



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ludwig Kreil und die weiteren Mitglieder Mag. Alfred Zinöcker, Dr. Ernst Grafenhofer und Mag. Waltraud Schirz im Beisein der Schriftführerin Veronika Schauer über die Berufung der T-GmbH, vertreten durch P, vom 21. Juni 2004 gegen den Abrechnungsbescheid gemäß § 216 BAO des Finanzamtes Linz, vertreten durch R, vom 24. Mai 2004 zu StNr. 000/0000, nach der am 22. Juni 2005 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben, und festgestellt, dass nur die Verrechnung von Umsatzsteuerrückforderungsansprüchen in Höhe von 149.621,00 € (Umsatzsteuer 10/2002) und 392.144,09 € (Umsatzsteuer 11/2003) mit Konkursforderungen rechtmäßig war.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Über das Vermögen der Berufungswerberin wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 28.1.2002 das Konkursverfahren eröffnet.

In der Niederschrift vom 28.11.2002 über das Ergebnis einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung wurde unter Tz. 2 a festgehalten, dass eine Umsatzsteuerberichtigung in Höhe von 219.700,00 € erforderlich sei. Die Umsatzsteuerkorrektur werde im Massezeitraum Oktober 2002 wegen teilweiser Uneinbringlichkeit von Lieferforderungen gegen in einer Liste angeführte Unternehmen vorgenommen. Der Masseverwalter sowie der steuerliche Vertreter

würden darauf aufmerksam gemacht, dass bei den diesbezüglichen Debitoren analog eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen sei.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ am 10.12.2002 einen entsprechenden Festsetzungsbescheid.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 19.12.2002 wurde der am 2.12.2002 im Insolvenzverfahren der Berufungswerberin angenommene Zwangsausgleich gerichtlich bestätigt. Die Konkursgläubiger erhielten eine 21,5 %-ige Quote, zahlbar binnen vier Wochen nach Annahme des Zwangsausgleichsvorschlages, nicht vor Rechtskraft der Aufhebung. Mit weiterem Beschluss vom 17.2.2003 wurde das Konkursverfahren gemäß § 157 Abs. 1 KO aufgehoben.

In einer weiteren Umsatzsteuer-Sonderprüfung vom 13.11.2003 stellte der Prüfer fest, dass die im Rahmen der Prüfung vom 28.11.2002 vorgenommene Umsatzsteuerkorrektur für einen Teil der Forderungen zu Unrecht erfolgt sei. Die mit 219.700,00 € angenommene Umsatzsteuerberichtigung sei um 29.100,00 € auf 190.600,00 € zu reduzieren.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen, nahm am 27.11.2003 das Verfahren zur Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für Oktober 2002 wieder auf, und erließ einen entsprechend abgeänderten Festsetzungsbescheid.

In einer Umsatzsteuervoranmeldung für November 2003 machte die Berufungswerberin einen Überschuss in Höhe von 499.720,24 € (berichtigte Umsatzsteuer 499.546,61 €; Vorsteuer 173,63 €) geltend.

Über Aufforderung des Finanzamtes wurden dazu mit Fax-Mitteilung vom 26.1.2004 ein Forderungskaufvertrag vom 16.10.2002, abgeschlossen zwischen dem Masseverwalter der Berufungswerberin als deren Vertreter (Verkäufer) und der Fa. P-GmbH (Käuferin) vorgelegt. Vom Verkäufer würden Forderungen gegen in einer Beilage näher bezeichnete Unternehmungen in einem Gesamtumfang von 6.503.716,95 € betrieben. Diese Unternehmungen seien nicht in der Lage, die Forderungen zur Gänze zu dotieren. Die Forderungen würden um einen Kaufpreis von 1.600.000,00 € an die Käuferin verkauft.

Weiters wurde ein Schreiben vom 30.11.2003 vorgelegt, demzufolge von der Käuferin hinsichtlich Teilstforderungen in Höhe von 3.971.557,59 € ein gänzlicher Forderungsverzicht ausgesprochen wurde.

Die Ermittlung der berichtigten Umsatzsteuer wurde wie folgt dargestellt:

Gesamtforderung	3.971.557,59
davon Forderung ohne Umsatzsteuer	-224.958,00
	3.746.599,59
netto	3.122.166,32

20 % USt	624.433,26
abzüglich Wertberichtigung lt. BP UVA 10/2002	-124.886,65
Berichtigungsbetrag § 16 UStG	499.546,61

Vom Finanzamt wurden die berichtigte Umsatzsteuer 10/2002 in Höhe von ursprünglich 219.700,00 € und die gesamte Gutschrift aus der Umsatzsteuervoranmeldung 11/2003 in Höhe von 499.720,24 € mit Konkursforderungen verrechnet.

Mit Eingabe vom 21.4.2004 wurde die Zulässigkeit dieser Aufrechnung bestritten und die Erlassung eines Abrechnungsbescheides beantragt.

Im Abrechnungsbescheid vom 24.5.2004 stellte das Finanzamt fest, dass die Verrechnung der beiden genannten Gutschriften mit Konkursforderungen rechtmäßig gewesen sei, und dadurch Konkursforderungen im Ausmaß von 719.420,24 € getilgt worden wären. Das Finanzamt vertrat unter Hinweis auf die Bestimmung des § 19 KO die Ansicht, dass es bei der Beurteilung der Frage, ob die Aufrechnung zulässig sei, darauf ankomme, ob im Zeitpunkt der Konkurseröffnung jener Sachverhalt bereits verwirklicht worden sei, der die Forderung bzw. Gegenforderung auslöse. Die Frage, welcher Sachverhalt welche Abgaben auslöse (steuerbares Verhalten), sei nach dem Abgabenrecht zu beantworten. Der Zeitpunkt der Festsetzung der Abgaben, die Fälligkeit und die Entstehung der Steuerschuld (§ 4 BAO) sei bei der Beurteilung der Aufrechenbarkeit nach § 19 Abs. 2 KO grundsätzlich unbeachtlich (Beiser, ZIK 2001, 289). Im Falle der nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage sei für die aus der Berichtigung entstehende sonstige Gutschrift bzw. Nachforderung maßgeblich, wann die zu Grunde liegende Lieferung oder Leistung ausgeführt worden sei (Kristen, ZIK 1998/96; Beiser, ZIK 2001, 289). Liege dieser Zeitpunkt vor Konkurseröffnung, dann sei auch bezüglich der Qualifikation der Berichtigung dieser Zeitpunkt entscheidend. Gleich sei die Rechtslage, wenn es zu einer Umsatzsteuer- bzw. Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG komme. Auch hier könne nur der Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung ausschlaggebend sein, der der Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer zugrunde liege. Nicht zuletzt lasse der im § 16 UStG verwendete Ausdruck "Änderung der Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz" darauf schließen, dass die Änderung auf einen bereits (vor Konkurseröffnung) verwirklichten steuerpflichtigen Sachverhalt Bezug nehme und kein neuer die Steuerpflicht auslösender Sachverhalt gesetzt werde. Es handle sich lediglich um eine "Berichtigung" eines bereits bestehenden Umsatzsteuer- bzw. Vorsteueranspruches im Sinne der Berücksichtigung der nachträglich eingetretenen Uneinbringlichkeit der Forderung bzw. Verbindlichkeit (vgl. OGH 25.2.2000, 8 Ob 144/99f, ZIK 2000/72). Auf Grund dieser Rechtslage ergebe sich, dass die gegenständlichen Gutschriften, die auf Grund von Umsatzsteuerberichtigungen für Rechnungen, die vor Konkurseröffnung ausgestellt worden

seien und somit vor Konkurseröffnung erbrachte sonstige Leistungen abrechneten, mit Konkursforderungen aufgerechnet werden könnten.

In der gegen diesen Bescheid mit Schriftsatz vom 21.6.2004 erhobenen Berufung wurde ausgeführt, dass die Umsatzsteuerschuld gemäß § 19 Abs. 2 UStG mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht wurde, entstehe. Gemäß § 19 Abs. 4 UStG entstehe bei Berichtigung der Entgelte die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Berichtigung vorzunehmen sei. Gleichartiges gelte auch für Vorsteuerbeträge. Da somit die Umsatzsteuer 10/2002 frühestens mit Ablauf Oktober 2002, die Umsatzsteuer für 11/2003 frühestens mit November 2003 fällig werden konnte, liege eine wesentliche Voraussetzung der Aufrechnung, nämlich das Vorliegen der Forderung bei Konkurseröffnung nicht vor. Auch die in § 19 Abs. 2 KO mögliche Aufrechnungslage für betagte oder bedingte Forderungen könne im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung kommen, da Umsatzsteuervorgänge aus Oktober 2002 bzw. November 2003 eben nicht bereits zum "18. Jänner 2002" (richtig: 28.1.2002) verwirklicht sein könnten. Der Abrechnungsbescheid sei demzufolge insoweit unrichtig, als die Voraussetzung für das Vorliegen einer aufrechenbaren Gegenforderung zum 28.1.2002 nicht gegeben sei. Es werde beantragt, die Berufung dem Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 BAO zur Entscheidung vorzulegen. Weiters werde gemäß § 284 Abs. 1 BAO eine mündliche Verhandlung beantragt.

In einer an das Finanzamt Linz gerichteten Eingabe des ehemaligen Masseverwalters im Insolvenzverfahren der Berufungswerberin vom 3.11.2004, die auch dem unabhängigen Finanzsenat zur Kenntnis gebracht wurde, führte dieser aus, dass durch Annahme der Zwangsausgleichsquote die gänzliche Entschuldung des Unternehmens erfolgt sei. Die im Abrechnungsbescheid vom 24.5.2004 vorgenommene "Neufestsetzung" der Umsatzsteuerverbindlichkeit in Höhe von insgesamt 719.420,24 € bewirke ein quasi widerrechtliches Neuaufleben der seinerzeit im Konkurs angemeldeten Konkursquote, die in Folge der Quotenausschüttung bereits längst getilgt worden sei. Nach ständiger Judikatur bedeute die Annahme der Quote automatisch auch den Verzicht auf darüber hinausgehende Ansprüche sowie weiters auch den Verzicht auf darüber hinausgehende Sicherungen, jedenfalls aber sicherlich auch den Verzicht, die bereits erloschene Konkursforderung durch "Neufestsetzungen" in ungebührlicher Höhe wieder aufleben zu lassen. Dies bedeute eine dramatische Bevorzugung des Finanzamtes, die nicht hingenommen werden könne.

In einem Antwortschreiben vom 18.11.2004 teilte das Finanzamt dem Masseverwalter mit, dass sein Vorbringen bei einer eventuellen Entscheidung des Finanzamtes berücksichtigt werde. Eine Schädigung der Masse sei für das Finanzamt nicht erkennbar.

In der am 22. Juni 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde im Wesentlichen ergänzend ausgeführt, dass im Zeitpunkt der Konkursöffnung die der Umsatzsteuerberichtigung zugrunde liegenden Forderungen der Berufungswerberin noch nicht uneinbringlich gewesen wären. Die Berufungswerberin habe Handys um den Industrieabgabepreis gekauft und an die P-AG (Vertriebsgesellschaft) weiterverkauft. Diese Handys seien dann an die Endkunden um einen Preis zwischen 0,00 € und 1,00 € verkauft worden. Die Differenz sei von den Netzbetreibern (A1, One etc.) bezahlt worden. Der Endkunde habe sich bei Abschluss des Vertrages bei A1 verpflichtet, eine bestimmte Zeit ausschließlich dieses Netz zu benutzen. Aus dieser Abschlussverpflichtung sei es wirtschaftlich für den Handybetreiber offensichtlich rentabel, dem Handelsbetrieb, also dem Vertriebsnetz, dieses Handy zu bezahlen. Die Bezahlung der Handys sei im Schnitt ein bis zwei Monate später erfolgt. Die Berufungswerberin habe daher, weil sie die Weiterverrechnung der eingekauften Handys, aber auch die Weitergutschrift der einlangenden Provisionsabrechnungen von den Netzbetreibern an die P-AG vorgenommen habe, eine relativ große Forderungsposition gegenüber der P-AG gehabt, die allerdings im Zeitpunkt der Konkursöffnung unter der "Auflage", dass das Geschäft weitergeht, hundertprozentige Werthaltigkeit gehabt hätte, weil die Netzbetreiber, wenn der Markt weitergelaufen wäre, ja 100 % bezahlt hätten. Der Masseverwalter habe diese Forderungen allein deshalb um nur 20 % verkauft, da er nicht die Einbringlichkeit der Forderung im Auge gehabt habe, sondern für ihn einzig entscheidend gewesen sei, wie viel Geld er brauche, um den Zwangsausgleich durchzubringen. Daher sei der Betrag, den der Masseverwalter für den Verkauf der Forderungen bekommen habe, nicht ident mit dem wahren wirtschaftlichen Wert der Forderung gewesen.

Weiters verwies die Berufungswerberin darauf, dass Konkursrecht dem Abgabenrecht vorgehe. Der Aufrechnung stünde daher der bereits rechtskräftig abgeschlossene und erfüllte Zwangsausgleich entgegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 216 BAO idF BGBI I 180/2004 ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Geburung (§ 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.

Der Abrechnungsbescheid dient ganz allgemein dem Abspruch über die Richtigkeit der Geburung auf dem Abgabenkonto (zB VwGH 26.5.1997, 96/17/0335; VwGH 30.4.2003,

2002/16/0245), und kommt insbesondere bei Meinungsverschiedenheiten über die Verrechnung von Gutschriften in Betracht (Ritz, BAO², § 216 Tz 2 mit Judikaturnachweisen).

Im Abrechnungsverfahren ist dagegen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht die Richtigkeit der Abgabenfestsetzung zu prüfen (Ritz, a.a.O., § 216 Tz 4 mit Judikaturnachweisen). Über die Frage der Rechtmäßigkeit einer Abgabenfestsetzung (auch einer Selbstbemessung) kann keinesfalls im Verfahren nach § 216 BAO, sondern nur im Festsetzungsverfahren entschieden werden. Dasselbe gilt bei Gutschriften (Stoll, BAO, 2315 mwN).

Im gegenständlichen Verfahren ist daher die Richtigkeit der bei der Berufungswerberin vorgenommenen Umsatzsteuerkorrekturen gemäß § 16 Abs. 3 UStG genau so wenig zu prüfen wie die Frage, ob diese zum richtigen Zeitpunkt vorgenommen wurde, oder die Frage, ob beim Leistungsempfänger zu Recht eine korrespondierende Vorsteuerkorrektur durchgeführt wurde. Im Abrechnungsverfahren ist vielmehr von der Richtigkeit der Abgabenforderungen bzw. Rückforderungsansprüche auszugehen.

Im vorliegenden Fall ist daher allein die Rechtsfrage zu klären, ob das Finanzamt die Ansprüche der Berufungswerberin auf Rückerstattung der berichtigten Umsatzsteuern ungeachtet des bereits abgeschlossenen Zwangsausgleiches mit Konkursforderungen aufrechnen durfte.

Gemäß § 19 Abs. 1 KO brauchen Forderungen, die zur Zeit der Konkurseröffnung bereits aufrechenbar waren, im Konkurs nicht geltend gemacht zu werden.

Die Aufrechnung wird dadurch nicht ausgeschlossen, dass die Forderung des Gläubigers oder des Gemeinschuldners zur Zeit der Konkurseröffnung noch bedingt oder betagt war (§ 19 Abs. 2 KO).

Für die Abgrenzung zwischen Abgabenmasse- und Abgabenkonkursforderungen ist nach einheitlicher Lehre und Rechtsprechung der Zeitpunkt der Verwirklichung des die Abgabenpflicht auslösenden Sachverhaltes maßgebend. Gleiches gilt auch für "negative Abgabenansprüche", also etwa Rückforderungsansprüche nach § 16 Abs. 3 UStG. Die insolvenzrechtliche Beurteilung hat somit danach zu erfolgen, inwieweit zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung durch bereits verwirklichte Sachverhalte ein begründeter Vermögensanspruch des Steuergläubigers (bei Abgabenforderungen) oder des Abgabepflichtigen (bei Rückforderungsansprüchen) bestanden hat.

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 19 Abs. 2 Z 1 UStG für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung

ausgeführt worden ist (Sollbesteuerung). Bemessungsgrundlage ist gemäß § 4 UStG das Entgelt.

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert, so haben 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 (§ 16 Abs. 1 UStG).

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

Durch diese Bestimmungen wird gewährleistet, dass der Unternehmer auch bei der Sollbesteuerung letzten Endes nur jenes Entgelt zu versteuern hat, das ihm tatsächlich zugeflossen ist.

Der Unternehmer muss bei der Sollbesteuerung also die Umsatzsteuer auch dann an das Finanzamt abführen, wenn er das Entgelt (einschließlich der darauf entfallenden Umsatzsteuer) für die erbrachte Leistung noch nicht erhalten hat. Diese Abgabenforderung des Finanzamtes ist aber in dem Sinne bedingt, dass bei Eintritt der Uneinbringlichkeit des Entgeltes der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer zurückfordern kann. Anders ausgedrückt: Bei der Sollbesteuerung hat der Unternehmer, der das Entgelt für die erbrachte Leistung noch nicht erhalten hat, die Umsatzsteuer aber dennoch an das Finanzamt abführen muss, einen bedingten Rückforderungsanspruch gegenüber dem Finanzamt. Tritt die Bedingung (Uneinbringlichkeit des Entgeltes) ein, kann er die Umsatzsteuer gemäß § 16 Abs. 3 UStG berichtigen und zurückfordern. Gleichzeitig mit dem Abgabenanspruch entsteht daher in diesen Fällen auch der bedingte Rückforderungsanspruch.

Eine solche Umsatzsteuerberichtigung ist zwar gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 UStG für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Berichtigt wird aber dabei dennoch nicht die Umsatzsteuer, die im Monat der Vornahme der Berichtigung angefallen ist, da hinsichtlich dieser Umsatzsteuer ja kein Berichtigungsbedarf besteht, sondern in Wahrheit die sich als unrichtig erweisende ursprüngliche Umsatzsteuer, die der Unternehmer ungeachtet des noch nicht zugeflossenen Entgeltes zu leisten hatte. Der Gesetzgeber spricht im § 16 Abs. 1 UStG ausdrücklich davon, dass *der für den ausgeführten Umsatz geschuldete Steuerbetrag* berichtigt wird.

Zu Recht verwies das Finanzamt darauf, dass nicht zuletzt der im § 16 UStG verwendete Ausdruck "Änderung der Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz" darauf schließen lasse, dass die Änderung auf einen bereits (vor Konkursöffnung) verwirklichten steuerpflichtigen Sachverhalt Bezug nehme und kein neuer die Steuerpflicht auslösender Sachverhalt gesetzt werde. Es liegt daher lediglich eine "Berichtigung" eines bereits

bestehenden Umsatzsteuer- bzw. Vorsteueranspruches im Sinne der Berücksichtigung der nachträglich eingetretenen Uneinbringlichkeit der Forderung bzw. Verbindlichkeit vor.

Eine Änderung der Bemessungsgrundlage - und als solche ist auch die Entgeltskorrektur zufolge Uneinbringlichkeit zu verstehen - vermag also die bereits erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung keinesfalls wieder rückgängig zu machen. Es wird lediglich die Gegenleistung betragsmäßig korrigiert, was jedoch auf den Steuergegenstand als solchen ohne Einfluss bleibt. Für die insolvenzrechtliche Beurteilung des Rückforderungsanspruches auf Grund einer Umsatzsteuerberichtigung gemäß § 16 Abs. 1 und 3 UStG kommt es daher nicht darauf an, wann die Rechnungsforderung uneinbringlich wurde, sondern ausschließlich auf den Zeitpunkt der Ausführung der seinerzeitigen Lieferung oder sonstigen Leistung. Auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes 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 ebenfalls nicht an. Mit dem Bescheid wird vielmehr lediglich die Durchsetzbarkeit des Anspruches gegenüber der Abgabenbehörde bewirkt, nicht aber das Entstehen des Anspruches. 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. Die Abgabenansprüche der Behörde ebenso wie die Rückforderungsansprüche des Abgabepflichtigen entstehen vielmehr unabhängig vom Willen des Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde bereits mit der Realisierung eines gesetzlichen Tatbestandes, nämlich im Zeitpunkt, in dem ein gesetzlicher Tatbestand verwirklicht 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. Bei der konkursrechtlichen Beurteilung einer Umsatzsteuergutschrift, die auf Grund einer Berichtigung gemäß § 16 Abs. 1 UStG entstanden ist, liegt der dafür maßgebliche Sachverhalt im Leistungsaustausch. Liegt der Leistungsaustausch vor der Konkurseröffnung und führt die nachträgliche Entgeltsminderung während des Konkursverfahrens zu einer sonstigen Gutschrift, dann ist diese nicht nach dem Zeitpunkt der Entgeltsminderung, sondern nach Maßgabe des Zeitpunktes der Ausführung des Umsatzes des Gemeinschuldners als

Konkursgutschrift einzustufen. 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. Wird somit eine Umsatzsteuer berichtigt, welche Konkursforderungen betrifft, kann das durch die Berichtigung entstehende Guthaben bzw. die sonstige Gutschrift nur mit Konkursforderungen kompensiert werden (UFS 25.1.2005, RV/0359-W/04 mwN).

Für die Annahme eines bedingten Rückforderungsanspruches spricht ferner, dass auch der Vorsteuerabzug auf Basis des vereinbarten Entgelts im Hinblick auf die Berichtigungsvorschrift des § 16 Abs. 1 UStG als bedingter Anspruch interpretiert wird (Kristen, ZIK 1998, 46). Der Leistungsbezug ist das für den Vorsteuerabzug entscheidende umsatzsteuerbare Verhalten des Leistungsempfängers. Liegt der Leistungsbezug vor der Konkurseröffnung, so ist die Minderung der Vorsteuer auch dann als Konkursforderungen einzustufen, wenn Umsatzsteuer und Vorsteuer nach § 16 UStG erst für Veranlagungszeiträume nach der Konkurseröffnung berichtet werden (Beiser, ZIK 2001/289 mit Hinweisen auf Werndl, ÖStZ 1983, 86 ff; Mohr in Achatz [Hrsg], Umsatzsteuer in der Insolvenz [1998], 29; Kofler-Kristen, Insolvenz und Steuern, 2. Auflage, [2000], 14). Auch der Oberste Gerichtshof nahm in den Fällen einer Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 UStG an, dass es sich beim vermögensrechtlichen Anspruch aus dem Titel der Vorsteuer um einen bedingten Anspruch handle (OGH 27.11.1997, 8 Ob 2244/96z, OGH 25.2.2002, 8 Ob 144/99f). Gleiches gilt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates auch für die Berichtigung der Umsatzsteuer gemäß § 16 UStG (vgl. die bereits zitierte Entscheidung UFS 25.1.2005, RV/0359-W/04; ebenso UFS 15.7.2004, RV/0174-G/04). Im Fall der nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage ist daher für die aus der Berichtigung entstehende sonstige Gutschrift bzw. Nachforderung maßgeblich, wann die zu Grunde liegende Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt wurde (Fischerlehner, ÖStZ 2002/678).

Nicht entscheidend ist dagegen, wann die Uneinbringlichkeit tatsächlich eingetreten ist. Würde man hier der Rechtsansicht der Berufungswerberin folgen, und auf den Zeitpunkt abstehen, in dem die Uneinbringlichkeit der Forderung endgültig feststeht, würde dies etwa für die Berichtigung von Vorsteuern des Gemeinschuldners Folgendes bedeuten: im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens steht der Umfang des Forderungsausfalles für den Gläubiger, der vor Konkurseröffnung an den nunmehrigen Gemeinschuldner eine Lieferung oder sonstige Leistung erbracht hat, noch nicht fest. Selbst wenn ein Zwangsausgleich angestrebt wird, bedeutet dies nicht, dass nur die gesetzliche Mindestquote von 20 % erzielt werden kann. In der Praxis gibt es immer wieder Fälle, in denen eine wesentlich höhere Quote erreicht wird, die sich in Einzelfällen sogar der Ausgleichsquote von 40 % nähert, oder diese gar übersteigt. Auch im gegenständlichen Fall wurde eine höhere Quote als die

gesetzliche Mindestquote von 20 % erzielt. Das Ausmaß der Uneinbringlichkeit steht daher erst im Zeitpunkt des Abschlusses des Insolvenzverfahrens endgültig fest. Wenn daher das Feststehen der Uneinbringlichkeit Teil des den Rückforderungsanspruch auslösenden Sachverhaltes wäre, der für die Abgrenzung zwischen Abgabenmasse- und Abgabenkonkursforderung maßgebend ist, wäre die vom Gemeinschuldner rückverrechnete Vorsteuer immer eine Masseforderung des Finanzamtes. Dies widerspricht nicht nur der einhelligen Lehre und Rechtsprechung, sondern würde in der Praxis den Abschluss jedes Zwangsausgleiches verhindern, da regelmäßig der Großteil der Masse an den Abgabengläubiger fließen würde.

Richtigerweise liegt daher bei einer Umsatzsteuergutschrift, die auf Grund einer Berichtigung gemäß § 16 Abs. 1 und 3 UStG entstanden ist, der für die insolvenzrechtliche Einordnung maßgebliche Sachverhalt bereits im Leistungsaustausch. Im gegenständlichen Fall wurden die Lieferungen und sonstigen Leistungen, deren Entgelte später uneinbringlich wurden, von der Berufungswerberin vor Konkurseröffnung ausgeführt. Es entstanden daher auch bereits vor Konkurseröffnung bedingte Rückforderungsansprüche hinsichtlich der auf die Lieferungen und sonstigen Leistungen entfallenden Umsatzsteuer für den (tatsächlich in weiterer Folge auch eingetretenen) Fall der Uneinbringlichkeit der Entgelte.

Da die Aufrechnung nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass die Forderung des Gemeinschuldners zur Zeit der Konkurseröffnung noch bedingt war (§ 19 Abs. 2 KO), konnte das Finanzamt die gegenständlichen Rückforderungsansprüche aus den angeführten Umsatzsteuerberichtigungen mit Konkursforderungen aufrechnen.

Die im Berufungsschriftsatz vom 21.6.2004 dargestellte Rechtsansicht ist auch deshalb verfehlt, weil sie auf die Entstehung des Abgabenanspruches abstellt. Maßgebend ist jedoch wie bereits oben ausgeführt der Zeitpunkt der Verwirklichung des die Abgabenpflicht auslösenden Sachverhaltes. Die ins Treffen geführte Bestimmung des § 19 Abs. 4 UStG bezieht sich überdies nur auf die im gegenständlichen Fall nicht vorliegende Berichtigung gemäß § 16 Abs. 2 UStG.

Zur Frage der Zulässigkeit der Aufrechnung trotz bereits abgeschlossenem Zwangsausgleich wird auf die Entscheidung des OGH vom 25.11.1998, 3 Ob 76/97s, verwiesen. Darin hat der Oberste Gerichtshof die Aufrechenbarkeit der vollen Konkursforderung nach Abschluss eines Zwangsausgleiches bejaht, wenn bereits im Konkurs eine Aufrechnungslage bestanden hat. Dullinger wies in ihrer Glosse zu dieser Entscheidung in JBI 1999, 815, darauf hin, dass dies in Wahrheit vor allem aus dem gerade im Insolvenzfall vorrangigen Sicherungszweck der Kompensation abzuleiten ist. Gemäß § 19 Abs. 1 KO braucht ein aufrechnungsberechtigter Gläubiger seine Forderung im Konkurs nicht geltend zu machen; daher braucht er auch die

Aufrechnung nicht während des Insolvenzverfahrens zu erklären. Im gegenständlichen Fall standen den Konkursforderungen des Finanzamtes im Zeitpunkt der Konkurseröffnung bereits die (bedingten) Rückforderungsansprüche aus den Umsatzsteuerberichtigungen gegenüber. Auf die bereits oben zitierte Bestimmung des § 19 Abs. 2 KO, wonach die Aufrechnung dadurch nicht ausgeschlossen wird, dass die Forderung des Gemeinschuldners zur Zeit der Konkurseröffnung noch bedingt war, wird neuerlich verwiesen. Der Aufrechnung stand daher im gegenständlichen Fall auch der bereits beendete Zwangsausgleich nicht entgegen.

Dem Vorbringen des ehemaligen Masseverwalters in der Eingabe vom 3.11.2004 ist zunächst entgegenzuhalten, dass ein Abrechnungsbescheid zu keiner "Neufestsetzung" von Abgabenschulden führt. Der Abrechnungsbescheid ist seinem Wesen und möglichen Inhalt nach ein Feststellungsbescheid (Ritz, a.a.O., § 216 Tz 9 mit Hinweis auf Stoll, a.a.O., 2316), in dem lediglich über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto abgesprochen wird, durch den es aber zu keiner Abgabenvorschreibung kommt.

Die Vornahme einer Aufrechnung nach abgeschlossenem Zwangsausgleich führt entgegen der Ansicht des Masseverwalters auch zu keiner "dramatische Bevorzugung des Finanzamtes".

Dies soll an einem Beispiel verdeutlicht werden: Meldet das Finanzamt in einem Insolvenzverfahren 120.000,00 € als Konkursforderungen an, und wird ein Zwangsausgleich mit der gesetzlichen Mindestquote von 20 % abgeschlossen, erhält das Finanzamt 24.000,00 € an Quotenzahlung. Wird nun nach Abschluss des Zwangsausgleiches und Entrichtung der Quote wie im gegenständlichen Fall eine Aufrechnung der Konkursforderungen mit einer Gegenforderung des Abgabenschuldners in Höhe von 50.000,00 € vorgenommen, reduzieren sich die ursprünglichen Konkursforderungen in Höhe von 120.000,00 € auf nur mehr 70.000,00 €. Die Zwangsausgleichsquote vermindert sich dadurch auf 14.000,00 € (20 % von 70.000,00 €). Der aufrechnende Gläubiger erhält daher nicht *mehr* an Quote sondern *weniger*, im gegenständlichen Fall um 10.000,00 € (Differenz zwischen ursprünglicher Quote von 24.000,00 € und der Quote nach Vornahme der Aufrechnung von 14.000,00 €). Der Oberste Gerichtshof stellte in der angeführten Entscheidung deshalb auch fest, dass vom Zwangsausgleich nur der Teil der Konkursforderungen betroffen sein kann, der nicht durch die Gegenforderung getilgt wurde. Der Betrag, den der aufrechnende Gläubiger weniger erhält (hier: 10.000,00 €) entspricht der auf die Gegenforderung entfallenden Zwangsausgleichsquote (20 % von 50.000,00 €).

Die nach Abschluss des Zwangsausgleiches vorgenommene Aufrechnung kann daher auf zweierlei Arten vorgenommen werden, die zum selben Ergebnis und zu keiner Bevorzugung des aufrechnenden Gläubigers führen: entweder wird die Aufrechnung in voller Höhe vorgenommen (50.000,00 €), wodurch sich die bereits entrichtete Quote entsprechend reduziert und der zu viel entrichtete Teilbetrag (10.000,00 €) rückerstattet wird, oder die

Aufrechnung selbst wird nicht in voller Höhe vorgenommen, sondern um die auf die Gegenforderung entfallende Zwangsausgleichsquote reduziert ($50.000,00 \text{ € abzüglich } 10.000,00 \text{ €} = 40.000,00 \text{ €}$). Der Teil der Gegenforderung, der nicht mit Konkursforderungen aufgerechnet wird ($10.000,00 \text{ €}$), führt als Gutschrift am Abgabenkonto zu einem rückzahlbaren Guthaben (unter der Voraussetzung, dass kein sonstiger Rückstand am Abgabenkonto besteht, der einer Rückzahlung entgegenstünde).

Der unabhängige Finanzsenat hat sich aus Zweckmäßigkeitserwägungen für die letztgenannte Variante entschieden. In der Praxis kann damit im Regelfall eine Neuberechnung der tatsächlichen Zwangsausgleichsquote vermieden werden, da bereits der Aufrechnungsbetrag um die Quote vermindert wird.

Im gegenständlichen Fall war der Berufung zunächst allerdings dahin stattzugeben, dass die zulässige Aufrechnung auf die tatsächlich erfolgten Umsatzsteuerberichtigungen eingeschränkt wurde. Die in der Umsatzsteuer-Sonderprüfung vom 28.11.2002 festgestellte Berichtigung in Höhe von $219.700,00 \text{ €}$ wurde entsprechend den Feststellungen in der weiteren Prüfung vom 13.11.2002 auf $190.600,00 \text{ €}$ reduziert. In der UVA 11/2003 wurde nur ein Betrag von $499.546,61 \text{ €}$ als berichtigte Umsatzsteuer geltend gemacht.

Diese verminderten Rückforderungsansprüche der Berufungswerberin ($190.600,00 \text{ €}$ und $499.546,61 \text{ €}$) waren wie oben dargestellt um die Zwangsausgleichsquote (21,5 %) zu kürzen. Die Aufrechnung von Konkursforderungen war daher wie im Spruch ausgeführt nur mit Rückforderungsansprüchen in Höhe von $149.621,00 \text{ €}$ ($190.600,00 \text{ € abzüglich Zwangsausgleichsquote von } 21,5 \text{ %}$) und $392.144,09 \text{ €}$ ($499.546,61 \text{ € abzüglich } 21,5 \text{ %}$) zulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. Juni 2005