgegen der Ansicht des MV nicht darauf an, wann die Rechnungsforderung uneinbringlich wurde, sondern ausschließlich auf den Zeitpunkt der Ausführung der seinerzeitigen Lieferung oder sonstigen Leistung (*Werndl*, Insolvenzen und Umsatzsteuer, ÖStZ 1983, 88).

Auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 19.3.1997, 96/16/0052) 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 hingegen nicht an. Mit dem Bescheid wird vielmehr lediglich die Durchsetzbarkeit des Anspruches gegenüber der Abgabenbehörde bewirkt, nicht aber das Entstehen des Anspruches (VwGH vom 21.10.1993, 91/15/0077).

Grundsätzlich gilt im Insolvenzverfahren, dass der Zeitpunkt der Entstehung des Guthabens auf dem Abgabekonto bzw. der Zeitpunkt der Buchung eines Abgabenbescheides, der eine Gutschrift oder Belastung auslöst, unmaßgeblich ist (VwGH vom 27.1.1981, 842/80). Die

Abgabenansprüche der Behörde ebenso wie die Rückforderungsansprüche des Abgabepflichtigen entstehen vielmehr unabhängig vom Willen des Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde bereits mit der Realisierung eines gesetzlichen Tatbestandes (VwGH vom 21.10.1993, 91/15/0077)), 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 (*Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz, Orac 1998, 128).

Dem MV ist beizupflichten, dass die Berichtigung der Umsatzsteuer wegen Preisminderung oder Uneinbringlichkeit von Forderungen des Gemeinschuldners in die Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat aufzunehmen ist, in dem der Berichtigungstatbestand eingetreten ist. Jedoch lässt sich aus dem Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit für den MV im Hinblick auf die verfahrensgegenständliche Rückzahlung letztendlich nichts gewinnen, da bei der konkursrechtlichen Beurteilung einer Umsatzsteuergutschrift, die auf Grund einer Berichtigung gemäß § 16 Abs. 1 UStG entstanden ist, der dafür maßgebliche Sachverhalt im Leistungsaustausch liegt. Liegt der Leistungsaustausch vor der Konkurseröffnung 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 (*Kristen*, Anmerkung zur Entscheidung des OGH vom 27.11.1997, 8 Ob 2244/96z, ZIK 1998, 46). Dies ist auch der maßgebliche Zeitpunkt für die Frage, wann erstmals die Aufrechnungslage im Sinne der §§ 19, 20 KO vorgelegen ist. Daher ist die Verrechnung der sonstigen Gutschrift mit den im Konkurs angemeldeten Forderungen zulässig (*Fischerlehner*, Die Verrechnung im Konkursverfahren, ÖStZ 2002, 678).

Wird somit eine Umsatzsteuer berichtigt, welche Konkursforderungen betrifft, kann das durch die Berichtigung entstehende Guthaben bzw. die sonstige Gutschrift nur mit Konkursforderungen kompensiert werden (*Konecny/Schubert*, Insolvenzgesetze, § 46 KO, RZ 184).

Da sohin der Rückforderungsanspruch bereits vor Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Gemeinschuldnerin entstanden ist und entgegen der Ansicht des MV die Abgabenbehörde als Konkursgläubiger hinsichtlich des Rückforderungsanspruches aus der Berichtigung der Umsatzsteuer nicht erst nach Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse wurde, steht der Aufrechnung dieses Anspruches mit der bestehenden Konkursforderung kein

sich aus abgabenrechtlichen oder konkursrechtlichen Vorschriften ergebendes Aufrechnungsverbot entgegen (VwGH vom 21.10.1993, 91/15/0077).

Die Abgabenbehörde erster Instanz durfte daher zu Recht die sich aus der Forderungsberichtigung ergebende Umsatzsteuergutschrift zur Tilgung bereits vor der Eröffnung des Konkurses entstandener Abgabenschulden verwenden (VwGH vom 14.9.1993, 91/15/0103) und dürfte dies auch dann, wenn die Berichtigung erst im Voranmeldungszeitraum 5/02 vorzunehmen gewesen wäre.

Die sich aus der Berichtigung der Umsatzsteuervoranmeldung 5/02 nach durchführung der Verrechnung ergebende Massegutschrift wurde vom Finanzamt nach Abzug der nicht entrichteten Körperschaftsteuervorauszahlung für 1-3/03 an den Masseverwalter zurückgezahlt (14.622,70€).

Wien, am 17. August 2005