

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. als Vertreterin der Gerichtsabteilung N-1 in der Beschwerdesache Rechtsanwalt P-1 als Masseverwalter im Konkurs der G-1, A-1, vertreten durch Vanas & Partner Steuerberatung GmbH, Teinfaltstraße 9/7, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 29. Oktober 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 29. April 2021, Steuernummer N-2, betreffend Rückzahlung gemäß § 239 BAO, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und entschieden, dass dem Masseverwalter die Umsatzsteuergutschrift 2015 in Höhe von 306.000,00 und die Umsatzsteuergutschrift 2016 in Höhe von € 1.203.800,00 zurückzuzahlen sind.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben vom 02.12.2020 beantragte der steuerliche Vertreter des Masseverwalters im Konkurs der G-1 die Rückzahlung der für die Jahre 2015 (€ 306.000,00) und 2016 (€ 1.203.800,00) festgesetzten Umsatzsteuergutschriften sowie im Beschwerdeverfahren zu berücksichtigender Vorsteuern (€ 2.106,40 und € 3.500,00).

Der Vertreter wies darauf hin, dass am D-1 über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet worden sei.

Demnach handle es sich bei dem, vor der erhaltenen Gutschrift, auf dem Steuerkonto iHv EUR 3.171.757,59 ausgewiesenen Rückstand um eine Insolvenzforderung, die ausschließlich in Höhe der Insolvenzquote bedient werden könne.

Da die Forderung aus der Abgabengutschrift nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstanden sei, könne keine Verrechnung mit dem Rückstand auf dem Abgabenkonto erfolgen.

---//---

Mit Bescheid vom 29.04.2021 wies das Finanzamt den Rückzahlungsantrag hinsichtlich des Betrages von € 1.509.800,00 ab, da am Abgabenkonto der GmbH nach Durchführung der Verrechnung gemäß § 215 Abs. 1 BAO zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten kein rückzahlbares Abgabenguthaben (§ 215 Abs. 4 iVm § 239 Abs. 1 BAO) verblieben sei.

Das sich aus § 20 Abs. 1 IO ergebende Aufrechnungsverbot sei der abgabenrechtlich durchzuführenden Verrechnung nicht entgegengestanden, weil der Sachverhalt im Sinn des § 46 Z 2 IO, der die Gutschriften ausgelöst habe, vor der Insolvenzeröffnung verwirklicht worden sei. Er sei in der Ausstellung der Rechnungen mit Ausweis der Umsatzsteuer zu erblicken. Auch die dadurch verursachten Umsatzsteuervorschreibungen seien vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfolgt. Ohne die unberechtigte Rechnungslegung mit Steuerausweis vor Insolvenzeröffnung wäre somit weder ein Sach- noch ein Rechtsgrund für die Rechnungsberichtigungen und Umsatzsteuergutschriften vorgelegen.

Da somit der auslösende Grund für die Steuerkorrekturen (Gutschriften) auf Grund der nachträglichen Rechnungsberichtigungen vor der Insolvenzeröffnung verwirklicht worden sei, sei die Aufrechnungslage bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingetreten. Aus diesem Grund sei der durchgeführten Verrechnung § 20 IO nicht entgegengestanden, sie sei vielmehr durch § 19 IO gedeckt und abgabenrechtlich nach § 215 Abs. 1 BAO verpflichtend durchzuführen gewesen.

Diese Beurteilung stehe im Einklang mit der Rechtsprechung beider Höchstgerichte:

So vertrete der Oberste Gerichtshof in seinem Beschluss vom 27.11.1997, 8 Ob 2244/96z, zur Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994, dass die durch die Veräußerung einer Liegenschaft im Konkurs erfolgte Korrektur des Vorsteuerabzugs zur Vorschreibung gelangende Umsatzsteuer eine Konkursforderung darstelle, wenn das dem zu berücksichtigenden Vorsteuerabzug zugrundeliegende Rechtsgeschäft vor Konkurseröffnung erfolgt sei. Lege man diese Rechtsansicht auf den vorliegenden Fall um, seien hier die zur Berichtigung führenden Rechnungen bereits lange Zeit vor der Konkurseröffnung ausgestellt worden.

Der Verwaltungsgerichtshof betone in seinem Erkenntnis vom 20.5.2010, 2005/15/0163, mit weiteren Hinweisen zwar grundsätzlich die ex nunc-Wirkung einer Steuerberichtigung nach § 16 UStG. Die Änderung führe nicht zu einer Berichtigung der ursprünglichen Steuerfestsetzung, sondern sei erst im Zeitraum der Änderung zu berücksichtigen. Diese Aussagen bezögen sich auf eine Änderung der Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG, den es gegenständlich aber gar nicht

gegeben habe. Gegenständlich sei die Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG auf Grund des Ausweises der Steuer in den Rechnungen entstanden, obwohl eine umsatzsteuerbare Lieferung oder Leistung nicht ausgeführt worden sei. Die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes unter Hinweis auf seine Vorjudikatur angesprochene ex nunc-Wirkung der Berichtigung, falls die Uneinbringlichkeit des Entgelts erst nach Insolvenzeröffnung über das Vermögen des leistenden Unternehmers eingetreten sei und in diesem Fall der die Abgabeforderung auslösende Sachverhalt der Eintritt der Uneinbringlichkeit des Leistungsentgelts darstelle, habe somit im vorliegenden Fall von vornherein nicht zum Tragen kommen können. Mit der entscheidungswesentlichen Sachlage im vorliegenden Fall durchaus vergleichbar sei jedoch die durch den Verwaltungsgerichtshof im erwähnten Erkenntnis ebenfalls zum Ausdruck gebrachte Konstellation, in der die Ursache einer nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage in Mängeleinreden liege und sich die Mängeleinreden auf Lieferungen oder sonstige Leistungen bezögen, die vor der Konkurseröffnung ausgeführt worden seien. Für diesen Fall vertrete der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsansicht, dass der Grund für die Änderung der Steuerbemessungsgrundlage in der mangelhaften Ausführung der (seinerzeitigen) Lieferung oder sonstigen Leistung vor der Konkurseröffnung liege und es sich dabei um aufrechenbare Konkursgegenforderungen handle. Nichts Anderes könne für den vorliegenden Fall gelten: Der Sachgrund für die Steuergutschriften auf Grund der Rechnungsberichtigungen liege in der Rechnungslegung mit Ausweis der Umsatzsteuer (lange Zeit) vor der Insolvenzeröffnung. Hätte die Insolvenzschuldnerin die Rechnungen vor Insolvenzeröffnung nicht ausgestellt, dann gäbe es auch die Rechnungsberichtigungen bzw. Gutschriften nicht. Ein Auseinanderklaffen der Steueranspruchsverwirklichungen, die zu unterschiedlichen insolvenzrechtlichen Qualifikationen führen würde (Steuerschuld auf Grund der Rechnungslegung vor Konkurseröffnung als Insolvenzforderung und Steuergutschrift auf Grund der Rechnungsberichtigung nach Konkurseröffnung als Gutschrift der Masse), wäre durch nichts zu rechtfertigen.

Der Rückzahlungsantrag über den Betrag von Euro 1.509.800,00 sei daher abzuweisen gewesen.

Über den Antrag auf Rückzahlung eines Masseguthabens in Höhe von Euro 5.516,40 ergehe eine gesonderte Entscheidung.

---//---

In der dagegen am 29.10.2021 nach mehreren Fristverlängerungsansuchen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde verzichtete der steuerliche Vertreter gemäß § 262 Abs. 2 BAO auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung und führte aus wie folgt:

Sachverhalt

Die G-1 („G-1“), vormals G-2, habe in den Jahren 2004 - 2008 Scheinrechnungen an die G-3 Gruppe („G-3“) unter Ausweis von Umsatzsteuer ausgestellt. Diese Umsatzsteuer sei laufend bezahlt worden, die G-3 habe den Vorsteuerabzug geltend gemacht.

Am D-1 sei Insolvenz über die G-1 eröffnet worden. Im Jahr 2015, also nach Insolvenzeröffnung, seien die Scheinrechnungen vom Insolvenzverwalter in enger Abstimmung mit der Finanzbehörde storniert worden. Die Finanzverwaltung habe dies nur akzeptiert, weil im Rahmen von zwei in den Jahren 2011 und 2016 abgeschlossenen Betriebsprüfungen die gesamten aus diesen Rechnungen geltend gemachten Vorsteuern der Rechnungsempfänger G-3 sowie G-4 (vormals G-5) iHv insgesamt EUR 1.509.800,00 erstattet worden seien. Nach der vollständigen Rückerstattung der Vorsteuern durch die G-3-Gesellschaften seien in den Jahren 2015 und 2016 die Berichtigungen (Stornierungen) aller Scheinrechnungen vorgenommen worden. Entsprechend hätten sich aus den Umsatzsteuerbescheiden der Jahre 2015 und 2016 Gutschriften in folgender Höhe ergeben:

Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 30.11.2020 iHv EUR 308.653,65

Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 30.11.2020 iHv EUR 1.207.300,00

Nach der Festsetzung der Gutschriften in den Umsatzsteuerbescheiden 2015 und 2016 sei am 02.12.2020 ein Rückzahlungsantrag für die Abgabengutschrift iHv EUR 1.515.316,40 gestellt worden.

Mit Bescheid vom 29.04.2021 sowie der separat ergangenen Bescheidebegründung vom 29.04.2021 sei der Antrag auf Rückzahlung über den Betrag von EUR 1.509.800,00 abgewiesen worden, weil am Abgabenkonto nach Durchführung der Verrechnung gemäß § 215 BAO kein rückzahlbares Abgabenguthaben verblieben sei. Die Erstreckung der Beschwerdefrist sei bis zum 31.10.2021 beantragt worden.

Darüber hinaus sei am 20.09.2021 ein Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheids gestellt worden. Dieser Abrechnungsbescheid sei am 30.09.2021 erlassen worden. Darin sei vom Finanzamt ausführlich dargelegt worden, warum entgegen dem insolvenzrechtlichen Aufrechnungsverbot eine Verrechnung der sich aus der Umsatzsteuer der Jahre 2015 und 2016 ergebenden Gutschriften mit anderen fälligen Abgabenschuldigkeiten zulässig gewesen sein sollte.

Gegen diesen Bescheid sei am 27.10.2021 Beschwerde erhoben worden.

Weiters erfolge nunmehr auch die Beschwerde gegen den Bescheid über die Abweisung eines Rückzahlungsantrags vom 29.04.2021 in offener Frist.

Angefochtene Punkte

Im Bescheid über die Abweisung eines Rückzahlungsantrags vom 29.04.2021 sei der Antrag auf Rückzahlung vom 02.12.2020 über einen Betrag iHv EUR 1.509.800,00 abgewiesen worden. Begründend führe die Finanzverwaltung aus, dass nach Durchführung der Verrechnung zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten gemäß § 215 Abs. 1 BAO kein rückzahlbares Abgabenguthaben verblieben sei.

Der Bescheid vom 29.04.2021 erweise sich als rechtswidrig, weil darin ausgesprochen werde, dass die am Abgabenkonto vorgenommene Verrechnung der sich aus den Umsatzsteuerbescheiden 2015 und 2016 vom 30.11.2020 ergebenden Gutschriften mit anderen offenen Abgabenschuldigkeiten aus der Vergangenheit zulässig gewesen sei. Dabei werde übersehen, dass das Aufrechnungsverbot des § 20 IO der abgabenrechtlichen Verrechnung des Guthabens mit fälligen Abgabenschuldigkeiten (Insolvenzforderungen) gemäß § 215 Abs. 1 BAO entgegenstehe.

Begründung

Für die Begründung werde auf die Begründung der sich in der Anlage ./1 befindlichen Beschwerde gegen den Abrechnungsbescheid vom 30.09.2021 verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Ein sich aus der Gebarung (§ 213) unter Außerachtlassung von Abgaben, deren Einhebung ausgesetzt ist, ergebendes Guthaben eines Abgabepflichtigen ist gemäß § 215 Abs. 1 BAO zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei derselben Abgabenbehörde hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

Das nach einer gemäß Abs. 1 erfolgten Tilgung von Schuldigkeiten bei einer Abgabenbehörde des Bundes verbleibende Guthaben ist gemäß § 215 Abs. 2 BAO zur Tilgung der dieser Behörde bekannten fälligen Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die der Abgabepflichtige bei einer anderen Abgabenbehörde des Bundes hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

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

Die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs. 4 BAO) kann gemäß § 239 Abs. 1 BAO auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen.

Mit Bescheid (Abrechnungsbescheid) ist gemäß § 216 BAO über die Richtigkeit der Verbuchung der Gebarung (§ 213 BAO) sowie darüber, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist, auf Antrag des Abgabepflichtigen 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.

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die G-1 hat in den Jahren 2004 – 2008 Scheinrechnungen an die G-3 Gruppe unter Ausweis von Umsatzsteuer ausgestellt. Diese Umsatzsteuer wurde laufend entrichtet, die G-3 Gruppe machte den Vorsteuerabzug geltend.

Nachdem am D-1 über das Vermögen der G-1 das Insolvenzverfahren eröffnet wurde und die geltend gemachten Vorsteuerbeträge von der G-3 erstattet wurden, berichtigte der Masseverwalter in Abstimmung mit der Finanzbehörde die seinerzeitigen Scheinrechnungen, woraufhin mit Bescheiden vom 19.11.2020 Umsatzsteuergutschriften 2015 und 2016 in Höhe von insgesamt € 1.509.800,00 festgesetzt wurden, deren Rückzahlung der Masseverwalter am 02.12.2020 beantragte.

Da diese allerdings mit aushaftenden Konkursforderungen verrechnet wurden, begehrte der Masseverwalter die verfahrensgegenständliche Erteilung eines Abrechnungsbescheides.

Rückzahlung

Strittig ist, ob € 1.509.800,00 antragsgemäß an den Masseverwalter zurückzuzahlen sind.

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.

Da infolge der am 19.11.2020 erfolgten Verrechnung dieser Gutschriften von € 306.000,00 und € 1.203.800,00 mit den damals am Abgabenkonto in Höhe von € 3.171.757,59 aushaftenden Verbindlichkeiten (Konkursforderungen) weder zum Zeitpunkt der Antragstellung vom 02.12.2020 noch derzeit ein rückzahlbares Guthaben im Sinne des § 215 BAO ausgewiesen wurde bzw. wird, wäre dem Rückzahlungsantrag schon deswegen der Erfolg zu versagen.

In Wahrheit besteht jedoch ein Streit über die Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto der Gesellschaft. Über den engen Wortlaut der Bestimmung des § 216 BAO hinaus geht es im

Abrechnungsbescheidverfahren nicht nur um das Erlöschen einer Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung, sondern um die Klärung umstrittener abgabenbehördlicher Gebarungsakte schlechthin (vgl. VwGH 10.6.2020, Ra 2018/13/0109).

Mit der Thematik der Rückzahlung ist somit untrennbar die Frage der Zulässigkeit der Aufrechnung, damit die Klärung der Richtigkeit der Gebarung auf dem Abgabenkonto der GmbH, verbunden, da sich die Frage nach der Verrechenbarkeit einer Abgabeforderung mit den strittigen Gutschriften nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Vorfrage für die Entscheidung über das Bestehen eines (rückzahlbaren) Guthabens stellt (VwGH 3.4.2019, Ro 2017/15/0027).

Da auch ein Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides gestellt wurde, über den bereits mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 13.03.2023, RV/7103208/2021, entschieden wurde, war im Rückzahlungsverfahren nicht mehr über die Verrechnung abzusprechen, sondern diese im Abrechnungsverfahren ergangene Entscheidung dem gegenständlichen Verfahren zugrunde zu legen.

Da im Abrechnungsverfahren zu Recht erkannt wurde, dass die dem Rückzahlungsantrag zugrundeliegenden Umsatzsteuergutschriften 2015 und 2016 im Gesamtbetrag von € 1.509.800,00 nicht mit den aushaftenden Konkursforderungen verrechnet werden durften, ist dem Masseverwalter im Insolvenzverfahren der G-1 der Betrag von € 1.509.800,00 antragsgemäß zurückzuzahlen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt hier nicht vor. Die Entscheidung folgt vielmehr der dargestellten ständigen Judikatur des VwGH.

Wien, am 13. März 2023