



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH, vertreten durch I-GmbH, gegen den Abrechnungsbescheid des Finanzamtes Baden vom 13. Juni 2005 entschieden:

Der Berufung wird nicht Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird insoweit abgeändert, als auf Grund des Antrages vom 5. Jänner 1999 ausgesprochen wird, dass die Umsatzsteuergutschriften laut Umsatzsteuerbescheid 1994 vom 14. Jänner 1997 in Höhe von S 73.146,00, laut Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 23. Juli 1997 in Höhe von S 940.759,00 und laut Umsatzsteuerbescheid 1996 vom 30. Juni 1998 in Höhe von S 588.877,00 zu keinem rückzahlbaren Guthaben führten.

Entscheidungsgründe

Mit Abrechnungsbescheid vom 13. Juni 2005 entschied das Finanzamt auf Grund des Antrages der Berufungswerberin (Bw.) vom 5. Jänner 1999 gemäß § 216 BAO, dass infolge Verrechnung der Umsatzsteuergutschriften laut Umsatzsteuerbescheid 1994 vom 14. Jänner 1997 in Höhe von S 73.146,00, laut Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 23. Juli 1997 in Höhe von S 940.759,00 und laut Umsatzsteuerbescheid 1996 vom 30. Juni 1998 in Höhe von S 588.877,00 mit der Umsatzsteuervorauszahlung für Oktober 1992 diese in Höhe eines Teilbetrages von S 1.062.482,00 getilgt wurde.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung führte die Bw. aus, dass über ihr Vermögen im Herbst 1992 das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Am 10. Mai 1994 sei der von der Gesellschaft beantragte Zwangsausgleich von den Gläubigern einstimmig

angenommen worden und nach dessen vollständiger Erfüllung sei mit Edikt am 22. Oktober 1994 das Konkursverfahren aufgehoben worden. Im September 1995 sei – in offensichtlich üblicher Praxis ohne Bescheid – die Löschung der nach Bezahlung der Quote von 34,5 % verbleibenden Abgabenverbindlichkeiten erfolgt. Entsprechend dem Umsatzsteuerbescheid 1994 vom 14. Jänner 1997, dem Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 23. Juli 1997 und dem Umsatzsteuerbescheid 1996 vom 30. Juni 1998 seien Guthaben aus der Umsatzsteuerveranlagung in Höhe von S 73.146,00, S 940.759,00 und S 588.877,00 gebucht worden. In den Buchungsmitteilungen vom 28. Jänner 1997 in Höhe von S 60.646,00, 22. August 1997 in Höhe von S 616.122,00 und 28. Juli 1998 in Höhe von S 385.714,00 sei jeweils der Ausweis einer Buchung "Widerruf einer Löschung Umsatzsteuer 10/92" erfolgt. Somit sei durch den Widerruf der Löschung eine Rückzahlung des sich ergebenden Guthabens nicht möglich.

Die Berufung richte sich gegen die Tilgung der Umsatzsteuervorauszahlung für Oktober 1992 infolge Verrechnung der Umsatzsteuergutschriften laut ergangenen Bescheiden, die erst durch den nachträglichen Widerruf der Löschung notwendig geworden sei. Gleichzeitig werde die Rückzahlung des sich ergebenden Guthabens in Höhe von S 1,062.480,00 (€ 77.213,58) beantragt.

Durch den rechtskräftig bestätigten Ausgleich bzw. Zwangsausgleich werde der Schuldner von der Verbindlichkeit befreit, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erlitten, nachträglich zu ersetzen (§ 53 AO, § 156 KO). Die Löschung der die Ausgleichsquote übersteigenden Abgabenverbindlichkeiten sei die zwingende Folge. Diesfalls wirke die Löschung nicht konstitutiv, sie führe nicht zu einem Forderungsverzicht, sondern bedeute bloß eine Nachvollziehung des auf Grund der Ausgleichsbestätigung nach § 53 AO bzw. § 156 KO eingetretenen Forderungsausfalls. Insoweit bestehe keine Möglichkeit eines späteren Widerrufs der Löschung nach § 294 BAO, es sei denn, es träten Terminverlust und Wiederaufleben nach § 53 Abs. 4 und 5 AO ein. Der Widerruf einer Löschung widerspreche den Rechtsfolgen des Insolvenzrechts, wonach nach rechtskräftig bestätigtem Ausgleich der Schuldner von der Verbindlichkeit befreit werde, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erlitten, nachträglich zu ersetzen oder für die sonst gewährten Begünstigungen nachträglich aufzukommen. Nach Ansicht der Bw. sei der Widerruf der Löschung daher zu Unrecht erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Daraus folgt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.3.1995, 95/14/0008), dass die Partei im Abrechnungsverfahren die Behauptungslast und die Konkretisierungspflicht hinsichtlich der Fragen der strittigen Verrechnungsvorgänge und Gebarungskomponenten trifft, die einem Bestimmtheitsgebot unterliegen. Auch das Bestehen eines Guthabens kann Gegenstand eines Abrechnungsbescheides sein (VwGH 31.3.2005, 2002/15/0016).

Mit Antrag vom 5. Jänner 1999 beantragte die Bw. eine bescheidmäßige Klarstellung, dass am Abgabenkonto der Bw. ein Masseguthaben in Höhe von S 1,062.482,00 bestehe.

Entsprechend dem Umsatzsteuerbescheid 1994 vom 14. Jänner 1997, dem Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 23. Juli 1997 und dem Umsatzsteuerbescheid 1996 vom 30. Juni 1998 seien Guthaben aus der Umsatzsteuerveranlagung in Höhe von S 73.146,00, S 940.759,00 und S 588.877,00 gebucht worden. In den Buchungsmitteilungen vom 28. Jänner 1997 in Höhe von S 60.646,00, 22. August 1997 in Höhe von S 616.122,00 und 28. Juli 1998 in Höhe von S 385.714,00 sei jeweils der Ausweis einer Buchung "Widerruf einer Löschung Umsatzsteuer 10/92" erfolgt.

Laut Aktenlage führten in den Jahren 1994 bis 1996 eingetretene Forderungsausfälle der Bw. zur Berichtigung der Umsatzsteuer gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG, wodurch sich Gutschriften in Höhe von S 73.146,00, S 940.759,00 und S 588.877,00 ergaben. Bei den zu berichtigenden Steuerbeträgen handelte es sich infolge Einstellung der gesamten Tätigkeit der Bw. laut Mitteilung des Masseverwalters vom 10. Dezember 1993 noch vor Konkurseröffnung jedenfalls um Konkursforderungen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 14.6.1984, 83/15/0177) verringert sich sohin der bisher auf Grund eines Umsatzes geschuldete Steuerbetrag und übereinstimmend damit der Steueranspruch des Abgabengläubigers. Diese Meinung wird etwa auch von Kristen (vgl. Kristen, Anmerkung zur Entscheidung des OGH vom 27.11.1997, 8 Ob 2244/96z, ZIK 1998, 46) vertreten, indem ausgeführt wird, dass bei der konkursrechtlichen Beurteilung einer Umsatzsteuergutschrift, die auf Grund einer Berichtigung gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 UStG entstanden ist, der dafür maßgebliche Sachverhalt im ursprünglichen Leistungsaustausch liegt, zumal auch die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 1 UStG von der entsprechenden Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrages spricht. Liegt der Leistungsaustausch – wie im gegenständlichen Fall – vor der Konkurseröffnung und führt die nachträgliche Entgeltsminderung während des Konkursverfahrens zu einer sonstigen Gutschrift, dann wird diese nicht nach dem Zeitpunkt der Entgeltsminderung, sondern nach Maßgabe des Zeitpunktes der Ausführung des Umsatzes des Gemeinschuldners als Konkursgutschrift einzustufen sein.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.4.1990, 89/16/0203) ist der Rückzahlungsanspruch des Abgabepflichtigen die Umkehrung des Abgabeananspruches. Besitzt - wie im vorliegenden Fall – ein Gemein-(Ausgleichs-)Schuldner schon bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Gegenforderung an den Gläubiger, eine sogenannte Passivforderung, so hat dieser eine Deckung ähnlich einem Absonderungsberechtigten. Da es in einem solchen Fall nicht vertretbar wäre, vom Gläubiger Vollzahlung zu verlangen, seine Forderung gegen die Masse (Aktivforderung) aber im Insolvenzverfahren zu kürzen, kann dieser Gläubiger während des Verfahrens die Aufrechnung vornehmen, falls sie im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zulässig ist (vgl. VwGH 26.4.1993, 92/15/0012).

Laut Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt über die Bestätigung des Zwangsausgleiches im Konkurs über das Vermögen der Bw. vom 27. Mai 1994 erhalten die Konkursgläubiger eine Quote von 34 %. Laut Schreiben des Masseverwalters vom 26. Juli 1994 ergibt sich somit unter Zugrundelegung des offenen Rückstandes von S 10,124.414,00 (13. Juni 1994) eine Konkursquote von S 3,442.300,76, sodass nach Abzug geltend gemachter Vorsteuern in Höhe von S 71.938,00 ein Betrag von S 3,370.362,76 überwiesen wurde. Durch die Gutschriften aus der Berichtigung der Umsatzsteuer gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG in Höhe von insgesamt S 1,602.782,00 verminderten sich die Konkursforderungen des Finanzamtes auf S 8,521.632,00, wovon ein Betrag von S 2,897.354,88 (34 %) zu zahlen und ein Betrag von S 5,624.277,12 (66 %) auf Grund der Bestimmung des § 156 KO zu löschen war. Dies ergibt auf Grund der Zahlung der Konkursquote von S 3,442.300,76 zwar eine Überzahlung von S 544.945,88, doch verblieb infolge Rückzahlung der Beträge von S 40.000,00 (20. Mai 1997), S 317.137,00 (7. Oktober 1997), S 196.913,00 (4. August 1998) und S 40.352,00 (20. Mai 1999) am Abgabenkonto der Bw. kein rückzahlbares Guthaben.

An dem Ergebnis, dass aus den Umsatzsteuergutschriften kein rückzahlbares Guthaben am Abgabenkonto der Bw. verbleibt, ändert sich auch nichts, wenn man der Entscheidung den vom Finanzamt herangezogenen Wert von S 10,155.335,00 an Konkursforderungen zugrundelegt, sodass sich durch die Gutschriften aus der Berichtigung der Umsatzsteuer gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG in Höhe von insgesamt S 1,602.782,00 die Konkursforderungen des Finanzamtes auf S 8,552.553,00 verminderten. Diesfalls war ein Betrag von S 2,907.868,02 (34 %) zu zahlen und ein Betrag von S 5,644.684,98 (66 %) auf Grund der Bestimmung des § 156 KO zu löschen, sodass sich auf Grund der Zahlung der Konkursquote von S 3,442.300,76 zwar eine Überzahlung von S 534.432,74 ergibt, doch verblieb infolge Rückzahlung der Beträge von S 40.000,00 (20. Mai 1997), S 317.137,00 (7. Oktober 1997), S 196.913,00 (4. August 1998) und S 40.352,00 (20. Mai 1999) am Abgabenkonto der Bw. ebenfalls kein rückzahlbares Guthaben.

Bestritten wurden von der Bw. nach dem Inhalt des Vorbringens im Antrag auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides vom 5. Jänner 1999 und der Berufung vom 22. Juli 2005 auch nicht die konkreten Werte an Konkursforderungen, sondern vielmehr die grundsätzliche Kürzung der aus der Berichtigung der Umsatzsteuer gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG in Höhe von insgesamt S 1,602.782,00 resultierenden Umsatzsteuergutschriften entsprechend dem Forderungsverzicht im Zwangsausgleich um 66 %. Dabei übersieht die Bw. jedoch, dass bei einer ihrem Begehren entsprechenden Vorgangsweise sie auf die berichtigte Umsatzsteuer in Höhe von S 1,602.782,00 lediglich einen Betrag von S 544.945,88 (34 %) bezahlt hätte, sodass sie bei ungekürzter Rückzahlung der berichtigten Umsatzsteuer in Höhe von S 1,602.782,00 um einen Betrag von S 1,057.836,12 bereichert wäre, was wohl nicht den Zweck eines Konkursverfahrens bzw. eines Zwangsausgleiches darstellt.

Zum Vorbringen hinsichtlich des Widerrufs einer Löschung Umsatzsteuer 10/92 laut den Buchungsmitteilungen vom 28. Jänner 1997 in Höhe von S 60.646,00, 22. August 1997 in Höhe von S 616.122,00 und 28. Juli 1998 in Höhe von S 385.714,00 ist zu bemerken, dass diese Buchungen bereits auf Grund der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 6. März 2000, RV/20-07/00, richtig zu stellen waren, weil nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 1.7.1992, 91/13/0046) das Finanzamt eine der Rechtslage nicht entsprechende Buchung von Amts wegen richtig zu stellen hat. Laut Aktenlage erfolgte die Verbuchung der Gutschrift von insgesamt S 1,062.482,00 am 11. Juli 2000.

Da jedoch auch die am 21. September 1995 erfolgte Löschung mangels Erlassung eines Bescheides entsprechend dem zuvor zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes von Amts wegen richtig zu stellen war, sodass nach Verbuchung der Richtigstellung am 7. Juli 2000 am Abgabenkonto ein Rückstand in Höhe von S 5,551.563,10 verblieb, und mit Bescheid vom 10. Juli 2000 lediglich eine Löschung im Ausmaß von S 4,489.081,10 verfügt wurde, entstand am Abgabenkonto der Bw. ein Rückstand in Höhe von S 1,062.482,00, welches durch Verbuchung der Gutschrift von insgesamt S 1,062.482,00 am 11. Juli 2000 wiederum wegfiel. Ein Masseguthaben entsprechend dem Antrag vom 5. Jänner 1999 in Höhe von S 1,062.482,00 entstand am Abgabenkonto der Bw. somit keinesfalls.

Der Meinung der Bw., dass der Widerruf einer Löschung den Rechtsfolgen des Insolvenzrechts widerspreche, ist zu entgegnen, dass keinesfalls ein Widerruf einer Löschung, welche mangels Erlassung eines Bescheides zumindest nicht rechtswirksam verfügt wurde, sondern lediglich eine amtswegige Richtigstellung einer Verbuchung stattgefunden hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. November 2005