

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. K. in der Beschwerdesache des Rechtsanwaltes Dr. K.G als Masseverwalter der B.H GmbH im Konkurs, B, gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 25.06.2013, betreffend Abweisung eines Rückzahlungsantrages zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Über die B.H GmbH wurde mit Beschluss des Landesgerichtes St.P vom 28. Mai 2013, AZ x1 S x2/13a, das Konkursverfahren eröffnet. Zum Masseverwalter wurde Rechtsanwalt Dr. K.G bestellt. Im Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens bestand am Abgabekonto der GmbH ein Guthaben in Höhe von € 168.296,98, welches aus der Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Voranmeldungszeitraum März 2013 resultierte. Mit Schriftsatz vom 4. Juni 2013, eingelangt am 10. Juni 2013, beantragte der Masseverwalter die Rückzahlung des bestehenden Guthabens.

In der Folge führte das Finanzamt im Unternehmen der Gemeinschuldnerin eine Außenprüfung betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume April und Mai 2013 durch.

Der Prüfer nahm im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 12. Juni 2013, ABNr. 2013, unter Textziffer Punkt 3, die Berichtigung bisher geltend gemachter Vorsteuern im Zusammenhang mit den offenen Lieferverbindlichkeiten der Gemeinschuldnerin gemäß § 16 UStG 1994 in Höhe von € 587.781,23 vor. Nach Festsetzung und Verbuchung dieser Vorsteuerkorrektur und Aufrechnung mit dem bestehenden Guthaben am Abgabekonto errechnete sich am 13. Juni 2013 ein unberichtigter aushaltender Saldo in Höhe von € 455.059,82.

Aufgrund dieser Sachlage wies das Finanzamt mit Bescheid vom 25. Juni 2013 den Antrag auf Rückzahlung eines Guthabens ab und begründete dies damit, dass auf dem Abgabenkonto ein Rückstand aushafte.

In der Beschwerde wendet der Masseverwalter ein, dass ein rechtlicher Irrtum vorliege, weil im Zeitpunkt der Konkurseröffnung am Abgabenkonto ein Guthaben in Höhe von € 168.296,98 bestanden habe. Der angeführte Rückstand sei erst im Zuge einer Überprüfung durch das Finanzamt nach Eröffnung des Konkursverfahrens entstanden, sodass davon auszugehen sei, dass die Aufrechnung der Steuerforderung mit dem im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bestehenden Guthaben unzulässig sei. Darüber hinaus sei die Aufrechnung nach dem Insolvenzrecht unzulässig.

Strittig ist, ob die Aufrechnung der Abgabenforderung, welche aus der Berichtigung der Vorsteuern gemäß § 16 Abs 3 UStG 1994 infolge Uneinbringlichkeit von Lieferantenforderungen und Leistungsentgelten resultierte, mit dem im Zeitpunkt der Eröffnung des Konkursverfahrens bestehenden Guthaben zu Recht erfolgt ist.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 215 Abs. 1 BAO ist ein sich aus der Gebarung ergebendes Guthaben eines Abgabepflichtigen zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei derselben Behörde hat.

Gemäß § 19 Abs. 1 Insolvenzordnung (IO) idF. BGBl. Nr. 29/2010, 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 IO).

Gemäß § 20 IO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Insolvenzgläubiger erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens Schuldner der Insolvenzmasse geworden oder wenn die Forderung gegen den Schuldner erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erworben worden ist.

Ändert sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 und 2 UStG 1994, so hat 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 und Abs. 3 Z 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, lauten:

Abs. 1:

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben 1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und 2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend

zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. ...

Abs. 3:

Abs. 1 gilt sinngemäß, wenn 1. das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, so sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen.

Nach § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 sind die Vorschriften über die Änderung der Bemessungsgrundlage auf die Uneinbringlichkeit von Entgelten sinngemäß anzuwenden. Im Fall der Uneinbringlichkeit darf daher einerseits der Gläubiger seine Umsatzsteuerschuld korrigieren, andererseits hat der Schuldner den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu berichtigen.

Bei Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners wird jedenfalls von der Uneinbringlichkeit auszugehen sein. Korrekturen der Umsatzsteurbemessungsgrundlage wegen Uneinbringlichkeit sind in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist (UFS vom 15.4.2010, RV/1955-W/07; Ruppe, UStG³, § 16 Tz 75). Eine Berichtigung nach § 16 Abs. 3 Z. 1 UStG 1994 hat somit zu erfolgen, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Die Änderungen führen nicht zu einer Berichtigung der ursprünglichen Steuerfestsetzung, sondern sind im Voranmeldungszeitraum der Änderung zu berücksichtigen.

Im vorliegenden Fall ist die Rechtsfrage zu klären, ob das Finanzamt ein im Zeitpunkt der Konkursöffnung am Abgabenkonto bestehendes Guthaben mit Forderungen aus Vorsteuerkorrekturen gemäß § 16 Abs. 3 UStG 1994 aufrechnen dürfe. Die Richtigkeit der am Abgabenkonto vorgenommenen Vorsteuerkorrekturen gemäß § 16 Abs. 3 UStG ist dabei nicht zu prüfen.

Abgabenansprüche im engeren Sinn entstehen kraft Gesetzes jeweils zu dem Zeitpunkt, in dem ein gesetzlicher Tatbestand, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet, verwirklicht wird. Auf die Bescheiderlassung kommt es dabei nicht an. Mit dem Bescheid wird lediglich die Durchsetzung des Anspruchs gegenüber der Abgabenbehörde bewirkt, nicht aber das Entstehen des Anspruchs (VwGH vom 25.2.1997, ZI. 93/14/0143).

Gemäß § 46 Abs. 1 Z. 2 IO gehören zu den Masseforderungen öffentliche Abgaben, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens verwirklicht werde. Entsprechendes gilt für die zeitliche Abgrenzung der Forderungen der Gemeinschuldnerin. Forderungen, die vor Konkursöffnung entstehen, sind Konkursforderungen.

Die Uneinbringlichkeit des Leistungsentgelts stellt den die Abgabenforderung auslösenden Sachverhalt dar und ist der Abgabenschuldner bereits in diesem Zeitpunkt verpflichtet, einmal beanspruchte Vorsteuern zu berichtigen.

Unstrittig fest steht, dass infolge der eingetretenen Uneinbringlichkeit der Forderungen der Lieferanten und Leistungsentgelte aufgrund der Zahlungsunfähigkeit der Gemeinschuldnerin die Pflicht zur Vorsteuerkorrektur im letzten Voranmeldungszeitraum vor Konkursöffnung entstanden ist. Damit stellt der Anspruch des Abgabengläubigers auf Rückerstattung bereits geltend gemachter Vorsteuern eine Insolvenzforderung gegenüber der Gemeinschuldnerin dar.

Der Abgabenanspruch des Abgabengläubigers (§ 4 BAO) bestand vor Konkursöffnung, weil der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt vor Konkursöffnung liegt.

Die bescheidmäßige Festsetzung des Abgabenanspruches ist für die Beantwortung der Frage der Aufrechenbarkeit von bestehenden Forderungen nicht entscheidend. Mit der bescheidmäßigen Festsetzung des Abgabenanspruches wird nämlich lediglich die Durchsetzung des entstandenen Abgabenanspruches bewirkt (VwGH 25.2.1997, ZI. 93/14/0143).

Das Aufrechnungsverbot des § 20 IO gelangt dann zur Anwendung, wenn ein Insolvenzgläubiger nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Schuldner der Insolvenzmasse geworden oder wenn die Forderung gegen den Schuldner nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens erworben wurde. Daher fallen nur Gegenansprüche, welche nach Konkursöffnung entstehen unter das Aufrechnungsverbot nach § 20 IO. Forderungen, welche bereits vor Konkursöffnung im Sinne des § 4 BAO entstehen, sind gemäß § 19 IO aufrechenbar und brauchen im Insolvenzverfahren nicht geltend gemacht werden.

Der eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 Abs. 3 iVm 1 UStG 1994 unmittelbar auslösende Sachverhalt ist jener der Uneinbringlichkeit des Entgelts (§ 16 UStG 1994, Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 4. Auflage, Einf. Tz. 129.ff). Dieser Zeitpunkt liegt vor Konkursöffnung und bewirkt für den Abgabenschuldner die Pflicht zur Berichtigung geltend gemachter Vorsteuern.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beurteilt wurde.

Klagenfurt am Wörthersee, am 15. September 2014