



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Schwarz und Schmid THD-REV GmbH gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk in Wien betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw., ein Architekt, beantragt in seiner Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1999 die Berichtigung von Umsatzsteuerbeträgen in Höhe von S 1.203.740,00 (Est-Akt, 1999/10). Nach den in der Abgabenerklärung ersichtlichen Angaben versteuert der Bw. die Umsätze nach vereinnahmten Entgelten.

Dem Anbringen liegt die Vorstellung des Bw. zugrunde, dass die bereits vor Eröffnung (im Jahre 1998) eines den Bw. betreffenden Insolvenzverfahrens (Ausgleichsverfahren, HA DB 5,6) bestehende Leistungsforderung gegenüber einer Baugenossenschaft im Jahre 1998 mit S 9.977.035,60 (Umsatzsteuerakt 1998 Blatt 23 und Blatt 32 betreffend Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat April 1998 und Beilage zur Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1998, ESt-Akt 1998/f5) unabhängig vom tatsächlichen Zahlungseingang auch steuerlich zu erfassen ist. Die Berufung betreffend das Jahr 1998 ist noch unerledigt.

Demzufolge ergäbe der mit der oa Baugenossenschaft im Jahr 1999 abgeschlossene Vergleich (der eine Zahlung von brutto S 4.750.000,00 vorsieht; USt-Akt 1998/38 ff und 1998/57ff) eine Minderung der ursprünglichen Bemessungsgrundlage wie folgt:

Ursprüngliche Forderung S 9.977.035,60; 20 % USt sind S 1.995.407,12. Der Forderungsbetrag laut Vergleich in Höhe von S 4.750.000,00 brutto enthält S 791.667,00 USt.

Umsatzsteuer ursprüngliche Forderung	S 1.995.407,12
Umsatzsteuer Vergleichsbetrag	S 791.667,00
Berichtigung des Steuerbetrages	S 1.203.740,12

Nach Auffassung des Bw. lägen die rechtlichen Voraussetzungen für die Uneinbringlichkeit vor der Insolvenzeröffnung. Demzufolge wäre die Umsatzsteuer-Rückforderung, eine Forderung die mit der nur quotenmäßig zu befriedigenden Ausgleichsforderung des Finanzamtes nicht kompensiert werden könne. Deshalb sei die Forderung gegenüber der Baugenossenschaft bereits in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1998 (als Ausgleichsforderung) berücksichtigt worden. Der im Jahr 1999 aus dieser Forderung eingegangene Teilbetrag in Höhe von S 1.350.000,00 brutto sei bereits im Veranlagungszeitraum 1998 erklärt worden (Berufung HA 1999/38 ff).

Das Finanzamt veranlagte den Bw. zur Umsatzsteuer, wobei es den eingegangenen Teilbetrag von S 1.125.000,00 netto (S 225.000,00 Umsatzsteuer) in die Bemessungsgrundlage miteinbezog und die Entgeltsberichtigung gemäß § 16 UStG 1994 in Höhe von S 1.203.740,00 nicht anerkannte.

Im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung wiederholt der Bw. sein bisheriges Vorbringen und beantragt die Anberaumung eines Erörterungstermines.

Über die Berufung wurde erwogen:

Insolvenzverfahren (gleich in welchem Stadium) vermögen nichts an der Versteuerungsart, am Veranlagungszeitraum und am Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld in Bezug auf die zu erfassenden Umsätze des Unternehmers zu ändern (vgl. Insolvenz und Steuern, Ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Probleme im Insolvenzverfahren, Schriftenreihe der Akademie der Wirtschaftstrehänder, Herbert Kofler, Sabine Kristen, Orac Verlag, Kapitel III. Stellung des Steuergläubigers im Insolvenzverfahren, Seite 20).

Die Fragen, wann die Abgaben zu erklären und zu veranlagern sind fallen in den abgabenrechtlichen Rechtsfolgebereich (der jeweiligen Abgabennorm) und sind für die insolvenzrechtliche Qualifikation als Masse- oder Konkursforderung irrelevant (vgl. Univ. Doz. Dr. Reinhold Beiser und RAA Univ. Doz. Dr. Herbert Fink, Grundstücksumsätze und Bauleistungen in der Insolvenz: Ist die USt eine Masse- oder Konkursforderung? in ZIK 1999, 45). Ein Vorrang für das Ausgleichsrecht gegenüber dem Steuerrecht ergibt sich demzufolge nicht (vgl. Ruppe, UStG 1994, Kommentar, Wien 1995, Einführung Tz 103 und Tz 108, wonach auch in Insolvenzfällen materiell richtige Steuerbescheide zu erlassen sind).

Verfahrensrechtlich hat ein Insolvenzverfahren auf die Umsatzsteuerveranlagung grundsätzlich keinen Einfluss (vgl. Zur Reform des Insolvenzsteuerrechtes – von der Praxis für die Praxis, Fachgruppe für Insolvenzrecht der österreichischen Richtervereinigung, in ZIK 2002/57 Punkt 2.1; und Fragen zum Spannungsfeld zwischen Insolvenzrecht und Abgabenrecht, Univ. Prof. Dr. Reinhold Beiser in ZIK 2001/289 und Mag. Robert Pernegger, Zum Verhältnis von Insolvenz- und Umsatzsteuerrecht, Teil I, ÖStZ 2000/290, Punkt III).

Über die Einordnung von Abgabenforderungen als Konkurs- oder Masseforderungen haben grundsätzlich die Zivilgerichte abzusprechen (vgl. VwGH 26.3.92, 90/16/0205 in Verhältnis von Insolvenz- und Umsatzsteuerrecht Teil II, Mag. Robert Pernegger, ÖStZ 2000/403, Punkt 3.4).

In Ausnahmefällen (beispielsweise bei Aufrechnungen) kann in Abrechnungsbescheiden die Einordnung der Abgabenforderung Bedeutung erlangen (vgl. Die Abgabenverrechnung in Konkursverfahren (Beispiele und Lösungsansätze), Mag. Johann Fischerlehner, ÖStZ 2002/678).

Eine Berichtigung der Umsatzsteuerbeträge (analog zur Vorsteuerberichtigung gem. § 16 Abs. 1 Z 2 UStG 1994) kann nicht eintreten, weil weder die Entgeltforderung des Bw. gegenüber der Baugenossenschaft nicht durch sein eigenes Insolvenzverfahren uneinbringlich wird, noch diese Forderung nach Sollgrundsätzen zu erfassen ist.

Der Bw. versteuert seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten. Bei der Istbesteuerung führt die Diskrepanz zwischen vereinbarten und vereinnahmten Entgelt nicht zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage (vgl. Ruppe, a.a.O., § 16 Tz 21). Die aufgrund des Vergleiches zufließenden Entgelte (Entgeltsteile) führen daher im Rahmen der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten nicht zu einer Umsatzsteuerberichtigung nach § 16 Absatz 3 Z 1 UStG 1994, sondern zur Erfassung und Besteuerung nach den tatsächlich vereinnahmten Beträgen.

Exkurs Forderungsabtretung

Auch eine Forderungsabtretung an den Sachwalter der Gläubiger (USt-Akt 1998/35 ff) führt nicht zur Vereinnahmung der Forderung zum Zeitpunkt der Einräumung der Zession.

Dies deshalb, weil nicht die Forderung auf das Entgelt abgetreten wurde und der Erwerber nicht das Ausfallrisiko getragen hat; ist doch die allfällige Höhe des Forderungseinganges auf die 40 % Quote anzurechnen, bzw als "Superquote" auszuschütten (sohin liegt eine Erfassung nach Maßgabe der Zahlung des Schuldners - der Baugenossenschaft – vor, vgl. Ruppe, a.a.O., § 17 Tz 36). Die Haftung für die Einbringlichkeit der Forderung wird für den Bw. dadurch nicht ausgeschlossen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 19 Tz 10, S. 751 f).

Aber selbst wenn die Ansicht des Bw. zuträfe (er hätte im Falle der Zession die Forderung 1998 vereinnahmt), lägen die Voraussetzungen für eine Forderungsberichtigung im Jahr 1999 nicht vor, weil diesfalls die Minderung des Entgelts nicht (mehr) den Bw. träfe.

Die Abhaltung eines Erörterungstermines ist nicht zweckmäßig, wenn wie im gegenständlichen Fall, der Sachverhalt hinreichend geklärt ist und die Rechtspositionen bereits erschöpfend dargelegt wurden.

Wien, 6. Oktober 2003