

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 21. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 11. Februar 2003 betreffend teilweise Abweisung eines Rückzahlungsantrages (§ 239 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Am 26. Jänner 1993 wurde über das Vermögen der Fa. W. mit Sitz in N. das Konkursverfahren eröffnet. Das Finanzamt ermittelte bei einer im Februar 1993 durchgeführten UVA-Prüfung die volle Vorsteuer aus den offenen Verbindlichkeiten der Gemeinschuldnerin und meldete den sich aus der Vorsteuerberichtigung ergebenden Rückforderungsanspruch in Höhe von 1.199.127 S neben anderen Abgabenforderungen als Konkursforderung an. Nach dem Vollzug der Schlussverteilung wurde der Konkurs am 12. Dezember 2002 gemäß § 139 KO aufgehoben. Auf die Konkursgläubiger entfiel eine Quote von 11,71 Prozent. Die Quotenausschüttung führte zu einer Gutschrift auf dem Abgabenkonto der Gemeinschuldnerin in Höhe von 20.085,81 €.

Bereits in einem Bericht vom 11. November 2002 hatte der Masseverwalter dem Konkursgericht gegenüber die Auffassung vertreten, dass es zu einer Nachtragsverteilung kommen werde, weil die Quotenzahlungen an die Konkursgläubiger zu einem "Vorsteueranspruch" von 27.930,40 € führen würden, welcher gegenüber dem Finanzamt geltend zu machen sei. In der Folge wurde mit Gerichtsbeschluss vom 10. März 2003 ein Nachtragsverfahren nach § 138 Abs. 2 KO eingeleitet und der aufgrund der Konkursaufhebung seines Amtes entthobene Masseverwalter wiederum als solcher bestellt.

Am 3. Jänner 2003 wurde eine Umsatzsteuervoranmeldung für das vierte Quartal 2002 eingereicht, in der Vorsteuern in Höhe von 1.280 € und eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG in Höhe von 27.855,59 € als Überschuss (Gutschrift) ausgewiesen waren. In dieser Voranmeldung wurde die Rückzahlung des durch den Überschuss (29.135,59 €) entstandenen Guthabens auf ein näher bezeichnetes Bankkonto des Masseverwalters beantragt. Wie aus einer Beilage zur Voranmeldung ersichtlich ist, handelt es sich bei der gegenständlichen Vorsteuerberichtigung um die Summe jener Vorsteuerbeträge, die auf die als "Zahlungen incl. 20 % Vorsteuer" bezeichnete Quotenausschüttung (167.133,51 €) entfallen.

Mit dem Bescheid vom 11. Februar 2003 wies das Finanzamt den Rückzahlungsantrag teilweise ab. Gleichzeitig wurde eine Rückzahlung an die Masse in Höhe von 4.541,89 € verfügt. Der Rückzahlungsbetrag setzt sich aus der eine Masseforderung bildenden Vorsteuer (1.280 €) zuzüglich 11,71 % der Vorsteuerberichtigung zusammen ( $27.855,59 \text{ €} \times 11,71 \% = 3.261,89 \text{ €}$ ). Sinngemäß führte das Finanzamt dazu aus, dass die durch die Quotenausschüttung bewirkte Veränderung der Vorsteuerberichtigung nur im Ausmaß der "dafür zuviel bezahlten" Quote (11,71 %) zu berücksichtigen sei. Der als Konkursforderung angemeldete Vorsteuerberichtigungsanspruch habe sich nachträglich vermindert, wodurch "eine niedrigere anteilige Quote angefallen" sei. Der Restbetrag von 24.593,70 € sei mit offenen Konkursforderungen verrechnet worden.

In der Berufung dagegen wurde vorgebracht, dass das Finanzamt die gesamte Vorsteuer von den offenen Verbindlichkeiten der Gemeinschuldnerin als Konkursforderung angemeldet habe. Aufgrund der Quotenausschüttung sei die Vorsteuer neuerlich zu berichtigen. Da das Finanzamt als Konkursgläubiger bereits eine Quotenpzahlung in Höhe von 20.085,81 € erhalten habe, beschränke sich die Nachtragsverteilung auf die "beantragten Vorsteuern". Das Finanzamt sei nicht berechtigt, hievon 88,29 Prozent einzubehalten, weil dies zu einer Begünstigung des Abgabengläubigers zu Lasten der übrigen Konkursgläubiger führen würde. Dem Finanzamt stünde nur "die auf die errechneten Vorsteuern entfallende Quote" in Höhe von 11,71 % (= 3.261,89 €) zu, während der restliche Betrag (24.593,70 €) in einer Nachtragsverteilung an die Konkursgläubiger auszuschütten sei. Nur so sei die Gleichbehandlung aller Konkursgläubiger gewährleistet.

Das Finanzamt wies die Berufung zunächst mit Bescheid vom 3. Mai 2004 als verspätet zurück und hob in der Folge den Zurückweisungsbescheid mit Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2004 auf. Anschließend legte es die Berufung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die hier strittige Frage, wie vorzugehen ist, wenn es im Konkurs über das Vermögen der Gemeinschuldnerin zu keiner Korrektur des als Konkursforderung angemeldeten Vorsteuerberichtigungsanspruches gekommen ist, obwohl die Vorsteuer im Ausmaß der

Quotausschüttung an die Konkursgläubiger im Zuge der Schlussverteilung neuerlich zu berichtigen gewesen wäre, kann nicht in einem Rückzahlungsverfahren nach § 239 BAO geklärt werden. Ein Rückzahlungsbegehren setzt ein auf dem Abgabenkonto nach den tatsächlich durchgeführten Buchungen bestehendes Guthaben voraus. Die Rechtmäßigkeit von Buchungen ist nicht im Rückzahlungsverfahren, sondern auf Antrag des Abgabepflichtigen im Abrechnungsbescheidverfahren nach § 216 BAO zu klären (vgl. Ritz, BAO-Kommentar/2, § 239, Tz 1). Da im Berufungsfall kein Guthaben bestand, sondern der den Rückzahlungsbetrag übersteigende Teil des in der eingangs genannten Umsatzsteuervoranmeldung ausgewiesenen Überschusses vom Finanzamt mit Konkursforderungen verrechnet wurde, kann dem auf die Rückzahlung des gesamten Überschusses gerichteten Berufungsbegehren von vornherein kein Erfolg beschieden sein.

Das Finanzamt hat in seiner als Bescheid über die teilweise Abweisung eines Rückzahlungsantrages bezeichneten Erledigung zum Ausdruck gebracht, dass es den gegenständlichen Überschuss im Teilbetrag von 24.593,70 € mit offenen Konkursforderungen verrechnet hat.

Der Masseverwalter hat in seiner Berufung deutlich gemacht, dass er die Verrechnung als unrichtig erachtet und damit die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto bekämpft. Der angefochtene Bescheid kann somit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechend seinem materiellen Inhalt nach als Abrechnungsbescheid gemäß § 216 BAO gedeutet werden. Dabei besteht letztlich Streit darüber, ob die Verrechnung der aus dem Überschuss resultierenden sonstigen Gutschrift rechtmäßig war oder nicht (vgl. VwGH 29. 1. 2004, 2000/15/0046; 21. 10. 1993, 91/15/0077; 14. 9. 1993, 91/15/0103).

Die Verpflichtung zur Vorsteuerberichtigung ist im § 16 Abs. 1 UStG geregelt. Diese Bestimmung lautet wie folgt:

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

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.

Nach Abs. 3 Z 1 dieser Gesetzesstelle 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.

Hieraus ergibt sich, dass im Konkurs über das Vermögen des Leistungsempfängers sowohl die Umsatzsteuer beim Unternehmer, der den Umsatz ausgeführt hat, als auch die Vorsteuer beim Leistungsempfänger zu berichtigen ist. Hat der Gemeinschuldner als Leistungsempfänger vor Konkurseröffnung über sein Vermögen für die an ihn erbrachten Lieferungen und

Leistungen die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abgabenmindern geltend gemacht, so sind die betreffenden Vorsteuerbeträge mit dem Betrag zu korrigieren, der infolge der Uneinbringlichkeit nicht an den Leistenden entrichtet wurde. Wird im Zuge der Schlussverteilung mit der auf die Konkursforderungen entfallenden Quote auch ein Teil der Vorsteuer bezahlt, die in den Konkursforderungen steckt, so besteht der vom Gemeinschuldner vorgenommene Vorsteuerabzug in Höhe der Quote zu Recht. Der Masseverwalter hat daher die Vorsteuer im Wege einer neuerlichen Berichtigung im Ausmaß der an die Konkursgläubiger geleisteten Quote wieder geltend zu machen. Auf diese Weise werden die Konkursforderungen des Finanzamtes zu Gunsten der übrigen Gläubiger verringert und wird die Ausschüttung einer höheren Quote ermöglicht (vgl. Engelhart in Konecny/Schubert, KO, § 46, Rz 186; Kofler/Kristen, Insolvenz und Steuern, S 150ff; Bertl/Fraberger/Pilz in: Bertl/Isola/Petsch-Reckenzaun, Praxishandbuch der Konkursabwicklung, 1997, S. 346ff).

Im Berufungsfall hat das Finanzamt die volle Vorsteuer aus den offenen Verbindlichkeiten der Gemeinschuldnerin als Konkursforderung angemeldet. Der Umstand, dass die Vorsteuer im Ausmaß der an die Konkursgläubiger geleisteten Quote teilweise zu Recht in Anspruch genommen wurde, führt aber nicht zu einer Forderung der Masse und damit auch zu keiner Zahlung an diese. Vielmehr ist in einem derartigen Fall eine neuerliche Vorsteuerberichtigung durchzuführen, die mit den Konkursforderungen des Finanzamtes aufrechenbar ist (vgl. Klacny, ÖStZ 1993, S. 123). Dabei ist es Aufgabe des Masseverwalters, vor der Erstellung des Verteilungsentwurfes auf eine entsprechende Forderungseinschränkung durch das Finanzamt infolge dieser Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des Gemeinschuldners hinzuwirken (vgl. nochmals Engelhart, a. a. O.). Demgegenüber würde der gegenteilige Standpunkt des Masseverwalters zu einer die Konkursquote übersteigenden Zahlung an die Masse führen. Da diesem Begehrten keinesfalls Berechtigung zukommt, war die Berufung abzuweisen.

Innsbruck, am 30. Mai 2005