



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., B., vertreten durch Anita Wolf-Eberl, Selbständige Bilanzbuchhalterin, 8211 Großpesendorf, Prebuch 150, vom 21. März 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 15. März 2012 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Voranmeldungszeiträume August bis Oktober 2011 entschieden:

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Voranmeldungszeiträume September und Oktober 2011 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Voranmeldungszeitraum August 2011 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

Am 21. September 2011 sei das Konkursverfahren eröffnet worden, wobei die Vorsteuerkorrektur im Monat August 2011 € 11.424,97 betrage.

Die Voranmeldung für den Monat September 2011 sei nachgereicht und jene für den Zeitraum Oktober 2011 sei korrigiert worden. Demnach würden die Umsatzsteuerzahllasten für die Monate September und Oktober 2011 jeweils € 2.596,90 betragen (vgl. Tz 1 und 2 der vom ehemaligen Masseverwalter unterfertigten Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. März 2012).

Gegen die auf dieser Basis erlassenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Kalendermonate August bis Oktober 2011 hat der Berufungswerber (Bw.) mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Das Unternehmen sei Ende August 2011 geschlossen und in den Folgemonaten im Zuge eines Insolvenzverfahrens, das im Zuge eines Sanierungsplanes rechtskräftig mit 3. März 2012 aufgehoben worden sei, vom Masseverwalter geführt worden. Somit nehme er folgende Rechtsstandpunkte ein:

- 1) Sollten die vorgeschriebenen Beträge zu Recht bestehen, hätten diese im Zuge des Insolvenzverfahrens geltend gemacht werden müssen und wären aliquot bedient worden.
- 2) Sollten im Nachhinein Beträge festgesetzt werden, die aufgrund der Versäumnisse des Masseverwalters nicht fristgerecht kundgetan oder abgeführt worden seien, so sei das einzig und allein das Problem des Masseverwalters.
- 3) In keinem Fall könne daher von einer Abgabenschuld von seiner Seite ausgegangen werden.

Das Finanzamt hat die abweisende Berufungsvorentscheidung wie folgt begründet:

Gemäß § 4 BAO entstehe der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Der Umsatzsteuer würden gemäß § 1 UStG Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, unterliegen. Die Steuerbarkeit werde nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.

Der Zeitpunkt der Abgabenfestsetzung und der Fälligkeitstag der Umsatzsteuer aufgrund des Festsetzungsbescheides hätten keinen Einfluss auf die Entstehung des Abgabenanspruches.

Unternehmer und Steuerschuldner blieben auch im Insolvenzverfahren der Unternehmer. Da der Masseverwalter nur gesetzlicher Vertreter des Schuldners werde, erbringe er mit den

Umsätzen, die er aus und mit der Konkursmasse tätige, Leistungen auf Rechnung und im Namen des Gemeinschuldners. Der Schuldner bleibe auch Eigentümer seines Vermögens und somit Unternehmer im Sinne des UStG.

Der Masseverwalter müsse die steuerlichen Pflichten des Schuldners während des gesamten Zeitraumes zwischen Konkurseröffnung und Konkursaufhebung hinsichtlich des konkursverfangenen Vermögens erfüllen. Damit verbunden sei auch die Einreichung der Umsatzsteuererklärungen für diesen Zeitraum.

Darüber hinaus sei anzumerken, dass die Umsatzsteuervoranmeldung für September und die berichtigte für Oktober 2011 vom Masseverwalter am 14. Februar 2012, also während des aufrechten Konkursverfahrens, eingereicht worden seien. Nur die Festsetzung sei nach Aufhebung des Konkurses erfolgt und der Bescheid sei folgerichtig an den Unternehmer direkt zugestellt worden.

Auch das für die Berechnung der Vorsteuerberichtigung benötigte Anmeldeverzeichnis sei bereits am 13. Februar 2012 der Finanzverwaltung vorgelegt worden. Die Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 Abs. 3 UStG in Verbindung mit § 16 Abs. 1 UStG habe gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 in dem Veranlagungszeitraum zu erfolgen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten sei. Das sei nach herrschender Lehre der Veranlagungszeitraum vor Konkurseröffnung, da zu diesem Zeitpunkt Uneinbringlichkeit vorliege. Durch die Aufhebung des Konkurses verliere die Abgabenbehörde weder den Abgabenanspruch noch sei der Abgabepflichtige von der Bezahlung der Umsatzsteuer befreit.

Dagegen hat der Bw. mit nachstehender Begründung den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht:

Die gesetzlichen Ausführungen seien zwar, soweit sie den Gesetzestext wiedergeben, zutreffend, jedoch stünden diese in keinerlei Konnex zum gegenständlichen Fall.

Die vom Finanzamt im Insolvenzverfahren angemeldete Abgabenschuld sei bestritten und durch die Behörde zu keinem Zeitpunkt weiter betrieben worden. Nach Aufhebung des Konkursverfahrens sei dem Finanzamt mitgeteilt worden, dass eine bestrittene Forderung keine quotenmäßige Befriedigung erlangen könne.

Die konkursmäßige Feststellung einer angemeldeten Forderung sei nicht möglich, wenn diese vom Insolvenzverwalter oder von einem Gläubiger oder dem Schuldner in der Prüfungstagsatzung bestritten werde. Wenn sie dennoch an der Verteilung der realisierten Insolvenzmasse teilnehmen solle, so müsse ihre Teilnahmeberechtigung in einem eigenen Prüfungsprozess festgestellt werden. In jedem Bestreitungsfall habe das Konkursgericht eine

Klagefrist von mindestens einem Monat zu setzen und die Beteiligten auf die Säumnisfolgen aufmerksam zu machen. Eine Klage sei nicht erfolgt und damit treffe die Behörde nunmehr auch die Säumnisfolge.

Nachdem der die Abgaben betreffende Zeitraum im Zeitraum der Insolvenz des Bw. gelegen sei, somit jedenfalls nur von einer quotenmäßigen Befriedigung im Falle des Bestehens der Forderung umfasst sein konnte, sei die Berufungsvorentscheidung verfehlt. Im Übrigen seien im Rahmen der Bestreitung der Forderung auch die Höhe und die Begründung bestritten worden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müsse die Begründung eines Abgabenbescheides in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag finde, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar sein (vgl. zuletzt etwa VwGH 25.11.2009, 2008/15/0040). Im gegenständlichen Fall sei die Abgabenforderung der Abgabenbehörde erster Instanz gegenüber dem Bw. nicht nachvollziehbar.

Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides sei die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. Mit dieser sei nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des Abgabepflichtigen gemeint, sondern die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annehme. Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides habe in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. Das dritte tragende Element der Bescheidbegründung sei die Darstellung der rechtlichen Beurteilung der Behörde, nach welcher sie die Verwirklichung welcher abgabenrechtlicher Tatbestände durch den im ersten tragenden Begründungselement angeführten festgestellten Sachverhalt als gegeben erachte (vgl. dazu ausführlich VwGH 26.8.2009, 2004/13/0092, mwN). Sowohl der Bescheid erster Instanz als auch die Berufungsvorentscheidung sei mit diesem Mangel behaftet.

Statt einer zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung enthalte die angefochtene Berufungsvorentscheidung und der dieser zugrunde liegende Bescheid nur die im Text verstreuten Feststellungen und Zitate des Gesetzestextes.

Der angefochtene Bescheid – wie auch die Berufungsvorentscheidung selbst – enthalte aber keine Feststellungen über die in Haftung gezogenen Abgaben. Die Abgabenbehörde erster

Instanz gehe zwar erkennbar davon aus, dass die in Haftung gezogenen Abgaben nicht entrichtet worden sind, habe aber keine ausdrücklichen Feststellungen darüber getroffen.

Zum Fehlen einer zusammenhängenden, auf eine nachvollziehbare Beweiswürdigung gestützten Sachverhaltsdarstellung und einer schon daraus resultierenden mangelhaften Begründung der – von der belangten Behörde angenommenen – Tatbestandsverwirklichung komme aber auch eine mangelhafte Begründung der Ermessensübung durch die belangte Behörde.

Die Heranziehung zur Haftung sei in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen sei (vgl. beispielsweise VwGH 28.11.2007, 2007/15/0164).

Dieses Ermessen umfasse auch das Ausmaß der Heranziehung zur Haftung innerhalb des vom Gesetz vorgegebenen Rahmens (vgl. VwGH 29.3.2007, 2005/15/0116).

Ermessensentscheidungen seien von der Behörde insoweit zu begründen, als dies die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erfordere. Die Begründung des Bescheides habe die für die Ermessensübung maßgebenden Umstände und Erwägungen so weit aufzuzeigen, als dies für die Nachprüfbarkeit des Ermessensaktes in Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Sinn des Gesetzes erforderlich sei (vgl. VwGH 24.3.2004, 2001/14/0083, mwN).

Wenn die belangte Behörde in Bezug auf das Berufungsvorbringen zur nicht nachvollziehbaren Ermessensübung durch die erste Instanz sich auf die Bemerkung beschränke, dass „das Finanzamt sowohl die Uneinbringlichkeit der in Rede stehenden Abgaben als auch das Verschulden des Einschreiters am Abgabenausfall festgestellt und somit die Begründung ihres bei der Geltendmachung der Haftung geübten Ermessens dargelegt“ habe, so entspreche dies keineswegs den genannten Anforderungen.

Zum einen könne darin noch keine nachvollziehbare Interessenabwägung im Sinne des § 20 BAO erblickt werden, vielmehr handle es sich bei der Feststellung der Uneinbringlichkeit der Abgaben und der schuldhaften Pflichtverletzung, die zum Abgabenausfall geführt hätten, um Voraussetzungen, die erfüllt sein müssten, um eine Person überhaupt als Haftende im Sinne des § 9 Abs. 1 BAO in Betracht ziehen zu können. Deren tatsächliche Inanspruchnahme bleibe der sich daran anschließenden Ermessensentscheidung vorbehalten.

Zum anderen habe es die belangte Behörde unterlassen, sich mit dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen des Einschreiters in ausreichendem Maße auseinander zu setzen.

Im Schreiben vom 1. September 2012 hat das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat mitgeteilt, dass die im angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Kalendermonat August 2011 vorgenommene Vorsteuerberichtigung in Höhe von € 11.424,97 auf € 8.374,16 zu vermindern sei, da vom Bw. im Zuge einer Vorsprache zurecht dargelegt worden sei, dass dem Differenzbetrag Forderungen ausländischer Gläubiger ohne österreichische Umsatzsteuer zugrunde liegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 4 Abs. 1 BAO](#) entsteht der Abgabeananspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Zufolge Abs. 3 leg. cit. bleiben in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabeanpruches (der Steuerschuld) unberührt.

Gemäß [§ 198 Abs. 1 BAO](#) hat, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen.

[§ 201 Abs. 1 BAO](#) lautet:

„Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.“

„Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 7. Februar 1990, 89/13/0085, dargetan hat, wird das Recht bzw. die Pflicht der Abgabenbehörde, Abgabeanprüche im Abgabefestsetzungsverfahren bescheidmäßig geltend zu machen, durch einen Zwangsausgleich nicht berührt. Erst im Abgabeneinhebungsverfahren ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der Gemeinschuldner gemäß § 156 Abs. 1 KO durch den rechtskräftig bestätigten Ausgleich von der Verbindlichkeit befreit wird, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen, gleichviel, ob sie am Konkursverfahren oder an der Abstimmung über den Ausgleich teilgenommen oder gegen den Ausgleich gestimmt haben oder ob ihnen ein Stimmrecht überhaupt nicht gewährt worden ist. Wie in den Entscheidungsgründen dieses Erkenntnisses weiters ausgeführt wird, betrifft das im Abgabefestsetzungsbescheid enthaltene Leistungsgebot stets den materiell-rechtlichen Abgabeanpruch, welcher Gegenstand der Abgabefestsetzung ist. Die Prüfung der Frage,

ob und in welcher Höhe der Abgabeananspruch zum Zeitpunkt der Abgabefestsetzung noch aushaftet bzw. inwieweit er bereits durch Zahlungen befriedigt wurde, erfolgt hingegen nicht im Abgabefestsetzungsverfahren, in welchem die Abgabenverrechnung unberücksichtigt bleiben muss, sondern erst im Abgabeneinhebungsverfahren.

Daraus folgt vorliegendenfalls, dass der Gemeinderat der mitbeteiligten Marktgemeinde zu Recht mit einer bescheidmäßigen Festsetzung der ungekürzten Abgaben-Leistungsgebote vorgegangen ist“ (vgl. VwGH 24.10.2001, [2001/17/0130](#) sowie UFS 6.10.2011, RV/0133-G/11; UFS 24.2.2011, RV/0437-G/10 und UFS 12.8.2010, RV/0919-L/10).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Berufung dem Grunde nach kein Erfolg beschieden sein:

Eingangs ist festzustellen, dass es sich bei den angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden um Abgabenbescheide, die an den Bw. als Steuerschuldner (§ 19 Abs. 1 UStG 1994) gemäß § 201 BAO ergangen sind, und nicht um Haftungsbescheide im Sinne der §§ 224 und 225 BAO handelt. Somit erübrigt sich eine entsprechende Entgegnung auf die diesbezüglich weitwendigen Ausführungen im Vorlageantrag.

Im Übrigen steht die vom Bw. vertretene Rechtsauffassung, dass die gegenständlichen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide, die zum einen ua. die nach § 16 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 3 Z 1 UStG 1994 zwingend vorzunehmende Vorsteuerberichtigung und zum anderen die in den Monaten September und Oktober getätigten Umsätze zum Gegenstand haben, nach Aufhebung des Konkurses – mit Beschluss vom 1. März 2012 – nicht (mehr) erlassen hätten werden dürfen, im Widerspruch mit der eingangs zitierten, ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Unabhängigen Finanzsenates.

Der im Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Kalendermonat August 2011 enthaltene Vorsteuerberichtigungsbetrag von € 11.424,97 war jedoch antragsgemäß auf € 8.374,16 zu vermindern, da – wie vom Finanzamt im Schreiben vom 1. September 2012 an den Unabhängigen Finanzsenat bestätigt wird - dem Differenzbetrag Forderungen ausländischer Gläubiger ohne österreichische Umsatzsteuer zugrunde liegen.

Bezüglich der in den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden für die Kalendermonate September und Oktober 2011 enthaltenen steuerpflichtigen Umsätze ist darauf hinzuweisen, dass die diesbezüglichen, mit 14. Februar 2012 datierten Umsatzsteuervoranmeldungen, vom seinerzeitigen Masseverwalter an das Finanzamt übermittelt (Eingang: 20. Februar 2012) worden sind.

Zu dem vom Bw. gerügten Begründungsmangel der angefochtenen Bescheide und der Berufungsvorentscheidung ist festzustellen, dass die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. März 2012, auf die in den angefochtenen Bescheiden ausdrücklich verwiesen wird und jedenfalls auch die ausführliche Begründung der Berufungsvorentscheidung dem Erfordernis der Nachvollziehbarkeit und Kontrollierbarkeit der Bescheide vollkommen gerecht werden.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 11. Oktober 2013