



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 25. April 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 20. März 2003 betreffend Rückzahlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes vom 13. August 2001 wurde über das Vermögen der Berufungswerberin (Bw.) das Konkursverfahren eröffnet.

Der Masseverwalter (MV) erklärte mit Schreiben vom 24. Mai 2002, mit noch zu bestimmenden Forderungen der Masse gegen das Finanzamt auf Rückzahlung bezahlter Umsatzsteuer wegen nach Konkurseröffnung infolge Uneinbringlichkeit erfolgter Wertberichtigung der diesbezüglichen Rechnungen gegen die offenen Masseforderungen in Höhe von € 16.118,50 aufrechnen zu wollen. Die konkret noch zu nennenden Forderungen wären auf Grund des nicht zu vertretenden Prozessrisikos uneinbringlich und daher auszubuchen.

Zur Aufrechnung brachte er vor, dass die Bestimmungen der §§ 19 und 20 KO nur die Aufrechnung des Konkursgläubigers gegen die Masse und nicht des Massegläubigers für Masseforderungen regeln würden. Für jede andere Aufrechnung als die des Konkursgläubigers gegen eine zur Masse gehörige Forderung würden deshalb die Regeln des bürgerlichen Rechts gelten. Dem MV sei somit gestattet, mit Forderungen der Masse gegen Masseforderungen jederzeit aufzurechnen, da diese Aufrechnung keiner konkursrechtlichen Sonderbestimmung unterliegen würde. Darüber hinaus verwies der MV auch auf die Bestimmung des § 215 Abs. 1 BAO, wonach ein sich aus der Gebarung nach § 213 BAO ergebendes Guthaben eines

Abgabepflichtigen (Masse) zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten (der Masse) zu verwenden wäre.

Mit Schreiben vom 27. Juni 2002 gab der MV ergänzend bekannt, dass zum 22. Februar 2001 ein Steuerguthaben von ATS 82.391,10 zugunsten der nunmehrigen Gemeinschuldnerin bestanden hätte, wobei die Rechnungen zu den nunmehr konkretisierten auszubuchenden Forderungen zu diesem Zeitpunkt bereits in den abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen enthalten gewesen wären. Damit wäre für Rechnungen, die sich nach Konkurseröffnung als uneinbringlich herausgestellt hätten, Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 146.237,05 bezahlt worden.

Die zur Klärung der Rechtsfrage zwischenzeitig betraute Finanzprokuratur teilte in ihrer Stellungnahme vom 23. Juli 2002 mit, dass die Rechtsansicht des MV nicht geteilt werde, da es sich tatsächlich um ein Problem der §§ 19 und 20 BAO handeln würde, wobei die Judikatur des OGH zum sogenannten Vorsteuerberichtigungsanspruch beim Verkauf eines Grundstückes durch den MV (OGH 27.4.2000, 80 Ob 226/99i) die Tendenz der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, wonach der OGH selbst im Falle eines eigenständigen Steuertatbestandes, der nach Konkurseröffnung erfüllt wäre, den daraus resultierenden Abgabenanspruch als Konkursforderung qualifizieren würde, offenlegen sollte. Im Falle der Berichtigung der Umsatzsteuerzahllast wegen Leistungstörungen würde der Berichtigungsanspruch dem Grunde nach bereits mit dem ursprünglichen – nun zu berichtigenden – Abgabenanspruch entstehen, weshalb auch bereits zu diesem Zeitpunkt die Aufrechnungslage bestehen würde.

Mit Schreiben vom 14. November 2002 beantragte die Bw. die Rückzahlung eines Guthabens der Masse in Höhe von € 122.612,88, das aus der Differenz eines auf ihrem Konto bestehenden "fiktiven" Rückstandes von € 138.425,12 und der nunmehr in Höhe von € 261.038,00 geltend gemachten "Konkursforderung", die in der nachfolgenden Erläuterung als Forderung des Finanzamtes zum Konkurseröffnungszeitpunkt bezeichnet wurde, tatsächlich jedoch einen "Tagessaldo" per 2. August (Jahr nicht ersichtlich) von ATS 950.318,84 sowie überwiegend Selbstbemessungsabgaben aus der Zeit nach Konkurseröffnung, somit Masseforderungen enthielt, resultieren würde, auf das Massekonto des MV.

Mit weiterem Schreiben vom 19. Februar 2003 führte die Finanzprokuratur aus, dass die Berichtigung von uneinbringlich gewordenen Forderungen umsatzsteuerlich in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen wäre, in dem die Änderung des Entgeltes (bzw. die Uneinbringlichkeit) eingetreten wäre. Zur strittigen Frage, wie ein Anspruch aus der Rückforderung von Umsatzsteuerbeträgen, die für Lieferungen und Leistungen aus der Zeit vor Konkurseröffnung geschuldet (und auch bezahlt) worden wären, insolvenzrechtlich zu

qualifizieren sei, wurde die Judikatur des Obersten Gerichtshofes zitiert (OGH 27.11.1997, 8 Ob 2244/96z), wonach es bei der insolvenzrechtlichen Qualifikation einer Abgabensforderung nicht auf das Entstehen der Abgabenschuld und deren Fälligkeit (so aber VwGH 19.10.1999, 98/14/0143) ankommen würde. Entscheidend für die Einordnung einer Abgabensforderung als Konkurs- oder Masseforderung sei hingegen, wann – vor oder nach Konkurseröffnung – sich der die Abgabenspflicht auslösende Sachverhalt verwirklicht hätte.

Da es sich gegenständlich bei der Umsatzsteuer um eine Besteuerung des für eine Leistung vor Konkurseröffnung vereinbarten Entgelts handeln würde, wären diese als Konkursforderungen zu qualifizieren. Der Anspruch des Abgabenschuldners auf Rückzahlung von Beträgen an Umsatzsteuer aus vorkonkurslichen Anspruchsgrundlagen sei daher eine Forderung der Konkursmasse, gegen die die Abgabenverwaltung mit Konkursforderungen aufrechnen könne, weil der Anspruch auf Rückzahlung bereits mit dem Zeitpunkt der Verwirklichung des umsatzsteuerbaren Sachverhaltes (bedingt) entstanden wäre. Aus diesem Grund könnte es nach Ansicht der Finanzprokuratur auch nicht darauf ankommen, ob der Anspruch auf Rückzahlung von bereits bezahlter Umsatzsteuer oder die Änderung der Bemessungsgrundlage durch Sachverhalte begründet werde, die vor oder nach Konkurseröffnung verwirklicht worden wären, da in beiden Fällen auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Begründung der Umsatzsteuerschuld abzustellen wäre. Die Auffassung, dass sich die Einordnung der Forderung der Konkursmasse nach dem Zeitpunkt des Eintritts der Uneinbringlichkeit der umsatzsteuerbaren Forderung richten müsse, würde nicht für die Fälle der Änderung der Bemessungsgrundlage auf Grund von anerkannten Mängelinreden gelten.

Daraus leitete die Finanzprokuratur ab, dass dem MV ein Anspruch gegen die Republik Österreich auf Rückzahlung bereits entrichteter Beträge an Umsatzsteuer zustehen würde, weshalb sich aber auch im Gegenzug der Vorsteueranspruch reduzieren würde. Gegen diesen Rückzahlungsanspruch könne die Abgabenbehörde jedoch mit eigenen Konkursforderungen aufrechnen.

Daraufhin wies das Finanzamt mit Bescheid vom 20. März 2003 den Antrag auf Rückzahlung ab und führte begründend aus, dass die Umsatzsteuergutschrift für 5/2002 Abschreibungen von Forderungen, die aus dem Zeitraum vor Konkurseröffnung stammen würden, betreffen würde. Nach der Judikatur des OGH wäre der Anspruch des Abgabenschuldners auf Rückzahlung von Beträgen an Umsatzsteuer aus vorkonkurslichen Anspruchsgrundlagen als Forderung der Konkursmasse zu qualifizieren, gegen die die Abgabenverwaltung mit Konkursforderungen aufrechnen könnte.

Gegen diesen Bescheid brachte der MV namens der Bw. am 25. April 2003 das Rechtsmittel der Berufung ein und brachte ergänzend vor, dass die im angefochtenen Bescheid zum

Ausdruck gebrachte Rechtsmeinung, dass der Anspruch des Abgabenschuldners auf Rückzahlung von Beträgen an Umsatzsteuer aus vorkonkurslichen Anspruchsgrundlagen als Forderung der Konkursmasse zu qualifizieren sei, unrichtig wäre, da sich die Anspruchsgrundlage für den Rückforderungsanspruch nämlich aus einem Sachverhalt, der erst nach Konkurseröffnung verwirklicht worden wäre, ergeben hätte, da er selbst versucht hätte, diese Rechnungsforderungen, die letztlich auf Grund von berechtigten Mängelrügen respektive Zahlungsunfähigkeit der "Gläubiger" (gemeint wohl Schuldner) uneinbringlich geworden wären, einzubringen.

Das zitierte Judikat des OGH vom 27.4.2000, 8 Ob 226/99i, wäre nicht anwendbar, da es Unternehmensveräußerungen mit Grundstücksverkäufen betreffen würde. Da im gegenständlichen Fall die Weiterveräußerung von Liegenschaften durch den Masseverwalter kein Thema wäre, könne es bei einer lediglichen Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens auch zu keiner Umsatz- bzw. Vorsteuerberichtigung durch den Gläubiger kommen. Diese Entscheidung würde die Rechtsfrage prüfen, ob eine Forderung des Finanzamtes Konkurs- oder Masseforderung sei. Im vorliegenden Fall wäre aber die Qualifikation der Forderung des Finanzamtes als Konkursforderung unbestritten. Darüber hinaus würde es sich nicht um eine vom nunmehrigen Gemeinschuldner einbehaltene Vorsteuer, sondern vielmehr um die Veranlagung und Zahlung von Umsatzsteuer, welche wegen Uneinbringlichkeit der diese Umsatzsteuer begründenden Rechnungsforderungen rückgefordert werden würden. Beim vorliegenden Rückzahlungsanspruch würde es sich daher nicht um eine in analoger Anwendung des § 16 KO zu behandelnde Konkursforderung handeln, sondern umgekehrt um eine Forderung des MV gegen einen Konkursgläubiger.

Weiters brachte der MV vor, dass nach der Rechtsansicht der Abgabenbehörde jede Forderung als eine bedingte anzusehen wäre, weil eine darauf erfolgte Zahlung aus welchem Rechtsgrund auch immer angefochten werden könnte. Der gegenständliche Anspruch auf Rückerstattung von bezahlter Umsatzsteuer wäre jedoch erst mit dem Vorliegen der Uneinbringlichkeit verwirklicht und hätte vorher auch nicht als bedingter Anspruch bestanden, womit eine Aufrechnung zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung nicht zulässig wäre, da gemäß § 20 KO eine Kompensation unzulässig wäre, wenn der Konkursgläubiger erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden wäre.

Nach Ansicht des MV wäre das Finanzamt daher eindeutig nach Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden, weshalb es lediglich mit der auf das Finanzamt entfallenden Quote seiner gemäß § 129 KO festgestellten Konkursforderungen aufrechnen könnte. Dies würde auch dem Tenor des § 46 Abs. 1 Z 6 KO entsprechen, wonach sich ein Konkursgläubiger nicht zu Lasten der Masse im Verhältnis zu anderen Konkursgläubigern grundlos bereichern dürfe, zumal die Abgabenbehörde von der Gemeinschuldnerin Umsatzsteuer

kassiert hätte, die – wie überhaupt die gesamte Rechnungsforderung – von den Schuldner gar nicht bezahlt worden wäre und auch nicht einbringlich sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Oktober 2003 wies das Finanzamt die Berufung ab und führte begründend aus, dass die betroffenen auszubuchenden Rechnungsforderungen offensichtlich aus Lieferungen und Leistungen aus der Zeit vor Konkurseröffnung stammen würden. Gemäß § 16 Abs. 1 UStG sei die Berichtigung der Umsatzsteuer für den Zeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgelts eingetreten wäre. Nach der Judikatur des OGH sei für die Einordnung einer Abgabensforderung als Konkurs- oder Masseforderung nicht das Entstehen der Abgabenschuld oder deren Fälligkeit entscheidend, sondern wann der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt verwirklicht worden wäre.

Da es sich bei der Umsatzsteuer um die Besteuerung eines für eine Leistung vor Konkurseröffnung vereinbarten Entgelts handeln würde, wäre diese daher als Konkursforderung zu qualifizieren. Der Anspruch des Abgabenschuldners auf Rückzahlung von Beträgen an Umsatzsteuer aus vorkonkurslichen Anspruchsgrundlagen stelle somit eine Forderung der Konkursmasse dar, gegen die die Abgabenbehörde mit Konkursforderungen aufrechnen könnte, weil der Anspruch auf Rückzahlung bereits bedingt mit dem Zeitpunkt der Verwirklichung des umsatzsteuerbaren Sachverhaltes entstehen würde. Es würde nach Ansicht des Finanzamtes auch nicht darauf ankommen, ob der Anspruch auf Rückzahlung von bereits bezahlter Umsatzsteuer oder die Änderung der Bemessungsgrundlage durch Sachverhalte begründet werden würden, die vor oder nach Konkurseröffnung verwirklicht worden wären, da ausschließlich auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Begründung der Umsatzsteuerschuld abzustellen wäre.

Dem Rückzahlungsanspruch in Höhe von € 122.612,88 würden daher Konkursforderungen des Abgabengläubigers in diesen Betrag übersteigender Höhe gegenüberstehen.

Mit Schreiben vom 5. November 2003 beantragte der MV als Vertreter der Bw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass die Rechtsansicht, dass der Anspruch auf Rückzahlung bereits bedingt mit dem Zeitpunkt der Verwirklichung des umsatzsteuerbaren Sachverhaltes entstehen würde, unrichtig sei, da eine Bedingung weder rechtsgeschäftlich vereinbart noch gesetzlich normiert sei.

So hätte der OGH mit Erkenntnis vom 8.11.2000, 7 Ob 184/00k, befunden, dass eine Aufrechnung zufolge Anfechtung rückgebuchten Steuerguthabens mit inzwischen (bis zur Konkurseröffnung) aufgelaufenen Steuerschulden nach § 20 Abs. 1 KO unzulässig wäre, weil dadurch die Konkursmasse zum Nachteil der übrigen Gläubiger geschmälert und der Konkursgläubiger als Anfechtungsgegner in Wahrheit mit seinen nicht vollwertigen Konkursforderungen bis zur Höhe des gegen ihn bestehenden vollwertigen Zahlungsanspruches der

Masse befriedigt werden würde. Diese Begründung würde nach Ansicht des MV ohne Einschränkung auch für den vorliegenden Fall gelten, da es für die Unzulässigkeit der Aufrechnung keinen Unterschied machen würde, ob die Abgabenbehörde als Anfechtungsgegner oder als Schuldner zur Rückzahlung von Beträgen an Umsatzsteuer aus vorkonkurslichen Anspruchsgrundlagen beteiligt wäre, weil bei Vornahme der Aufrechnung in beiden Fällen die Konkursmasse zum Nachteil der übrigen Gläubiger und zum Vorteil der Abgabenbehörde geschmälert werden würde.

Auch die (unrichtige) Begründung, dass der Anspruch auf Rückzahlung bereits bedingt mit dem Zeitpunkt der Verwirklichung des umsatzsteuerbaren Sachverhalts entstehen würde, könne daran nichts ändern, da dieses Argument genauso bei einem Anfechtungsanspruch herangezogen werden könnte, wonach der Anfechtungsanspruch auf Rückzahlung bereits bedingt mit dem Zeitpunkt der Verwirklichung des umsatzsteuerbaren Sachverhaltes (Zahlung der später angefochtenen Forderung) entstehen würde, wobei die Bedingung dann nach Konkurseröffnung mit dem anfechtungsbegründenden Sachverhalt (Anfechtungsvoraussetzungen) eintreten würde. Darüber hinaus wäre schon bei Zahlung der Umsatzsteuer ganz allgemein die Möglichkeit gegeben, dass die umsatzsteuerpflichtige Forderung später in einem möglichen Konkurs angefochten werden könnte. Dies würde der OGH in ständiger Rechtsprechung jedoch nicht zulassen.

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.

Der Einwand des MV, dass gemäß § 215 Abs. 1 BAO ein aus der Gebarung gemäß § 213 BAO sich ergebendes Guthaben eines Abgabepflichtigen (Masse) zur Tilgung fälliger Abgabenschulden (der Masse) zu verwenden wäre, geht ins Leere, da weder zum Zeitpunkt der Antragstellung noch derzeit ein rückzahlbares Guthaben im Sinne des § 215 BAO ausgewiesen wurde bzw. wird, weswegen dem Rückzahlungsantrag schon deswegen der Erfolg zu versagen gewesen wäre.

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 sich aus dem Vorbringen des MV ergibt, dass 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.

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.

Nach § 19 Abs. 1 KO brauchen Forderungen, die zur Zeit der Konkurseröffnung 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 Konkurseröffnung noch bedingt oder betagt war.

Die Aufrechnung ist gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz KO unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden oder

wenn die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst nach der Konkurseröffnung erworben worden ist. Gemäß Abs. 3 können jedoch Ansprüche aufgerechnet werden, die nach der Konkurseröffnung entstehen oder wieder aufleben.

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.

Das Vorbringen der Bw. im Rückzahlungsantrag vom 14. November 2002, dass nach Abzug der "Konkursforderung" von € 261.038,00 von einem "fiktiven Rückstand" von € 138.425,12 ein Guthaben der Konkursmasse von € 122.612,88 verbleiben würde, ist nicht nachvollziehbar und widerspricht auch den weiteren Berufungsausführungen des MV vom 25. April 2003, wonach die Kompensation der berichtigten Umsatzsteuer von € 146.237,05 mit Masseforderungen in Höhe von € 16.118,50 begehrt wird.

In Wahrheit kann jedoch nur strittig sein, ob die am 29. Juli 2002 für den Voranmeldungszeitraum 5/02 in Höhe von € 144.751,00 eingebrachte Umsatzsteuergutschrift mit Konkurs- oder Masseforderungen kompensiert werden kann.

Der Rechtsmeinung des MV, dass es sich bei dem Rückforderungsanspruch um Masseforderungen handeln würde, muss dabei entgegengehalten werden, dass Masseforderungen gemäß § 46 Abs. 1 KO typischerweise auf der Grundlage von Dispositionen und Handlungen des MV nach Konkurseröffnung entstehen. Eine umsatzsteuerlich relevante Disposition des MV 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 solche ist auch die Entgeltskorrektur zufolge Uneinbringlichkeit respektive Mängleinreden 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 Abgabenbehörde aus dem Titel einer Vorsteuerberichtigung bzw. der Konkursmasse auf Grund einer Umsatzsteuerberichtigung gemäß § 16 Abs. 1 und 3 UStG kommt es daher entgegen der Ansicht des MV nicht darauf an, wann die Rechnungsforderung uneinbringlich wurde, sondern ausschließlich auf den Zeitpunkt der Ausführung der seinerzeitigen Lieferung oder sonstigen Leistung (*Werndl*, Insolvenzen 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 Anspruches (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 Abgabepflichtigen 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 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 (*Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz, Orac 1998, 128).

Dem MV ist zwar beizupflichten, dass die Berichtigung der Umsatzsteuer wegen Preisminderung oder Uneinbringlichkeit von Forderungen des Gemeinschuldners in die Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat aufzunehmen ist, in dem der Berichtigungstatbestand eingetreten ist. Jedoch lässt sich aus dem Vorbringen des MV, dass die

Aufrechnung gemäß § 20 Abs. 1 KO unzulässig gewesen sei, da die Abgabenbehörde 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 berichtigt, 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).

Da der Rückforderungsanspruch bereits vor Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Gemeinschuldnerin entstanden ist und entgegen der Ansicht des MV die Abgabenbehörde als Konkursgläubiger hinsichtlich des Rückforderungsanspruches aus der Berichtigung der Umsatzsteuer nicht erst nach Konkurseröffnung 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).

Abschließend wird festgestellt, dass sich auch aus dem Vorbringen des MV, dass eine Aufrechnung eines zufolge Anfechtung rückgebuchten Steuerguthabens mit inzwischen bis zur Konkurseröffnung aufgelaufenen Steuerschulden unzulässig wäre, nichts gewinnen lässt, da das angeführte Erkenntnis des Obersten Gerichtshofes an der Sache vorbeigeht, weil der Anfechtung die Konkursmasse ungerechtfertigt schmälernde Zahlungen unterliegen, der Aufrechnung jedoch die Rückabwicklung eines bereits vor Konkurseröffnung getätigten Umsatzes zu Grunde liegt. Darüber hinaus waren weitere Überlegungen zur Anfechtungsproblematik entbehrlich, da diese Einwendungen zum Einen ausschließlich gerichtlich vorzubringen wären und zum Anderen die aus dem Rückforderungsanspruch resultierende

Umsatzsteuergutschrift ohnedies in einem Zeitraum außerhalb der Anfechtungsfristen der §§ 30 und 31 KO entstanden waren, da die in den auszubuchenden Rechnungen enthaltene Umsatzsteuer nach dem Vorbringen des MV bis zum 22. Februar 2001 bereits verbucht und auf Grund des bestehenden Guthabens auch bezahlt gewesen wäre.

Die Gebarung der Abgabenbehörde erster Instanz auf dem Konto der Bw. ist daher den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend erfolgt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Jänner 2005