



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dr. Karl F. Engelhart als Masseverwalter über das Vermögen der G-AG, Rechtsanwalt, 1030 Wien, Esteplatz 4, vom 23. Oktober 2006 und 24. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 28. September 2006 und 12. Jänner 2007 betreffend Rückzahlung (§ 239 BAO) entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 6. September 2006 beantragte der Berufungswerber (Bw.) als Masseverwalter im Konkurs der G-AG die Rückzahlung des sich aus der Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2006 ergebenden Guthabens in Höhe von € 2.939,82.

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 28. September 2006 ab und führte begründend aus, dass das Guthaben zur teilweisen Tilgung der offenen Masseforderung an Umsatzsteuer 12/2002 (Vorsteuerberichtung gemäß § 12 Abs. 10 UStG) verwendet worden wäre.

In der dagegen am 23. Oktober 2006 rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass es eine offene Umsatzsteuerschuld wegen der Vorsteuerberichtigung im Zusammenhang mit dem Verkauf einer Liegenschaft mit einem Berichtigungsbetrag von € 326.137,00 gebe, die jedoch keine Masseforderung, sondern eine Konkursforderung wäre, da die gesamte berichtigte Vorsteuer vor Konkursöffnung geltend gemacht worden wäre. Eine Aufrechnung mit Ansprüchen der Masse auf Rückzahlung wäre daher rechtlich nicht zulässig.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2006 ab und führte begründend aus, dass auf dem Abgabenkonto zum Zeitpunkt der Abweisung des

Rückzahlungsantrages unbestritten ermaßen kein rückzahlbares Guthaben bestanden hätte.

Die dem Rückzahlungsantrag zu Grunde liegende Umsatzsteuergutschrift für den Voranmeldungszeitraum Juli 2006 in Höhe von € 2.939,82 wäre mit der Umsatzsteuerzahllast für Dezember 2002 gegenverrechnet worden.

Strittig wäre, ob die im Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer 12/2002 in Höhe von € 326.137,00 enthaltene Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG gegen die in der Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2006 ausgewiesene Vorsteuer aufgerechnet werden könnte.

Da der Betrag von € 2.939,82 mit der am Abgabenkonto laut Rückstandsaufgliederung vom 30. November 2006 nach wie vor mit einem Betrag von € 309.916,36 aushaftenden Umsatzsteuer 12/2002 verrechnet worden und nach § 215 Abs. 4 BAO nur ein verbleibendes Guthaben zurückzuzahlen wäre, wäre dem Rückzahlungsantrag schon mangels verbleibenden Guthabens der Erfolg zu versagen gewesen. Die Frage der Rechtmäßigkeit von Buchungen wäre nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.10.1993, 91/15/0077) nicht im Rückzahlungsverfahren, sondern auf Antrag des Abgabepflichtigen im Abrechnungsverfahren (§ 216 BAO) zu klären. In Wirklichkeit bestehe daher ein Streit über die Richtigkeit der Verbuchung auf dem Abgabenkonto. Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.9.1993, 91/15/0103) wäre der angefochtene Bescheid nach seinem materiellen Gehalt einer Deutung als Abrechnungsbescheid zugänglich.

Die Zulässigkeit der Kompensation müsste danach bestimmt werden, ob die aus der Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG resultierende Umsatzsteuerforderung für Dezember 2002 zu den Konkurs- oder Masseforderungen einzuordnen wäre. Entgegen der in der Berufungsbegründung vertretenen Auffassung, wonach diese Umsatzsteuerforderung bloß eine Konkursforderung darstelle, weil die zugrundeliegende Vorsteuer in der Zeit vor Konkursöffnung in Anspruch genommen worden wäre, wäre die insolvenzrechtliche Einordnung von Vorsteuerberichtigungen auf Grund einer Änderung des Verwendungszweckes nach § 12 Abs. 10 UStG danach zu treffen, ob und inwieweit das Verhalten, das die Vorsteuerberichtigung auslöse, vor oder nach der Konkursöffnung gesetzt werde (vgl. VwGH 19.10.1999, 98/14/0143; VwGH 26.9.2000, 99/13/0005; *Beiser*, Fragen zum Spannungsfeld zwischen Insolvenzrecht und Abgabenrecht, ZIK 2001/289; *Kristen*, Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Insolvenzverfahren - Masseforderung oder Konkursforderung, Anmerkung zur Entscheidung des OGH vom 27. 11.1997, 8 Ob 2244/96z, ZIK 1998, 46).

Infolge Vornahme der Berichtigung mit Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Dezember 2002 wäre davon auszugehen, dass das Verhalten, das die Vorsteuerberichtigung ausgelöst hätte, nach der Eröffnung des Ausgleichsverfahrens über das Vermögen des Bw. am

---

12. Oktober 2001 gesetzt worden wäre, sodass die aus der Vorsteuerberichtigung resultierende Nachforderung eine Masseforderung darstelle. Da die Aufrechnung von Masseforderungen gegen Forderungen der Masse nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.4.1993, 92/15/0012) keiner insolvenzrechtlichen Sonderbestimmung unterliege, wäre die Verrechnung der Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2006 in Höhe von € 2.939,82 mit der bescheidmäßig festgesetzten Umsatzsteuerforderung 12/2002 in Höhe von € 326.137,00 zu Recht erfolgt.

Mit Schreiben vom 8. Jänner 2007 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass eingeräumt werde, dass die Berufungsvorentscheidung eine Begründung mit überdurchschnittlicher rechtlicher Qualität enthalten würde. Jedoch könnte der Bw. in zwei wesentlichen Punkten die dort vertretene Rechtsauffassung nicht teilen, nämlich im Bereich des Einflusses der Vornahme der Berichtigung mit Umsatzsteuervoranmeldung 12/2002 und der Qualifizierung, ob es sich beim Berichtigungsbertrag um eine Konkurs- oder Masseforderung handeln würde.

Zur Berichtigung im Zuge der UVA-Prüfung für den Monat Dezember 2002 wäre es gekommen, da der Bw. mit Schreiben vom 18. November 2002 in Erfüllung seiner abgabenrechtlichen Anzeigepflicht Mitteilung gemacht hätte, dass die im seinerzeitigen Eigentum der Gemeinschuldnerin stehende Liegenschaft am 30. Oktober 2002 exekutiv versteigert und der Zuschlag aufgrund des Bescheides der Grundverkehrsbehörde vom 4. Dezember 2002 im Dezember rechtswirksam geworden wäre.

Entgegen der Begründung in der Berufungsvorentscheidung wäre es rechtlich ohne Relevanz, in welchem Monat (für welchen Monat) die Vorsteuerberichtigung gemeldet und gebucht worden wäre. Dies hätte mit der konkursgerichtlichen Qualifikation des Rückforderungsanspruches nichts zu tun.

Zur konkursrechtlichen Qualifikation zeige die Berufungsvorentscheidung richtig die Judikaturdifferenzen zwischen den beiden Höchstgerichten OGH und VwGH auf.

Richtig wäre, dass der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur bejahe, dass es Sache der Konkursgerichte wäre, zu entscheiden, ob eine Abgabenforderung die Qualität einer Masse- oder Konkursforderung hätte, jedoch in den meisten Fällen die Entscheidung selbst treffe und in Vorsteuerberichtigungsfällen gemäß § 12 Abs. 10 UStG in der Regel die Auffassung vertrete, dass es sich um eine Masseforderung handle, wenn die Verwertung der Liegenschaft nach Konkurseröffnung erfolgt wäre.

Dagegen hätte das Bundesministerium für Finanzen zur Bereinigung dieser für die Abwicklung der Praxis untragbaren Situation mit seinem Erlass vom 5. Juni 2000, AÖF 109/2000, ausdrücklich unter Hinweis auf die Judikatur des Obersten Gerichtshofes frühere gegenteilige

Erlässe aufgehoben und sich der Rechtsansicht des OGH angeschlossen. Dieselbe Rechtsansicht vertrete das Ministerium in seinem Erlass Umsatzsteuerrichtlinien vom 22. Dezember 2000, AÖF 233/2000, Rz 2406.

Die Rechtsansicht des Finanzamtes wiederspreche hingegen der in den beiden Erlässen vertretenen Auffassung des Bundesministeriums für Finanzen.

Wie auch im letztgenannten Erlass in der Überschrift „Vorsteuerrückforderung gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994“ ausgedückt, würde es sich um eine Rückforderung einer bereits vor Konkursöffnung bedingt gewährten Abgabengutschrift handeln, sodass der für die Qualifikation des Rückforderungsanspruches maßgebliche Sachverhalt bereits vor Konkursöffnung verwirklicht wäre, da die Vorsteuergutschrift nur bedingt durch das Verbleiben des Wirtschaftsgutes im Vermögen der nunmehrigen Gemeinschuldnerin gewährt worden wäre. Bereits vor Konkursöffnung existiere ein schwebender Anspruch auf Berichtigung bzw. ein bedingter Anspruch auf Rückforderung der Umsatzsteuer, wenn die Behaltepflcht nicht oder nicht zur Gänze erfüllt werde. Wegen der Details verwies der Bw. auf seine Kommentierung im Kommentar zu den Insolvenzgesetzen, *Konecny/Schubert*, § 46 KO, Rz 168.

Der Rückforderungsanspruch gemäß Bescheid vom 20. Februar 2003 stelle daher zur Gänze eine Konkursforderung dar und dürfe nicht mit Forderungen der Konkursmasse, welche Zeiträume nach Konkursöffnung betreffen würden, aufgerechnet werden. Diesfalls wäre nur eine Aufrechnung mit Masseforderungen zulässig.

Falls der Berufung nicht im Wege einer zweiten Berufungsvorentscheidung stattgegeben werde, müsse der Bw., da die Frage der Qualifikation über das anhängige Rückzahlungsbegehren hinausgehe und ansonsten eine Zahlungspflicht für die gesamte Forderung von € 323.479,98 bestehen würde, die Feststellungsklage beim Konkursgericht einbringen, dass es sich bei dieser Abgabenforderung um eine Konkursforderung handeln würde.

Mit Bescheid vom 12. Jänner 2007 wies das Finanzamt ein neuerliches Ansuchen um Rückzahlung des Guthabens aus der Umsatzsteuervoranmeldung November 2006 (Überschuss € 9.919,31) wegen teilweiser Tilgung offener Masseforderungen aus der Umsatzsteuer 12/2002 ab.

Dagegen brachte der Bw. am 24. Jänner 2007 das Rechtsmittel der Berufung ein und verwies auf das hinsichtlich des Vorsteuerguthabens für den Monat Juli 2006 anhängige Berufungsverfahrens, bei dem es um die gleiche Rechtsfrage gehen würde.

### ***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 BAO 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 BAO) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) 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 BAO) auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen.*

*Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erst Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist gemäß § 12 Abs. 10 UStG für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.*

*Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.*

*Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren.*

*Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte.*

Strittig ist, ob die sich aus den Umsatzsteuervoranmeldungen für Juli und November 2006 ergebenden Gutschriften in Höhe von € 2.939,82 sowie € 9.919,31 an den Bw. zurückzuzahlen sind oder entsprechend der Begründung des angefochtenen Bescheides mit der Nachforderung aus der Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für 12/2002 in Höhe von € 326.137,00 zu verrechnen ist.

Die Argumentation des Finanzamtes lautet folgendermaßen:

„Da die Beträge von € 2.939,82 und € 9.919,31 mit der am Abgabenkonto laut Rückstands-aufgliederung vom 30. November 2006 nach wie vor mit einem Betrag von € 309.916,36 aushaftenden Umsatzsteuer 12/2002 verrechnet wurden und nach § 215 Abs. 4 BAO nur ein verbleibendes Guthaben zurückzuzahlen ist, wäre dem Rückzahlungsantrag schon mangels verbleibenden Guthabens der Erfolg zu versagen. 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 Abrechnungsverfahren (§ 216 BAO) zu klären. In Wirklichkeit besteht daher ein Streit über die Richtigkeit der Verbuchung auf dem Abgabenkonto. Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.9.1993, 91/15/0103) ist der angefochtene Bescheid aber nach seinem materiellen Gehalt einer Deutung als Abrechnungsbescheid zugänglich.

Die Zulässigkeit der Kompensation muss danach bestimmt werden, ob die aus der Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG resultierende Umsatzsteuerforderung für Dezember 2002 zu den Konkurs- oder Masseforderungen einzuordnen sind. Entgegen der in der Berufungsgrundbegründung vertretenen Auffassung, wonach diese Umsatzsteuerforderung bloß eine Konkursforderung darstellt, weil die zugrundeliegende Vorsteuer in der Zeit vor Konkursöffnung in Anspruch genommen worden wäre, ist die insolvenzrechtliche Einordnung von Vorsteuerberichtigungen auf Grund einer Änderung des Verwendungszweckes nach § 12 Abs. 10 UStG danach zu treffen, ob und inwieweit das Verhalten, das die Vorsteuerberichtigung auslöst, vor oder nach der Konkursöffnung gesetzt wird (vgl. VwGH 19.10.1999, 98/14/0143; VwGH 26.9.2000, 99/13/0005; *Beiser*, Fragen zum Spannungsfeld zwischen Insolvenzrecht und Abgabenrecht, ZIK 2001/289; *Kristen*, Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Insolvenzverfahren - Masseforderung oder Konkursforderung, Anmerkung zur Entscheidung des OGH vom 27. 11.1997, 8 Ob 2244/96z, ZIK 1998, 46).

Infolge Vornahme der Berichtigung mit Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Dezember 2002 ist davon auszugehen, dass das Verhalten, das die Vorsteuerberichtigung auslöste, nach der Eröffnung des Ausgleichsverfahrens über das Vermögen des Bw. am 12. Oktober 2001 gesetzt wurde, sodass die aus der Vorsteuerberichtigung resultierende Nachforderung eine Masseforderung darstellte. Da die Aufrechnung von Masseforderungen gegen Forderungen der Masse nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 26.4.1993, 92/15/0012) keiner insolvenzrechtlichen Sonderbestimmung unterliegt, erfolgte die Verrechnung der Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2006 in Höhe von € 2.939,82 mit der bescheidmäßigt festgesetzten Umsatzsteuerforderung 12/2002 in Höhe von € 326.137,00 zu Recht.“

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 19.10.1999, 98/14/0143, wie folgt entschieden:

„Die Vorsteuerberichtigung ist nicht dem Gemeinschuldner zuzurechnen, denn dieser hat alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt. Erst die Veräußerung durch den Masseverwalter hat die Berichtigungspflicht begründet. Dies ergibt sich auch aus der Berechnung des Berichtigungsanspruches, weil der Vorsteuerabzug gerade insoweit nicht zurückzuzahlen ist,

als der Gemeinschuldner das Grundstück während eines bestimmten Zeitraumes bestimmgemäß verwendet hat. Nur soweit ein Grundstück nicht bestimmgemäß verwendet wird, ist die Vorsteuer zurückzuzahlen (Hinweis *Ruppe*, UStG-Kommentar, Einf Tz 140, der die Deutung der aus § 12 Abs. 10 UStG folgenden Verpflichtung als bedingten Rückforderungsanspruch des Fiskus als "gekünstelt" bezeichnet; weiters *Kristen*, Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Insolvenzverfahren - Masseforderung oder Konkursforderung?, ZIK 1998, 46 ff). Der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt iSd § 46 Abs. 1 Z 2 KO liegt - entgegen der Auffassung des OGH (Beschluss vom 27.11.1997, 8 Ob 2244/96z) - nicht in der seinerzeitigen Anschaffung des Grundstückes. Die Pflicht zur Berichtigung der Vorsteuer und die daraus resultierende Forderung des Abgabengläubigers beruht vielmehr darauf, dass sich die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, geändert haben. Erst mit der steuerfreien Veräußerung des Grundstückes und nicht schon mit der seinerzeitigen Lieferung wird die Abgabepflicht ausgelöst (Hinweis *Gaigg*, Die Vorsteuer in der Insolvenz, in *Achatz* (Hrsg), Umsatzsteuer in der Insolvenz, 35 ff, insbesondere 43).

Würde die Veräußerung von Liegenschaften vom Gesetzgeber als steuerpflichtiger Umsatz angesehen, wäre die Umsatzsteuerforderung bei Veräußerung durch den Masseverwalter ohne Zweifel als Masseforderung anzusehen. Eine konkursrechtlich unterschiedliche Behandlung je nachdem, ob es sich bei der Forderung nach der steuerrechtlichen Ausformung um die Berichtigung der Vorsteuer oder um die Umsatzsteuer von einer Leistung handelt, wäre sachwidrig (Hinweis *Achatz*, (Hrsg), Umsatzsteuer in der Insolvenz, 151, sowie *Kristen*, Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Insolvenzverfahren - Masseforderung oder Konkursforderung?, ZIK 1998, 46 ff), weil der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt in beiden Fällen in der vom Masseverwalter vorgenommenen Veräußerung des Grundstückes gelegen ist.

Die Qualifizierung der Vorsteuerberichtigung als Konkursforderung könnte zu dem unsachlichen Ergebnis führen, dass die Masse durch Vereinnahmung des vollen Betrages und Entrichtung lediglich der Quote an das Finanzamt auf Kosten des Abgabengläubigers bereichert wäre (Hinweis *Kristen*, Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Insolvenzverfahren - Masseforderung oder Konkursforderung?, ZIK 1998, 46 ff). Ein derartiges Ergebnis kann mit dem Ziel der Bekämpfung der so genannten Massearmut nicht gerechtfertigt werden."

Aus dem Einwand des Bw., dass sowohl der Oberste Gerichtshof als auch das Bundesministerium für Finanzen in zwei Erlässen eine zum Verwaltungsgerichtshof konträre Rechtsposition beziehen, lässt sich nichts gewinnen, da der Unabhängige Finanzsenat nicht an die Rechtsauffassungen der genannten Behörden gebunden ist, wohl aber an die in seinen Erkenntnissen zum Ausdruck gebrachte Rechtsmeinung des Verwaltungsgerichtshofes.

---

Darüber hinaus sind auch zur Frage der konkursrechtlichen Einordnung des Rückforderungsanspruches an vor Konkurseröffnung bezahlter Umsatzsteuer aufgrund einer während des Konkursverfahrens eingetretenen Uneinbringlichkeit einer Forderung des Gemeinschuldners bereits Judikate des Verwaltungsgerichtshofes ergangen. Daraus ergibt sich nämlich, dass im Falle von Umsatzsteuerberichtigungen gemäß § 16 Abs. 1 UStG der die Forderung des Gemeinschuldners unmittelbar auslösende Sachverhalt mit dem Eintritt der Uneinbringlichkeit der Leistungsentgelte verwirklicht wird (VwGH 21.9.2006, 2006/15/0072 und 20.12.2006, 2006/13/0035).

Wie der VwGH aber bereits zum Ausdruck brachte, wäre eine konkursrechtlich unterschiedliche Behandlung je nachdem, ob es sich bei der Forderung nach der steuerrechtlichen Ausformung um die Berichtigung der Vorsteuer oder um die Umsatzsteuer von einer Leistung handelt, sachwidrig.

Da somit der Argumentation des Finanzamtes in allen Punkten beigepflichtet werden muss, ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. März 2007