

GZ. RV/0049-W/2004

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 13. Mai 2004 über die Berufung des Bw, vertreten durch Dr. Martin Drahos, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 1. Bezirk, vertreten durch Mag. Karin Krammer, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw war Geschäftsführer eines von einer GmbH geföhrten Betriebes. An dieser GmbH war er zu 75 % als Gesellschafter beteiligt. Er bezog aus dieser Tätigkeit als Geschäftsführer der GmbH bis Jänner 1999 Geschäftsführerbezüge.

Darüber hinaus vermietete der Bw gemeinsam mit einem Miteigentümer ein Betriebsgelände (idF Fabriksgrundstück) an die genannte GmbH.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes vom 26.6.1998 wurde, nachdem bereits einige Monate zuvor über das Vermögen der GmbH der Konkurs eröffnet worden war, über das Vermögen des Bw der Konkurs eröffnet. Ein Masseverwalter wurde bestellt. Die Abwicklung des Konkursverfahrens erstreckte sich, bedingt durch die Verwertung von zwei im Vermögen des Gemeinschuldners vorhandenen Liegenschaften, über mehrere Jahre. Mit Beschluss vom 29.11.2002 wurde der Konkurs aufgehoben. Dem Bw kamen aus der Masse keinerlei Vermögensgegenstände zu, das Vermögen des Bw wurde vollständig verwertet.

Anlässlich der Verwertung des Vermögens des Bw im Konkursverfahren wurden im wesentlichen Barvermögen, Wertpapiere, Lebensversicherungen, der Miteigentumsanteil an dem Fabriksgrundstück, die Anteile an der GmbH sowie eine Eigentumswohnung des Bw verwertet. Die Tätigkeit des Masseverwalters iZm der Verwertung des Vermögens des Bw bezog sich dabei im wesentlichen auf diese Vermögensgegenstände.

Im Zuge des Konkursverfahrens wurde auch das Fabriksgrundstück verkauft. Dabei vereinbarten („erklärten“) die Parteien in Punkt 4.5. des Kaufvertrages, den Kaufvertrag als nicht umsatzsteuerpflichtiges Rechtsgeschäft abzuwickeln.

Die Miteigentümergemeinschaft als Vermieterin des Fabriksgrundstückes gab nach eigenen Angaben in der ersten Hälfte des Jahres 1998 im Gefolge des Konkurses der GmbH (Mieterin) die Vermietungstätigkeit auf.

Im Jahr 1999 erzielte die Miteigentümergemeinschaft keine Umsätze aus der Vermietung des Fabriksgrundstückes. Im Jahr 2000 erzielte die Miteigentümergemeinschaft aus der Vermietung des Fabriksgrundstückes einen Umsatz von 100.000 S.

In den Jahren 1998 bis 2000 überschritten die Umsätze aus der Vermietung des Fabriksgrundstückes jeweils nicht den Betrag von 300.000 S, weshalb diese Umsätze nach den rechtskräftigen diesbezüglichen, an die Miteigentümergemeinschaft gerichteten, Umsatzsteuerbescheiden gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG unecht steuerfrei waren.

Mit Datum vom 26.11.2001 beantragte der Masseverwalter beim zuständigen Konkursgericht iZm dem Verkauf des Fabriksgrundstückes für die Verwaltung und Verwertung dieser Sondermasse Kosten von 600.000 S inkl USt zuzüglich Ersatz von näher genannten Barauslagen.

Mit Beschluss des Konkursgerichtes vom 19.2.2002 wurde der Erlös aus dem Verkauf des Fabriksgrundstückes verteilt, wobei dem Masseverwalter als Vorzugsposten für die besondere

Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Sondermasse 43.603,70 € (600.000 S) zugewiesen wurden.

Mit Datum vom 9.4.2002 beantragte der Masseverwalter die Kosten für seine Tätigkeit als Masseverwalter mit 140.400 € inkl USt zu bestimmen. Von diesem Betrag habe er durch zuvor erfolgte Kostenbestimmungsbeschlüsse aus den Jahren 1999, 2000 und 2001 bereits 61.045,18 € erhalten, sodass ein zu bestimmender Kostenrest von 79.353,82 € verbleibe.

Das Konkursgericht bestimmte entsprechend diesem Antrag mit Beschluss vom 11.4.2002 die Kosten mit 140.400 € inkl USt, wobei der Masseverwalter ermächtigt wurde, nach Rechtskraft des Beschlusses diesen Betrag der Masse zu entnehmen. Auf den bewilligten Kostenvorschuss von 61.045,18 € sei Bedacht zu nehmen.

Mit Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Mai 2002 machte der Masseverwalter die im Kostenrest der vom Konkursgericht bestimmten Kosten des Masseverwalters von 79.353,82 € enthaltene Umsatzsteuer von 13.225,80 € unter der Steuernummer des Bw als Vorsteuern geltend. Die sich in dieser Höhe ergebende Umsatzsteuergutschrift wurde vom Finanzamt an die Masse ausbezahlt und floss in diese ein.

In seiner Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2002 machte der Bw die im Kostenrest der vom Konkursgericht bestimmten Kosten des Masseverwalters von 79.353,82 € enthaltene Umsatzsteuer von 13.225,80 € als Vorsteuern geltend.

Das Finanzamt anerkannte im Umsatzsteuerjahresbescheid die geltend gemachten Vorsteuern nicht, wobei es zur Begründung ausführte, nur Unternehmer seien zum Vorsteuerabzug berechtigt, der Bw sei jedoch kein Unternehmer.

Durch die bereits auf Grund der Umsatzsteuervoranmeldung erfolgte Gutschrift der Vorsteuern ergab sich für den Bw aus dem Umsatzsteuerjahresbescheid eine Nachzahlung in Höhe der Gutschrift.

In der gegen diesen Umsatzsteuerjahresbescheid erhobenen Berufung führte der Bw aus, die Unternehmereigenschaft sei gegeben gewesen, weshalb der Vorsteuerabzug zustehe.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. Zur Begründung führte es aus, der Bw habe in den Jahren 1998 bis 1999 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als GmbH-Geschäftsführer (nichtunternehmerische Tätigkeit) sowie in den Jahren 1998 bis 2000 anteilige Vermietungseinkünfte erzielt. Seit dem Jahr 2001 habe er keine Einkünfte erklärt. Da aus der Aktenlage eine unternehmerische Tätigkeit nicht erkennbar sei, stehe dem Bw der Vorsteuerabzug nicht zu.

Der Bw stellte einen Vorlageantrag. Darin brachte er zusammengefasst vor, gemäß § 3 Abs 1 KO seien sämtliche Rechtshandlungen des Gemeinschuldners (= Bw) von der Konkursöffnung bis zur rechtskräftigen Konkursaufhebung, soweit sie die Konkursmasse betrafen, unwirksam. Den Masseverwalter habe gemäß § 83 KO das Recht und die Pflicht getroffen, alle Rechtsgeschäfte und Rechtshandlungen vorzunehmen, welche die Erfüllung seines Amtes mit sich gebracht haben. Die Haftung des Bw für den streitgegenständlichen Umsatzsteuerbetrag und die Auferlegung dieses Betrages an den Bw zur Zahlung sei schon deshalb ausgeschlossen, weil es sich dabei tatsächlich um einen Rückforderungsanspruch handle, der daraus entstanden sei, dass der Masseverwalter iZm den ihm bestimmten Kosten die darin enthaltene Umsatzsteuer (unter der Steuernummer des Bw) als Vorsteuer geltend gemacht habe. Diese sei der Masse tatsächlich gutgeschrieben worden. Sollte der Vorsteuerabzug zu Unrecht geltend gemacht worden sein, so habe es sich um eine bevorrechtete Forderung gehandelt. Der Masseverwalter hätte dafür zu sorgen gehabt, dass die erforderlichen Beträge gemäß § 124 KO rechtzeitig zur Rückzahlung verfügbar gewesen wären. Der Bund hätte gegen die vom Masseverwalter gelegte Schlussrechnung, in der die Befriedigung dieser Forderung nicht vorgesehen gewesen sei, Einwendungen erheben müssen. Beides sei ohne Zutun des Bw nicht geschehen. Ein Gemeinschuldner hafte nur für jene Masseforderungen, die zum Zeitpunkt der Konkursöffnung bereits entstanden gewesen seien (vgl Feil, Konkursordnung 1994, § 124 Rz 1), dies treffe auf die strittigen Vorsteuerbeträge nicht zu, daher könnten diese dem Bw auch nicht auferlegt werden. Der Bw habe weder die Vorsteueranmeldung (Umsatzsteuervoranmeldung) durchgeführt, noch diesen Betrag in Empfang genommen oder irgend etwas aus der Masse übergeben erhalten. Vielmehr sei das gesamte Vermögen des Bw verwertet worden, er sei beschäftigungslos und besitze weder Vermögen noch Einkommen. Der vom Masseverwalter geltend gemachte Vorsteuerbetrag sei mit der Masse zur Befriedigung bevorrechteter Forderungen verwendet worden. Insgesamt sei dabei eine Quote von rund 9,89 % ausgeschüttet worden. Darüber hinaus bestritt der Bw die Auffassung des Finanzamtes, dass der Vorsteuerabzug zu Unrecht geltend gemacht werde. Es sei zwar richtig, dass für den Zeitraum von 1998 bis 2000, nicht jedoch für das Jahr 2001 anteilige Vermietungseinkünfte erzielt worden seien. Jedoch bezögen sich die Kosten des Masseverwalters und damit der geltend gemachte Umsatzsteuerbetrag tatsächlich auf den Leistungszeitraum 1998 bis 2000, weil die gegenständlichen Mieteinkünfte aus der Vermietung des Fabriksgrundstückes stammten und dieses als letzter wesentlicher Bestandteil der Masse mit Kaufvertrag vom 31.10.2000 verkauft worden sei. Damit sei die Tätigkeit des Masseverwalters im wesentlichen beendet gewesen.

Das Konkursverfahren sei jedoch aus näher genannten Schwierigkeiten iZm dem Fabriksgrundstück erst im Jahr 2002 aufgehoben worden. Würden diese Schwierigkeiten nicht bestanden haben, wäre das Konkursverfahren bereits Anfang des Jahres 2001 abgeschlossen worden. Die iZm den strittigen Vorsteuern stehenden Kosten des Masseverwalters bezögen sich auf dessen Leistungen bis zum Abschluss des Kaufvertrages. Die Kosten des Kaufvertrages seien als Sondermassekosten im Zuge der Verteilung des Erlöses des Fabriksgrundstückes berücksichtigt worden und nicht in den hier streitgegenständlichen Kosten enthalten. Selbst wenn jedoch, was nicht der Fall sei, die Kosten iZm der Veräußerung des Fabriksgrundstückes entstanden wären, so hätte in diesem Zusammenhang, die Vermietungstätigkeit habe unmittelbar vorher geendet, der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden können.

In der über Antrag des Bw durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat brachte der Vertreter des Bw im Wesentlichen vor, nach der Rechtsprechung des OGH habe der Gemeinschuldner ein Interesse daran, dass der Masseverwalter keine Masseschulden eingehe. Der Gemeinschuldner hafte zwar für Masseschulden nur mit der Masse, doch bedeute dieser Umstand nicht, dass der Gemeinschuldner durch die Schaffung weiterer Masseschulden nicht beeinträchtigt würde, weil das zur Begleichung solcher Schulden aufgewendete Vermögen nicht zur Verminderung anderer ihn treffender Konkursforderungen verwendet werden könne.

Es wäre rechtlich unrichtig, wenn man der Meinung wäre, das Finanzamt könne einen Leistungsbescheid gegen den Bw erlassen, ohne sich mit dieser Vorfrage auseinanderzusetzen und im Zuge der Abgabenexekution dann möglicherweise einen Exekutionshinderungsgrund anzunehmen. Die Prüfung habe vielmehr bereits schon auf dieser Ebene (anlässlich der Erlassung des Umsatzsteuerbescheides) zu erfolgen. Der Bw sei nicht Schuldner dieser Umsatzsteuer, sondern wenn überhaupt, dann würde er dafür nur haften. Dann müsste man klären, ob es Gegenstände gebe, die zur Haftung herangezogen werden könnten und auf Basis dieser Feststellungen könnte man einen Leistungsbefehl erlassen. Nachdem es aber eine solche Masse nicht mehr gebe, weil das Konkursverfahren mit der Verwertung der Masse geendet habe, entfalle auch die materiellrechtliche Grundlage für das Erlassen eines solchen Leistungsbefehls. Bei der Gebietskrankenkasse, wo es solche Dinge teilweise auch gebe, sei dies schon durchjudiziert worden. Es sei ein Irrtum zu meinen, man könne jetzt einmal den Bescheid erlassen und dann im nachhinein im Zuge des Exekutionsverfahrens prüfen, worauf exekutiert werden könne. Der Gemeinschuldner müsse sich verschiedene Rechtshandlungen zurechnen lassen, die Rechtshandlung, welche die Masseforderungen beträfen, müsse er sich

jedoch nicht zurechnen lassen. Es sei nicht eine reine Frage der Haftung, denn den Anspruch gegen den Bw (Gemeinschuldner) gebe es gar nicht. Es gebe höchstens dann eine Haftung, wenn er vom Masseverwalter etwas aus der Masse bekommen hätte, was aber nicht der Fall gewesen sei (OGH 23.2.1989, 8 Ob 5/89).

Er wiederhole seine bereits schriftlich gestellten Beweisanträge dafür, dass der Konkurs mit der völligen Verwertung der Masse geendet habe (Einvernahme des Vertreters des Bw, Einvernahme des Bw, Einvernahme des Masseverwalters, Beischaffung des Konkursaktes). Im übrigen halte er sein Vorbringen hinsichtlich der Unternehmereigenschaft aufrecht.

Der Senat hat erwogen:

Für den Vorsteuerabzug genügt der Zusammenhang mit ehemaligen Umsätzen, solange im Zusammenhang mit der früheren unternehmerischen Leistungserbringung noch Aufwendungen anfallen, ist die Unternehmereigenschaft noch gegeben (vgl *Ruppe*, UStG 1994², § 12 Tz 82).

Die Unternehmereigenschaft endet nicht mit der Beendigung der Leistungserstellung und auch nicht mit der Auflösung einer Gesellschaft oder deren Löschung im Firmenbuch, sondern erst dann, wenn die Tätigkeiten, die das wirtschaftliche Erscheinungsbild des Unternehmens ausgemacht haben, vollständig abgewickelt sind. Zur Unternehmensphäre gehören daher nicht nur die Veräußerung des Unternehmensvermögens, sondern auch nachträgliche Einnahmen und Ausgaben, die sich auf die unternehmerische Tätigkeit beziehen, sowie Änderungen der Bemessungsgrundlage, die nach Einstellung der eigentlichen Tätigkeit auftreten.

Bei Betriebsaufgabe fällt die Unternehmereigenschaft in dem Zeitpunkt weg, in dem nach objektiver Beurteilung die Abwicklung als abgeschlossen anzusehen ist. Abwicklungsumsätze sind daher jedenfalls noch steuerhängig.

Die Eröffnung des Konkurses bewirkt keine Beendigung der Unternehmereigenschaft. Die Umsätze sind weiterhin dem Gemeinschuldner zuzurechnen (vgl *Ruppe*, UStG 1994², § 2 Tz 142, 145 und 147 sowie Einf Tz 105).

Der Masseverwalter führt als gesetzlicher Vertreter das Unternehmen für den Gemeinschuldner (vgl §§ 80 ff KO). Die Handlungen des Masseverwalters sind umsatzsteuerlich dem Gemeinschuldner zuzurechnen, der weiterhin als Unternehmer gilt. Die Mühewaltung des Masseverwalters (§ 82 KO) gilt als eine selbständige sonstige Leistung, die dem Unternehmen des Masseverwalters zuzurechnen ist (vgl *Ruppe*, UStG 1994², Einf Tz 148).

Der Masseverwalter zählt zu den in § 80 Abs 1 BAO angeführten gesetzlichen Vertretern bzw den ihnen gleichgestellten Vermögensverwaltern. Als solcher hat er die Verpflichtungen und Rechte des Vertretenen wahrzunehmen. Insbesondere hat er dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die er verwaltet, entrichtet werden. Umsatzsteuerlich treffen den Masseverwalter insbesondere die Verpflichtung zur Selbstberechnung der Abgabe (§ 21 UStG) und die Verpflichtung zur Abgabe der Jahreserklärung (vgl *Ruppe*, UStG 1994², Einf Tz 149).

Mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bleibt die Unternehmereigenschaft des Gemeinschuldners unberührt. Rechtshandlungen des Masseverwalters sind umsatzsteuerlich dem Gemeinschuldner zuzurechnen: Leistungen, die der Masseverwalter als gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners ausführt, gelten umsatzsteuerlich als Leistungen des Gemeinschuldners. Leistungen, die der Masseverwalter als gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners empfängt, gelten als an den Gemeinschuldner ausgeführt (vgl vgl *Achatz* in *Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz 10).

Der Bw vertritt die Auffassung, die ursprünglich durch den Masseverwalter vorgenommene Voranmeldung sei zu Recht erfolgt. Es sei zwar richtig, dass für den Zeitraum von 1998 bis 2000, nicht jedoch für das Jahr 2001 anteilige Vermietungseinkünfte erzielt worden seien. Jedoch bezügen sich die Kosten des Masseverwalters und damit der geltend gemachte Umsatzsteuerbetrag tatsächlich auf den Leistungszeitraum 1998 bis 2000, weil die gegenständlichen Mieteinkünfte aus der Vermietung des Fabriksgrundstückes stammten und dies als letzter wesentlicher Bestandteil der Masse mit Kaufvertrag vom 31.10.2000 verkauft worden sei. Damit sei die Tätigkeit des Masseverwalters im wesentlichen beendet gewesen. Das Konkursverfahren sei jedoch aus näher genannten Schwierigkeiten iZm dem Fabriksgrundstück erst im Jahr 2002 aufgehoben worden. Würden diese Schwierigkeiten nicht bestanden haben, wäre das Konkursverfahren bereits Anfang des Jahres 2001 abgeschlossen worden. Die iZm den strittigen Vorsteuern stehenden Kosten des Masseverwalters bezügen sich auf dessen Leistungen bis zum Abschluss des Kaufvertrages. Die Kosten des Kaufvertrages seien als Sondermassekosten im Zuge der Verteilung des Erlöses des Fabriksgrundstückes berücksichtigt worden und nicht in den hier streitgegenständlichen Kosten enthalten.

Diese Auffassung ist aus mehreren Gründen unrichtig. Zunächst macht die vom Bw in Form einer Miteigentümergemeinschaft ausgeübte Vermietungstätigkeit den Bw selbst nicht zum Unternehmer. Die Fähigkeit, Unternehmer zu sein, besitzt jenes Gebilde, das als solches Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn erbringt. Die Unternehmerfähigkeit ist weder mit einem bestimmten zivilrechtlichen Status noch mit einer bestimmten zivilrechtlichen

Rechtsform verknüpft. Zivilrechtliche Geschäftsfähigkeit oder Rechtsfähigkeit ist nicht erforderlich. Unternehmereigenschaft können daher auch Gebilde ohne Rechtspersönlichkeit besitzen, so die Personengesellschaften des Handelsrechts, die eingetragene Erwerbsgesellschaft, die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, aber auch bloße „Gemeinschaften“ zB Hausgemeinschaften. Auch bei Fehlen der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit sind diese Gebilde Abgabepflichtige iSd § 77 BAO mit allen sich daraus ergebenden Konsequenzen (vgl *Ruppe*, UStG 1994², § 2 Tz 17). Unternehmer iZm der Vermietung des Fabriksgrundstückes war daher die Miteigentümergegemeinschaft. Diese wurde auch vom örtlich zuständigen Finanzamt als eigenes Steuersubjekt geführt. Unterstellte man die Ausführungen des Bw, dass sich die Tätigkeit des Masseverwalters auf die Vermietung des Fabriksgrundstückes bezogen habe, als richtig, so wären die daraus resultierenden Vorsteuern bei der Mitunternehmergegemeinschaft geltend zu machen gewesen. Diese Tätigkeit der Miteigentümergegemeinschaft vermag jedoch keine Unternehmereigenschaft des Bw zu begründen. Dementsprechend hat der Bw auch in Jahren 1998 bis 2002 in seinen Umsatzsteuererklärungen keine Umsätze erklärt.

Die Umsätze der Miteigentümergegemeinschaft überschritten jedoch weiters in den Jahren 1998 bis 2000 jeweils nicht den Betrag von 300.000 S, weshalb diese Umsätze nach den rechtskräftigen diesbezüglichen Umsatzsteuerbescheiden gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG unecht steuerfrei waren. Gemäß § 12 Abs 3 UStG 1994 können jedoch Vorsteuern iZm mit unecht steuerfreien Umsätzen nicht abgezogen werden.

Wie sich weiters aus dem vom unabhängigen Finanzsenat beigeschafften Konkursakt ergibt, stand die Tätigkeit des Masseverwalters und standen dementsprechend die für diese Tätigkeit bestimmten Kosten des Masseverwalters nicht ausschließlich sondern nur zu einem Teil mit der Vermietung des Fabriksgrundstückes durch die Miteigentümergegemeinschaft in Zusammenhang. Soweit die Tätigkeit des Masseverwalters jedoch nicht mit der Vermietungstätigkeit, sondern mit dem nichtunternehmerischen Bereich des Bw in Zusammenhang stand, wäre auch nach dem Vorbringen des Bw ein Vorsteuerabzug nicht möglich.

Der Bw bringt weiters vor, selbst wenn die Kosten des Masseverwalters iZm der Veräußerung des Fabriksgrundstückes gestanden wären, was jedoch nicht der Fall gewesen sei, hätte, da die Vermietungstätigkeit unmittelbar zuvor geendet habe, der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden können.

Diese Ansicht ist verfehlt. Stünden die Kosten des Masseverwalters iZm der Veräußerung des Fabriksgrundstückes, so wären die aus der sonstigen Leistung des Masseverwalters resultierenden Vorsteuern danach zu beurteilen, ob es sich bei der Veräußerung um einen steuerpflichtigen Umsatz gehandelt hat. Dies war jedoch nicht der Fall. Denn im Kaufvertrag betreffend die Veräußerung des Fabriksgrundstückes wurde in Punkt 4.5. ausdrücklich vereinbart, das Rechtsgeschäft als nicht umsatzsteuerpflichtig abzuwickeln.

Gemäß § 12 Abs 3 Z 2 UStG 1994 ist jedoch die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Da es sich bei der Veräußerung des Fabriksgrundstückes um einen steuerfreien Umsatz handelte, kann daher iZm diesem Umsatz ein Vorsteuerabzug nicht vorgenommen werden.

Hinzu kommt zu dem bisher Gesagten weiters, dass für die Verwaltung und Verwertung des Fabriksgrundstückes Sondermassekosten bestimmt wurden, welche im Berufungsfall nicht streitgegenständlich sind.

Die Tätigkeit des Masseverwalters iZm dem Konkurs des Bw bezog sich im Wesentlichen auf die Verwertung des Privatvermögens des Bw. Aufwendungen iZm der Verwertung des Privatvermögens berechtigen jedoch auch dann nicht zum Vorsteuerabzug, wenn sie neben steuerpflichtigen Umsätzen erfolgen.

Der Bw vertritt die Ansicht, gemäß § 3 Abs 1 KO seien sämtliche Rechtshandlungen des Gemeinschuldners (= Bw) von der Konkurseröffnung bis zur rechtskräftigen Konkursaufhebung, soweit sie die Konkursmasse beträfen, unwirksam. Den Masseverwalter habe gemäß § 83 KO das Recht und die Pflicht getroffen, alle Rechtsgeschäfte und Rechtshandlungen vorzunehmen, welche die Erfüllung seines Amtes mit sich gebracht haben. Die Haftung des Bw für den streitgegenständlichen Umsatzsteuerbetrag und die Auferlegung dieses Betrages an den Bw zur Zahlung sei schon deshalb ausgeschlossen, weil es sich dabei tatsächlich um einen Rückforderungsanspruch handle, der daraus entstanden sei, dass der Masseverwalter iZm den ihm bestimmten Kosten die darin enthaltene Umsatzsteuer (unter der Steuernummer des Bw) als Vorsteuer geltend gemacht habe. Diese sei der Masse tatsächlich gutgeschrieben worden. Sollte der Vorsteuerabzug zu Unrecht geltend gemacht worden sein, so habe es sich um eine bevorrechtete Forderung gehandelt. Der Masseverwalter hätte dafür zu sorgen gehabt, dass die erforderlichen Beträge gemäß § 124 KO rechtzeitig zur Rückzahlung verfügbar gewesen seien. Der Bund hätte gegen die vom Masseverwalter

gelegte Schlussrechnung, in der die Befriedigung dieser Forderung nicht vorgesehen gewesen sei, Einwendungen erheben müssen. Beides sei ohne Zutun des Bw nicht geschehen. Ein Gemeinschuldner haftet nur für jene Masseforderungen, die zum Zeitpunkt der Konkursöffnung bereits entstanden gewesen seien (vgl Feil, Konkursordnung 1994, § 124 Rz 1), dies treffe auf die strittigen Vorsteuerbeträge nicht zu, daher könne diese dem Bw auch nicht auferlegt werden. Der Bw habe weder die Vorsteueranmeldung (Umsatzsteuervoranmeldung) durchgeführt, noch diesen Betrag in Empfang genommen oder irgend etwas aus der Masse übergeben erhalten. Vielmehr sei das gesamte Vermögen des Bw verwertet worden, er sei beschäftigungslos und besitze weder Vermögen noch Einkommen. Der vom Masseverwalter geltend gemachte Vorsteuerbetrag sei mit der Masse zur Befriedigung be vorrechteter Forderungen verwendet worden. Insgesamt sei dabei eine Quote von rund 9,89 % ausgeschüttet worden.

§ 81 KO regelt die Pflichten und Verantwortlichkeit des Masseverwalters. § 80 BAO regelt die Pflichten der Vertreter juristischer Personen und der gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen. Wie der VwGH in seinen Erkenntnissen vom 3. März 1987, 86/14/0130, VwSlg 6197/F und vom 30. Juli 2002, 96/14/0105 ausgesprochen hat, ist § 80 BAO bezüglich der abgabenrechtlichen Pflichten des Masseverwalters die Spezialnorm im Verhältnis zu § 81 KO. Der Masseverwalter haftet daher abgabenrechtlich nicht nach den Bestimmungen des § 81 KO, sondern nach den Bestimmungen der §§ 9 und 80 BAO (vgl *Kofler/Kristen*, Insolvenz und Steuern² 1 f.).

Bei der streitgegenständlichen Umsatzsteuerforderung (Vorsteuer) handelt es sich um eine Masseforderung, da der maßgebliche Sachverhalt (Tätigkeit des Masseverwalters) nach Konkursöffnung verwirklicht wurde.

Der Gemeinschuldner haftet für Masseschulden, die bereits vor der Konkursöffnung bestanden haben, auch nach dem Konkurs mit seinem gesamten Vermögen, wenn sie im Konkurs nicht voll befriedigt werden konnten. Für andere Masseschulden haftet er nur mit der Masse (vgl Feil, Konkursordnung⁴, § 124 Rz 1; OGH 23.2.1989, 8 Ob 5/89; OGH 25.6.1998, 8 Ob 345/97m).

Dem Bw sind aus der Masse keine Vermögensbestandteile zugekommen. Er haftet daher nicht für die nach Konkursöffnung entstandene streitgegenständliche Masseschuld (Masseforderung).

Dieses Nichthaften des Bw kann jedoch nicht dazu führen, dass im Umsatzsteuerbescheid (in der Berufungsentscheidung) Vorsteuern festgesetzt werden, deren Geltendmachung tatsächlich zu Unrecht erfolgt ist. Denn damit würde dem Bw ein Vorsteuerabzug zuerkannt werden, welcher ihm tatsächlich nicht zusteht.

Der Bw war jedoch tatsächlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. In seiner nach Abschluss des Konkursverfahrens eingebrachten Umsatzsteuerjahreserklärung brachte er die strittige Vorsteuer von 13.225,80 € zum Ansatz. Im Umsatzsteuerjahresbescheid ist die Umsatzsteuer in der tatsächlich richtigen Höhe festzusetzen. Da dem Bw ein Vorsteuerabzug nicht zusteht, wurde die Umsatzsteuer vom Finanzamt zutreffend mit 0 € festgesetzt. Das im angefochtenen Bescheid angeführte Vorsoll ist nicht Spruchbestandteil des Umsatzsteuerbescheides.

Dem Umstand, dass der Bw nicht für die streitgegenständliche Masseschuld haftet, kann daher – entgegen dem Vorbringen des Bw bzw dessen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung – erst im Anschluss an das gegenständliche Festsetzungsverfahren dadurch Rechnung getragen werden, dass eine tatsächliche Inanspruchnahme des Bw für die zu Unrecht bereits an die Masse ausbezahlten Vorsteuern zu unterbleiben hat. Letztlich führt dies dazu, dass sich die Erlassung eines vollstreckbaren Exekutionstitels (Rückstandsausweis) gegen den Bw als unzulässig erweist oder mit anderen Worten, dass zwar die Festsetzung, nicht aber die Vollstreckung gegenüber dem Bw zulässig ist.

Die vom Bw bzw dessen Vertreter beantragten Beweisaufnahmen konnten unterbleiben, da die Tatsache, dass dem Bw im Zuge der Abwicklung des Konkursverfahrens keine Vermögensgegenstände aus der Masse zugekommen sind, ohnehin als erwiesen angesehen wurde.

Die Berufung erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO abzuweisen.

Wien, 21. Mai 2004