

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W als Masseverwalter im Konkursverfahren über das Vermögen des H, XY, vom 27. Juni 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes A, vertreten durch B, vom 27. Mai 2003 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Dezember 2001 sowie April 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes I vom T.M.JJJJ wurde über das Vermögen des H das Konkursverfahren eröffnet. Mit weiterem Beschluss desselben Gerichts vom 27.2.2002 wurde gemäß § 114a Abs. 2 KO die Schließung des Unternehmens angeordnet.

Mit Schreiben des Masseverwalters vom 5.8.2002 wurde dem Finanzamt in Beantwortung eines Vorhalts vom 31.7.2002 zur Aufgliederung der in der Voranmeldung April/2002 ausgewiesenen Vorsteuern mitgeteilt, dass sich die Vorsteuern mit 17.278,59 € und nicht – wie bekannt gegeben – mit 13.115,35 € errechnen. Der Irrtum sei darauf zurückzuführen, dass der Berechnung nur der Überweisungsbetrag an die Fa. P und nicht der gesamte Betrag zugrunde gelegt worden sei. Die Gesamtforderung der Fa. P habe 102.995,35 € betragen. Der nach Abzug einer Gegenforderung von 36.000 € verbliebene Restbetrag sei am 19.4.2002 an die Fa. P überwiesen worden. In dem am 28.4.2003 ausgefertigten Bescheid betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für den Monat April 2002 (4/2002) wurde die Vorsteuer antragsgemäß abgezogen.

In dem – nach Wiederaufnahme des Verfahrens – berichtigten Bescheid vom 27.5.2003 wurde die Vorsteuer nur mehr mit 5.261,96 € angesetzt. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass nicht nur Aufwendungen mit 20 % Vorsteuer, sondern auch solche mit 10 % Vorsteuer angefallen sind. Dies werde nunmehr berichtet. Dabei sei die Aufteilung auf die verschiedenen Steuersätze im Verhältnis 1:2 (10 %:20 %) erfolgt (5.261,96 €). Weiters sei ein Betrag von 9.139,28 € dem Voranmeldungszeitraum Dezember 2001 (12/2001) zuzuordnen. Die nähere Begründung ergebe sich aus dem Bescheid betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für 12/2001.

In dem gleichfalls am 27.5.2003 – nach Wiederaufnahme des Verfahrens – ausgefertigten Bescheid betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für 12/2001 wurde eine Kürzung der Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 16 UStG von bisher 20.715,13 € um 9.139,28 € vorgenommen. Dazu wurde ausgeführt, dass die anlässlich der Konkurseröffnung durchgeführte Berichtigung wegen nachträglicher Bezahlung von offenen Rechnungen laut vorgelegtem Aktenvermerk (vom 27.3.2001) zu ändern gewesen sei.

Gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für 4/2002 und 12/2001 wurde am 27.6.2003 mit der Begründung berufen, dass die Zahlung des Masseverwalters an die Fa. P als nachträgliche Bezahlung von offenen Rechnungen qualifiziert und der geltend gemachte Vorsteuerbetrag sohin nicht als Anspruch der Masse beurteilt worden sei. Der Masseverwalter habe im Rahmen der Betriebsfortführung im Eigentum der Fa. P stehende Waren (im Einkaufswert von 65.785,36 € brutto, darin enthalten 9.139,28 € USt) verkauft und nach Schließung des Betriebes auch bezahlt. Der Masseverwalter habe sohin eine Masseforderung bezahlt und nicht eine Konkursforderung. Der Masseverwalter habe nach Konkurseröffnung eine Vereinbarung mit der Fa. P getroffen und die Waren, die unter Eigentumsvorbehalt der Fa. P gestanden hätten, "neuerlich erworben". Dies sei als eigenständiges Rechtsgeschäft zu betrachten. Beantragt werde, die angefochtenen Bescheide dahin gehend abzuändern, dass der Vorsteuerbetrag von 9.139,28 € nicht dem Voranmeldungszeitraum 12/2001, sondern dem Voranmeldungszeitraum 4/2002 zugeordnet und sohin die geltend gemachte Vorsteuer als Masseforderung qualifiziert werde.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 7.5.2004 wurde damit begründet, dass der zwischenzeitig ergangenen Aufforderung des Finanzamts, zur Behauptung des "neuerlichen Erwerbs" der Waren entsprechende Beweise nachzureichen, nicht entsprochen worden sei. Nach Konkurseröffnung sei keine Lieferung der betreffenden Waren erfolgt. Eine Rechnung über die behauptete Lieferung liege ebenso nicht vor. Der beantragte Vorsteuerabzug (für 4/2002) stehe daher nicht zu.

Mit Schreiben vom 12.5.2004 wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Mit weiterem Schreiben vom 17.6.2004 wurde mitgeteilt, dass die Fa. P im gegenständlichen Konkursverfahren unter anderem eine

Konkursforderung von 81.554,05 € resultierend aus dem Warenbezug Wochenfakturen angemeldet und hinsichtlich der gelieferten, nicht jedoch bezahlten Waren den Eigentumsvorbehalt geltend gemacht habe. In der Beilage werde eine Aufstellung der Wochenfakturen vorgelegt. Hinsichtlich der Wochenfaktura vom 8.1.2002 werde angeführt, dass das Konkursverfahren am T.M.JJJJ eröffnet worden sei und diese Faktura erst nach Konkurseröffnung zuge stellt und somit fällig geworden sei. Jedenfalls sei die Wochenfaktura vom 8.1.2002 und der diesbezügliche Umsatzsteuerbetrag bzw. die diesbezügliche Vorsteuer dem Konkursverfahren zuzurechnen. Das Finanzamt habe sämtliche Vorsteuerbeträge auf den Monat Dezember 2001 gebucht. Dies sei jedenfalls hinsichtlich der Wochenfaktura vom 8.1.2002 nicht möglich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der Betrag von 9.139,28 € an Vorsteuern aus Waren, die vor dem Zeitpunkt der Konkurseröffnung an das Unternehmen des Gemeinschuldners ausgeliefert wurden, in die Konkursinventur Eingang gefunden haben, danach aber im Rahmen der Betriebsfortführung (bis zum 28.2.2002) veräußert wurden, bei der Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen 4/2002 zu berücksichtigen sind. Der Masseverwalter hat den entsprechenden Bruttopreis (65.785,36 €) nach Konkurseröffnung beglichen.

a.) Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen abziehen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist (§ 12 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994).

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonats eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 UStG selbst zu berechnen hat. Gemäß § 20 Abs. 2 UStG 1994 sind von dem nach § 20 Abs. 1 errechneten Betrag die in den Veranlagungszeitraum fallenden, nach § 12 abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen.

Wenn sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen (§ 21 Abs. 3 UStG 1994).

b.) Ein Vorsteuerabzug setzt daher – auf den vorliegenden Fall bezogen – voraus, dass eine Lieferung erfolgt und eine Rechnung ausgestellt worden ist, nicht hingegen, dass der Rechnungsbetrag im betreffenden Voranmeldungszeitraum beglichen worden ist. Die Vorsteuer fällt in jenen Voranmeldungszeitraum, in dem die Voraussetzungen für den Abzug erstmals

vollständig erfüllt sind. Dies ist bei der Vorsteuer für Vorleistungen im Sinn des § 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG der Fall, wenn die Leistung erbracht ist und der Unternehmer über eine taugliche Rechnung verfügt. Da die dem strittigen Betrag zugrunde liegenden Lieferungen an den Gemeinschuldner vor dem T.M.JJJJ erfolgt sind und die darüber ausgestellten Rechnungen ein Datum des Jahres 2001 tragen bzw. mit dem 8.1.2002 (33.258,74 €) datiert sind, kommt die Vornahme eines Vorsteuerabzugs im Monat April/2002 nicht in Betracht. Die Befreiung gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für 4/2002 war daher bereits aus diesem Grund abzuweisen.

c.) Träfe es zu, dass der Masseverwalter nach der Eröffnung des Konkursverfahrens eine Vereinbarung mit der Fa. P getroffen und die Waren "neuerlich erworben" hätte, wäre eine solche Vereinbarung und Lieferung vor April 2002 und damit in einem hier nicht strittigen Voranmeldungszeitraum erfolgt. Im Übrigen ist der Abgabenbehörde erster Instanz darin zu folgen, dass das Vorliegen einer solchen Vereinbarung nicht nachgewiesen werden konnte (§ 167 Abs. 2 BAO). Soweit im Schreiben vom 25.11.2003 zum Ausdruck gebracht wurde, dass die Fa. P in ihrer Anmeldung vom 26.2.2002 eine Ersatzaussonderung geltend gemacht habe und *damit* ein "neuer Rechtsgrund" eingetreten sei, kam es dadurch noch nicht zu einem "neuen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang". Bei der Ersatzaussonderung gemäß § 44 Abs. 2 KO könnte auch nur der konkrete, in der Masse noch vorhandene und individualisierbare Leistungsgegenstand ausgesondert werden (vgl. OGH 28.4.1992, 8 Ob 23/90), nicht hingegen ein Geldbetrag schlechthin, wie er bei der Veräußerung von Waren im gemeinschuldnerischen Handelsgeschäft untrennbar von anderen Erlösen vereinnahmt worden ist. Davon abgesehen hätte es sich bei der genannten Anmeldung lediglich um die Geltendmachung eines Anspruchs dem Konkursgericht gegenüber und noch nicht um eine Rückgängigmachung und Neulieferung von Waren gehandelt. Diese wären bis dahin wohl auch zum größten Teil bereits veräußert worden (das Unternehmen wurde zwei Tage später geschlossen). Wie sich aus dem Schreiben des Masseverwalters vom 17.6.2004 ergibt, hat die Fa. P hinsichtlich der strittigen Waren schließlich auch eine Konkursforderung von 81.554,05 € angemeldet.

d.) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 geändert, so hat der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen (§ 16 Abs. 1 UStG 1994). Die Bestimmung des § 16 Abs. 1 UStG 1994 gilt sinngemäß, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung uneinbringlich geworden ist (§ 16 Abs. 3 Z 3 UStG 1994).

Mit Bescheid vom 13.3.2002 hat das Finanzamt eine Berichtigung der geltend gemachten Vorsteuer gemäß § 16 UStG 1994 für den Voranmeldungszeitraum 12/2001 vorgenommen. Mit dem angefochtenen Bescheid (vom 27.5.2003) wurde diese Berichtigung im Umfang des bekämpften Betrages von 9.139,28 € rückgängig gemacht. Zur Vorschreibung von Steuer zu

Lasten des Berufungswerbers ist es mit diesem Bescheid gar nicht gekommen. Vielmehr wurde die bisher vorgeschriebene Steuer um den genannten Betrag vermindert. Soweit sich der Berufungswerber durch die Änderung des Bescheids betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für 12/2001 aber dadurch beschwert erachtet, dass damit eine Aussage zur Qualifikation des Forderungsbetrages von 65.785,36 € in insolvenzrechtlicher Hinsicht (mit-)getroffen worden sei, ist darauf zu verweisen, dass eine solche Feststellung im Spruch des angefochtenen Bescheides nicht enthalten ist.

e.) Eine solche Aussage hatte die Abgabenbehörde erster Instanz in den angefochtenen Bescheiden auch nicht zu treffen. Durch die Eröffnung des Konkursverfahrens wird der (monatliche) Voranmeldungszeitraum weder gehemmt noch unterbrochen. Ungeachtet der Eröffnung des Konkursverfahrens gilt es, materiell richtige Steuerforderungen geltend zu machen und festzusetzen. Ob und inwieweit Forderungen des Abgabengläubigers aus der Masse Befriedigung erlangen bzw. Vorsteueransprüche des Gemeinschuldners insolvenzrechtlich verrechnet werden können, entscheidet – nach Maßgabe des Konkursrechts – letztlich das Gericht und nicht die den Abgabenbescheid erlassende Behörde (vgl. Ruppe, aaO., Einf, Tz 106, 108). Es war daher auch dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz verwehrt, im gegenständlichen Berufungsverfahren eine Aussage dahin gehend zu treffen, ob der strittige Betrag als Konkurs- oder aber als Masseforderung zu qualifizieren ist. Auf die ausführliche Darstellung von Ruppe zum Themenkreis "Umsatzsteuer und Insolvenzrecht" (aaO., Einf, Tz 141 ff.) sei daher verwiesen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 25. Oktober 2004