

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH, vertreten durch den Masseverwalter Dr.R, vom 30. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 28. Juli 2004 zu StNr. 000/0000 betreffend Abrechnungsbescheid (§ 216 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 2.5.2002 wurde über das Vermögen der Berufungswerberin das Konkursverfahren eröffnet.

In einer Eingabe vom 6.6.2002 teilte der Masseverwalter dem Finanzamt mit, dass die Berufungswerberin als Verkäuferin am 1.10.1998 mit der ÖK-AG einen Softwarekaufvertrag abgeschlossen habe. Aufgrund dieses Kaufvertrages habe die Käuferin näher dargestellte und belegte Anzahlungen an die Berufungswerberin geleistet. Am 27.5.2002 sei er gemäß § 21 KO von diesem Vertrag zurückgetreten. Die für die Anzahlungen geschuldeten Leistungen seien von der Berufungswerberin nicht erbracht worden und würden aufgrund des Rücktrittes vom Vertrag auch nicht mehr erbracht werden. Die gemäß § 16 Abs. 3 UStG für den Voranmeldungszeitraum Mai 2002 zu berichtigende Umsatzsteuer betrage 210.975,44 €. Unter Berücksichtigung, dass ein Teil der Umsatzsteuer (für die Voranmeldungszeiträume Dezember 2001 bis Februar 2002) unbezahlt geblieben sei, werde um Rückzahlung eines Betrages von 158.899,54 € auf das Massekonto ersucht.

Vom Masseverwalter wurde eine entsprechende Umsatzsteuervoranmeldung für Mai 2002 eingereicht, in der – mangels Umsätzen in diesem Zeitraum – lediglich die Umsatzsteuerberichtigung in Höhe von 210.975,44 € als Überschuss (Gutschrift) ausgewiesen wurde.

Mit Schreiben vom 25.9.2002 reichte der Masseverwalter eine geringfügig berichtigte Voranmeldung für Mai 2002 ein. Die Berichtigung sei wegen des bisher nicht berücksichtigten Verkaufes eines Laptops erforderlich. Der Überschuss reduzierte sich dadurch auf 210.689,16 €. An der berichtigten Umsatzsteuer von 210.975,44 € trat keine Änderung ein.

Das Finanzamt führte daraufhin eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung durch. Der Prüfer hielt in der Niederschrift vom 23.1.2003 fest, dass die Umsatzsteuer zwar wie erklärt zu berichtigen sei. Der Rückforderungsanspruch aus der Umsatzsteuerberichtigung wäre jedoch mit Konkursforderungen aufrechenbar. Eine Rückzahlung könne daher nur in Höhe der Differenz zwischen vorhandenem Guthaben und offenen Konkursforderungen erfolgen.

Mit Bescheid vom 24.1.2003 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer 05/2002 erklärungsgemäß (entsprechend der berichtigten Voranmeldung) mit einem Überschuss in Höhe von 210.689,16 € fest.

Das Finanzamt verrechnete diese Gutschrift mit angemeldeten Konkursforderungen und zahlte nur den am Abgabenkonto verbleibenden Restbetrag am 17.2.2003 zurück.

Mit Schriftsatz vom 22.8.2003 beantragte der Masseverwalter die Erlassung eines Abrechnungsbescheides, und bestritt die Zulässigkeit dieser Aufrechnung. Die Aufrechnung des Rückzahlungsanspruches mit der Konkursforderung der öffentlichen Hand verstöße gegen das Aufrechnungsverbot des § 20 Abs. 1 Satz 1 erster Fall KO.

Im Abrechnungsbescheid vom 28.7.2004 stellte das Finanzamt fest, dass die Verrechnung der aus der Umsatzsteuervoranmeldung 05/2002 resultierenden Gutschrift von 210.689,16 € mit den als Konkursforderungen angemeldeten Abgaben in Höhe von 190.721,42 € rechtmäßig gewesen sei und diese Abgabenschuldigkeiten getilgt worden seien. Aus umsatzsteuerlicher Sicht liege eine Entgeltsminderung vor, die zu einer Berichtigung der Umsatzsteuer beim Gemeinschuldner gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG führe. Diese sei für jenen Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgelts eingetreten sei.

Demnach sei die Berichtigung im Zuge der Umsatzsteuervoranmeldung für 05/2002, somit im Monat der Konkurseröffnung erfolgt. Die Gutschrift aus dieser Umsatzsteuervoranmeldung sei vom Finanzamt mit vor Konkurseröffnung entstandenen Abgabenschuldigkeiten verrechnet worden. Bei der konkursrechtlichen Beurteilung einer Umsatzsteuergutschrift, die aufgrund einer Berichtigung gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG entstanden sei, liege der dafür maßgebliche Sachverhalt im Leistungsaustausch. Liege der Leistungsaustausch vor der Konkurseröffnung und führe die nachträgliche Entgeltsminderung während des Konkursverfahrens zu einer sonstigen Gutschrift, dann werde diese nicht nach dem Zeitpunkt der Entgeltsminderung, sondern nach Maßgabe des Zeitpunktes der Ausführung des Umsatzes des Gemeinschuldners als Konkursgutschrift einzustufen sein (Kristen, ZIK 1998, 46). Dies sei auch der maßgebliche Zeitpunkt für die Frage, wann erstmals die Aufrechnungslage im Sinne der

§§ 19, 20 KO vorgelegen sei. Daher sei die Verrechnung der sonstigen Gutschrift mit den im Konkurs angemeldeten Forderungen zulässig gewesen.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 30.8.2004 Berufung erhoben. Im gegenständlichen Fall sei fraglich, ob der aus der Berichtigung nach § 16 Abs. 3 UStG erfließende Rückzahlungsanspruch der Konkursmasse vor oder nach der Konkurseröffnung entstanden, mit anderen Worten die Republik Österreich aus diesem Rückzahlungsantrag vor oder nach der Konkurseröffnung Schuldner geworden sei. Tatsache sei jedenfalls, dass der Berichtigungsanspruch nach § 16 Abs. 3 UStG erst durch eine Handlung des Masseverwalters, die dieser nach Konkurseröffnung gesetzt habe, nämlich seinen Rücktritt vom Vertrag, ausgelöst worden sei. Nach § 16 Abs. 1 letzter Satz UStG sei die Berichtigung für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgelts eingetreten sei (bei Änderungen aufgrund einer Vereinbarung sei der Zeitraum maßgebend, in dem die Vereinbarung geschlossen wurde). Diese Vorschrift ordne demnach die ex nunc Wirkung der Berichtigung an. Die Änderungen führten daher nicht zu einer Berichtigung der ursprünglichen Steuerfestsetzung, sondern seien erst im Zeitraum der Änderung zu berücksichtigen (Ruppe, UStG 1994², § 16 Rz 66 mwH). Anknüpfungszeitraum sei demnach die Rechtshandlung des Masseverwalters, mit der eine Änderung der Bemessungsgrundlage ausgelöst werde. Diese sei jedenfalls nach der Konkurseröffnung gelegen. Das Finanzamt habe im angefochtenen Bescheid einleitend selbst darauf verwiesen, dass aus umsatzsteuerlicher Sicht eine Entgeltminderung, die zu einer Berichtigung der Umsatzsteuer beim Gemeinschuldner gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG führe, für jenen Voranmeldungszeitraum vorzunehmen sei, in dem die Änderung des Entgelts eintrete. Werde eine Forderung des Gemeinschuldners uneinbringlich, so sei aber nach hA nicht auf den Zeitpunkt der Zahlungsunfähigkeit des Gemeinschuldners, sondern auf den Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit der Forderung beim Dritten abzustellen (Kofler/Kristen, Insolvenz und Steuern², 146 ff; Gaigg in Achatz, Umsatzsteuer in der Insolvenz, 1998, 50 ff). Die vom Finanzamt in weiterer Folge dann angestellte Anknüpfung an den ursprünglichen Leistungsaustausch stehe nicht nur im Widerspruch zum klaren Wortlaut des § 16 Abs. 1 und Abs. 3 Z 1 UStG, sondern auch zur herrschenden Praxis der Finanzverwaltung. Darüber hinaus stünde diese Anknüpfung auch im Widerspruch zur Vorsteuerberichtigung beim Gemeinschuldner selbst, die tatsächlich an den Zeitpunkt des Eintrittes der Uneinbringlichkeit beim Gemeinschuldner anknüpfe (zu diesem Widerspruch: Kofler/Kristen, aaO, 147; im Sinne der herrschenden Praxis: Gaigg, aaO 53 f). Ein massiver Wertungswiderspruch entstünde bei einer Anknüpfung an den Leistungsaustausch aber bei Eintritt des Masseverwalters in schwebende Verträge, nehme doch diesfalls die hA (Kofler/Kristen, aaO, 109) an, dass die Umsatzsteuer aus der Lieferung des gesamten Werkes eine Masseforderung darstelle. Schließlich verkenne das Finanzamt im bekämpften Bescheid aber vor allem, dass es sich um keinen Tatbestand des § 16 Abs. 3 Z 1 UStG, sondern jenen des § 16 Abs. 3 Z 2 UStG gehandelt habe. Da in diesen Fällen § 16 Abs. 1 Z 2 zweiter Satz UStG

sinngemäß anzuwenden sei, sei die Berichtigung in jenem Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem sich herausgestellt habe, dass die Leistung unterbleiben werde. Für eine ex tunc Wirkung enthalte das Gesetz keine Anhaltspunkte (Ruppe, UStG 1994, § 16 Rz 90). Auch konkursrechtlich wirke der Rücktritt des Masseverwalters nicht auf einen Zeitraum vor der Konkurseröffnung zurück. Der Rücktritt des Masseverwalters von einem Vertrag gemäß § 21 KO bewirke nämlich nicht die Aufhebung des Vertrages ex tunc; durch den Rücktritt werde nur der Erfüllungsanspruch des Vertragspartners des Rücktretenden in einen Schadenersatzanspruch umgewandelt (Mohr, MGA KO⁹ § 21 E 29 mwH). Unter insolvenzrechtlichen Gesichtspunkten werde der vorliegende Sachverhalt ebenfalls nicht ausdrücklich geregelt. Es gebe allerdings spiegelbildlich, nämlich für die Zuordnung von Masse- oder Konkursforderungen eine ausdrückliche Bestimmung in § 46 Abs. 1 Z 2 zweiter Fall KO. Danach seien Steuern und öffentliche Abgaben dann Masseforderungen, wenn der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt nach der Konkurseröffnung verwirklicht worden sei. Da § 20 Abs. 1 KO ohne Zweifel auf die konkursrechtliche Qualifikation des Entstehens von Forderungen und Verbindlichkeiten abstelle, sei für die Prüfung der Frage, ob das Entstehen des Rückforderungsanspruches vor oder nach Konkurseröffnung lag, in sinngemäßer Anwendung des § 46 Abs. 1 Z 2 zweiter Fall KO auf die zivilrechtliche Sachverhaltsverwirklichung abzustellen. Da der Rücktritt des Masseverwalters nach der Konkurseröffnung erfolgt sei, dieser auch nicht zurückwirke, sei demnach auch der zivilrechtliche Sachverhalt nach der Konkurseröffnung verwirklicht. Zusammenfassend ergebe sich sohin, dass sowohl aus konkursrechtlicher Sicht (Sachverhaltsverwirklichung) als auch aus steuerrechtlicher Sicht (Tatbestandsverwirklichung) der Anspruch auf die sonstige Umsatzsteuergutschrift nach der Konkurseröffnung entstanden sei. Eine Aufrechnung mit den als Konkursforderungen zu qualifizierenden Abgabenschuldigkeiten sei daher nach § 20 Abs. 1 erster Satz erster Fall KO unzulässig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bestehen zwischen einem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde Meinungsverschiedenheiten, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, so hat die Abgabenbehörde darüber gemäß § 216 BAO auf Antrag zu entscheiden und einen Abrechnungsbescheid zu erlassen.

Mit dem Abrechnungsbescheid wird darüber abgesprochen, ob aufgrund der Verrechnung eine bestimmte Verpflichtung als erloschen, wirksam getilgt, gezahlt, **aufgerechnet**, überrechnet oder umgebucht, erlassen (abgeschrieben) oder verjährt zu gelten hat (z.B. VwGH 29.1.1998, 96/15/0042).

Im gegenständlichen Fall ist die Frage strittig, ob das Finanzamt die festgestellten Konkursforderungen mit dem Anspruch der Berufungswerberin auf Rückerstattung der gemäß § 16 Abs. 3 UStG berichtigten Umsatzsteuer aufrechnen durfte.

Gemäß § 19 Abs. 1 KO brauchen Forderungen, die zur Zeit der Konkursöffnung 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 Konkursöffnung noch bedingt oder betagt war (§ 19 Abs. 2 KO).

Die Aufrechnung ist jedoch unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkursöffnung Schuldner der Konkursmasse geworden oder wenn die Forderung gegen den Gemeinschuldner erst nach der Konkursöffnung erworben worden ist (§ 20 Abs. 1 KO).

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt hinsichtlich der Frage des Zeitpunktes der Entstehung eines Vergütungs- bzw. Rückforderungsanspruches die Ansicht, dass es sich dabei um nichts anderes als um "negative Abgabenansprüche" handelt, welche **kraft Gesetzes** zu dem Zeitpunkt entstehen, in dem ein gesetzlicher Tatbestand, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet, verwirklicht wird. Dabei kommt es auf die Bescheiderlassung nicht an, da mit dem Bescheid lediglich die Durchsetzung des Anspruchs gegenüber der Abgabenbehörde, nicht aber das Entstehen des Anspruchs bewirkt wird (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046 mwN).

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

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert, so haben der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen (§ 16 Abs. 1 UStG).

Diese Bestimmung gilt sinngemäß, wenn für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist (§ 16 Abs. 3 Z 2 UStG).

Im gegenständlichen Fall hat die Berufungswerberin Anzahlungen erhalten, die vereinbarte Leistung jedoch nicht erbracht. Allein damit war der in § 16 Abs. 3 Z 2 UStG beschriebene Sachverhalt verwirklicht, und der Anspruch auf Rückforderung der auf die Anzahlungen entfallenden Umsatzsteuer begründet.

Dieser Rückforderungsanspruch stand zwar unter der auflösenden Bedingung der Leistungserbringung. Diese Bedingung ist aber zum einen nicht eingetreten, zum anderen wird die Aufrechnung dadurch nicht ausgeschlossen, dass die Forderung des Gemeinschuldners zur Zeit der Konkursöffnung bedingt war.

Es trifft somit nicht zu, dass der Berichtigungsanspruch nach § 16 Abs. 3 Z 2 UStG erst durch eine Handlung des Masseverwalters, nämlich den nach Konkursöffnung ausgesprochenen Rücktritt vom Vertrag „ausgelöst“ worden wäre, wie dies in der Berufung vertreten wurde.

Gegen diese Rechtsansicht der Berufungswerberin spricht auch, dass selbst der Abgabenanspruch gemäß § 4 BAO schon dann entsteht, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Negative Abgabenansprüche (Rückforderungsansprüche) entstehen wie bereits ausgeführt kraft Gesetzes zu dem Zeitpunkt, in dem der gesetzliche Tatbestand, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet, verwirklicht wird. Wenn es nun schon für die Entstehung des Abgabenanspruches nur auf die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes ankommt, kann es bei der insolvenzrechtlich entscheidenden Frage, ob und wann der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt verwirklicht wurde, nicht darauf ankommen, ob und wann der Masseverwalter den Rückforderungsanspruch geltend macht.

In diesem Sinne ist auch die Bestimmung des hier gemäß § 16 Abs. 3 UStG sinngemäß anzuwendenden § 16 Abs. 1 Z 2 zweiter Satz UStG zu sehen. Diese Norm trifft keine Aussage darüber, wann der Rückforderungsanspruch entsteht, sondern ordnet lediglich an, wann (in welchem Veranlagungszeitraum) dieser im Abgabenverfahren geltend zu machen ist.

Auch aus dem Hinweis in der Berufung, dass der Rücktritt des Masseverwalters von einem Vertrag gemäß § 21 KO nicht die Aufhebung des Vertrages ex tunc bewirkt, sondern der Erfüllungsanspruch in einen Schadenersatzanspruch umgewandelt wird, ist nichts zu gewinnen, da es für die Entstehung des Rückforderungsanspruches nicht darauf ankommt, ob und wann ihn der Masseverwalter durch den Vertragsrücktritt geltend macht.

Eine Umsatzsteuerberichtigung gemäß § 16 Abs. 3 Z 2 UStG führt zwar nicht zu einer Berichtigung der ursprünglichen Steuerfestsetzung in dem Sinne, dass etwa die vorangemeldete oder festgesetzte Umsatzsteuervorauszahlung für jenen Zeitraum, in dem die zu berichtigende Umsatzsteuer angefallen war, zu korrigieren wäre. Berichtet wird aber dennoch nicht die Umsatzsteuer, die im Monat der Vornahme der Berichtigung angefallen ist, da hinsichtlich dieser Umsatzsteuer ja kein Berichtigungsbedarf besteht, sondern in Wahrheit die sich als unrichtig erweisende ursprüngliche Umsatzsteuer.

Die Ansicht der Berufungswerberin würde im Ergebnis dazu führen, dass der Berichtigungsanspruch (und damit auch der Rückforderungsanspruch) erst im Zeitpunkt der Vornahme der Berichtigung und durch die Berichtigung selbst entstünde. Derartiges kann aus dem Wortlaut

der Bestimmung des § 16 Abs. 3 Z 2 UStG aber nicht abgeleitet werden. Der Berichtigungsanspruch entsteht vielmehr bereits bei Vorliegen der in dieser Bestimmung normierten sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen. Auf die Vornahme der Berichtigung durch den Masseverwalter kommt es dabei nicht an. Diese ist lediglich Voraussetzung dafür, dass der Berichtigungsanspruch im Abgabenverfahren gegenüber dem Abgabengläubiger geltend gemacht wird.

Der insolvenzrechtlich maßgebliche Sachverhalt wurde im gegenständlichen Fall damit vor Konkursöffnung verwirklicht. Da der Rückforderungsanspruch der Berufungswerberin somit vor Konkursöffnung entstanden war, konnte dieser mit den Konkursforderungen des Finanzamtes aufgerechnet werden.

Eine andere Rechtsauslegung würde im vorliegenden Fall auch zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Konkursmasse auf Kosten des Abgabengläubigers führen. Laut Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 9.7.2002 hat der Masseverwalter angezeigt, dass die Konkursmasse nicht ausreicht, um die Masseforderungen zu erfüllen. Das unveränderte Vorliegen der Masseunzulänglichkeit wurde zuletzt im Bericht des Masseverwalters vom 8.1.2004 bestätigt. Besitzt ein Gemeinschuldner schon bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Gegenforderung an den Gläubiger, eine so genannte Passivforderung, so hat dieser eine Deckung ähnlich einem Absonderungsberechtigten, da es in einem solchen Fall nicht vertretbar wäre, vom Gläubiger die Vollzahlung zu verlangen, seine Forderung gegen die Masse (Aktivforderung) aber im Insolvenzverfahren zu kürzen, weshalb dieser Gläubiger während des Verfahrens eine Aufrechnung vornehmen kann, falls sie im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zulässig ist (VwGH 26.4.1993, 92/15/0012).

Da sich insgesamt gesehen die vom Finanzamt vorgenommene Aufrechnung als rechtmäßig erweist, war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. September 2004