



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch S-OEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 29. November 2004 betreffend Rückzahlung (§ 239 BAO) und Abrechnung entschieden:

Der Berufung wird insoweit Folge gegeben, als festgestellt wird, dass sich die Verrechnung des Betrages von € 374.250,73 mit den am Abgabenkonto aushaftenden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 2.381.733,49 als rechtswidrig erweist, sodass der Betrag antragsgemäß an die Bw zurückzuzahlen ist.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 15. April 2004 beantragte die Berufungsverwerberin (Bw) unter Vorlage eines Beschlusses des Handelgerichtes Wien vom 24. März 2004, womit der einschreitende Vertreter der Bw gemäß § 93 Abs. 5 GmbHG von Amts wegen zum Liquidator für die Bw bestellt wird, ihm den Betrag von € 519.792,68 auf sein Anderkonto zur Überweisung zu bringen.

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 29. November 2004 hinsichtlich den € 145.541,95 übersteigenden Betrag ab.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte die Bw aus, dass mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 2. November 1999 über ihr Vermögen das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Dieses sei mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 18. Mai 2001

nach rechtskräftiger Bestätigung des am 20. Juni 2000 angenommenen Zwangsausgleiches gemäß § 157 Abs. 2 KO aufgehoben worden.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 1. September 2000 sei der einschreitende Vertreter der Bw gemäß § 157a KO zum Sachwalter der Gläubiger bestellt worden. Diese Sachwalterschaft sei laufend jeweils um ein Jahr verlängert und bis dato nicht beendet worden. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien als Firmenbuchgericht vom 24. März 2004 sei der einschreitende Vertreter der Bw gemäß § 93 Abs. 5 GmbHG von Amts wegen zum Liquidator bestellt worden.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 14. November 2001 sei über das Vermögen der C-GmbH das Konkursverfahren eröffnet worden, welches aktuell noch anhängig sei. Zwischen April 1999 und Mitte Oktober 1999 habe die Bw an die C-GmbH Komponenten im Gegenwert von € 3,118.756,16 geliefert, die zwar als zu Recht bestehend anerkannt aber bis dato nicht bezahlt worden seien. Mit der Konkursöffnung über das Vermögen der C-GmbH sei diese Forderung objektiv uneinbringlich gewesen. Der Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit und somit des Forderungsausfalles bei der Bw sei somit erst zwei Jahre nach der Konkursöffnung über das Vermögen der Bw eingetreten.

Mit der Umsatzsteuervoranmeldung für August 2003 sei daher dem Finanzamt eine Berichtigung gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG in Höhe eines Gutschriftsbetrages von € 519.792,69 bekannt gegeben worden. Bei dem gegenständlichen Rückforderungsanspruch handle es sich um einen negativen Abgabenanspruch des Finanzamtes, der erst nach Konkursöffnung entstanden sei. Die Änderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 16 Abs. 3 UStG stelle einen eigenen Steuertatbestand dar. Daher sei der Rückforderungsanspruch eine Forderung der Masse, die mit Konkursforderungen des Finanzamtes nicht kompensiert werden könne. Es sei nämlich für eine Aufrechnung im Konkurs entscheidend, dass sich die Ansprüche bereits bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufrechenbar gegenüber gestanden seien.

Zu der dieser Abgabensache zu Grunde liegenden Frage, nämlich wie die Rückforderung von Umsatzsteuerbeträgen, die für Lieferungen aus der Zeit vor Konkursöffnung geschuldet würden, konkursrechtlich einzustufen seien, gebe es in Österreich keine Judikatur. Die in der Bescheidbegründung zitierten oberstgerichtlichen Entscheidungen seien allesamt zu § 12 UStG ergangen. Schon auf Grund des unterschiedlichen Regelungshintergrundes seien die Bestimmungen des § 16 UStG und des § 12 UStG auch insolvenzrechtlich differenziert zu betrachten, weshalb diese Entscheidungen auf den vorliegenden Fall nicht anzuwenden seien.

In der österreichischen Literatur habe man sich mit diesem Thema auseinandergesetzt und sei richtigerweise zum Ergebnis gekommen, dass der Rückforderungsanspruch eine Forderung

der Masse sei, die mit Konkursforderungen des Finanzamtes nicht kompensiert werden könne. So vertraten unter anderem *Kofler/Kristen* als auch *Scheiner/Kolacny/Caganek* die Ansicht, dass es in Analogie zum spiegelbildlichen Fall der Vorsteuerberichtigung geboten erscheine, auch bei der Umsatzsteuerberichtigung auf diesen Zeitpunkt abzustellen. Die in Deutschland zu diesem Thema ergangene Rechtsprechung sei von *Weiß* ablehnend kritisiert worden. Auch er verweise dazu auf eine Entscheidung, die zum Vorsteuerrückerstattungsanspruch des Finanzamtes ergangen sei, wo auf den Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit abgestellt werde. Letztlich werde noch auf eine Entscheidung des OGH vom 24. August 1998 zu 8 Ob 10/98y verwiesen. In dieser Entscheidung sei festgestellt worden, dass auf Grund einer Nutzungsänderung eines Kraftfahrzeuges während des Konkurses die NOVA als Masseforderung einzustufen sei. Gerade im Hinblick darauf, dass neben der Lehre auch bis dato die Finanzverwaltung den Standpunkt eingenommen habe, dass der Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit ausschlaggebend sei, da die Änderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 16 Abs. 3 UStG einen eigenen Steuertatbestand darstelle, sei diese Entscheidung auf den vorliegenden Fall anwendbar.

Als wesentliche Aussagen könnten aus dieser Entscheidung abgeleitet werden, dass der die Rückzahlungspflicht (negative Abgabenanspruch) auslösende Sachverhalt nicht bereits im Zeitpunkt der Leistung der Umsatzsteuer durch die Bw im Jahr 1999, sondern erst mit dem Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit eingetreten sei, sowie, dass kein aufschiebend bedingter Rückforderungsanspruch der Bw gegen den Fiskus vorliege.

Die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 22. September 2005, RV/1439-W/05, womit die Berufung der Bw als unbegründet abgewiesen wurde, wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. März 2011, 2005/13/0154, wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Soweit Guthaben nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, sind sie gemäß § 215 Abs. 4 BAO nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 zurückzuzahlen oder unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zugunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.

Gemäß § 216 BAO ist mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist,

auf Antrag des Abgabepflichtigen (§ 77) abzusprechen. Ein solcher Antrag ist nur innerhalb von fünf Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die betreffende Verbuchung erfolgt ist oder erfolgen hätte müssen, zulässig.

Gemäß § 239 Abs. 1 BAO kann die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs. 4) auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen. Ist der Abgabepflichtige nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig, so können Rückzahlungen mit Wirkung für ihn unbeschadet der Vorschrift des § 80 Abs. 2 nur an diejenigen erfolgen, die nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über das Guthaben zu verfügen berechtigt sind.

Gemäß § 19 Abs. 1 KO brauchen Forderungen, die zur Zeit der Konkursöffnung bereits aufrechenbar waren, im Konkurs nicht geltend gemacht zu werden.

Gemäß § 19 Abs. 2 KO wird die Aufrechnung dadurch nicht ausgeschlossen, dass die Forderung des Gläubigers oder des Gemeinschuldners zur Zeit der Konkursöffnung noch bedingt oder betagt, oder dass die Forderung des Gläubigers nicht auf eine Geldleistung gerichtet war. Die Forderung des Gläubigers ist zum Zwecke der Aufrechnung nach §§ 14 und 15 zu berechnen. Ist die Forderung des Gläubigers bedingt, so kann das Gericht die Zulässigkeit der Aufrechnung von einer Sicherheitsleistung abhängig machen.

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben gemäß § 16 Abs. 1 UStG

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.

Gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn 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.

Strittig ist, ob der aus der Berichtigung der Umsatzsteuer für die Lieferung der Bw im Jahr 1999 an die C-GmbH im Wert von € 3,118.756,16 resultierende Restbetrag von € 374.250,73 antragsgemäß an die Bw zurückzuzahlen ist. Da dieser Betrag mit den am Abgabenkonto der Bw aushaftenden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 2,381.733,49 verrechnet wurde und nach § 215 Abs. 4 BAO nur ein verbleibendes Guthaben zurückzuzahlen ist, wäre dem Rückzahlungsantrag hinsichtlich dieses Betrages schon mangels verbleibendem Guthabens der Erfolg zu versagen gewesen. Die Frage der Rechtmäßigkeit von Buchungen ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.10.1993, 91/15/0077)

nicht im Rückzahlungsverfahren, sondern auf Antrag des Abgabepflichtigen im Abrechnungsbescheidverfahren (§ 216 BAO) zu klären. In Wirklichkeit besteht daher Streit über die Richtigkeit der Verbuchung am Abgabenkonto. Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.9.1993, 91/15/0103) ist der angefochtene Bescheid nach seinem materiellen Gehalt einer Deutung als Abrechnungsbescheid im Sinne des § 216 BAO zugänglich.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt mit Erkenntnis vom 30. März 2011, 2005/13/0154, unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 21. September 2006, 2006/15//0072, die Ansicht, dass der die Abgabepflicht unmittelbar auslösende Sachverhalt im Falle von Umsatzsteuerberichtigungen nach § 16 Abs. 1 und 3 UStG 1994 jener ist, der abgabenrechtlich die Berichtigungspflicht auslöst. Im Falle der Umsatzsteuerberichtigung wegen Uneinbringlichkeit des Entgelts ist dies der Zeitpunkt des Eintritts der Uneinbringlichkeit. Werden Forderungen des Gemeinschuldners erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens uneinbringlich, so handelt es sich bei den daraus resultierenden Ansprüchen des Gemeinschuldners auf Umsatzsteuerberichtigung daher um nicht mit Konkursforderungen aufrechenbare Ansprüche der Masse.

Die Verrechnung des Betrages von € 374.250,73 mit den am Abgabenkonto der Bw aushaftenden Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 2.381.733,49 erweist sich daher als rechtswidrig, sodass der Betrag antragsgemäß an die Bw zurückzuzahlen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Mai 2011