



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Kittinger und die weiteren Mitglieder HR Dr. Walter Mette, KomzIR Gottfried Hochhauser und Reinhold Haring über die Berufungen des HW, vertreten durch A-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 13. Dezember 2004 und 10. Jänner 2005 betreffend Widerruf der Löschung gemäß § 235 BAO und vom 10. Mai 2005 betreffend Löschung gemäß § 235 BAO nach der am 8. Juni 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollaamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid vom 13. Dezember 2004 wird insoweit Folge gegeben, als der mit Bescheid vom 13. Dezember 2004 erfolgte Widerruf der Löschung von € 36.870,91 auf € 6.998,72 eingeschränkt wird.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Widerruf der Löschung vom 10. Jänner 2005 wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Der Berufung gegen den Bescheid vom 10. Mai 2005 betreffend Löschung wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 13. Dezember 2004 widerrief das Finanzamt die am 20. März 2003 erfolgte Löschung in Höhe von € 172.918,44 mit einem Teilbetrag von € 36.870,91.

Mit Bescheid vom 10. Jänner 2005 widerrief das Finanzamt die am 20. März 2003 erfolgte Löschung mit einem Teilbetrag von € 3.703,22.

Mit Bescheid vom 10. Mai 2005 verfügte das Finanzamt die Löschung der Einkommensteuer 2002 in Höhe von € 5.619,11.

In der infolge Verlängerung der Berufungsfrist rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der Berufungswerber (Bw.) im Wesentlichen aus, dass im Zuge eines außergerichtlichen Ausgleiches es zu der Löschung des Betrages in Höhe von € 172.918,44 an Einkommensteuer 2000 und 2001 inklusive Zinsen und Säumniszuschlägen gekommen sei.

Seit Beginn des Jahres 2002 seien Verhandlungen mit der Hausbank und dem Hauptlieferanten des Bw. geführt worden, die im Laufe des Jahres zu einem außergerichtlichen Ausgleich mit einer Quote von 45% geführt hätten. Am 19. September 2002 sei der Antrag betreffend Zustimmung zum außergerichtlichen Ausgleich beim Finanzamt eingereicht und mit Schreiben des Finanzamtes vom 6. Dezember 2002 unter der Bedingung der Zahlung der 45% Quote bewilligt worden.

In diesem Schreiben vom 6. Dezember 2002 laute es genau: "Bezüglich Ihres Antrages vom 19. September 2002 auf einen außergerichtlichen Ausgleich stellt das gef. Finanzamt unter den unten angeführten bzw. allenfalls ergänzend bekannt gegebenen Bedingungen eine (teilweise) Abschreibung gem. § 235 BAO in Aussicht. Als Berechnungsbasis für die (ca.) 45,00%ige Quote wird der am 3. Dezember 2002 bestehende Abgabenrückstand in Höhe von € 311.567,81 herangezogen. Es ist daher der Betrag von € 140.205,51 bis zum 31. Jänner 2003 zu entrichten, widrigenfalls die Forderung in voller Höhe wieder auflebt und sofortige exekutive Einbringungsmaßnahmen zur Folge hat. Bedingung/Hinweis: Sämtliche Abgabenforderungen, die – aus welchem Grund auch immer – am heutigen Tage nicht bzw. noch nicht auf Ihrem Abgabenkonto aufscheinen, bleiben vom außergerichtlichen Ausgleich unberührt und sind daher gesondert in voller Höhe zu entrichten. Allfällige künftige Gutschriften, die Zeiträume vor dem Ausgleichsstichtag betreffen, aber erst in der Folge verbucht werden, können jederzeit mit den abgeschriebenen Abgaben, jedoch ohne Anrechnung auf die Quote, gegenverrechnet werden. Ein vollständiger Widerruf aller abgeschriebenen Abgaben erfolgt automatisch, wenn innerhalb der nächsten 5 Jahren ein Insolvenzverfahren eröffnet wird".

Nach Verschiebung des Zahlungstermins für den außergerichtlichen Ausgleich auf den 18. März 2003 sei der Betrag bereits am 12. März 2003 überwiesen und der Löschungsbescheid mit Datum 20. März 2003 ausgestellt worden. In der Begründung des Löschungsbescheides heiße es, dass die Löschung erfolgt sei, weil der gemäß Schreiben vom 6. Dezember 2002 vereinbarte Betrag in Höhe von € 140.205,51 am 12. März 2003 entrichtet worden sei.

Die Veranlagung für 2002 hätten Gutschriften auf Grund des Umsatzsteuerbescheides vom 27. Oktober 2004 in Höhe von € 13.172,23, auf Grund des Einkommensteuerbescheides vom 14. April 2005 in Höhe von € 21.346,52 und auf Grund sonstiger Buchungen (IP 2002, Zinsen, Storno KU 1-6/2002, Übertragung) in Höhe von € 436,37 bewirkt. Somit habe sich eine Gesamtgutschrift in Höhe von € 34.995,12 ergeben. Das Guthaben sei dem Bw. nicht rückerstattet worden, da diese Beträge - laut Begründung der Löschungswiderrufe infolge der Bedingung, dass künftige Gutschriften, die Zeiträume vor dem Ausgleichsstichtag (Tag der Erfüllung des außergerichtlichen Ausgleiches bzw. Einzahlung der Quote am 12. März 2003) betreffen, aber erst in Folge verbucht würden, jederzeit mit den abgeschriebenen Abgaben ohne Anrechnung auf die Quote gegenverrechnet werden könnten – mit der in der Löschung beinhalteten Abgabenschuldigkeit gegenverrechnet worden seien.

Der Ausgleichsstichtag sei nicht der Tag der Einzahlung der Quote, sondern der 3. Dezember 2002. Daher betreffen diese Gutschriften, die durch die Veranlagung 2002 entstanden seien, nicht die Zeiträume, die vor dem Ausgleichsstichtag lägen und könnten daher nicht mit gelöschten Abgabenschuldigkeiten gegenverrechnet werden. Wenn auch die Buchungen am Finanzamtskonto schwer nachvollziehbar seien, sei Tatsache, dass die sich aus der Veranlagung ergebende Gutschrift korrekt sei.

Die Umsatzsteuergutschrift in Höhe von € 13.172,23 bestehe aus dem Vorsteuer-Guthaben für die Zeiträume 10-11/02 in Höhe von € 2.519,69, dem Vorsteuer-Guthaben für den Zeitraum 12/02 in Höhe von € 527,28 und einer Berichtigung gemäß § 16 UStG infolge Forderungsabschreibung in Höhe von € 10.125,26. Die Berichtigung gemäß § 16 UStG betreffe eine Forderung aus dem Jahre 1999 gegenüber der AB-GmbH.

Die Einkommensteuer-Veranlagung 2002 vom 14. April 2005 (letzte, endgültig richtige Veranlagung) habe eine festzusetzende Einkommensteuer in Höhe von € 20.512,06 ergeben. Von dieser festgesetzten Einkommensteuer seien die Vorauszahlungen gemäß Vorauszahlungsbescheid 2002 in Höhe von € 5.181,00 und die Anzahlungen E 1-12/02 in Höhe von € 16.791,65 und € 19.885,93 abzuziehen, sodass sich eine Gutschrift in Höhe von € 21.346,52 ergebe. Die Berechnung der Abgabenforderung, welche im Bescheid vom 14. April 2005 beinhaltet sei, könne nicht herangezogen werden, da durch die mehrfache Ausstellung und Aufhebung der Einkommensteuer-Bescheide ein verfälschtes Bild der Berechnung gezeigt werde. Die Zahlung der L 11/02, welche in die E 1-12/02 umgewidmet worden sei, sei erst am 16. Dezember 2002 getätigt worden. Nachdem die festgesetzte Einkommensteuer zuerst mit den Vorauszahlungen gemäß Vorauszahlungsbescheid und anschließend mit Anzahlungen zu verrechnen sei, ergebe sich, dass die gesamte Einkommensteuergutschrift aus Anzahlungen bestehe, die nicht mit der

Einkommensteuerschuld habe verrechnet werden können. Diese Gutschrift sei mit Bekanntgabe des Abgabenbescheides wirksam.

Die sonstigen Gutschriften in Höhe von € 436,37 ergäben sich aus der Veranlagung der Investitionszuwachsprämie 2002 (€ 803,19), einer Zinsgutschrift für die Einkommensteuer 2002 (€ 783,18), der Stornierung der gemeldeten und bezahlten Kammerumlage 1-6/02 (€ 80,00) und abzüglich einer durchgeführten Übertragung (€ 1.230,00).

Die von der Behörde vertretene Ansicht, dass der Ausgleichsstichtag der Tag der Erfüllung des außergerichtlichen Ausgleiches bzw. der Tag der Einzahlung der Quote (12. März 2003) sei, werde von der Rechtsprechung (laut OGH vom 30.11.1989, 6 Ob 694/89, kann mit Ausgleichsstichtag nur der Tag der Eröffnung des Ausgleichsverfahrens gemeint sein) und einschlägigen Literatur (Fischerlehner, Der außergerichtliche Ausgleich im Einklang mit der BAO, ÖStZ 2003/172) nicht gedeckt. Aus der Zustimmungserklärung vom 6. Dezember 2002, wonach als Berechnungsbasis für die 45%ige Quote der am 3. Dezember 2002 bestehende Abgabenrückstand in Höhe von € 311.567,81 herangezogen werde, ergebe sich, dass der 3. Dezember 2002 als Ausgleichsstichtag anzusehen sei. Das Datum der Erfüllung der Bedingung des außergerichtlichen Ausgleiches bzw. der Zahlung der Quote stehe in keinem Zusammenhang mit dem Ausgleichsstichtag.

Außer der Gutschrift aus den Umsatzsteuervoranmeldungen 1-11/02 in Höhe von € 2.519,69 und der KU 1-6/02 in Höhe von € 80,00 stamme kein Betrag aus einem Zeitraum, der vor dem Ausgleichsstichtag liege.

Wie aus der Aussage, dass allfällige künftige Gutschriften, die Zeiträume vor dem Ausgleichsstichtag betreffen, aber erst in der Folge verbucht würden, jederzeit mit den abgeschriebenen Abgaben, jedoch ohne Anrechnung auf die Quote, gegenverrechnet werden könnten, eindeutig ersichtlich sei, handle es sich bei der Möglichkeit der Gegenverrechnung nicht um eine Muss-Vorschrift, sondern um eine Kann-Option. Es liege somit im Ermessen des Finanzamtes, diese Kann-Option auszuüben. Es habe ein außergerichtlicher Ausgleich stattgefunden, der mehrere Gläubiger betroffen habe. Ein Ausgleich oder Konkurs sei ein in unserem Wirtschaftssystem verankertes Instrument und widerspreche in keiner Weise dem Prinzip der Steuergerechtigkeit oder Gleichmäßigkeit der Besteuerung, da ansonsten diese Möglichkeit bei Abgabenschulden überhaupt nicht durchgeführt werden dürfte. Dieses Prinzip widerspreche der Entscheidung über den Widerruf der Löschung, da es sich hierbei nur um Gutschriften aus der Veranlagung 2002 handle, und nicht um Abgaben (Einkommensteuer 2000 und 2001), die seinerzeit gelöscht worden seien. Es entspreche sicherlich nicht dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit, wenn sich nur ein Gläubiger (das Finanzamt) durch die Einbehaltung eines Guthabens seine Ausgleichsquote zu Lasten der

anderen Gläubiger erhöhe. Der Bw. halte grundsätzlich die Gegenverrechnung von Gutschriften mit abgeschriebenen Abgaben ohne Anrechnung auf die Quote für problematisch und sei eine derartige Vorgangsweise in den Berechnungsbeispielen im angeführten Artikel von Mag. Fischerlehner nicht vorgesehen.

Der Bw. beantrage gemäß § 282 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und gemäß § 284 BAO die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In der am 8. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass von dem vom Widerruf der Löschung betroffenen Betrag ca. € 32.000,00 auf Zeiträume nach dem Ausgleichsstichtag entfielen und lediglich ein Betrag von ca. € 3.000,00 Zeiträume vor dem Ausgleichsstichtag betreffe, welcher allerdings im Ermessenswege ebenfalls nicht zu berücksichtigen wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 235 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten von Amts wegen durch Abschreibung gelöscht werden, wenn alle Möglichkeiten der Einbringung erfolglos versucht worden oder Einbringungsmaßnahmen offenkundig aussichtslos sind und auf Grund der Sachlage nicht angenommen werden kann, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zu einem Erfolg führen werden.

Gemäß § 235 Abs. 2 BAO erlischt der Abgabensanspruch durch die verfügte Abschreibung.

Wird die Abschreibung einer Abgabe widerrufen (§ 294), so lebt gemäß § 235 Abs. 3 BAO der Abgabensanspruch wieder auf. Für die Zahlung, die auf Grund des Widerrufs zu leisten ist, ist eine Frist von einem Monat zu setzen.

Gemäß § 294 Abs. 1 BAO ist eine Änderung oder Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde - soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind - nur zulässig,

- a) wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind, oder*
- b) wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist.*

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.9.1997, 93/13/0072) kann von einem vorbehaltenen Widerruf im Sinne der zitierten gesetzlichen Bestimmung nur gesprochen werden kann, wenn dieser determiniert ist, d.h. wenn der Bescheid erkennen lässt, unter welchen Umständen ein Widerruf in Betracht kommt. Die Zurücknahme bedarf daher zureichender sachlicher Gründe, die im kausalen Zusammenhang mit der ursprünglichen Erlassung des Bescheides stehen.

Laut Löschungsbescheid vom 20. März 2003 erfolgte die Löschung gegen jederzeitigen Widerruf durch Abschreibung gemäß § 235 Abs. 1 BAO, weil der gemäß Schreiben vom 6. Dezember 2002 vereinbarte Betrag in Höhe von € 140.205,51 entrichtet wurde. Damit wurde der außergerichtliche Ausgleich hinsichtlich des am 3. Dezember 2002 bestehenden Rückstandes durch Zahlung einer Quote von 45% erfüllt, wobei ein Widerruf laut Schreiben vom 6. Dezember 2002 zur Verrechnung künftiger Gutschriften, die Zeiträume vor dem Ausgleichsstichtag betreffen, vorbehalten wurde.

Ob Gutschriften Zeiträume vor dem Ausgleichsstichtag betreffen, bestimmt sich danach, wann der zur Gutschrift führende Abgabeananspruch (§ 4 BAO) entstanden ist, zumal es sich nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0046) bei Rückforderungsansprüchen um nichts anderes als um "negative Abgabeanprüche" handelt. Solche Ansprüche entstehen (wie die Abgabeanprüche im engeren Sinn) kraft Gesetzes jeweils zu dem Zeitpunkt, in dem ein gesetzlicher Tatbestand, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet, verwirklicht wird. Hierbei ist entsprechend dem Vorbringen des Bw. als Ausgleichsstichtag nicht der Tag der Erfüllung des Ausgleiches (gänzliche Einzahlung der Quoten), sondern jener Tag anzusehen, der dafür maßgebend ist, ob Forderungen von der Rechtswirkung des Ausgleiches erfasst werden oder nicht, also der 3. Dezember 2002. Diese Auslegung ergibt sich schon aus dem Wortlaut des Widerrufsvorbehaltes, wonach Gutschriften, die Zeiträume vor dem Ausgleichsstichtag betreffen, mit den abgeschriebenen Abgaben gegenverrechnet werden können. Ein – wie vom Finanzamt vertreten – Ausgleichsstichtag 12. März 2003 würde auch dazu führen, dass allfällige künftige Gutschriften, die den Zeitraum 3. Dezember 2002 bis 12. März 2003 betreffen, aber erst später verbucht würden, zu einem Widerruf abgeschriebener Abgaben führten, obwohl die zu den Gutschriften führenden Abgaben nicht Gegenstand des Ausgleiches gewesen wären.

Laut Aktenlage resultieren die zur Erlassung des Bescheides vom 13. Dezember 2004 führenden Gutschriften von insgesamt € 36.870,91 mit einem Betrag von € 13.172,23 aus der Veranlagung der Umsatzsteuer 2002, mit einem Betrag von € 80,00 aus der Stornierung der Kammerumlage 1-9/02, mit einem Betrag von € 4.159,56 aus der Veranlagung der Einkommensteuer 2002, mit einem Betrag von insgesamt € 19.885,93 aus der Stornierung der Lohnsteuer 9-11/02, wobei es sich bei diesem Betrag laut Vorbringen des Bw. um umgewidmete Anzahlungen auf die Einkommensteuer 2002 handelt, und mit einem Betrag von € 803,19 aus einer befristeten Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG für das Kalenderjahr 2002. Die Differenz der Summe der Gutschriften in Höhe von € 38.100,91 zum Betrag von € 36.870,91 laut Bescheid vom 13. Dezember 2004 ergibt sich aus einer Übertragung in Höhe von € 1.230,00 am 5. November 2004.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer entsteht der Abgabenanspruch gemäß § 19 UStG grundsätzlich mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt (Sollbesteuerung) oder die Entgelte vereinnahmt (Istbesteuerung) worden sind. Von den Umsatzsteuergutschriften in Höhe von € 13.172,23 betreffen somit die Vorsteuer-Guthaben für die Zeiträume 10-11/02 in Höhe von € 2.519,69 und die Berichtigung gemäß § 16 UStG infolge Forderungsabschreibung einer Forderung aus dem Jahr 1999 in Höhe von € 10.125,26 die Zeit vor dem Ausgleichsstichtag, während das Vorsteuer-Guthaben für den Zeitraum 12/02 in Höhe von 527,28 auf die Zeit nach dem Ausgleichsstichtag entfällt.

Bezüglich der zu veranlagenden Einkommensteuer entsteht der Abgabenanspruch gemäß § 4 Abs. 2 BAO grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird. Die Gutschrift aus der Veranlagung der Einkommensteuer 2002 betrifft somit wie die als Gutschrift aus der Einkommensteuer 2002 zu behandelnde Stornierung der Lohnsteuer 9-11/02 und die gemäß § 108e Abs. 5 EStG ebenfalls als Abgabe vom Einkommen geltende befristeten Investitionszuwachsprämie für das Kalenderjahr 2002 die Zeit nach dem Ausgleichsstichtag.

Von den den Bescheid vom 13. Dezember 2004 bewirkenden Gutschriften entfällt somit der Betrag von € 12.724,95 (€ 12.644,95 Umsatzsteuer, € 80,00 Kammerumlage) auf die Zeit vor dem Ausgleichsstichtag.

Die zum Bescheid vom 10. Jänner 2005 führenden Gutschriften in Höhe von insgesamt € 3.703,22 resultieren mit einem Betrag von € 3.552,37 aus der Einkommensteuer 2002 und mit einem Betrag von € 150,85 aus Gutschriftzinsen gemäß § 205 Abs. 5 BAO und betreffen somit zur Gänze die Zeit nach dem Ausgleichsstichtag.

Zu einem Widerruf auf Grund des Widerrufsvorbehaltes laut Schreiben vom 6. Dezember 2002 berechtigten somit lediglich Gutschriften im Ausmaß von € 12.724,95 hinsichtlich des Bescheides vom 13. Dezember 2004, wobei dieser Widerruf nach seinem Wortlaut entsprechend dem Berufungsvorbringen im Ermessen des Finanzamtes lag. Bilden Ermessensentscheidungen den Gegenstand eines Berufungsverfahrens, so tritt gemäß § 289 Abs. 2 BAO das Ermessen der Berufungsbehörde an die Stelle des Ermessens der Abgabenbehörde erster Instanz.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Ermessensentscheidungen müssen sohin mit dem im § 20 BAO programmatisch zu normativem Ausdruck gebrachten Sinn des Gesetzes bzw. des Widerrufsvorbehaltes im

gegenständlichen Fall im Einklang stehen. Dieser liegt im Falle des Widerrufsvorbehaltes offensichtlich in der Ermöglichung einer Anpassung des außergerichtlichen Ausgleiches infolge nachträglicher, vom außergerichtlichen Ausgleich umfassten Abgaben betreffenden Gutschriften.

Der außergerichtliche Ausgleich betraf Abgabenschuldigkeiten in Höhe von € 311.567,81, worauf eine Quote von 45% (€ 140.205,51) bei Abschreibung des Restes zu leisten war. Die die Zeit vor dem Ausgleichsstichtag betreffenden Gutschriften von € 12.724,95 bedeuten eine Verminderung der vom Ausgleich betroffenen Abgabenschuldigkeiten auf € 298.842,86, sodass bei gleichbleibender Zahlung von € 140.205,51 und einem gänzlichen Widerruf im Ausmaß von € 12.724,95 die Quote entgegen der Vereinbarung laut Schreiben vom 6. Dezember 2002 rund 46,92% betragen würde. Auf Grund der Verminderung der vom außergerichtlichen Ausgleich betroffenen Abgabenschuldigkeiten auf € 298.842,86 beträgt die Quote von 45% € 134.479,28, sodass ein Widerruf der Löschung im Ausmaß von € 6.998,72 (55% von € 12.724,95) als sachlich gerechtfertigt erscheint.

Der Löschungsbescheid vom 10. Mai 2005 diene laut seiner Begründung nur der Korrektur der Bescheide betreffend den Widerruf einer Löschung vom 13. Dezember 2004 und 10. Jänner 2005, daher war er infolge Berichtigung des Bescheides vom 13. Dezember 2004 und Aufhebung des Bescheides vom 10. Jänner 2005 ebenfalls ersatzlos aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Juni 2006