



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat durch die Vorsitzende EE und die weiteren Mitglieder VV, BB. und CC. über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Steuerberater, vom 5. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch LL., vom 10. Mai 2007 betreffend Abrechnungsbescheid (§ 216 BAO) für den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 17. März 2006 nach der am 16. Dezember 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Antrag vom 17. März 2006 stellte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) einen Antrag auf Ausfertigung eines Abrechnungsbescheides (§ 216 BAO) für das Abgabenkonto der Bw. (St.Nr. 01/01) für den Zeitraum vom 1. Jänner 2004 bis 17. März 2006 und führte dazu aus: Die Firma S. GmbH in Konkurs, B., vertreten durch den Masseverwalter, I. Gesellschaft m.b.H., W., diese vertreten durch Dkfm. D., habe im Jänner 2004 als Steuerschuldnerin gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG eine Umsatzsteuererklärung 2000 (2004) eingereicht, in der der Masseverwalter die Umsatzsteuerschuld in Höhe von € 74.761,10 bekannt gegeben habe. Gleichzeitig habe der Masseverwalter die Aufrechnung mit der Vorsteuer in derselben Höhe erklärt. Damit sei die Umsatzsteuerschuld durch Kompensation (§ 19 KO) iVm § 214 Abs. 4 BAO getilgt. Dieser Vorgang sei bisher am Abgabenkonto der Bw. nicht durchgeführt worden.

Die Umsatzsteuer und die Vorsteuer seien uno actu entstanden und stünden sich aufrechenbar gegenüber (§ 19 KO).

Der Abrechnungsbescheid werde hinfällig, wenn die Umsatzsteuererklärung der Firma S. GmbH am Abgabekonto verbucht werde oder im Umsatzsteuerbescheid als Mehrwertsteuerzahlung bei der Bw. angerechnet werde.

Das Finanzamt fragte daraufhin beim Finanzamt G. (dem für die Firma S. GmbH zuständigen Finanzamt) nach, ob auf dem Steuerkonto der Firma S. GmbH, St.Nr. 02/02, durch eine Umsatzsteuererklärung 2004 ein Guthaben entstehen werde, das auf das Konto der Bw. (laut der steuerlichen Vertretung der Bw.) zur Kompensation umgebucht werden solle.

Das Finanzamt G. teilte daraufhin dem Finanzamt Graz-Stadt mit, dass die Veranlagung bei der Firma S. GmbH bereits am 22. Dezember 2005 durchgeführt worden sei und zu keiner Gutschrift geführt habe. Weiters wurde mitgeteilt, dass das im Jahr 2001 eröffnete Konkursverfahren noch immer anhängig sei und bei einem Telefonat mit dem Masseverwalter, ob sich durch eine berichtigte Erklärung für 2004 eventuell ein Guthaben ergeben könnte, sei dieser Umstand verneint worden. Der Masseverwalter gab dem Finanzamt G. gegenüber an, er wisse nichts von einem Überrechnungsantrag, er werde auch keinen stellen.

Das Finanzamt Graz-Stadt fertigte einen Abrechnungsbescheid vom 10. Mai 2007 aus mit folgendem Inhalt: *„Dem Antrag vom 17.3.2006 auf Erstellung eines Abrechnungsbescheides gem. § 216 BAO für den Zeitraum von 1.1.2004 bis 17.3.2006 zur St.Nr. 01/01 wird stattgegeben.“*

Mit Buchungstag 7.12.2004 wurde auf dem gegenständlichen Abgabekonto der Umsatzsteuerbescheid 2000 mit einer Nachforderung von € 74.761,09 verbucht. Im Zuge der Berufungsvorentscheidung wurde mit 9.12.2005 diese Nachforderung wieder abgeschrieben.

Mit demselben Buchungstag wurde der Umsatzsteuerbescheid 2004 mit einer Nachbuchung von € 59.228,05 verbucht. Bis zum Ende des begehrten Abrechnungszeitraumes, 17.3.2006, fanden keine weiteren Kontenbewegungen statt.

Es sei aber dennoch zu ergänzen, dass in weiterer Folge mit Buchungstag 12.4.2006 im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens die ursprüngliche Umsatzsteuernachforderung 2004 von € 59.228,05 auf € 30.241,04 herabgesetzt wurde.

Dieser Betrag wurde bis dato nicht entrichtet.

Ihrem Antrag vom 17.3.2006 auf Kompensation im Sinne des § 19 KO (2. Absatz des Antrages) und damit Abdeckung des vollstreckbaren Rückstandes kann nicht näher getreten werden, weil laut Auskunft vom Finanzamt 3 [Anmerkung: Finanzamt G.] keine umbuchungsfähige – somit kompensable Gutschrift – am Konto der genannten Firma S. GmbH besteht und in Folge Rechtskraft der Bescheide auch nicht entstehen wird. Ebenso hat der Masseverwalter

dieser Firma keine Kenntnis von einem diesbezüglichen Antrag und würde auch keiner Kompensation zustimmen bzw. einen solchen Antrag stellen.

Um gefällige Kenntnisnahme wird ersucht."

Dagegen brachte der steuerliche Vertreter der Bw. mit 5. Juni 2007 das Rechtsmittel der Berufung ein und beantragte, auf dem Steuerkonto der Bw. die Umsatzsteuer, die der Masseverwalter in Höhe von € 74.161,10 mit der Umsatzsteuererklärung 2000 gemeldet habe, und die beantragte Vorsteuer in derselben Höhe zu verbuchen. Begründend führte der Steuerberater aus: Die Firma S. GmbH in Konkurs schulde dem Finanzamt Graz die Umsatzsteuer in Höhe von € 74.761,10 aus Lieferungen und Leistungen durch einen ausländischen Unternehmer, der in Österreich weder Sitz noch Betriebsstätte habe. Mit Schreiben vom 29. Jänner 2004 habe der Steuerberater der Bw. im Auftrag von Masseverwalter Dkfm. D. in einer Umsatzsteuererklärung der Firma S. GmbH in Konkurs die gemäß § 27 Abs. 4 UStG geschuldete Umsatzsteuer gemeldet und gleichzeitig auch die Vorsteuer beantragt, sodass die Steuerschuld entrichtet sei. Die Steuererklärung sei vom Masseverwalter unterzeichnet worden.

Gemäß § 19 KO könne der Masseverwalter, wenn sich Schuld und Forderung (Umsatzsteuer und Vorsteuer) aufrechenbar gegenüberstünden, kompensieren. Die Entrichtungsform der Kompensation sei in § 211 BAO gedeckt (mit Hinweis auf Ritz, BAO, Kommentar, 2.Auflage, § 211 RZ 16).

Die Umsatzsteuerschuld und die Vorsteuer seien gleichzeitig entstanden. Der Masseverwalter habe durch die Umsatzsteuererklärung vom Recht der Kompensation Gebrauch gemacht. Die Steuerschuld sei somit entrichtet. Die Verbuchung dieses Vorganges sei bislang am Steuerkonto (Anmerkung: der Bw.) unterblieben.

Das Finanzamt erließ mit 1. August 2007 eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte begründend aus: Da in der Berufungsbegründung keine weitere Begründung für die Entrichtung der Umsatzsteuer 2004 vorgebracht worden sei als schon wie bisher im Antrag auf Erstellung eines Abrechnungsbescheides, und die noch offene Umsatzsteuernachforderung für 2004 von € 30.241,04 im Abrechnungsbescheid von Seiten des Finanzamtes genauestens erläutert worden sei, wäre die Berufung abzuweisen.

Mit Schreiben vom 22. August 2007 beantragte der steuerliche Vertreter der Bw., die Berufung dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Unter Wiederholung des Berufungsantrages führte der Steuerberater ergänzend begründend aus: Die Abgabenbehörde erster Instanz weigere sich, dem Berufungsantrag stattzugeben und habe ausgeführt: „Auf dem Konto des Finanzamtes 3 sei keine umbuchungsfähige, kompensable Gutschrift. Der Masseverwalter habe keine Kenntnisse von einem diesbezüg-

lichen Antrag und würde einem solchen auch nicht zustimmen.“

Diese Begründung sei von der Behörde in aktenwidriger Weise unterstellt worden. Dazu werde ausgeführt: der Masseverwalter habe im November 2004 an das Finanzamt Graz eine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 mit seiner Unterschrift und seiner Stampiglie eingereicht, in der er die Umsatzsteuerschuld erklärt habe und gleichzeitig den Umsatzsteuerbetrag auch als Vorsteuer geltend gemacht. Damit habe der Masseverwalter als Haftungspflichtiger die auf die Firma S. GmbH in Konkurs übergegangene Steuerschuld mit der kompensierbaren Vorsteuer beglichen und an das Finanzamt Graz abgeführt. Eine Ablichtung dieser Umsatzsteuererklärung werde beigelegt.

Der Masseverwalter Dkfm. D. habe am Telefon erklärt – und er könne dies beedigen – dass er vom Finanzamt Graz nicht befragt worden sei und die Ausführungen im Bescheid unrichtig seien.

Die Verbuchung des Umsatzsteuervorganges auf dem Abgabenkonto sei bis heute vom Finanzamt Graz nicht durchgeführt worden.

Die Firma S. GmbH in Konkurs schulde dem Finanzamt Graz durch den Übergang der Umsatzsteuerschuld aus Lieferungen und Leistungen durch einen ausländischen Unternehmer, der in Österreich weder Sitz noch Betriebsstätte habe, Umsatzsteuer in Höhe von € 74.761,10. Der Vorgang der Kompensation sei am Abgabenkonto ersichtlich zu machen.

Eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat werde beantragt.

Auf dem Abgabenkonto bestehe ein Rückstand. Die Aussetzung dieses Rückstandes bis zur Erledigung der Berufung (Anmerkung: zum Abrechnungsbescheid) werde beantragt.

Für weitere Sachverhaltsdarstellungen werde auf die Berufung vom 7. Feber 2005 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000, dieser vom 7. Dezember 2004, verwiesen.

Dort wurde vorgebracht: Die Bw. habe von August bis November 2000 an die Firma S. GmbH in B. Geräte geliefert und mit den dazugehörigen Montagen Lieferungen in Höhe von zusammen netto ATS 5,143.675,74 erbracht. Zu diesem Zwecke fanden auch Geräte aus Österreich Verwendung, welche Vorsteuerbeträge in Höhe von ATS 305.342,- ausgelöst hätten. Die Rechnung an die Firma S. GmbH sei von der Bw. am 12.12.2000 netto ohne Umsatzsteuer gestellt und dabei von der Verordnung 800/1974 Gebrauch gemacht worden. Gegen die Firma S. GmbH sei im Jahr 2001 ein Insolvenzverfahren eröffnet worden. Am 25.1.2004 sei die Rechnung der Bw. vom 12.12.2000 an die Firma S. GmbH ex tunc berichtigt und auf die Verordnung 800 verzichtet worden.

Der Masseverwalter habe im November 2004 an das Finanzamt Graz eine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 eingereicht, in der er die Umsatzsteuerschuld erklärt und gleichzeitig den Umsatzsteuerbetrag auch als Vorsteuer geltend gemacht habe.

Damit habe er als Haftungspflichtiger die auf ihn übergegangene Steuerschuld mit der

kompensierbaren Vorsteuer beglichen und an das Finanzamt Graz-Stadt abgeführt.

Mit derselben Post habe auch die Bw. die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 gelegt und ihre Vorsteuer aus dem Gerätezukauf geltend gemacht. Als Umsatzsteuervorauszahlung sei die vom Masseverwalter mit der Umsatzsteuererklärung 2000 entrichtete Umsatzsteuer eingetragen worden.

Mit Umsatzsteuerbescheid 2000 habe das Finanzamt ausgeführt, dass die Bw. gemäß § 19 Abs. 1 UStG als Steuerschuldnerin für eine in Rechnung gestellte Umsatzsteuer hafte. Der Leistungsempfänger hafte nur gemäß § 27 Abs. 4 UStG 1994 für die Einbehaltung und Abfuhr. Durch den Verzicht auf die Verordnung 800 ex tunc, gehe im Jahr 2000 die Steuerschuld (mindestens die Haftung) auf die Firma S. GmbH auch ex tunc über.

Der Übergang der Steuer- oder auch Haftungsschuld sei ein Vorgang sui generis und habe mit der Veranlagung der laufenden Umsatzsteuer nichts zu tun.

Der Masseverwalter müsse die Umsatzsteuer einbehalten und an das (zuständige) Finanzamt Graz abliefern.

Gleichzeitig mit dem Übergang der Umsatzsteuerschuld erhalte die Firma S. GmbH (der Masseverwalter) auch das Recht für die Vorsteuer aufgrund der Rechnung über die erhaltene Leistung (§ 12 Abs. 1 Z 1).

Der Steuer- und /oder Haftungspflichtige könne sich von seiner Haftung durch Zahlung von der Haftung befreien.

Der Masseverwalter habe mit der Vorsteuer gegen die Umsatzsteuerschuld ein Kompensationsrecht, weil beide – Forderung und Schuld – uno actu entstünden. Er müsse keine Überweisung tätigen, weil durch die Erklärung „Umsatzsteuer – Vorsteuer“ die vorzuschreibende Umsatzsteuer mit der Vorsteuergutschrift beglichen werde.

Nach § 19 KO müssten kompensierbare Forderungen von der Abgabenbehörde im Insolvenzverfahren nicht angemeldet werden.

Durch die Meldung der Umsatzsteuer an das Finanzamt Graz und deren Ausgleich durch die Vorsteuer habe der Masseverwalter seine ihm zukommende Steuerschuld gemäß § 27 Abs. 4 UStG auch beglichen. Gemäß § 211 BAO könnten Abgaben auch durch Kompensation getilgt werden.

Ob aus diesem Sachverhalt heraus das Finanzamt Graz zuerst die Umsatzsteuerschuld buchen müsste und gleichzeitig die Zahlung mit der Vorsteuer kompensieren (oder auch umgekehrt)? Für die Abgabenbehörde sei es gleichgültig, ob das Finanzamt G. oder das (zuständige) Finanzamt Graz die Gutschrift für die Vorsteuer erteile.

Im Hinblick auf das Insolvenzverfahren und den Übergang der Zuständigkeit für das Umsatzsteuerverfahren sei es für alle Beteiligten einfacher, wenn das (zuständige) Finanzamt Graz-Stadt die Abgabenverbuchung vornehme.

In der am 16. Dezember 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des Vertreters der Bw. ergänzend ausgeführt, dass § 19 UStG 1994 dem § 27 UStG 1994 vorgehe und der Vertreter zitierte aus Ruppe, UStG³, § 19 Tz 17f und aus § 27 Tz 18. Eine Rechnungsberichtigung sei von der 6.Mehrwertsteuerrichtlinie gedeckt. Es müsse lediglich die Neutralität der Umsatzsteuer gewährleistet sein.

Der Finanzamtsvertreter führte aus, dass § 27 Abs. 4 UStG 1994 im berufsgegenständlichen Fall anzuwenden sei. Die Firma S. GmbH hafte für die Umsatzsteuer. Diese Haftung wäre mittels Haftungsbescheid geltend zu machen. Ein Haftungsbescheid sei aber seitens des Finanzamtes Graz-Stadt nicht erlassen worden. Steuerschuldnerin bleibe die Bw.. Die Umsatzsteuererklärung des Masseverwalters der Firma S. GmbH beim Finanzamt Graz-Stadt sei unzulässig, da diese beim falschen Finanzamt eingereicht worden sei. Das zuständige Finanzamt für die Firma S. GmbH in Konkurs sei das Finanzamt G. und sei dieses für die Frage einer allfälligen Kompensation zuständig. Durch das Finanzamt G. sei jedenfalls keine Umbuchung auf das Konto der Bw. beim FA Graz-Stadt erfolgt.

Der Vertreter der Bw. wies darauf hin, dass der Masseverwalter in einer anderen Position sei als der Steuerpflichtige. Er könne gegenüber der gesamten Republik Österreich kompensieren, da sein Gegenüber im Konkursverfahren die Republik Österreich sei und nicht einzelne Finanzämter.

Der Vertreter des Finanzamtes wendete ein, dass der Masseverwalter kein Recht zur Kompensation habe, da die Firma S. GmbH in Konkurs noch nicht zur Haftung herangezogen worden und daher nicht Schuldnerin der Umsatzsteuer sei.

Der Vertreter der Bw. wiederholte, dass der Leistungsempfänger gem. § 19 Abs.1 UStG 1994 die Umsatzsteuer schulde. Er müsse die Umsatzsteuer abliefern und habe gleichzeitig den Vorsteuerabzug kraft Rechnung.

Der Haftungspflichtige könne sich durch die Entrichtung der Abgabe von seiner Haftung befreien, ohne zur Haftung herangezogen zu werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 216 BAO idF AbgÄG 2004, BGBl. I 180/2004 lautet: Mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) ist über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 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.

§ 27 Abs. 4 UStG 1994 in der für die Berufung wesentlichen, zum 1.1.2004 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 71/2003 lautet: Erbringt ein Unternehmer, der im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat, im Inland eine steuerpflichtige Lieferung, hat der Leistungsempfänger, wenn er eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist oder ein Unternehmer, für dessen Unternehmen die Lieferung ausgeführt wird, die auf diese Lieferung entfallende Umsatzsteuer einzubehalten und im Namen und für Rechnung des leistenden Unternehmers an das für diesen zuständige Finanzamt abzuführen. Kommt der Leistungsempfänger dieser Verpflichtung nicht nach, so haftet er für den hierdurch entstehenden Steuerausfall.

Im Verfahren ist strittig, ob die Umsatzsteuerschuld der Bw., die für das Jahr 2004 (rechtskräftig) festgesetzt worden ist, insofern als entrichtet anzusehen ist, als die Firma S. GmbH diese durch Kompensation mit ihrem Vorsteueranspruch aus der Rechnung der Bw. über die im Jahr 2000 ausgeführte Werklieferung abgeführt hat.

Vorauszuschicken ist, dass im Abrechnungsbescheidverfahren nicht die Rechtmäßigkeit der Abgabefestsetzung zu prüfen ist. Dieses Verfahren hat sich vielmehr lediglich damit zu befassen, ob die Anlastungen der Abgabefestsetzung und die entsprechenden Gutschriften in der kassenmäßigen Gebarung ihren richtigen Ausdruck gefunden haben. Mit dem Abrechnungsbescheid wird darüber entschieden, ob eine bestimmte Zahlungsverpflichtung erloschen ist, dh. wirksam gezahlt, verrechnet, aufgerechnet, erlassen oder verjährt ist (VwGH 23.1.1996, 93/14/0089-0093; 12.11.1997, 96/16/0285; 20.7.1999, 99/13/0071).

Zur Vorgeschichte wird folgender Sachverhalt festgestellt: Die Bw. hat im Jahr 2000 (August bis November) für die Firma S. GmbH in B. eine Kühlanlage (Werkzeugkühlung, Hydraulikkühlung inklusive Fabrikverrohrung durch Fachpersonal) montiert. Diese Leistung ist als Werklieferung iSd. § 3 Abs. 4 UStG 1994 mit Leistungsort Österreich zu werten.

Zur Erfüllung dieses Auftrages hat sich die Bw. auch eines österreichischen Installationsunternehmens (als Subunternehmen) bedient, das der Bw. für die seinerseits erbrachten Montageleistungen Rechnungen mit österreichischer Umsatzsteuer legte. Diese Vorsteuer beantragte die Bw. zunächst im Vorsteuererstattungsverfahren.

Die Bw. hatte für ihre (in Österreich erbrachten) Leistungen an die Firma S. GmbH keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt (Rechnung vom 12.12.2000), weil sie die Verordnung BGBl. Nr. 800/1974 (in der Folge: VO 800) zur Anwendung brachte und die Steuerfreiheit nach § 1 der Verordnung in Anspruch nahm. Mit dieser Steuerfreistellung der in Österreich erbrachten Werklieferung war nach § 1 Abs. 2 der VO 800 aber auch der Verlust des Vorsteuerabzuges aus den Subunternehmerrechnungen verbunden, da die VO 800 lediglich eine unechte Steuerbefreiung vorsieht.

Um doch noch einen Anspruch auf die Vorsteuer aus den Subunternehmerrechnungen zu erhalten, verzichtete die Bw. nachträglich auf die Steuerbefreiung nach der VO 800. Sie berichtigte im Jänner 2004 die Rechnung an die (sich mittlerweile seit dem Jahr 2001 in Konkurs befindliche) Firma S. GmbH und stellte die Umsatzsteuer in Rechnung.

Die Rechnung vom 12.12.2000 wurde am 25.1.2004 (nach den Angaben in der Berufung vom 7.2.2005) berichtigt, ohne dass das Berichtigungsdatum in der berichtigten Rechnung ersichtlich gemacht worden wäre. Die (berichtigte) Rechnung erhielt lediglich die Vermerke „Rechnungsberichtigung zum 12.12.2000“ und „Diese Rechnung wird zum 12.12.2000 berichtigt und auf die Anwendung der VO/800 verzichtet“ und wurde ein Betrag von DM 146.220,00 als 20% Mehrwertsteuer ausgewiesen.

Diese Rechnung mit Umsatzsteuerausweis führte zur Festsetzung der ausgewiesenen Umsatzsteuer im Rahmen eines Veranlagungsverfahrens der Bw. beim Finanzamt Graz-Stadt.

Die Bw. brachte eine Umsatzsteuererklärung zu der für sie geführten Steuernummer beim Finanzamt Graz-Stadt für das Jahr 2000 ein. (Was aber als falsch zu werten ist, da im Jahr 2000 noch kein Verzicht auf die Anwendung der VO 800 erfolgt war. Dieser Verzicht wurde ganz offensichtlich erst im Jahr 2004 vorgenommen, wenngleich es die Bw. [bzw. deren steuerliche Vertretung] verabsäumte, diesen Umstand auch in der berichtigten Rechnung durch Anbringen des Datums der Berichtigung zum Ausdruck zu bringen.)

Ebenfalls mit Umsatzsteuererklärung 2000 an das Finanzamt Graz-Stadt (ohne Angabe einer Steuernummer) erklärte die Firma S. GmbH durch ihren Masseverwalter in der Kennzahl 000 einen Umsatz „gem. § 27 Abs. 4“ (was in der Erklärung handschriftlich angemerkt wurde, da eine solche Position im Erklärungsvordruck nicht aufscheint bzw. gar nicht vorgesehen ist) in der Höhe des Nettobetrag der an sie gerichteten Rechnung der Bw. (vom 12.12.2000). Sie gab an, diesen Nettobetrag mit 20% zu versteuern und zog den gleichen Betrag als Vorsteuer ab, sodass sich im Ergebnis aus dieser Umsatzsteuererklärung eine Zahllast von Null ergab.

Aufgrund dieses zuletzt geschilderten Vorganges vermeinte der steuerliche Vertreter der Bw., die Umsatzsteuerschuld der Bw. sei beglichen. Seiner Ansicht nach hätte das Finanzamt Graz-Stadt diese Umsatzsteuererklärung der Firma S. GmbH laut deren Erklärung (*auf dem Konto der Bw.*) verbuchen sollen. Der steuerliche Vertreter vermeinte, die in Konkurs befindliche Firma S. GmbH hätte die Umsatzsteuer (wie gemeldet) dem Finanzamt Graz-Stadt geschuldet und diese Schuld mit dem Anspruch auf Vorsteuer aus der (berichtigten) Rechnung der Bw. kompensieren (= begleichen) können.

Diese Ansicht entbehrt jeglicher rechtlichen Grundlage und beruht auf einer Fülle von falschen Annahmen seitens des steuerlichen Vertreters (was im Übrigen auch mittels eines dreiseitigen Schreibens des Finanzamtes Graz-Stadt bereits vom 4. Mai 2006 dem steuerlichen Vertreter

unter dem Aufzeigen entsprechender Lösungsmöglichkeiten zur Kenntnis zu bringen versucht worden war):

- Die Firma S. GmbH als Leistungsempfängerin **schuldet** die Umsatzsteuer **nicht** nach § 27 Abs. 4 UStG 1994, sondern sie **haftet** für diesen Betrag und hat die auf die Leistung entfallende Umsatzsteuer einzubehalten und **im Namen und für Rechnung des leistenden Unternehmers** (= die Bw.) an das für diesen zuständige Finanzamt abzuführen. **Steuerschuldner bleibt** somit der ausländische Unternehmer (= **die Bw.**); vgl. dazu auch ausführlichst Ruppe, UStG³, § 27 Tz 20 ff.

Diese Haftung müsste mit **Haftungsbescheid** nach § 224 Abs. 1 BAO seitens des Finanzamtes Graz-Stadt geltend gemacht werden (vgl. Ruppe, UStG³, § 27 Tz 23). Erst damit wird die Leistungsempfängerin, die Firma S. GmbH zur Gesamtschuldnerin (§ 7 Abs. 1 BAO). Der Haftungsbescheid wirkt insoweit konstitutiv, als erst durch seine Erlassung der Haftende zum Gesamtschuldner wird (vgl. Ritz, BAO³, § 224 Tz 4 mwN zur Rechtsprechung).

Gegen eine in Konkurs befindliche Firma wird ein Haftungsbescheid in der Regel nicht zweckmäßig sein und ist ein solcher gegen die Firma S. GmbH auch nicht ergangen.

Die Firma S. GmbH **schuldet** den Umsatzsteuerbetrag aus der Rechnung der Bw. vom 12.12.2000 bzw. 25.1.2004 im Ergebnis also **nicht**.

- Für die Verbuchung der Umsatzsteuererklärung der Firma S. GmbH (auf das Abgabenkonto der Bw.) für das Jahr 2000, eingebracht beim Finanzamt Graz-Stadt (im Übrigen ohne Angabe einer konkreten Steuernummer), gibt es keine gesetzliche Grundlage. Beim hier erklärten Umsatz handelt es sich um keinen Umsatz der Firma S. GmbH und ist die Firma S. GmbH beim Finanzamt G. zur Umsatzsteuer erfasst.

Ausschließlich das zuständige Finanzamt G. hätte einen allenfalls bestehenden Vorsteueranspruch der Firma S. GmbH aus der Rechnung der Bw. zu prüfen und zu gewähren. (Wobei hier anzumerken ist, dass aufgrund des fehlenden Datums der Rechnungsberichtigung die Ordnungsmäßigkeit der Rechnung sehr in Frage zu stellen ist. Im Jahr 2000 war ein Vorsteuerabzug nicht möglich, da im Jahr 2000 noch die VO 800 angewendet wurde. Für das Jahr 2004 liegt keine ordnungsgemäße Rechnung vor, da das Berichtigungsdatum fehlt.) Nur ein entsprechendes Steuerguthaben der Firma S. GmbH – bei dem für sie zuständigen Finanzamt – wäre auf das Konto der Bw. überrechenbar (gewesen).

Anzumerken ist hier auch, dass § 20 Abs. 2 UStG 1994 iVm § 21 UStG 1994 die Geltendmachung eines bestehenden Vorsteueranspruches im Rahmen einer Jahreserklärung bzw. einer Umsatzsteuervoranmeldung vorsieht. Auch der Masseverwalter könnte also nicht eine Rechnung isoliert herausgreifen und den sich daraus ergebenden Vorsteueranspruch

(ungeachtet der sonstigen abschnittsweise bestehenden Umsatzsteuerschuld) zur Auszahlung beanspruchen.

Eine Berichtigung der Rechnung ex tunc ist hier nicht möglich, sondern nur eine Berichtigung ex nunc. Die Steuerfreiheit nach der VO 800 entfällt, wenn eine Rechnung mit Steuerausweis gelegt wird. Die Steuerpflicht tritt für jenen Veranlagungszeitraum ein, in dem die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit weggefallen sind (§ 1 Abs. 3 der VO 800). Vgl. dazu auch Ruppe, UStG 1994², § 27 Tz 33 und 34, wonach bei nachträglicher Rechnungslegung mit Steuerausweis die Leistung **nunmehr** – also nicht rückwirkend – steuerpflichtig wird.

Ergänzend ist dazu auch festzuhalten, dass gemäß § 4 der Verordnung BGBl. II Nr. 584/2003 die Regelungen der §§ 1 und 3 der Verordnung BGBl. 800/1974 nicht mehr auf Umsätze anzuwenden sind, die nach dem 31.12.2003 **ausgeführt** werden. Da der Umsatz sich bereits im Jahr 2000 ereignet hat bzw. ausgeführt wurde, ist ein nachträglicher Verzicht auf die Steuerfreiheit für einen im Jahr 2000 ausgeführten Umsatz im Jahr 2004 noch zulässig und die VO 800 insoweit anwendbar. Die im Jahr 2004 in Rechnung gestellte Umsatzsteuer führt zur Haftung des Leistungsempfängers nach § 27 Abs. 4 UStG 1994.

§ 19 Abs. 1 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 71/2003 (Ausdehnung des reverse-charge-Systems bei ausländischen Unternehmern auf sämtliche sonstigen Leistungen und Werklieferungen) ist gem. § 28 Abs. 22 Z 5 UStG 1994 (erst) auf Umsätze und Sachverhalte anwendbar, die **nach** dem 31. Dezember 2003 **ausgeführt** werden, anzuwenden.

Nach Auskunft des Finanzamtes G. gibt es, bzw. gab es und wird es auch im Nachhinein kein entsprechendes, überrechenbares Guthaben aus der Umsatzsteuerveranlagung, wie in der beim Finanzamt Graz-Stadt eingereichten Umsatzsteuererklärung beantragt, geben. (Bei einer in Insolvenz befindlichen Firma ein nachvollziehbarer Umstand). Ein Überrechnungsantrag beim Finanzamt G. zugunsten der Bw. ist aus den Akten nicht ersichtlich.

- Der § 19 KO ist schon seinem Wortlaut nach nicht anwendbar. Dessen Abs. 1 lautet:
*Forderungen, **die zur Zeit der Konkurseröffnung bereits aufrechenbar** waren, brauchen im Konkurs nicht geltend gemacht zu werden.*

Zum Konkurseröffnungszeitpunkt (im Jahr 2001) der Firma S. GmbH bestand weder der Vorsteueranspruch aus besagter Rechnung (da die Rechnung erst mit 24.1.2004 mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt wurde) noch die Haftung nach § 27 Abs. 4 UStG 1994.

Es ist dem Bw. dahingehend Recht zu geben, dass Abgaben auch durch Kompensation (Aufrechnung, § 1438 ABGB) entrichtet werden können.

Es besteht aber keine gesetzliche Grundlage für eine „Kompensation“ der Umsatzsteuerschuld wie im Berufungsverfahren seitens der steuerlichen Vertretung der Bw. beantragt. Ein allfälliger Vorsteueranspruch des (insolventen) Leistungsempfängers, der vom zuständigen

Finanzamt noch gar nicht als zulässig überprüft wurde, kann nicht mit einer – noch nicht schlagend gewordenen Haftung, da kein Haftungsbescheid ergangen ist – beim Finanzamt Graz-Stadt kompensiert werden. Es besteht für das Finanzamt Graz-Stadt keine Möglichkeit, die (rechtskräftige) Umsatzsteuerschuld eines ausländischen, leistenden Unternehmers (= der Bw.) mit einem behaupteten Vorsteueranspruch des inländischen Leistungsempfängers zu verrechnen (bzw. zu kompensieren), wenn seitens des für den Leistungsempfänger (= der Firma S. GmbH) zuständigen Finanzamtes kein überrechnungsfähiges Guthaben bestätigt werden kann.

Eine Kompensation setzt voraus, dass die Forderungen gleichartig, richtig und fällig sind (vgl. Ritz, BAO³, § 211 Tz 17). Weiters muss eine Aufrechnungserklärung des **Schuldners** vorliegen.

Der Einwand der Bw., der Masseverwalter sei vom Finanzamt Graz-Stadt nie telefonisch befragt worden, was dieser beeden könne, geht schon deshalb ins Leere, weil das im Abrechnungsbescheid zitierte Telefonat nicht zwischen dem Finanzamt Graz-Stadt und dem Masseverwalter sondern zwischen dem Finanzamt G. und dem Masseverwalter geführt worden ist.

Es ging hier um das Steuerkonto der Firma S. GmbH in G.. Beim Finanzamt Graz-Stadt bestehen keine Steuernummer und kein Steuerkonto für die Firma S. GmbH.

Selbst wenn die Vorschriften des § 19 Abs. 1 UStG 1994 zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger anzuwenden wären (was hier aber nicht der Fall ist) hätte die Firma S. GmbH den Umsatz bei ihrem Sitzfinanzamt zu erklären und gleichzeitig die Vorsteuer in Abzug zu bringen gehabt. Auch in diesem Fall wäre der Vorgang nicht beim Finanzamt Graz-Stadt zu verbuchen.

Hinzuweisen ist auch auf den Umstand, dass eine Rechnung in den Fällen des § 19 UStG 1994 **keine** Umsatzsteuer ausweisen darf, ansonsten liegt ein Fall des § 11 Abs. 12 UStG 1994 vor (was im berufsgegenständlichen Fall durch Ausweis der Umsatzsteuer gegeben gewesen wäre).

Was das Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bw. in der mündlichen Verhandlung betrifft, wonach § 19 UStG 1994 Vorrang vor § 27 Abs. 4 UStG 1994 habe – unter Hinweis auf Ruppe³, § 17 Tz 18 – ist diesem unter der Bedingung zuzustimmen, dass § 19 UStG 1994 überhaupt grundsätzlich zur Anwendung gelangt. Wie bereits oben ausgeführt, ist für Werklieferungen ausländischer Unternehmer (wie im berufsgegenständlichen Fall), die **vor** dem 31. Dezember 2003 ausgeführt worden sind, noch nicht das reverse-charge-System vorgesehen gewesen. Für diese Fälle ist noch die Bestimmung des § 27 Abs. 4 UStG 1994 bzw. die VO 800 anzuwenden.

Auch das Vorbringen, wonach der Masseverwalter gegenüber der gesamten Republik Österreich kompensieren könne, geht mangels einer nach § 19 KO bestehenden Forderung bzw. mangels einer beim Finanzamt Graz-Stadt bestehenden Steuerschuld für die insolvente Firma S. GmbH ins Leere.

Der Hinweis, dass sich ein (potentiell) Haftender durch Entrichtung der entsprechenden Abgabe von seiner Haftung befreien könne, auch ohne konkret zur Haftung herangezogen worden zu sein, vermag nicht aufzuzeigen, dass damit eine schuldbefreiende Verbuchung der „Haftungsschuld“ ohne konkrete Entrichtung zu erfolgen hätte. Es wird nicht in Abrede gestellt, dass eine tatsächlich erfolgte Überrechnung des Umsatzsteuerbetrages vom Konto der haftenden Leistungsempfängerin auf das Konto der Umsatzsteuerschuldnerin die Leistungsempfängerin von ihrer Haftung befreit hätte. Nur ist es nicht zu einer solchen Überrechnung gekommen bzw. ist eine solche nicht einmal beantragt worden.

Im Abrechnungsverfahren trifft die Partei die Behauptungslast und die Konkretisierungspflicht hinsichtlich der Fragen der strittigen Verrechnungsvorgänge (vgl. Ritz, BAO³, § 216 Tz 4 mwN). Dass es beim Finanzamt G. überrechnungsfähige Guthaben der Firma S. GmbH im berufsgegenständlichen Zeitraum gegeben hätte bzw. dass Überrechnungsanträge zugunsten der Bw. gestellt worden wären, wurde von der Bw. nicht einmal behauptet.

Aufgrund der Aktenlage und den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend ist der Abrechnungsbescheid des Finanzamtes Graz-Stadt in der ergangenen Form als richtig zu werten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 16. Dezember 2008