

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Gerhard Groschedl in der Beschwerdesache Dr. A., Wien3, als Masseverwalter der B. GmbH i K, Wien4, über die Beschwerde des Abgabepflichtigen vom 1. Juni 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 9. Mai 2016 über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 9. Mai 2016 wurde über Dr. A. als Masseverwalter der B. GmbH i.K., Wien3, ein erster Säumniszuschlag in Höhe von € 1.376,44 festgesetzt, da die Umsatzsteuer 2014 in Höhe von € 68.821,97 nicht fristgerecht bis 16. Februar 2016 (Anmerkung: gemeint wohl 2015; im Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 9. Februar 2016 wurde richtig festgestellt, dass die Umsatzsteuer bereits fällig war) entrichtet worden ist.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 1. Juni 2016 wurde ausgeführt, dass die Umsatzsteuer 2014 zur Gänze durch die Verwertung von Wohnungen und die damit verbundene Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG entstanden sei.

Bei dieser Forderung handle es sich nach ständiger Rechtsprechung des OGH um eine Insolvenzforderung (die entsprechenden Vorsteuern seien vor Insolvenzeröffnung in Anspruch genommen worden, die Verwertung der Liegenschaft sei nach Insolvenzeröffnung erfolgt).

Dem entsprechend sei es dem Masseverwalter schon aus insolvenzrechtlichen Gründen nicht gestattet gewesen, die Umsatzsteuer 2014 aus der Konkursmasse zu bezahlen, sodass auch die Festsetzung eines Säumniszuschlages auf diesen Betrag zu entfallen hätte.

Es werde daher beantragt, den genannten Bescheid ersatzlos zu beheben.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 8. Juni 2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen mit der Begründung, da Umsatzsteuer 2014 von € 68.821,97

nicht bis zum Fälligkeitstag entrichtet worden sei, sei mit Ablauf des Fälligkeitstages ein erster Säumniszuschlag von € 1.376,44 verwirkt worden. Der Abgabenanspruch für die Umsatzsteuer 2014 sei nach Insolvenzeröffnung entstanden, daher handle es sich um Masseforderungen.

Die Vorschreibung von Säumniszuschlägen sei eine objektive Säumnisfolge. Die Verwirkung eines Säumniszuschlages setze kein Verschulden des Abgabepflichtigen voraus. Daher seien auch die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, grundsätzlich unbeachtlich.

Im Vorlageantrag vom 29. Juni 2016 wird der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt und auf die Beschwerde verwiesen. Bei der Rechtsprechung des zur zivilrechtlichen / insolvenzrechtlichen Einordnung dieser Ansprüche auf Vorsteuerberichtigung zur Entscheidung befugten Obersten Gerichtshofes handle es sich hiebei um Insolvenzforderungen (ständige Rechtsprechung OGH 27.11.1997, SZ 70/252; OGH 8 Ob 144/99f; OGH 8 Ob 130/00a).

Auch wenn die Vorschreibung von Säumniszuschlägen eine objektive Säumnisfolge sei, sei die Vorschreibung von Säumniszuschlägen aus Sicht der Bf. dann unzulässig, wenn aus in der Rechtsordnung anerkannten Gründen, wie hier jenen, dass die Bezahlung der Insolvenzforderungen unzulässig wäre, die Abgabenschuld nicht bezahlt werden konnte und durfte.

Im Vorlagebericht des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 20. Oktober 2016 wurde ausgeführt, dass seitens der Abgabenbehörde entgegen BVE der Beschwerde stattzugeben wäre, da für Altmasseforderungen, die nach Eintritt der Masseunzulänglichkeit (das ist der Zeitpunkt, zu dem sie der Insolvenzverwalter erkennt und darauf reagiert, worauf die Masseunzulänglichkeit durch das Insolvenzgericht öffentlich bekannt zu machen ist) fällig werden, daher wegen des Vorranges der insolvenzrechtlichen vor den steuerrechtlichen Vorschriften kein Säumniszuschlag mehr festgesetzt werden könne.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

Gemäß § 217 Abs. 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2 % des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

§ 46 Z. 2 Insolvenzordnung (IO): Masseforderungen sind [...] alle Auslagen, die mit der Erhaltung, Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse verbunden sind, einschließlich der Forderungen von Fonds und anderen gemeinsamen Einrichtungen der Arbeitnehmer und der Arbeitgeber, sofern deren Leistungen Arbeitnehmern als Entgelt oder gleich diesem zugute kommen, sowie der die Masse treffenden

Steuern, Gebühren, Zölle, Beiträge zur Sozialversicherung und anderen öffentlichen Abgaben, wenn und soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Insolvenzverfahrens verwirklicht wird. Hierzu gehören auch die nach persönlichen Verhältnissen des Gemeinschuldners bemessenen öffentlichen Abgaben; soweit jedoch diese Abgaben nach den verwaltungsbehördlichen Feststellungen auf ein anderes als das für die Insolvenzmasse nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erzielte Einkommen entfallen, ist dieser Teil auszuscheiden. Inwieweit im Insolvenzverfahren eines Unternehmers die im ersten Satz bezeichneten Forderungen von Fonds und von anderen gemeinsamen Einrichtungen sowie die auf Forderungen der Arbeitnehmer (arbeitnehmerähnlichen Personen) entfallenden öffentlichen Abgaben Masseforderungen sind, richtet sich nach der Einordnung der Arbeitnehmerforderung.

§ 47 IO: *Aus der Insolvenzmasse sind vor allem die Masseforderungen, und zwar aus der Masse, auf die sie sich beziehen, zu berichtigen.*

§ 124a Abs. 1 IO: *Reicht die Insolvenzmasse nicht aus, um die Masseforderungen zu erfüllen, so hat dies der Insolvenzverwalter unverzüglich dem Insolvenzgericht anzuseigen und mit der Befriedigung der Massegläubiger innezuhalten. Er darf jedoch solche Rechtshandlungen vornehmen, die zur Verwaltung und zur Verwertung geboten sind. Daraus herrührende Masseforderungen sind unverzüglich zu befriedigen.*

§ 124a Abs. 2 IO: *Das Insolvenzgericht hat die Masseunzulänglichkeit öffentlich bekannt zu machen. Ab diesem Zeitpunkt kann an den zur Insolvenzmasse gehörenden Sachen nur mehr wegen Masseforderungen nach Abs. 1 dritter Satz ein richterliches Pfand- oder Befriedigungsrecht erworben werden.*

Zunächst ist festzuhalten, dass die (auf Vorsteuerberichtigungen basierte) Umsatzsteuer 2014, fällig am 16. Februar 2015, mit Bescheid vom 9. Februar 2016 in Höhe von € 68.821,97 festgesetzt wurde. Laut Akt wurde über die B. GmbH beim Handelsgericht Wien mit Beschluss das Konkursverfahren (GZ. 13) übernommen. Laut Beschluss vom 24. Jänner 2014 hat der Masseverwalter die Masseunzulänglichkeit angezeigt. Gemäß Beschluss vom 1. September 2015 hat der Masseverwalter den Wegfall der Masseunzulänglichkeit angezeigt.

§ 16 UStG 1994 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, UStG 19943, Tz. 66 zu § 16; (VwGH 21.09.2006, 2006/15/0072; VwGH 30.03.2011, 2005/13/0154; VwGH 19.03.2008, 2005/15/0121)).

Die durch die Veräußerung einer Liegenschaft (eines Gebäudes) im Konkurs erfolgte Korrektur des Vorsteuerabzuges zur Vorschreibung gelangende Umsatzsteuer stellt eine Masseforderung dar (OGH 25.02.2000, 8 Ob 144/99f).

Im Zuge eines Konkursverfahrens gehen die Bestimmungen des Insolvenzrechtes den abgabenrechtlichen Zahlungs- und Verrechnungsvorschriften vor (vgl. Fischerlehner, ÖStZ

2002, 678). Demnach sind die Bestimmungen des § 47 IO vom Masseverwalter zwingend auch bei der Entrichtung der Abgabenschuldigkeiten zu berücksichtigen.

Wie bereits erwähnt hat der Masseverwalter die Masseunzulänglichkeit (Beschluss vom 24. Jänner 2014) angezeigt, die auch zum Zeitpunkt der Fälligkeit am 16. Februar 2015 aufrecht war. Damit war dem Masseverwalter eine (volle) rechtzeitige Entrichtung der Umsatzsteuer 2014 ausschließlich aus rechtlichen Gründen nicht möglich. Somit tritt bei Masseunzulänglichkeit aufgrund des Vorranges der insolvenzrechtlichen Bestimmungen gegenüber den abgabenrechtlichen Vorschriften - wie von beiden Parteien übereinstimmend vorgebracht - eine Säumniszuschlagspflicht nicht ein.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit einer 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. Auf die oben zitierte Judikatur wird verwiesen.

Wien, am 4. November 2016