



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr1, vertreten durch Stb., vom 9. August 2007 gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 5. Juli 2007 für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die A. I. GmbH war im Bereich der Gas-, Wasser- und Heizungsinstallationen tätig, wobei bis zum Antrag vom 24. August 2001 statt Herrn Erich A. jun. nunmehr Herr Kurt B. die Gesellschaft als Geschäftsführer selbständig vertritt und auch zu 100 % als alleiniger Gesellschafter im Firmenbuch eingetragen ist.

Das mit Beschluss des Landesgerichtes C. vom 5. Oktober 2000 eingeleitete Ausgleichsverfahren wurde am 29. Jänner 2001 dahingehend bestätigt, dass sämtliche Ausgleichsgläubiger – wie bei der Ausgleichstagsatzung am 30. November 2000 festgelegt – eine 40%ige Quote erhalten, zahlbar wie folgt: Eine Barquote von 5 % binnen 14 Tagen ab rechtskräftiger Bestätigung des Ausgleiches, wobei das Erfordernis hierfür einschließlich sämtlicher bevorrechteter Forderungen bei sonstiger Versagung der Bestätigung bis spätestens 10. Jänner 2001 beim Ausgleichsverwalter zu erfolgen hat, eine weitere Quote von 5 % bis spätestens 30. Juni 2001, je weitere Quoten von 10 % bis spätestens 31. Dezember 2001, 30. Juni 2002 und 25. November 2002. Mit Beschluss vom 2. März 2001 wurde das

Ausgleichsverfahren gemäß § 57 Abs. 1 AO aufgehoben. Wegen nicht vollständiger Zahlung dieser Quoten wurde am 11. Juli 2001 eine Mahnung für offene Abgabeforderungen ausgefertigt und in weiterer Folge am 22. Oktober 2001 vom Finanzamt D. ein Konkursantrag an die Finanzprokuratur gestellt, der auch an die Firma A. I. GmbH weitergeleitet wurde. Die Finanzprokuratur hat am 6. November 2001 den Konkursantrag beim zuständigen Gericht eingebracht.

Am 15. November 2001 wurde zwischen der A. I. GmbH und Herrn Erich A. sen. ein Kaufvertrag errichtet, mit dem u.a. das auf der Liegenschaft Adr2 befindliche Betriebsgebäude samt Halle, welches auf Grund des Superädifikatsvertrages vom 31. März 1998 im Eigentum der Firma A. I. GmbH steht, um einen Kaufpreis von S 3.029.611,86 plus 20 % Umsatzsteuer (S 605.922,37) verkauft wurde. Die Übergabe des Objektes wurde im Vertrag rückwirkend mit 1. November 2001 festgelegt.

Mit Beschluss des Landesgerichtes C. vom 12. Dezember 2001 wurde über das Vermögen der A. I. GmbH das Konkursverfahren eingeleitet und MV. als Masseverwalter bestellt.

Zum Verkauf des Superädifikates wurde von der Betriebsprüfung, die für den Zeitraum Oktober 2001 bis Mai 2002 eine Umsatzsteuersonderprüfung durchgeführt hat, in Tz. 2 des BP-Berichtes festgestellt, dass die Verfügungsmacht an den Käufer erst mit Antrag gemäß § 117 Abs. 1 Z 3 KO vom 28. März 2002 an das Konkursgericht auf „Genehmigung der Veräußerung“ übergegangen ist. Die grundbücherliche Durchführung konnte daher erst im Zuge des Konkursverfahrens erfolgen. Der Masseverwalter hat den Käufer veranlasst, hinsichtlich des Wertes des Superädifikates ein Schätzgutachten einzuholen, um beurteilen zu können, ob der darin angeführte Kaufpreis dem wahren Wert des Kaufgegenstandes entspricht. Es wurde auch versucht, mittels Inseraten das Objekt höherpreisig zu verkaufen. Erst nachdem das Landesgericht C. den Antrag vom 28. März 2002 bewilligt hat, erfolgte nach Ansicht der Betriebsprüfung die Verschaffung der Verfügungsmacht.

Mit Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum März 2002 vom 28. März 2003 war daher dieser Kaufvorgang erst im März 2002 zu versteuern. Die Umsatzsteuer iHv S 605.922,37 (€ 44.034,10) stellt daher nach Ansicht der Betriebsprüfung eine Masseforderung dar und ist vom Steuerkonto des Käufers – wie im Kaufvertrag vereinbart – auf das Steuerkonto der A. I. GmbH umzubuchen.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 7. April 2002 bringt der Masseverwalter vor, dass die Rechtsansicht, wonach der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht mit der grundbücherlichen Durchführung am 28. März 2002 erfolgte, unrichtig sei, da die Verfügungsmacht bereits vor Konkurseröffnung bei dem Käufer, Herrn Erich A. sen., liege.

Lehre und Rechtsprechung stimmen insofern überein, dass für die Einstufung als Konkurs- oder Masseforderung irrelevant sei, wann eine Abgabenschuld entsteht und wann sie fällig werde, entscheidend sei lediglich das steuerbare Verhalten. Vielmehr sei für das Vorliegen einer Lieferung die Eigentumsübertragung keine Voraussetzung; wesentlich sei, dass der Abnehmer tatsächlich in die Lage versetzt werde, im eigenen Namen wie ein Eigentümer zu verfügen. Es sei daher festzuhalten, dass zum Zeitpunkt der Kaufvertragsunterfertigung, nämlich am 15. November 2001, jedenfalls die Verfügungsmacht über das Superädifikat auf den Käufer übergegangen war. Er war zu diesem Zeitpunkt Besitzer aufgrund der bereits am 1. November 2001 erfolgten Übergabe und außerbüchlicher Eigentümer aufgrund des abgeschlossenen Kaufvertrages. Zu diesem Zeitpunkt war der Kaufvertrag nicht unwirksam, schwebend unwirksam oder bedurfte irgendeiner Genehmigung, sondern erfülle volle Rechtswirkungen. Die nachträglich – nämlich mit Konkurseröffnung – erforderliche Zustimmung des Masseverwalters bzw. des Konkursgerichtes für die Einverleibung des Eigentumsrechtes kann jedoch an der bereits erlangten Verfügungsmacht nichts mehr ändern. Wäre beispielsweise bei Errichtung des Kaufvertrages mittels Selbstbemessung vorgegangen worden, hätte die Einverleibung des Eigentumsrechtes bzw. Hinterlegung in der Urkundensammlung – da es sich um ein Superädifikat handelt – bereits lange vor Konkurseröffnung stattfinden können. Die Verfügungsmacht sei auch nicht nachträglich weggefallen, das wäre sie nur, wenn die Zustimmung zu dem Rechtsgeschäft nicht erteilt worden wäre. Es sei nicht die Zustimmung des Masseverwalters zur Rechtsgültigkeit des Geschäftes notwendig gewesen, sondern lediglich zur Einverleibung des Eigentumsrechtes. Um den Kaufvertrag wieder „wegzubringen“ hätte der Masseverwalter ein Anfechtungsverfahren zu führen gehabt, zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung stand jedenfalls das außerbüchliche Eigentum bereits beim Erwerber, die Verfügungsmacht ebenfalls. Nach Ansicht des Masseverwalters sei daher der Kaufvertrag am 15. November 2001 gültig abgeschlossen worden, die Verfügungsmacht sei vorher oder spätestens zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses bereits auf den Käufer übergegangen und auch in der Folge nicht mehr weggefallen. Das Rechtsgeschäft sei durch die Konkurseröffnung nur kurzfristig „notleidend“ geworden. Durch die Genehmigung bzw. Einwilligung des Masseverwalters zur Einverleibung des Eigentumsrechtes für den Käufer wurde das Rechtsgeschäft geheilt. Da der maßgebliche Zeitpunkt jedenfalls vor Konkurseröffnung war, liege daher bei der gegenständlichen Umsatzsteuerschuld keine Masseforderung, sondern eine Konkursforderung des Finanzamtes vor.

Mit zweitinstanzlichen Schreiben vom 2. Februar 2005 wurde der Masseverwalter aufgefordert, hinsichtlich des Zeitpunktes der Verschaffung der Verfügungsmacht mitzuteilen, wann und welche Handlungen vom Käufer des Superädifikates ab dem 1. November 2001

gesetzt wurden, die die tatsächliche Befähigung zur Verfügung nahelegen. Es sind dazu beispielsweise Belege über Raten- und Zinsenzahlungen oder Belege über Strom- bzw. Wassermeldungen vorzulegen oder es könnte mit der Suche nach Mietern in Zeitungsinseraten begonnen worden sein. Da es laut Punkt III.4. des Kaufvertrages anlässlich der Übernahme der pfandrechtlich sichergestellten Darlehensforderungen der E. und der privaten Schuldübernahme des Käufers zu einer Kontaktaufnahme mit der Bank gekommen sein müsste, ist die diesbezügliche Korrespondenz mit der Bank vorzulegen.

In einem Antwortschreiben verwies der Masseverwalter auf das bisherige Vorbringen, insbesondere auf die Berufung vom 7. April 2003 und das Schreiben des Bw. vom 17. Juni 2003. Ergänzend wird ausgeführt, dass wie die Finanzprokuratur im Schreiben vom 1. Juli 2003 dargestellt hat, für die Qualifikation einer Forderung als Masse- oder Konkursforderung das Konkursrecht dem Steuerrecht vorgehe. Der gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 KO die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt ist im gegenständlichen Fall eine Grundstückslieferung. Der Masseverwalter verweist weiters auf Ruppe, UStG-Kommentar, § 3 Tz. 31ff. Er zitiert auch Plückebaum/Malitzky, UStG, Tz. 171 zu § 3 Abs. 1, wonach die Grundstückslieferung dann ausgeführt werde, wenn Nutzen und Lasten schon vor der Eigentumsübertragung auf den Erwerber übergehen und dieser eine eigentümerähnliche Stellung erhalte, die im Außenverhältnis abgesichert ist. Beim Verkauf von Superädifikaten werde die Verfügungsmacht bereits dann vor Eigentumsübertragung (Urkundenhinterlegung) verschafft, wenn der Erwerber unmittelbarer Besitzer ist. Nach dem Willen der Vertragsparteien (Punkt IV des Kaufvertrages) sei die Verfügungsmacht bereits vor der Eigentumsübertragung und somit vor Konkurseröffnung auf den Erwerber übergegangen.

Zu der konkreten Fragestellung des Unabhängigen Finanzsenates vom 2. Februar 2005 zur tatsächlichen Befähigung durch den Käufer, wird weiters mitgeteilt, dass der Masseverwalter keine Verfügungen vorgenommen habe, da diese Verfügungen bereits vor Konkurseröffnung vorgenommen wurden und zwar vom ehemaligen Geschäftsführer Herrn Kurt B. sowie von Herrn Erich A. jun., was der Unabhängige Finanzsenat durch Befragen dieser Personen selbst herausfinden möge. In bereits bestehende Verträge sei der Masseverwalter ausdrücklich nicht eingetreten, was er durch die Vorlage zweier Schreiben unterstreiche. Im Schreiben vom 19. Dezember 2001 an die EVN teilte er mit, dass er nicht in den gegenständlichen Vertrag eintrete und man möge sich an die Firma A. & Partner GmbH bzw. einen Herrn Gerald F. wenden. Im Schreiben vom 9. Jänner 2002 an Wienstrom GmbH weist er die Teilbetragsrechnung vom Jänner 2002 zurück und erklärt, in den Vertrag nicht eintreten zu wollen, verweist aber auf ein allfälliges Interesse der Firma A. & Partner GmbH an einen Vertragseintritt und ersucht, mit Herrn Gerald F. in Kontakt zu treten. Hinsichtlich der Fragestellung zur Schuldübernahme des Käufers verweist der Masseverwalter auf eine

Befragung des Käufers, er selbst habe keine Verfügungen getroffen. Diese Verfügungen seien bereits vor der Konkurseröffnung durch die Vertragsparteien sowie Herrn Erich A. jun. vorgenommen worden.

Mit Schreiben vom 10. bzw. 14. März 2005 wurde daraufhin das Finanzamt von der Berufungsbehörde aufgefordert, entsprechend der Anregung des Masseverwalters eine Befragung der ehemaligen Geschäftsführer Herrn Kurt B. und Herrn Erich A. jun. bzw. des Käufers im Sinne der Fragen des Vorhaltes vom 2. Februar 2005 vorzunehmen und rechtlich zu würdigen.

In der Stellungnahme des Finanzamtes vom 6. Juli 2005 wurden dem Unabhängigen Finanzsenat folgende Ermittlungsergebnisse mitgeteilt:

Es wurden beide ehemaligen Geschäftsführer befragt und beide gaben übereinstimmend bekannt, dass im November 2001 das Objekt Adr3 übernommen wurde. Im November 2001 wurden Mieten an Herrn Erich A. sen. bezahlt, auch Wasser- und Elektroanschluss wurden im November 2001 umgemeldet und die Zahlung der Raten an die Bank wurde übernommen. Unterlagen oder Belege befänden sich beim Masseverwalter.

Der Käufer Herr Erich A. sen. hat Kopien von Bankbelegen vorgelegt, aus denen zu entnehmen ist, dass die erste Kreditrate am 26. November 2001 bezahlt wurde, ebenso eine Kopie einer Strom-Jahresabrechnung von Wien Energie vom November 2002 (betreffend den Zeitraum 27. Dezember 2001 bis 30. September 2002).

Eine Anfrage bei der Gemeinde ergab, dass ihr gegenüber der Eigentümerwechsel an Herrn Erich A. sen. im November 2002 durch ein Schreiben des Masseverwalters bekannt gegeben wurde.

Beigelegt ist eine Anfrage bei Wien Energie, wonach die Ummeldung des Strombezuges durch Herrn Erich A. sen. telefonisch am 20. Dezember 2001, eine Ablesung am 27. Dezember 2001 und die erste Teilbetragsvorschreibung im Mai 2002 erfolgte. Weiters wurde laut EVN der Gasbezug per 20. Dezember 2001 umgemeldet.

In einer Gegenäußerung des Masseverwalters vom 8. August 2005 entgegnet dieser, dass die Erhebungen des Finanzamtes keinerlei Beweisergebnisse hervorgebracht hätten, welche darauf hindeuten ließen, dass die Verschaffung der Verfügungsmacht über das Superädifikat nicht schon vor Konkurseröffnung stattgefunden habe. Beide ehemaligen Geschäftsführer hätten das übereinstimmend bestätigt. Weder sie noch der Käufer würden aus Falschangaben Vorteile ziehen. Der Käufer hätte durch Vorlage von Überweisungsbelegen seines Privatkontos nachgewiesen, dass er vor Konkurseröffnung die Kreditrate für das gegenständliche Objekt an

die Bank bezahlt habe. Weiters sei das Schreiben des Masseverwalters vom 18. November 2002 an die Gemeinde G., wonach die Vorschreibung hinsichtlich der Grundbesitzabgaben an Herrn Erich A. sen. zu senden seien, eine reine Wissenserklärung. Aus der Masse wurden weder Zahlungen an Wien Energie noch an EVN geleistet, wobei offenbar zeitnah umgemeldet worden sei. Letztlich sei es richtig, dass der Masseverwalter keine Unterlagen für den gegenständlichen Zeitraum vorlegen konnte, da sich keine solchen in der Masse befinden, was seiner Ansicht nicht überrasche, da Herrn Erich A. sen. die Verfügungsmacht am Superädifikat vor Konkurseröffnung übertragen wurde und sich nur beim Eigentümer Unterlagen über das Superädifikat befinden könnten. Ein formelles Übergabeprotokoll werde im Hinblick auf die familiäre Verbindung sämtlicher Beteiligter nicht zu erwarten sein, zumal ein solches nicht einmal bei Übergabe an Fremde üblich sei.

Die abweisende Berufungserledigung vom 15. September 2005 erging zwar an MV. als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der A. I. GmbH, nicht jedoch der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für März 2002 vom 25. März 2003 (gerichtet an die A. I. GmbH z.H. des Masseverwalters). Dieser an die Gemeinschuldnerin A. I. GmbH adressierte Bescheid konnte nicht wirksam erlassen werden, da die Gemeinschuldnerin in den die Masse betreffenden Angelegenheiten gemäß § 1 Abs. 1 KO die Verfügungsmacht entzogen ist. Da der Unabhängige Finanzsenat die streitgegenständliche Berufung ab- statt zurückgewiesen hat, hat sie eine funktionelle Zuständigkeit in Anspruch genommen, die ihr nicht zukommt, worauf der angefochtene Bescheid im verwaltungsgerichtlichen Verfahren somit mit Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit belastet war und daher aufgehoben werden musste. Um den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand unverzüglich herzustellen, wurde die Berufung mit Bescheid vom 8. Mai 2007 zurückgewiesen.

Am 5. Juli 2007 wurde ein mit Datum 21. Oktober 2005 erlassener Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2002 gemäß § 299 BAO aufgehoben und mit gleichem Datum ein neuer Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 erlassen. Begründend wird darin ausgeführt: *„Die bisher erklärte Bemessungsgrundlage iHv €11.822,46 wurde um den Kaufpreis iHv € 220.170,48 erhöht, der aus dem Verkauf des Betriebsgebäudes und der Halle der A. GmbH als Superädifikat resultiert. Nachdem die Finanzprokuratur am 6.11.2001 einen Konkursantrag gegen die A. I. GmbH an das Gericht gestellt hatte, der am 12.11.2001 rücklangte, wurde am 25.11.2001 zwischen der A. I. GmbH und Herrn Erich A. der Kaufvertrag über die obzitierten Gebäude abgeschlossen. Die Übergabe der Objekte wurde rückwirkend mit 1.11.2001 festgelegt. Da aber der Kaufvorgang auch nach Ansicht des Masseverwalters den Bestimmungen der Konkursordnung unterlag, konnte die grundbücherliche Durchführung erst im Zuge des Konkursverfahrens erfolgen und wurde daher am 28.3.2002 durch den Masseverwalter freigegeben. Nach Ansicht der Finanzbehörde*

ist erst zum Zeitpunkt der Zustimmungserteilung zum Kaufvorgang durch den Masseverwalter die Verfügungsmacht auf den Erwerber übergegangen. Der Kaufvorgang war somit im Veranlagungszeitraum nach Konkurseröffnung zu versteuern."

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 9. August 2007 wendet der Masseverwalter ein, dass im verfahrensgegenständlichen Kaufvertrag eindeutig die Übergabe/Übernahme des Kaufgegenstandes mit 1. November 2001 im Punkt IV des Kaufvertrages festgehalten wurde, was auch die ehemaligen Geschäftsführer der Gemeinschuldnerin, Herr Kurt B. und Herr Erich A. jun. anlässlich ihrer Einvernahme am 24. März 2005 vor dem Finanzamt bestätigt hätten. Da der Käufer – Herr A. sen. – bereits vor Konkurseröffnung die Kreditrate für das gegenständliche Objekt an die Bank bezahlt habe, die Geschäftsführer nach Kaufvertragsabschluss die Mieten an Herrn A. sen. bezahlt hätten und auch der Wasser- und Elektroanschluss noch im November umgemeldet worden sei, sei es als erwiesen anzunehmen, dass die Verfügungsgewalt vor Konkurseröffnung, nämlich am 1.11.2001 auf den Käufer übergegangen sei. Gegenteilige Beweisergebnisse lägen zudem nicht vor. Der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt sei im gegenständlichen Fall die Erbringung der Leistung – nämlich eine Grundstückslieferung. Der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht falle zwar üblicherweise mit der Eigentumsübertragung zusammen, gehen allerdings Nutzen und Lasten schon vor Eigentumsübertragung auf den Erwerber über, und erhalte der Eigentümer eine eigentümerähnliche Stellung, die im Außenverhältnis abgesichert sei, so werde die Grundstückslieferung bereits zu diesem Zeitpunkt ausgeführt. Beim Verkauf von Superädifikaten werde die Verfügungsmacht bereits dann vor der Eigentumsübertragung (Urkundenhinterlegung) verschafft, wenn der Erwerber unmittelbarer Besitzer ist. Im gegenständlichen Fall gehe nach den Willen der Vertragsparteien die Verfügungsmacht bereits vor der Eigentumsübertragung – nämlich am 1.11.2001 – und somit vor Konkurseröffnung auf den Erwerber über. Die Umsatzsteuerforderung sei daher eine Konkursforderung und entsprechend der Quote zu kürzen. Der Kaufvorgang sei daher vor Konkurseröffnung – somit im Jahr 2001 – und nicht im Jahr 2002 zu versteuern.

Weiters seien Verfahrensvorschriften verletzt worden, weil dem Bw. gemäß § 161 Abs. 3 BAO vor Bescheiderlassung nicht Gelegenheit gegeben worden ist, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen. Das Recht auf Parteiengehör sei auch zu als offenkundig behandelten Tatsachen zu gewähren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, wann dem Käufer – Herrn Erich A. sen. – die Verfügungsmacht über das Superädifikat verschafft worden ist bzw. ob ihm diese vor oder nach der Konkurseröffnung am 12. Dezember 2001 übertragen wurde.

Liegt die Verwirklichung des Sachverhaltes, der in der Folge die Umsatzsteuerpflicht auslöst, vor Konkurseröffnung, so ist die Umsatzsteuer als Konkursforderung zu werten. Liegt hingegen die Verwirklichung des Sachverhaltes, der die Umsatzsteuerpflicht auslöst, nach Konkurseröffnung, so handelt es sich bei der Umsatzsteuer um eine Masseforderung.

Der Begriff der Konkursforderung ergibt sich aus der negativen Abgrenzung zur Masseforderung.

Nach § 46 Abs. 1 Z 2 KO rechnen zu dem Masseforderungen alle „die Masse treffenden Steuern, Gebühren, Zölle, Beiträge zur Sozialversicherung und anderen Abgaben, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht wird.“ § 46 Abs. 1 Z 2 KO enthält somit zwei Tatbestandsvoraussetzungen: Zum einen muss die Abgabe die Masse treffen, zum anderen muss der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht werden.

Für die insolvenzrechtliche Einteilung einer Abgabeforderung als Konkurs- oder Masseforderung ist nicht der Zeitpunkt der steuerlichen Fälligkeit und auch nicht der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgebend, sondern lediglich, wann der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt verwirklicht wird.

Eine Abgabeforderung ist keine Masseforderung, wenn die Abgabepflicht ihren Rechtsgrund allein in Dispositionen des Gemeinschuldners hat (Ruppe, UStG 1994³, Einf., Tz. 113). Selbst wenn die Abgabeforderung steuerschuldrechtlich nach Konkurseröffnung entstehen sollte, ist der auslösende Sachverhalt in solchen Fällen im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2 KO vor Konkurseröffnung verwirklicht. Abgabebeträge sind nur dann Masseforderungen, wenn sie die Masse (und nicht den Gemeinschuldner vor Konkurseröffnung) betreffen. Vor diesem Hintergrund kann ein „die Masse treffen“ dann angenommen werden, wenn sich die Steuer auf eine Disposition des Masseverwalters gründet.

Die Einteilung der Umsatzsteuer in Konkurs- oder Masseforderung ist grundsätzlich vom Zeitpunkt der Leistungserbringung abhängig.

Der für die Umsatzsteuer maßgebende Sachverhalt, der in der Folge eine Abgabepflicht auslöst, ist immer die Ausführung einer Lieferung oder sonstigen Leistung.

Gemäß § 3 Abs. 1 UStG 1994 sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Namen einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

Damit eine Lieferung zustande kommt, muss der Unternehmer den Abnehmer befähigen, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Der zweite Satz des § 3 Abs. 1 UStG 1994 sowie Abs. 2 sprechen nur noch von Verschaffung der Verfügungsmacht.

Der Inhalt dieser Verfügungsbefähigung wird vom Gesetz nicht näher erläutert. Das Gesetz verwendet keine zivilrechtliche Terminologie, verlangt insbesondere nicht Eigentum und Eigentumsübertragung, sondern spricht von Befähigung zur Verfügung. Das ist ein eigenständiger umsatzsteuerrechtlicher Begriff (Ruppe, UStG 1994³, § 3 Tz. 31ff).

§ 3 UStG 1994 stellt auf das Verfügungsgeschäft ab, nicht auf das Verpflichtungsgeschäft. Der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes (zB des Kaufvertrages) bewirkt keine Lieferung. Die Befähigung zur Verfügung wird nicht mit dem Verpflichtungsgeschäft eingeräumt, sondern erst, wenn der Gegenstand zur Disposition des Abnehmers steht, er real über seinen Nutzen verfügen kann.

Im vorliegenden Fall wurde mit Kaufvertrag vom 15. November 2001 ein Verpflichtungsgeschäft über ein Betriebsgebäude samt Halle abgeschlossen, welches aufgrund des Superädifikatsvertrages vom 31. März 1998 im Eigentum der Gemeinschuldnerin steht (Urkunde eingereicht beim Bezirksgericht). Gemäß Punkt IV ist die Übergabe und Übernahme der Kaufobjekte in den physischen Besitz des Käufers bereits am 1. November 2001 erfolgt, wobei vom gleichen Zeitpunkt an Gefahr und Zufall, Nutzen und Lasten auf den Käufer übergegangen sind. Gleichzeitig wird auf die Liegenschaft, die zu je 1/3tel Anteil im Miteigentum von Herrn Erich A. und Herrn Walter A. – die Söhne des Herrn Erich A. sen. – und von Herrn Kurt B. steht, an Herrn Erich A. sen. verkauft. Der Kaufpreis für die Liegenschaft wird mit 350.000,00 S (25.435,49 €) festgelegt, für das Superädifikat 3.029.611,86 S (220.170,48 €) zuzüglich 20 % Mehrwertsteuer von 605.922,37 S (44.034,10 €), in Summe für das Superädifikat 3.635.534,23 S (264.204,58 €). Weiters wird festgehalten, dass der Teilkaufpreis von 350.000,00 S betreffend die Liegenschaft bereits vom Käufer bezahlt wurde, der Kaufpreis von 3.029.611,86 S durch Übernahme der pfandrechtlich sichergestellten Darlehensforderungen C-LNr. 3a (3.250.000,00 S) und C-LNr. 4a (650.000,00 S) der E. H. bis zu einem Höchstbetrag von 3.029.611,86 S, der auf das Bauwerk entfällt, vom Käufer übernommen und von ihm erklärt wird, in die bestehenden Darlehensschuldverhältnisse im Sinne einer privaten Schuldübernahme gemäß § 1404 ABGB

einzutreten und die laufenden Zinsen und Rückzahlungsraten beginnend ab 1. November 2001 zu tragen. Der Käufer übernimmt auch die im Grundbuch übernommenen Belastungen. Ausdrücklich festgehalten wird, dass die 20 % Mehrwertsteuer vom Gebäudewert von 3.029.611,86 S iHv 605.922,37 S im Wege der Verrechnung durch das Finanzamt berichtigt wird (was jedoch nie erfolgt ist).

Mit Beschluss vom 12. Dezember 2001 wurde über das Vermögen der A. I. GmbH das Konkursverfahren eröffnet und Herr. MV als Masseverwalter bestellt.

Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bleibt die Unternehmereigenschaft des Gemeinschuldners zwar unberührt, Rechtshandlungen des Masseverwalters sind jedoch umsatzsteuerrechtlich dem Gemeinschuldner zuzurechnen: Leistungen, die der Masseverwalter als gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners ausführt, gelten somit umsatzsteuerrechtlich als Leistung des Gemeinschuldners. Leistungen, die der Masseverwalter als gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners empfängt, gelten als an den Gemeinschuldner ausgeführt (Achatz, Umsatzsteuer in der Insolvenz, S 10). Denn es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass im Sinne des § 1 Abs. 1 KO durch die Eröffnung des Konkurses das gesamte Vermögen des Gemeinschuldners seiner freien Verfügung entzogen ist. Die Umsätze des Masseverwalters sind jedoch dem Gemeinschuldner als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 zuzurechnen.

Fraglich ist im gegenständlichen Fall, ob die sich aufgrund der Lieferung eines Superädifikates ergebende Umsatzsteuer Masseforderung im Sinne des § 46 KO ist.

Die Frage der Einordnung einer Abgabenforderung als Masse- oder Konkursforderung ist nach dem Insolvenz- und nicht nach dem Steuerrecht zu beurteilen. Nach Steuerrecht ist zu beurteilen, ob es überhaupt zu einer Abgabenforderung kommt, nach Insolvenzrecht, ob diese Forderung Konkurs- oder Masseforderung ist. Die Einordnung richtet sich nach Maßgabe der Vorschriften der KO. Während Masseforderungen bei Fälligkeit nach Maßgabe der vorhandenen Masse zu begleichen sind, werden Konkursforderungen am Ende des Verfahrens bloß quotenmäßig aus der gemeinschaftlichen Masse befriedigt.

§ 46 Abs. 1 Z 2 KO enthält somit zwei Tatbestandsvoraussetzungen: Zum einen muss die Abgabe die Masse treffen, zum anderen muss der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht werden (Ruppe, UStG 1994³, Einf. Tz. 110).

Die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes kann nicht automatisch mit dem Entstehen der Steuerschuld gleichgesetzt werden. Die steuerschuldrechtlichen Vorschriften über das Entstehen der Steuerschuld sind nämlich zeitpunktbezogen, wogegen

die insolvenzrechtlichen Vorschriften des § 46 KO eine zeitraumbezogene Abgrenzung von Sachverhalten bezwecken, die die Masse treffen.

Entscheidend für die Umsatzsteuerschuld für Leistungen des Gemeinschuldners ist, ob der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt vor oder nach Konkurseröffnung verwirklicht worden ist. Es wird dabei auf den Zeitpunkt der Erbringung der Leistung abgestellt.

Auch wenn Superädifikate zivilrechtlich als bewegliche Sachen zu behandeln sind, fordert der derivative Eigentumserwerb die Urkundenhinterlegung und nach dem UStG sind sie als Grundstücke zu behandeln. Der Grundstücksbegriff hingegen richtet sich wieder nach den Vorschriften des Zivilrechts. Unter Grundstückslieferung ist die Übertragung von Liegenschaften, grundstücksgleichen Rechten (Baurechten, Superädifikaten) sowie von Liegenschaftsanteilen (zB Eigentumswohnungen) zu verstehen.

Lieferungen von Grundstücken sind grundsätzlich in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem dem Abnehmer die Verfügungsmacht verschafft wird. Dies kann in der Praxis etwa durch den Abschluss eines Mietvertrages erfolgt sein.

Streitgegenständlich wird eine förmliche Abnahme per 1. November 2001 behauptet. Es gibt aber keine konkreten Aussagen, wie die förmliche Abnahme erfolgt sein soll.

Dem Masseverwalter ist zuzustimmen, dass der entscheidende Zeitpunkt für ein steuerbares Verhalten der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht ist.

Der Wille der Vertragsparteien muss aber in einem tatsächlichen Verhalten einen Niederschlag gefunden haben. Der Übergang muss sich tatsächlich vollziehen, er kann nicht lediglich abstrakt vereinbart werden (VwGH vom 25.8.2002, 99/14/0109).

Anlässlich ihrer Befragung am 24. März 2005 machten die (ehemaligen) Geschäftsführer der Gemeinschuldnerin in diesem Zusammenhang folgende Angaben:

„Das Objekt ... wurde im Nov. 01 von Hrn. A. sen. übernommen. Meines Wissens nach wurden schon im Nov. 01 Mieten an A. sen. bezahlt. Auch Wasser u. Elektroanschluss wurden noch im Nov. 01 umgemeldet. Herr A. sen. mußte schon im Nov. 01 die Zahlung an die E übernehmen. Unterlagen oder Belege darüber kann ich nicht vorlegen, da sich diese beim Masseverwalter befinden.“

Dass bereits im November 2001 Mieten an den Käufer bezahlt wurden, hat der Käufer anlässlich der am 23. März 2005 aufgenommenen Niederschrift nicht behauptet, sondern hat dieser lediglich Ablichtungen von Kontoauszügen betreffend Kreditraten sowie die Strom-

Jahresabrechnung vorgelegt bzw. angegeben, keine weiteren Belege über Betriebskosten des Objektes für den Zeitraum 11 und 12/2001 vorlegen zu können.

Das Argument, dass sich der Käufer den Nutzen des Superädifikates (durch Mietzahlungen) zugewendet haben soll, vermag daher mangels entsprechenden Nachweises nicht zu überzeugen und wurde überdies nicht einmal vom Käufer selbst ins Treffen geführt. Vom Käufer wurde lediglich ein Kontoauszug zur Bestätigung einer Kreditratenzahlung vom 26. November 2001, sohin noch vor Konkurseröffnung, vorgelegt. Von dieser Zahlung abgesehen haben die (ehemaligen) Geschäftsführer sowie der Käufer in ihren Aussagen aber keine tatsächlichen Handlungen angeführt, die die Annahme der Verschaffung der Verfügungsmacht vor Konkurseröffnung rechtfertigen würden. Auch Belege bzw. der Schriftverkehr mit den Banken im Zusammenhang mit der geplanten Schuldübernahme durch den Käufer wurden nicht vorgelegt.

Abweichend von obigen Aussagen erfolgten die Ummeldungen hinsichtlich des Strom-(Wien Energie) und Gasbezuges (EVN) tatsächlich am 20. Dezember 2001, d.h. nach der Konkurseröffnung. Auch die vom Käufer vorgelegte Strom-Jahresabrechnung weist einen Bezugszeitraum vom 27. Dezember 2001 bis 30. September 2002 auf.

Vor allem kommt aber im gegenständlichen Verfahren dem Umstand Bedeutung zu, dass der Masseverwalter nach Eröffnung des Konkurses ein Gutachten über den Wert des Kaufgegenstandes eingeholt hat und im Folgenden auch mittels Inseraten Kaufinteressenten gesucht hat.

Weiters hat für den Masseverwalter im an das Konkursgericht gerichteten Schriftsatz vom 28. März 2002 kein Grund bestanden, die Zustimmung gemäß § 117 KO zum gegenständlichen Kaufvertrag nicht zu erteilen und hat dieser gemäß § 117 Abs. 1 Z 3 und Abs. 2 KO die Anträge gestellt,

„1. Das Konkursgericht wolle im Sinne des § 117 Abs. 2 KO die beabsichtigte Veräußerung des Superädifikates ..., insbesondere durch Aufnahme in die Ediktsdatei für 14 Tage öffentlich bekannt machen und

2. in der Folge die Veräußerung des soeben genannten Superädifikates im Sinne des § 117 Abs. 1 Z 3 KO genehmigen“ (AB S 109).

Abgesehen davon, dass das gegenständliche Verfahren in Anbetracht vorstehender Ausführungen nicht ergeben hat, dass eine tatsächliche Übergabe des Kaufgegenstandes bereits vor Konkurseröffnung erfolgt ist, ist noch Folgendes zu bedenken:

Selbst wenn der spätere Gemeinschuldner vor Konkurseröffnung die Liegenschaft real übergeben und dem Übernehmer eine einverleibungsfähige, die Intabulationsklausel enthaltende Urkunde ausgefolgt hat, so gehört die Liegenschaft doch zur Konkursmasse, wenn das Eigentum des Erwerbers nicht vor Konkurseröffnung ins Grundbuch einverleibt worden ist.

Auch im gegenständlichen Fall hatte die grundbücherliche Durchführung des knapp vor Konkurseröffnung geschlossenen Kaufvertrages erst im Rahmen des Konkursverfahrens zu erfolgen und kommt – auch nach Ansicht des Masseverwalters – die Bestimmung des § 117 KO betreffend „Genehmigungspflichtige Geschäfte“ zur Anwendung. Wenn nun in Anbetracht des Umstandes, dass vom Käufer während des Konkursverfahrens ein Gutachten über den Wert des kaufgegenständlichen Superädifikates vorgelegt wurde, für den Masseverwalter kein Grund mehr bestand, die Zustimmung gemäß § 117 KO zum gegenständlichen Kaufvertrag nicht zu erteilen, so ist davon auszugehen, dass erst ab dem Zeitpunkt der Zustimmungserklärung durch den Masseverwalter die Verfügungsmacht auf den Erwerber übergegangen ist.

Die Verschaffung der Verfügungsmacht (die Lieferung) ist nämlich erst dann bewirkt, wenn der Unternehmer den Abnehmer befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen, d.h. ihn zu veräußern, zu belasten und ähnliches mehr. Erforderlich ist somit die Befähigung des Erwerbers, über den Nutzen des Gegenstandes frei zu disponieren. Der wirtschaftliche Gehalt des Vorganges muss darauf gerichtet sein, dem Abnehmer die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes endgültig zuzuwenden.

Streitgegenständlich stand der Kaufgegenstand bis März 2002 jedenfalls nicht uneingeschränkt zur Disposition des Käufers, sondern eben erst ab der Freigabe durch den Masseverwalter, sodass erst ab diesem Zeitpunkt von der Verschaffung der Verfügungsmacht auszugehen ist.

Ein Verletzung des Parteiengehörs kann nicht angenommen werden, wenn offenkundige Tatsachen dem Bw. bereits im Erstverfahren bekannt waren. Nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vom 29. März 2007, Zl. xyz, erging am 5. Juli 2007 ein Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 2002, der von denselben tatsächlichen und rechtliche Verhältnisse ausging, die schon dem Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für März 2002 zugrunde lagen.

Gegenstand des vorliegenden Berufungsverfahren kann nur der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 sein; ein Eingehen auf eine mögliche Verjährung des Abgabenanspruches hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2001 erübrigt sich.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 11. März 2008