



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch I-GmbH, gegen den Abrechnungsbescheid (§ 216 BAO) des Finanzamtes Baden Mödling vom 13. Juni 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Auf Grund des Antrages vom 5. Jänner 1999 wird festgestellt, dass die Verrechnung der Gutschriften 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 den Teilbeträgen von S 60.646,00 (28. Jänner 1997), S 616.122,00 (22. August 1997) und S 385.714,00 (28. Juli 1998) mit der Umsatzsteuervorauszahlung für Oktober 1992 in Höhe eines Teilbetrages von S 1.062.482,00 nicht rechtmäßig war.

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 Buchungsmittelungen 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.

Die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 9. November 2005, RV/1575-W/05, wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Mai 2010, 2005/15/0163, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Im fortgesetzten Verfahren ist festzustellen, inwieweit die strittigen Umsatzsteuergutschriften auf Berichtigungen wegen Uneinbringlichkeit des vereinbarten Leistungsentgeltes oder auf Änderungen des Leistungsentgeltes auf Grund (erfolgreicher) Mängleinreden des Leistungsempfängers zurückzuführen sind.

In Beantwortung des diesbezüglichen Vorhaltes vom 5. Juli 2010 brachte die Bw mit Eingabe vom 20. September 2010 im Wesentlichen vor, dass der Grund der Entgeltsberichtigungen ausschließlich darin liege, dass die Entgelte für die betreffenden Bauleistungen trotz ordnungsgemäßer Leistung nicht hätten einbringlich gemacht werden können.

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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.5.2010, 2005/15/0163) dient der Abrechnungsbescheid ausschließlich der Entscheidung, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist. Wenngleich somit im Rahmen des Anrechnungsbescheides kein Raum besteht, etwa darüber abzusprechen, ob die strittigen Gutschriften Ansprüche der Masse oder Konkursgegenforderungen darstellen, so stellt sich die Frage nach der Verrechenbarkeit einer Abgabenforderung mit den strittigen Gutschriften als Vorfrage für die Entscheidung über das Bestehen eines (rückzahlbaren) Guthabens.

Für den gegenständlichen Fall ist entscheidend, ob die gegenständlichen Umsatzsteuerrückforderungen der Bw (als seinerzeitige Gemeinschuldnerin) aus insolvenzrechtlicher Sicht in den Zeitraum vor oder nach Konkurseröffnung fallen und je nach dem mit Konkursforderungen des Finanzamts aufrechenbar sind oder nicht.

Gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 KO gehören zu den Masseforderungen öffentliche Abgaben, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Konkursverfahrens

verwirklicht wird. Entsprechendes muss für die zeitliche Abgrenzung der Forderungen der Gemeinschuldnerin gelten. Die konkursrechtliche Einordnung der aus der Steuerberichtigung entstehenden Abgabenforderung der Bw erfordert somit die Feststellung, ob der die Abgabenforderung auslösende Sachverhalt vor oder nach Konkurseröffnung verwirklicht wurde.

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG geändert, so haben der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind gemäß § 16 Abs. 1 UStG für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Eine Berichtigung hat nach § 16 Abs. 3 Z 1 UStG auch zu erfolgen, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist.

Die Bestimmung des § 16 UStG ordnet allgemein die ex nunc-Wirkung der Berichtigung an. Die Änderungen führen nicht zu einer Berichtigung der ursprünglichen Steuerfestsetzung, sondern sind erst im Zeitraum der Änderung zu berücksichtigen (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 16 Tz. 66).

Im Falle der Umsatzsteuerberichtigung wegen Uneinbringlichkeit des Entgelts gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG ist der die Abgabenrückforderung unmittelbar auslösende Sachverhalt jener, der abgabenrechtlich zur Berichtigungspflicht führt, also der Eintritt der Uneinbringlichkeit.

Werden Forderungen des Gemeinschuldners erst nach Eröffnung des Konkursverfahrens uneinbringlich (z.B. Konkurs des Kunden nach Konkurseröffnung über das Vermögen des Abgabepflichtigen), so handelt es sich bei den daraus resultierenden Ansprüchen des Gemeinschuldners auf Umsatzsteuerberichtigung um nicht mit Konkursforderungen aufrechenbare Ansprüche der Masse.

Liegt die Ursache einer nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 16 Abs. 1 UStG in Mängleinreden und beziehen sich die Mängleinreden auf Lieferungen oder sonstige Leistungen, die vor der Konkurseröffnung ausgeführt worden sind, so liegt der Grund für die Änderung der Steuerbemessungsgrundlage in der mangelhaften Ausführung der (seinerzeitigen) Lieferung oder sonstigen Leistung durch den Gemeinschuldner vor der Konkurseröffnung und handelt es sich dabei um aufrechenbare Konkursgegenforderungen (vgl. *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakaounig* (Hrsg.), UStG, § 16 Rz. 106; *Ruppe*, UStG³, § 16 Tz. 26 und 38; *Kofler/Kristen*, Insolvenz und Steuern, 88). Dies gilt

auch dann, wenn eine vergleichsweise Bereinigung von Mängleinreden (etwa in Höhe des Haftrücklasses) erfolgt.

Da die gegenständlichen Umsatzsteuergutschriften laut Vorbringen der Bw vom 20. September 2010 zur Gänze aus der nach Eröffnung des Konkursverfahrens eingetretenen Uneinbringlichkeit der Forderungen der Bw resultieren, handelt es sich um nicht mit Konkursforderungen aufrechenbare Ansprüche der Masse, sodass die Verrechnung mit der eine Konkursforderung darstellenden Umsatzsteuervorauszahlung für Oktober 1992 nicht rechtmäßig war.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.8.1992, 89/14/0218) hat das Finanzamt eine der Rechtslage nicht entsprechende Buchung von Amts wegen richtigzustellen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Oktober 2010