



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 28. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 24. Jänner 2005 betreffend Rückzahlung (§ 239 BAO) und Abrechnung (§ 216 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Masseverwalter beantragte im Namen der Berufungserberin (Bw.) mit Schriftsatz vom 21. April 2004 die Überweisung der aus der Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 2002 in Höhe von € 668.629,04 resultierenden Gutschrift auf das Konkursanderkonto.

Mit Bescheid vom 24. Jänner 2005 wies das Finanzamt den Antrag auf Rückzahlung mit der Begründung ab, dass auf dem Abgabekonto kein rückzahlbares Guthaben bestehen würde, da das Guthaben aus dem Umsatzsteuerbescheid 2002 mit Konkursforderungen des Finanzamtes gegenverrechnet worden wäre.

Dagegen brachte die Bw. am 28. Februar 2005 die Berufung ein und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Begründend wurde ausgeführt, dass das Guthaben aus dem Umsatzsteuerbescheid 2002 ausschließlich aus Umsatzsteuerkorrekturen entstanden sei, die infolge von Forderungsausfällen von Kunden der Bw. vorgenommen worden wären. Davon würde ein Teil in Höhe von € 629.561,49 die Forderung an die AG betreffen. Dazu vertrete die Bw. die Rechtsansicht, dass die Uneinbringlichkeit dieser Forderungen zumindest zu einem Teil erst nach Konkursöffnung eingetreten wäre, was bedeuten würde, dass diese Umsatzsteuerkorrektur eine Masseforderung der Bw. darstellen

würde und somit nicht mit Konkursforderungen des Finanzamtes gegenverrechnet werden könnte.

Um dies zu untermauern wären zunächst folgende zeitliche Ereignisse wichtig:

Am 28. Juni 2002 wäre das Ausgleichsverfahren über die AG eröffnet worden. Mit Schreiben vom 5. Juli 2002 hätte deren Masseverwalter bekundet, dass der vorgeschlagene 40%ige Ausgleich auf Grund der Prognosen und Unterlagen erfüllbar erschienen wäre. Am 24. Juli 2002 wäre über das Vermögen der Bw. das Konkursverfahren eröffnet worden. Schließlich wäre am 13. März 2003 der Anschlusskonkurs über das Vermögen der AG eröffnet worden.

Aus dieser zeitlichen Abfolge würden sich nach Ansicht der Bw. folgende Konsequenzen ergeben:

Zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung über das Vermögen der Bw. hätte sich die AG bereits im Ausgleich befunden. Zu diesem Zeitpunkt hätte die Bw. aber damit rechnen können, dass zumindest 40% der Forderung an die AG einbringlich wären. Die 60% wären somit zu diesem Zeitpunkt bereits als uneinbringlich zu betrachten, die darauf entfallende Umsatzsteuer wäre daher mit Konkursforderungen des Finanzamtes gegenzuverrechnen.

Hingegen wären die restlichen 40% der Forderung an die AG, auf die immerhin ein Umsatzsteuerbetrag von € 251.824,60 entfallen würde, aber erst mit der Konkurseröffnung über die AG uneinbringlich geworden. Dieser Teilbetrag dürfe daher nach der Rechtsmeinung der Bw. keinesfalls mit Konkursforderungen des Finanzamtes gegenverrechnet werden. Dieser Betrag wäre vielmehr an den Masseverwalter der Bw. zurückzuzahlen. Diese Rechtsansicht würde auch im Kommentar *Scheiner/Kolacny/Caganek* zur Mehrwertsteuer 1994 in TZ 88 zu § 16 Abs. 3 UStG vertreten werden.

Die Rückzahlung dieses Teiles der Mehrwertsteuer wäre auch deshalb begründet, da die Bw. bis zur Konkurseröffnung sämtliche Umsatzsteuerbeträge termingerecht entrichtet hätte und somit auch die Mehrwertsteuer, die auf die Forderung an die AG entfallen würde. Was die Mehrwertsteuerrückverrechnung aus den restlichen Forderungen in Höhe von € 39.067,51 anbelangen würde, wäre festzuhalten, dass der Masseverwalter nach Konkurseröffnung die entsprechenden Forderungen eingemahnt hätte, wobei sich aber herausgestellt hätte, dass diese uneinbringlich wären. Somit wären auch dieser Betrag in die Masse zurückzuzahlen, da sich eben die Uneinbringlichkeit erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens herausgestellt hätte.

Die Bw. stellte daher den Antrag, den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass aus dem Guthaben aus dem Umsatzsteuerbescheid 2002 in Höhe von € 668.629,04 lediglich für einen Betrag von € 377.736,93 eine Rückzahlung vom Finanzamt abgelehnt werde, da

dieser Betrag mit den Konkursforderungen des Finanzamtes gegenzuverrechnen wäre. Für den Differenzbetrag von € 290.892,11 wäre demzufolge dem Antrag des Masseverwalters vom 23. April 2004 auf Rückzahlung stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 213 Abs. 1 BAO ist bei den von derselben Abgabenbehörde wiederkehrend zu erhebenden Abgaben grundsätzlich für jeden Abgabepflichtigen die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen Gutschriften) in laufender Rechnung zusammengefasst zu verbuchen.

Gemäß § 214 Abs. 1 BAO sind in den Fällen einer zusammengefassten Verbuchung der Gebarung Zahlungen und sonstige Gutschriften, soweit im Folgenden nicht anderes bestimmt ist, auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen; an die Stelle des Fälligkeitstages hat der davon abweichende zuletzt maßgebliche gesetzlich zustehende oder durch Bescheid zuerkannte Zahlungstermin zu treten. Haben mehrere Abgabenschuldigkeiten denselben Fälligkeitstag oder denselben davon abweichenden Zahlungstermin und reicht ein zu verrechnender Betrag zur Tilgung aller gleichzeitig zu entrichtenden Abgabenschuldigkeiten nicht aus, so hat die Verrechnung bei demselben Zahlungstermin auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten und bei demselben Fälligkeitstag auf die früher verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu erfolgen. Die Verbuchung von Abgabenschuldigkeiten ist ohne unnötigen Aufschub und in einer von sachlichen Gesichtspunkten bestimmten Reihenfolge vorzunehmen.

Gemäß § 215 Abs. 1 BAO ist ein sich aus der Gebarung gemäß § 213 BAO unter Außerachtlassung von Abgaben, deren Einhebung ausgesetzt ist, ergebendes Guthaben eines Abgabepflichtigen zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei derselben Abgabenbehörde hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

Gemäß § 215 Abs. 4 BAO sind Guthaben, soweit sie nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 BAO zurückzuzahlen oder unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zu Gunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.

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

Bestehen zwischen einem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde Meinungsverschiedenheiten, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, so hat gemäß § 216 BAO die Abgabenbehörde darüber auf Antrag zu entscheiden (Abrechnungsbescheid).

Ein Guthaben im Sinne des § 215 BAO stellt sich als Ergebnis der Gebarung auf dem Abgabenkonto dar, wobei in den Fällen der zusammengefassten Verbuchung der Gebarung nach § 214 Abs. 1 BAO Zahlungen und sonstige Gutschriften zunächst grundsätzlich auf die dem Fälligkeitstag nach ältesten verbuchten Abgabenschuldigkeiten zu verrechnen sind.

Strittig ist, ob die aus der Berichtigung der Umsatzsteuer resultierende Gutschrift von € 668.629,04 antragsgemäß an die Bw. zurückzuzahlen ist. Da infolge der Verrechnung dieser Gutschrift mit den am Abgabenkonto in Höhe von € 2.263.492,11 aushaftenden Ver-

bindlichkeiten weder zum Zeitpunkt der Antragstellung noch derzeit ein rückzahlbares Guthaben im Sinne des § 215 BAO ausgewiesen wurde bzw. wird, war dem Rückzahlungsantrag schon deswegen der Erfolg zu versagen gewesen.

In Wahrheit besteht ein Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto der Bw. Ein derartiger Streit ist aber nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht in einem Verfahren nach § 239 Abs. 1 BAO, sondern in einem solchen nach § 216 BAO auszutragen (VwGH vom 25.2.1997, 93/14/0143). Da strittig ist, ob eine Kompensation der Gutschrift aus der Berichtigung der Umsatzsteuer mit diese übersteigenden Konkursforderungen zulässig ist, andernfalls ein Rückzahlungsanspruch zu Recht bestünde, ist der angefochtene Bescheid nach seinem materiellen Gehalt einer Deutung als Abrechnungsbescheid im Sinne des § 216 BAO zugänglich (VwGH 14.9.1993, 91/15/0103).

Es war daher zu prüfen, ob eine konkursrechtliche Verrechnungsbestimmung zur Anwendung gelangen könnte, da im Konkurs- oder Ausgleichsverfahren den Aufrechnungsvorschriften von Konkurs- und Ausgleichsordnung Vorrang vor den Verrechnungsvorschriften des § 214 BAO zukommt (VwGH 26.4.1993, 92/15/0012).

Nach § 19 Abs. 1 KO brauchen Forderungen, die zur Zeit der Konkursöffnung bereits aufrechenbar waren, im Konkurs nicht geltend gemacht werden. Nach Abs. 2 wird die Aufrechnung dadurch nicht ausgeschlossen, dass die Forderung des Gläubigers zur Zeit der Konkursöffnung noch bedingt oder betagt war.

Die Aufrechnung ist gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz KO unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkursöffnung Schuldner der Konkursmasse geworden oder wenn die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst nach der Konkursöffnung erworben worden ist. Gemäß Abs. 3 können jedoch Ansprüche aufgerechnet werden, die nach der Konkursöffnung entstehen oder wieder auflieben.

Gemäß § 46 Abs 1 KO sind Masseforderungen unter anderem die Kosten des Konkursverfahrens (Z 1), alle Auslagen, die mit der Erhaltung, Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse verbunden sind sowie alle die Masse treffenden Steuern, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird (Z 2).

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert, so haben gemäß § 16 Abs. 1 UStG der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Zeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgelts eingetreten ist.

Gemäß § 16 Abs. 3 UStG gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist.

Dem Einwand der Bw., dass die Uneinbringlichkeit der Forderungen, die zufolge der vorgenommenen Berichtigung zu dem zur Rückzahlung beantragten Guthaben geführt hätte, zumindest zu einem Teil erst nach Konkursöffnung eingetreten wäre, was bedeuten würde, dass diese Umsatzsteuerkorrektur eine Masseforderung der Bw. darstellen würde und somit

nicht mit Konkursforderungen des Finanzamtes gegenverrechnet werden könnte, muss entgegengehalten werden, dass Masseforderungen gemäß § 46 Abs. 1 KO typischerweise auf der Grundlage von Dispositionen und Handlungen des Masseverwalters nach Konkurs-eröffnung entstehen. Eine umsatzsteuerlich relevante Disposition des Masseverwalters 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 soche ist auch die Entgeltskorrektur zufolge Uneinbringlichkeit 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 Konkursmasse auf Grund einer Umsatzsteuerberichtigung gemäß § 16 Abs. 1 und 3 UStG kommt es daher entgegen der Ansicht der Bw. nicht darauf an, wann die Rechnungsforderung uneinbringlich wurde, sondern ausschließlich auf den Zeitpunkt der Ausführung der seinerzeitigen Lieferung oder sonstigen Leistung (*Werndl*, Insolvenz 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 Anspruchs (VwGH vom 21.10.1993, 91/15/0077).

Grundsätzlich gilt im Insolvenzverfahren, dass der Zeitpunkt der Entstehung des Guthabens auf dem Abgabenkonto 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 Abgabe-

pflichtigen 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 verwirklich 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).

Grundsätzlich ist zwar die Berichtigung der Umsatzsteuer wegen Uneinbringlichkeit von Forderungen des Gemeinschuldners in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat vorzunehmen, in dem der Berichtigungstatbestand eingetreten ist. Jedoch lässt sich aus dem Vorbringen der Bw., dass die Aufrechnung gemäß § 20 Abs. 1 KO unzulässig gewesen sei, da zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung über das Vermögen der Bw. die Uneinbringlichkeit der Forderungen an die AG auf Grund des bereits eröffneten Ausgleichsverfahrens lediglich zu 60% gegeben gewesen wäre und die Abgabenbehörde daher erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden wäre, 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 berichtet, 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*).

Der die Rechtsansicht der Bw. bestätigenden Meinung im Kommentar *Scheiner/Kolacny/Caganek* zur Mehrwertsteuer 1994 in TZ 88ff. zu § 16 Abs. 3 UStG kann sich der Unabhängige Finanzsenat aus den dargestellten Gründen daher nicht anschließen.

Auch der Einwand der Bw., dass bis zur Konkurseröffnung sämtliche Umsatzsteuerbeträge termingerecht entrichtet worden wären, geht ins Leere, da für die Verrechnung nicht

vorausgesetzt wird, dass die Umsatzsteuergutschriften lediglich mit den aushaftenden Umsatzsteuerforderungen aus demselben Rechtsgeschäft vorgenommen werden könnten. Somit ist eine Verrechnung auch mit anderen Umsatzsteuernachforderungen oder anderen Abgaben, wie Einkommen- oder Körperschaftsteuer, Lohnabgaben etc. zulässig.

Da der Rückforderungsanspruch bereits vor Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Gemeinschuldnerin entstanden ist und entgegen der Ansicht der Bw. die Abgabenbehörde als Konkursgläubiger hinsichtlich des Rückforderungsanspruches aus der Berichtigung der Umsatzsteuer nicht erst nach Konkureröffnung Schuldner der Konkursmasse wurde, stand 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).

Die Gebarung der Abgabenbehörde erster Instanz auf dem Konto der Bw. ist daher richtig erfolgt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Jänner 2006