



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/2278-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Optima – Dr. Scheinecker & Partner Wirtschaftstreuhand KEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert. Die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 wird festgesetzt mit einer Gutschrift in Höhe von € 2.171,10 (S 29.875,00).

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

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um ein mit Gesellschaftsvertrag vom 8. Oktober 1982 gegründetes Bauunternehmen mit dem Sitz in Bad Goisern, Oberösterreich, wobei als Gesellschafter-Geschäftsführer Dr. Dipl.Ing. Wilhelm P. fungierte. Mit Beschluss des Landesgerichtes Wels vom 2. September 1985 wurde über die Bw. das Konkursverfahren eröffnet.

fnet, das in weiterer Folge vom Handelsgericht Wien fortgeführt wurde. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 7. August 1997 wurde der Konkurs nach rechtskräftiger Bestätigung des am 13. Dezember 1995 angenommenen Zwangsausgleiches aufgehoben. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 28. Mai 1997 beschloss die Bw. die Fortführung der Gesellschaft.

Ausgangspunkt des gegenständlichen Berufungsverfahrens war die von der Bw. für Jänner 1999 eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung, in der unter anderem ein Vorsteuerbetrag in der Höhe von S 1.302.000,00 (€ 94.620,03) geltend gemacht wurde.

Die Bw. legte diesbezüglich eine von ihr am 31. Jänner 1999 ausgestellte **Gutschrift an den enthobenen Masseverwalter Dr. Viktor I. als Rechtsnachfolger des verstorbenen Masseverwalters Dkfm. Dr. Walter S. in Bezug auf dessen Masseverwaltertätigkeit** vor (wobei in der Gutschrift ausdrücklich auf eine Entscheidung des OGH vom 23. Mai 1996 Bezug genommen wird).

Diese Gutschrift hat folgenden Inhalt:

"Wir erlauben uns, in Ergänzung der Gutschrift vom 6.9.1995 S 166.666,67

gemäß § 11 Abs. 8 UStG für die Leistungen des Masseverwalters Dkfm. Dr. Walter S. in der Zeit vom 2.9.1985 bis 30.9.1988

S 6.510.000,00

S 6.676.666,67

- Prüfung von 482 Forderungsanmeldungen (mit einer Summe von insgesamt rund 83,4 Millionen Schilling),
- Verrichtung der Gläubigerversammlung, allgemeinen Prüfungstagsatzung und zahlreichen Gläubigerausschusssitzungen,
- Prüfung der Aus- und Absonderungsrechte,
- zeitweilige Fortführung der Baustellen im Konkurs,
- Erstellung zahlreicher Berichte und Stellungnahmen an das Konkursgericht,
- Prüfung der Voraussetzungen für den Abschluss eines Zwangsausgleiches und Erstellung der notwendigen Vorbereitungsarbeiten

zuzüglich 20 % Umsatzsteuer S 1.335.333,33

insgesamt S 8.012.000,00
gutzuschreiben.

| | |
|---|-----------------------|
| Abzüglich der Gutschrift vom 6.9.1995 einschließlich Umsatzsteuer | - S 200.000,00 |
| Nettогutschrift vom 31.1.1999 | S 6.510.000,00 |
| 20 % Umsatzsteuer | <u>S 1.302.000,00</u> |
| Gutschriftsergänzung vom 31.1.1999 | S 7.812.000,00 |

Die Forderungen sind durch unsere Vorauszahlungen bis 30.9.1988 bereits beglichen.
Die Gutschrift vom 6.9.1995 in Höhe von S 200.000,00 wurde 1995 dem Finanzamt Gmunden übermittelt. Der darin ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag in Höhe von S 33.333,33 im Jahr 1995 wurde der Konkursmasse unserer Firma als Vorsteuer zu Ihren Händen rückvergütet.

**Umsatzsteuer lt. Gutschrift vom 31.1.1999
S 1.302.000,00"**

Ebenfalls beigelegt wurde von der Bw. die erwähnte Gutschrift vom 6. September 1995 (bzw. datiert auch mit 30. September 1988), die von Dr. Viktor I. als Masseverwalter der Bw. unterschrieben ist, ebenfalls die Leistungen von Dkfm. Dr. Walter S. im oben angesprochenen Zeitraum 2. September 1985 bis 30. September 1988 betrifft und an die Verlassenschaft nach Dkfm. Dr. Walter S., nunmehr Ingrid S. als Alleinerbin, gerichtet ist.

In den Akten ist weiters enthalten ein Schreiben der Bw. an Dr. Viktor I. vom 12. März 1999, mit dem die oben angeführte Gutschrift übermittelt und um Kenntnisnahme ersucht wurde.

Ebenfalls in den Akten enthalten sind zwei Schreiben der Bw. bzw. von Dr. Dipl.Ing. Wilhelm P. vom 9. bzw. 13. März 1999, gerichtet jeweils an das Bundesministerium für Finanzen, in denen es unter anderem heißt, dass Dkfm. Dr. Walter S. während des Konkurses für seine Leistungen Akontozahlungen erhalten hätte, in der Folge aber am 30. September 1988 verstorben sei, ohne über seine Entlohnung für die Masseverwaltertätigkeit eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis gelegt zu haben. Der nachfolgende Masseverwalter Dr. Viktor I. habe auf Grund der damals vorliegenden Abrechnungsunterlagen am 6. September 1995 als Ersatzrechnung eine Gutschrift (in Höhe von brutto S 200.000,00) ausgestellt. Die Bw. habe nun nach der Konkursaufhebung zusätzliche Abrechnungsunterlagen in Bezug auf die Masseverwaltertätigkeit von Dkfm. Dr. Walter S. aufgefunden und daraufhin am 30. September 1998 diese erste Gutschrift ergänzt, indem eine Gutschrift in Höhe von S 5.425.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer von S 1.085.000,00 an die Verlassenschaft nach

Dkfm. Dr. Walter S. gerichtet wurde. Die Erbin nach Dkfm. Dr. Walter S., Ingrid S., habe dieser Gutschrift aber am 15. Dezember 1998 widersprochen. In weiterer Folge habe die Bw. deshalb am 31. Jänner 1999 die streitgegenständliche Gutschrift an Dr. Viktor I. als Rechtsnachfolger von Dipl.Kfm. Dr. Walter S. ausgestellt.

In einem Schreiben von Dr. Viktor I. an das Bundesministerium für Finanzen vom 31. März 1999 vertritt dieser folgende Ansicht:

Zwischen der Bw. und ihm bestehe kein Einverständnis einer Abrechnung von Leistungen mittels Gutschrift. Die gegenständlichen Leistungen würden den Zeitraum 1985 bis 1988 und damit Dkfm. Dr. Walter S. als Unternehmer betreffen. Sollten korrespondierende Bevorschusungen des Dkfm. Dr. Walter S. in diesem Zeitraum vorliegen, die seiner Tätigkeit als Masseverwalter (Unternehmer) in dem Konkurs zuzurechnen seien, welchen Umstand er nicht zu beurteilen habe, wären seines Erachtens Gutschriften ausschließlich an den Leistungserbringer, dh an die Verlassenschaft nach Dkfm. Dr. Walter S. zu richten. Abgesehen davon wäre der Umsatzsteuersatz in den Jahren 1985 bis 1988 nicht 20 % gewesen. Vorsichtsweise gebe er daher bis zur Klarstellung der Angelegenheit im Sinne des § 11 Abs. 7 UStG die Erklärung ab, als Empfänger der Gutschrift dem in ihr enthaltenen Steuerbetrag zu **widersprechen**.

Mit Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften vom 20. April 1999 wurde daraufhin dieser von der Bw. geltend gemachte Vorsteuerbetrag in der Höhe von S 1.302.000,00 im Wesentlichen mit der Begründung nicht gewährt, dass zwischen Dr. Viktor I. und der Bw. kein Einverständnis über diese Abrechnung mittels Gutschrift vorliege und zudem Dr. Viktor I. der Gutschrift widersprochen habe.

Gegen diesen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Jänner 1999 erhob die Bw. am 10. Mai 1999 Berufung.

In der am 6. Oktober 2000 beim Finanzamt für den 23. Bezirk eingelangten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1999 machte die Bw. diesen Vorsteuerbetrag wiederum geltend.

Das Finanzamt ersuchte daraufhin Dr. Viktor I., bekanntzugeben, ob inzwischen ein Einverständnis über diese Gutschriftsabrechnung vorliege bzw. ob der Widerspruch weiter aufrecht erhalten werde.

Im Schreiben von Dr. Viktor I. an das Finanzamt vom 28. November 2000 heißt es wie folgt:
Nach dem Ableben von Dkfm. Dr. Walter S. (am 30. September 1988) sei vom Landesgericht Wels zunächst Dr. Erich D. zum Masseverwalter bestellt worden. Erst nach seiner Enthebung zufolge Delegierung des Konkursaktes an das Handelsgericht Wien sei er, Dr. Viktor I., (ab 21. März 1995) Amtsnachfolger von Dr. Erich D., keinesfalls aber Rechtsnachfolger von

Dkfm. Dr. Walter S. geworden.

Jede zum Masseverwalter bestellte Person habe für die Zeit seiner Bestellung und Tätigkeit einen gesonderten Entlohnungsanspruch, der nur von ihm selbst geltend zu machen und vom Konkursgericht zu bestimmen sei. Ein nachfolgender Masseverwalter sei niemals legitimiert, für seinen Vorgänger irgendwelche Entlohnungsansprüche bzw. Kosten zu reklamieren. Ein Masseverwalter sei nur berechtigt, für die von ihm während der Zeit seiner Bestellung vertretene Gemeinschuldnerin bzw. die Konkursmasse Rechnung zu legen, niemals aber im Namen und für Rechnung eines enthobenen Masseverwalters.

Dkfm. Dr. Walter S. habe für die Periode seiner Bestellung bis zu seinem Ableben einen Entlohnungsanspruch als Masseverwalter gehabt. Da das Verrechnungs- und Leistungsverhältnis ausschließlich Dkfm. Dr. Walter S. und die Gemeinschuldnerin betreffe, könne im konkreten Fall nur die Verlassenschaft nach dem verstorbenen Dkfm. Dr. Walter S. bzw. im Fall einer Einantwortung sein Erbe rechnungslegungspflichtig werden.

Die Legung einer Honorarnote für bereits bestimmte Kosten eines Vormasseverwalters sei auch keine Materie des § 121 KO.

Im Übrigen sei seine Tätigkeit als Masseverwalter mit Rechtskraft der Aufhebung des Konkurses beendet gewesen, sodass schon aus diesem Grund nach diesem Zeitpunkt an ihn von der vormaligen Gemeinschuldnerin gerichtete Gutschriften für Leistungen der Person des Dkfm. Dr. Walter S. für die Jahre 1985 bis 1988, ungeachtet des Widerspruches, völlig wirkungslos seien. Umsatz- und einkommensteuerlich gebe es hiefür nur ein Leistungsverhältnis zwischen Dkfm. Dr. Walter S. als Unternehmer und der damaligen Gemeinschuldnerin.

Der Bw. sei deshalb zu empfehlen, eine betragsmäßig identische Gutschrift an die Verlassenschaft nach Dkfm. Dr. Walter S. bzw. an dessen Erben zu richten.

Das Finanzamt erließ daraufhin am 30. März 2001 den berufungsgegenständlichen Bescheid betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 und versagte diesem Vorsteuerbetrag neuerlich die Anerkennung. Begründend führte das Finanzamt aus, dass gemäß § 11 Abs. 7 UStG die Gutschrift die Wirkung einer Rechnung verliere, soweit der Empfänger dem in ihr enthaltenen Steuerbetrag widerspreche. Der Gutschriftsaussteller verliere den Anspruch auf Vorsteuerabzug. Dr. Viktor I. habe nun der gegenständlichen Gutschrift widersprochen und halte auf Anfrage des Finanzamtes diesen Widerspruch weiter aufrecht. Sollte die Bw. der Meinung sein, dass der Widerspruch zu Unrecht von Dr. Viktor I. erfolgt sei, müsste dies im Zivilrechtswege geklärt werden.

Zudem wies das Finanzamt mit Bescheid vom 2. April 2001 die oben angeführte Berufung vom 10. Mai 1999 gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Jänner 1999 als unzulässig geworden zurück.

In der Berufung vom 23. Mai 2001 gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 führte die Bw. aus wie folgt:

Der enthobene Masseverwalter Dr. Viktor I. sei gemäß den beiden zivilrechtlichen Entscheidungen des OGH vom 23. Mai 1996 (die die D. Eigentumswohnungen Ges.m.b.H. und die H. Eigentumswohnungen Ges.m.b.H. betreffen, bei denen - direkt bzw. indirekt - Dr. Dipl. Ing. Wilhelm P. als Gesellschafter fungiert und über deren Vermögen ebenfalls im Jahre 1985 das Konkursverfahren eröffnet und Dipl.Kfm. Dr. Walter S. zum Masseverwalter bestellt wurde) Rechtsnachfolger des verstorbenen Masseverwalters Dkfm. Dr. Walter S. und als solcher Gutschriftsempfänger, nicht jedoch Leistungserbringer.

Gegenstand dieser beiden Entscheidungen des OGH wäre ein im Jahre 1995 von Dr. Dipl. Ing. Wilhelm P. gestellter "Antrag" gewesen (in weiterer Folge vom Gericht als bloße "Anregung" gewertet), der erblasserischen Witwe von Dkfm. Dr. Walter S. (Einantwortungsurkunde vom 19. Juni 1995) die Rechnungslegung hinsichtlich der Masseverwaltertätigkeit ihres verstorbenen Gatten aufzutragen.

Das Erstgericht habe daraufhin der Witwe jeweils mit Beschluss aufgetragen, ab der Konkurseröffnung bis 30. September 1988 gemäß § 81 Abs. 1 und § 121 Abs. 1 KO Rechnung zu legen, und zwar "detailliert nach Einnahmen und Ausgaben und unter Anschluss der Belege sowie unter Bezeichnung der Geschäftsfälle und Einbeziehung aller im und für das gegenständliche Konkursverfahren geführten Konten und Sparbücher oder sonstigen Anlagen". Das Erstgericht sei davon ausgegangen, dass die Rechnungslegungspflicht auf die Witwe als Universalsukzessorin übergegangen sei.

Das Rekursgericht habe dem Rekurs der Witwe Folge gegeben und die erstinstanzlichen Beschlüsse ersatzlos aufgehoben.

Der OGH habe nun in diese beiden Beschlüssen vom 23. Mai 1996 die Revisionsrekurse des "neuen" Masseverwalters abgewiesen und in rechtlicher Hinsicht wörtlich ausgeführt:

"Rechtsnachfolger in Bezug auf die Masseverwaltertätigkeit sind somit nicht die Erben, viel mehr ist dies der neue Masseverwalter. Grundsätzlich hat dieser zwar nur über seine Tätigkeit Rechnung zu legen und der frühere Masseverwalter über seine Tätigkeit bis zu seiner Enthebung; dazu ist er auch noch nach seiner rechtskräftigen Enthebung verpflichtet (vgl. § 84 Abs. 2 KO; Bartsch in Bartsch/Pollak I 397 f). Kann der frühere Masseverwalter nicht mehr seiner Pflicht zur Rechnungslegung nachkommen, weil er gestorben oder geschäftsun-

fähig geworden ist, geht diese Pflicht somit nicht auf den Erben und auch nicht auf den Sachwalter über, sondern der neue Masseverwalter hat ausnahmsweise auch die Pflicht, einen Ersatzbericht über die Tätigkeit des früheren Masseverwalters zu erstatten (vgl. auch § 121 Abs. 3 KO). Hierbei hat er zwar mit der Sorgfalt eines ordentlichen Masseverwalters vorzugehen; die Rechnungslegungspflicht besteht aber nur hinsichtlich jener Vorgänge, die sich aus den ihm übergebenen Unterlagen mit hinreichender Deutlichkeit entnehmen lassen; für Vollständigkeit und materielle Richtigkeit der übergebenen Unterlagen haftet der neue Masseverwalter nicht. Die Befürchtung des Masseverwalters und Revisionsrekurswerbers, er müsse auch für mangelhafte oder unrichtige Unterlagen seines Amtsvorgängers eintreten und für daraus entstandenen Schaden haften, ist unbegründet. Ihn trifft keine Haftung für das Verhalten seines Amtsvorgängers; ihn könnte eine solche nur treffen, wenn er bei der Bearbeitung der ihm übergebenen Unterlagen nicht mit der notwendigen Sorgfalt vorgegangen wäre. Zusammengefasst ergibt sich, dass im Falle des Todes (oder der Geschäftsunfähigkeit) des Masseverwalters eine Rechnungslegung im Sinne der KO unter Umständen nur eingeschränkt möglich ist. Die Erben (der Sachwalter) müssen nicht - und können in der Regel auch nicht - wie zu Lebzeiten der Masseverwalter Rechnung legen; sie haben nur alle Unterlagen herauszugeben. Den neuen Masseverwalter trifft nur die eingeschränkte Pflicht zu einem Ersatzbericht ohne Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der übergebenen Unterlagen."

Die "Rechnungslegungsverpflichtung" sei damit nicht auf die Erben, sondern auf den "neuen" Masseverwalter übergegangen, wobei dies nicht nur die Rechnungslegung nach der KO, sondern auch jene gemäß § 11 UStG betreffe, da es rechtlich undenkbar sei, dass verschiedene Personen in der gleichen Sache rechnungslegungspflichtig seien.

Zivilrechtlich sei geklärt, dass Dr. Viktor I. (infolge Konkursaufhebung enthoben) als Rechtsnachfolger des verstorbenen Masseverwalters Dkfm. Dr. Walter S. Gutschriftsempfänger sei, für dessen Tätigkeit jedoch keine Haftung zu übernehmen habe.

Da Dr. Viktor I. nicht der Leistungserbringer sei und auch keine Haftung für die Tätigkeit seines Vorgängers zu übernehmen habe, sei er auch nicht berechtigt, rechtsverbindliche Erklärungen für seinen Vorgänger, im gegenständlichen Fall einen Widerspruch gegen die erteilte Gutschrift, abzugeben.

Zum Zeitpunkt der Abgabe des Widerspruches sei Dr. Viktor I. infolge der rechtskräftigen Aufhebung des Konkurses bereits seines Amtes enthoben gewesen. Der "vorsichtsweise" abgegebene Widerspruch sei daher rechtlich unbeachtlich, da der entthobene Masseverwalter nicht mehr befugt gewesen wäre, einen Widerspruch für seinen Vorgänger abzugeben. Der Ansicht

von Dr. Viktor I. in seinem Schreiben vom 28. November 2000, wonach das zugrunde liegende Leistungsverhältnis Dkfm. Dr. Walter S. und die Bw. betreffe und die steuerlichen Verpflichtungen von Dr. Viktor I. daher dadurch in keiner Weise betroffen seien, sei beizupflichten.

Die weiteren Ausführungen in diesem Schreiben würden allerdings im Widerspruch zu den oben angeführten Entscheidungen des OGH stehen und seien daher verfehlt. Entsprechend den vorzitierten Entscheidungen des OGH wäre während seiner Amtszeit er nicht nur Amtsnachfolger, sondern auch Rechtsnachfolger, jedoch ohne Haftung für die Handlungen seines Vorgängers.

Unrichtig sei daher die Ansicht von Dr. Viktor I., die Gutschrift wäre an die Verlassenschaft nach Dkfm. Dr. Walter S. zu richten, weil diese Rechtsansicht durch die schon mehrfach angesprochenen Entscheidungen des OGH widerlegt sei. Zum Zeitpunkt der Ausstellung der Gutschrift vom 6. September 1995 habe der OGH noch nicht entschieden gehabt, sodass in dieser Gutschrift noch die Verlassenschaft nach Dkfm. Dr. Walter S. bzw. die Alleinerbin angeführt worden sei.

Wenn der Masseverwalter in seinem Schreiben vom 31. März 1999 festhalte, er gebe **vorsichtsweise** bis zur Klarstellung der Angelegenheit im Sinne des § 11 Abs. 7 UStG einen Widerspruch gegen den in der Gutschrift enthaltenen Steuerbetrag ab, so sei diese Klarstellung durch die OGH-Entscheidungen erfolgt.

Der Widerspruch des neuen Masseverwalters Dr. Viktor I. sei demnach rechtlich unbeachtlich und zusammenfassend aus folgenden Gründen nicht mehr aufrechtzuerhalten:

1. Die Gutschrift betreffe ausschließlich die Masseverwaltertätigkeit und den Zeitraum der Masseverwaltertätigkeit des Masseverwalters Dkfm. Dr. Walter S.
2. Die Rechtsnachfolge als Masseverwalter sei ausdrücklich vom OGH festgestellt worden. Auf dieser Grundlage habe Dr. Viktor I. auch die Ersatzschlussrechnung für Dkfm. Dr. Walter S. erstellt.
3. Der neue Masseverwalter Dr. Viktor I. wäre zum Zeitpunkt des Widerspruches bereits enthoben gewesen.
4. Der Widerspruch sei daher von einer jedenfalls nicht befugten Person abgegeben worden und wäre deshalb rechtlich unbeachtlich.
5. Zum Zeitpunkt der Erstellung der Ersatzschlussrechnung wären die gesamten Zahlungen an Dkfm. Dr. Walter S. noch nicht bekannt gewesen, sondern nur der Teilbetrag von brutto S 200.000,00. In der streitgegenständlichen Gutschrift sei zivilrechtlich ausdrücklich die Entscheidung des OGH angeführt und zugrunde gelegt gewesen.
6. Aus den nunmehr vorliegenden Unterlagen sei aktenkundig, dass Dkfm. Dr. Walter S. bis zu

seinem Ableben Gesamtzahlungen von brutto S 8.012.000,00 aus der Konkursmasse erhalten habe.

7. Wie Dr. Viktor I. telefonisch am 11. April 2001 bestätigt habe, gehe er davon aus, dass Dkfm. Dr. Walter S. diese Zahlungen von S 8.012.000,00 im Zuge der Umsatzsteuer-Voranmeldung ordnungsgemäß versteuert habe, jedoch aufgrund seines plötzlichen Ablebens am 30. September 1988 keine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis geschrieben habe.

8. Aufgrund der ordnungsgemäßen Versteuerung durch Dkfm. Dr. Walter S. falle keine zusätzliche Steuerpflicht an.

9. Der vorsichtsweise Widerspruch vom 31. März 1999 wäre auch hinsichtlich der Umsatzsteuergutschrift vom 6. September 1995 über brutto S 200.000,00 seitens des neuen Masseverwalters irrtümlich erfolgt.

10. Die Umsatzsteuergutschrift vom 6. September 1995 sei vom neuen Masseverwalter selbst unterfertigt und vom Finanzamt anerkannt worden. Die Vorsteuer in Höhe von S 33.333,33 sei an die Konkursmasse ausbezahlt worden. Diese vom neuen Masseverwalter selbst erstellte Umsatzsteuergutschrift sei Teil der nunmehrigen Gutschrift vom 31. Jänner 1999 und sowohl vom neuen Masseverwalter als auch vom Finanzamt anerkannt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

§ 11 Abs. 7 UStG 1994 lautet wie folgt:

Gutschriften, die im Geschäftsverkehr an die Stelle von Rechnungen treten, gelten bei Vorliegen der im Abs. 8 genannten Voraussetzungen als Rechnungen des Unternehmers, der steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen an den Aussteller der Gutschrift ausführt. Gutschrift im Sinne dieser Bestimmung ist jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, die an ihn ausgeführt wird.

Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, soweit der Empfänger der Gutschrift dem in ihr enthaltenen Steuerbetrag widerspricht.

Nach Abs. 8 ist eine Gutschrift als Rechnung anzuerkennen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausführt (Empfänger der Gutschrift) muss zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung nach Abs. 1 berechtigt sein;

2. zwischen dem Aussteller und dem Empfänger der Gutschrift muss Einverständnis darüber bestehen, dass mit einer Gutschrift über die Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird;
3. die Gutschrift muss die im Abs. 1 geforderten Angaben enthalten. Die Abs. 3 bis 6 sind sinngemäß anzuwenden;
4. die Gutschrift muss dem Unternehmer, der die Lieferung oder sonstige Leistung bewirkt, zugeleitet worden sein.

Ob nun im konkreten Fall der Bw. aus der von ihr am 31. Jänner 1999 erstellten Gutschrift, gerichtet an den "enthobenen Masseverwalter Dr. Viktor I. als Rechtsnachfolger des verstorbenen Masseverwalters Dkfm. Dr. Walter S.", ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1994 zusteht, ist demnach anhand der Bestimmung des § 11 Abs. 7 und 8 UStG 1994 zu überprüfen.

Vom Finanzamt wurde der Vorsteuerabzug zum einen deswegen nicht gewährt, weil angesichts der Ausführungen des Gutschriftsempfängers Dr. Viktor I. (in seinen beiden Schreiben vom 31. März 1999 und vom 28. November 2000) klar erkennbar sei, dass im Sinne des § 11 Abs. 8 Z 2 UStG 1994 kein Einverständnis über die Gutschriftsabrechnung bestehe. Zum anderen habe Dr. Viktor I. im Sinne des § 11 Abs. 7 UStG 1994 dem in dieser Gutschrift enthaltenen Steuerbetrag vollinhaltlich widersprochen.

Das Vorbringen der Bw. geht nun im Wesentlichen dahin, dass dieser Widerspruch rechtlich unbeachtlich sei und damit wohl auch das vom Finanzamt verneinte "Einverständnis" über die Gutschriftsabrechnung kein Hindernis für den Vorsteuerabzug sei.

Der Sachverhalt selbst ist an sich unbestritten und stellt sich wie folgt dar:

Dkfm. Dr. Walter S. hat in seiner Funktion als Masseverwalter über das Vermögen der Bw. in der Zeit vom 2. September 1985 bis 30. September 1988 Leistungen (siehe die Aufzählung in der strittigen Gutschrift) für das Unternehmen der Gemeinschuldnerin, dh für die Bw., erbracht und dafür Akontozahlungen als Entlohnung erhalten. Gemäß § 82 KO (sowohl in der Fassung vor als auch nach dem Insolvenzverwalter-Entlohnungsgesetz IVEG, BGBI 1999/73) hat ein Masseverwalter nämlich Anspruch auf eine Belohnung für seine Mühewaltung, wobei es sich bei dieser Belohnung des Masseverwalters um eine umsatzsteuerpflichtige Leistung handelt (vgl. Konecny/Schubert, Kommentar zu den Insolvenzgesetzen, 1997, § 82 KO, Rz 14). Aufgrund des plötzlichen Todes von Dkfm. Dr. Walter S. konnte dieser im Sinne des § 125 KO seinen Anspruch auf Belohnung nicht mehr beim Konkursgericht anmelden bzw. keine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis legen. Am 6. September 1995 hat der damalige

Masseverwalter Dr. Viktor I. aufgrund der zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Unterlagen eine Gutschrift in Höhe von brutto S 200.000,00 an die Verlassenschaft nach Dkfm. Dr. Walter S., nunmehr Ingrid S. als Alleinerbin, ausgestellt. Der Konkurs wurde in weiterer Folge mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 7. August 1997 aufgehoben. Nach der Konkursaufhebung hat die Bw. nun nach ihren eigenen Angaben (vgl. die Schriftsätze vom 9. bzw. 13. März 1999) zusätzliche Abrechnungsunterlagen in Bezug auf die Masseverwaltertätigkeit von Dkfm. Dr. Walter S. vorgefunden und daraufhin zuerst eine Gutschrift an die Verlassenschaft nach Dkfm. Dr. Walter S. ausgestellt, der aber die Erbin Ingrid S. widersprochen hat. Anschließend hat die Bw. am 31. Jänner 1999 die gegenständliche Gutschrift an Dr. Viktor I. (als Rechtsnachfolger von Dkfm. Dr. Walter S.) ausgestellt und sich dabei auf die beiden Entscheidungen des OGH vom 23. Mai 1996 berufen. Von der Bw. wird demnach nicht bestritten, dass das der streitgegenständlichen Gutschrift zugrunde liegende Leistungsverhältnis zwischen ihr (als Leistungsempfängerin) und dem Masseverwalter Dkfm. Dr. Walter S. (als leistendem Unternehmer) bestanden hat.

Grundsätzlich ist gemäß § 11 Abs. 1 UStG (1972 und 1994) der leistende Unternehmer verpflichtet, auf Verlangen des Leistungsempfängers eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis für Zwecke des Vorsteuerabzuges auszustellen. Dabei handelt es sich um einen zivilrechtlichen Anspruch, der im Zivilrechtswege durchzusetzen ist (vgl. Kolacny/Mayer, UStG 1994, Wien 1997, § 11, Rz 28). Die Verjährung richtet sich dabei nach den Vorschriften des ABGB (im Regelfall 30 Jahre). Kommt der leistende Unternehmer dem Verlangen nach Rechnungsausstellung nicht nach, kann die Rechnung nicht einseitig seitens des Leistungsempfängers durch eine Gutschrift ersetzt werden (VwGH 24. März 1998, 97/14/0116). Dies gilt auch dann, wenn – wie im konkreten Fall nach dem Vorbringen der Bw. – der Leistungsempfänger allein über die Abrechnungsunterlagen verfügt.

Stirbt der leistende Unternehmer, bevor er eine Rechnung ausgestellt hat, muss dieser zivilrechtliche Anspruch nach den allgemeinen Rechtsgrundsätzen gegen die Verlassenschaft bzw. den/die Erben geltend gemacht werden.

Die Bw. behauptet nun in ihrer Berufung, dass sich aus den beiden Entscheidungen des OGH vom 23. Mai 1996 ergebe, dass im konkreten Fall Dr. Viktor I. als Rechtsnachfolger des verstorbenen Dkfm. Dr. Walter S. anzusehen sei und ihn damit auch die oben erläuterte "Rechnungslegungspflicht" gemäß § 11 UStG treffe.

Diesem Vorbringen kann der unabhängige Finanzsenat aus folgenden Gründen nicht zustimmen:

Gegenstand dieser beiden Entscheidungen des OGH ist nämlich die aus den Bestimmungen der §§ 81 Abs. 1 und 121 Abs. 1 KO stammende Verpflichtung des Masseverwalters, über seine Verwaltung genaue Rechnung zu legen und erforderlichenfalls einen die Rechnungslegung erläuternden Bericht zu erstellen.

Wörtlich führt der OGH aus:

"Die Rechnungslegung muss ein vollständiges Bild der gesamten Geschäftsführung des Verwalters gewähren. Der Verwalter muss im Besonderen klarlegen, welchen Massebestand er vorgefunden, wie und mit welchem Ergebnis er die Verwaltung betrieben, welche Gegenstände er freigegeben hat (und warum), welche Aus- und Absonderungsansprüche erhoben wurden und mit welchem Erfolg, wie er schwedende Rechtsgeschäfte und Prozesse abgewickelt und was er durch Gläubigeranfechtung zurückgewonnen hat. Die Verpflichtung des Verwalters, Rechnung zu legen, also Aufschluss darüber zu erteilen, erschöpft sich jedoch stets darin, wie er seine Verwaltung geführt hat; eine "Rechenschaft" im Sinne der Verantwortung seiner Maßnahmen, Aufschluss darüber zu geben, warum er sie traf, schuldet er jedoch nicht. Hieraus zeigt sich deutlich, dass eine solche Rechnungslegung iSd KO nur vom Masseverwalter selbst, in aller Regel aber nicht von seinen Erben gefordert werden könnte, sodass eine derartige Verpflichtung der Erben abzulehnen ist."

Selbstverständlich ist, dass die Erben des Masseverwalters verpflichtet sind, dem Gericht oder über dessen Auftrag dem neuen Masseverwalter alles herauszugeben, was mit der Masseverwaltertätigkeit zu tun hat, da diese ja mit dem Tod geendet hat. Dazu gehören alle Vermögenswerte, die der Masse gehören, aber auch alle Unterlagen, die die Masse betreffen. Die Erben haben daher neben den reinen Vermögenswerten auch alle internen Aufzeichnungen des Masseverwalters, seine Korrespondenz, die vorhandenen Ein- und Ausgabenrechnungen samt zugehörigen Belegen, diesbezügliche Kontobelege und Computer-Ausdrucke herauszugeben. Da der verstorbene Masseverwalter verpflichtet war, seine Aufzeichnungen sorgfältig und geordnet nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Masseverwaltung zu führen, haben die Erben diese Aufzeichnungen in solcher Form auszufolgen. Sollte ihnen dies nicht möglich sein, weil der verstorbene Masseverwalter die Belege nicht ausreichend geordnet aufbewahrt oder keine ausreichenden Aufzeichnungen geführt hat, haben die Erben, soweit dies mit den vorhandenen Unterlagen möglich ist, eine solche Ordnung selbst herzustellen, oder, wenn sie dies nicht wollen oder können, die Kosten hiefür zu tragen: Die Herstellung der notwendigen Ordnung war Pflicht des verstorbenen Masseverwalters; daher belasten die Kosten der Ersatzherstellung der notwendigen Ordnung dessen Vermögen. ... Soweit Unterlagen überhaupt fehlen und nicht mehr rekonstruierbar sind, scheitert es notgedrungen an einer Rechnungslegung im Umfang der Rechnungslegungspflicht eines noch lebenden und

geschäftsfähigen, wenn auch bereits enthobenen Masseverwalters.

Zwar ist der Erbe Universalsukzessor der Person des verstorbenen Masseverwalters, tritt also in alle deren Rechte und Pflichten ein, jedoch nur insoweit, als sie nicht höchstpersönlicher Natur sind; zu den höchstpersönlichen Pflichten gehört aber nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes (§ 81 Abs. 1; § 121 Abs. 1 KO) die Rechnungslegungspflicht eines Masseverwalters nach den Bestimmungen der KO. Rechtsnachfolger in Bezug auf die Masseverwaltungstätigkeit sind somit nicht die Erben ..." (siehe ausdrückliches Zitat in der Berufung).

Aus diesen Ausführungen des OGH wird deutlich, dass dem/den Erben eines verstorbenen Masseverwalters keine Verpflichtung zu einer solchen Rechnungslegung im Sinne der KO auferlegt werden kann, weil es sich dabei um eine höchstpersönliche Pflicht eines Masseverwalters handelt. Warum nun nach Ansicht der Bw. auch der zivilrechtliche Anspruch auf Rechnungslegung im Sinne des § 11 UStG eine solche höchstpersönliche Pflicht des Masseverwalters sein soll, kann sie in ihren Schriftsätzen in keiner Weise erläutern. Es muss noch einmal darauf hingewiesen werden, dass der strittige Gutschrift ein **Anspruch auf Belohnung** zugrunde liegt, demnach in keiner Weise von einer "Verpflichtung" des Masseverwalters im Sinne der §§ 81 und 121 KO die Rede sein kann.

Der "neue" Masseverwalter (im konkreten Fall Dr. Viktor I.) kann demnach für den Bereich des Belohnungsanspruches nie als Rechtsnachfolger des verstorbenen Masseverwalters Dkfm. Dr. Walter S. angesehen werden, worauf auch Dr. Viktor I. in seinen beiden Schriftsätzen vom 31. März 1999 und vom 28. November 2000 zu Recht hingewiesen hat.

Dr. Viktor I. ist damit weder Leistungserbringer noch Rechtsnachfolger des leistenden Unternehmers (Dkfm. Dr. Walter S.), weshalb die strittige Gutschrift auch nicht als Gutschrift im Sinne des § 11 Abs. 7 UStG 1994 anerkannt werden kann. Der Bw. kann demnach auch kein Vorsteuerabzug zustehen.

Das Vorbringen der Bw., der Widerspruch von Dr. Viktor I. sei rechtlich unbeachtlich, weil dieser zu diesem Zeitpunkt bereits seines Amtes enthoben gewesen wäre, erweist sich schon aus diesem Grund als irrelevant.

Nicht nachvollziehbar ist weiters das Vorbringen der Bw., wonach der Widerspruch von Dr. Viktor I. vom 31. März 1999 auch die Gutschrift vom 6. September 1995 betreffe. Diese Gutschrift mit einer ausgewiesenen Umsatzsteuer von S 33.333,33 ist, wie oben ausgeführt, nicht an Dr. Viktor I. als Rechtsnachfolger von Dkfm. Dr. Walter S. gerichtet gewesen, sondern an die Verlassenschaft nach Dkfm. Dr. Walter S., nunmehr Ingrid S. Der ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag ist nach dem eigenen Vorbringen der Bw. vom damals

zuständigen Finanzamt Gmunden rückvergütet worden und demnach auch nicht im strittigen Vorsteuerbetrag von S 1.302.000,00 enthalten.

Selbst für den Fall aber, dass Dr. Viktor I. als Rechtsnachfolger von Dkfm. Dr. Walter S. zu gelten hätte, kann der Bw. kein Vorsteuerabzug zustehen, weil, wie das Finanzamt richtig ausgeführt hat, zum einen das vom Gesetz geforderte Einverständnis über die Gutschriftsabrechnung im Sinne des § 11 Abs. 8 Z. 2 UStG 1994 eindeutig nicht gegeben ist. Dieses "Einverständnis" ist als privatrechtlicher Vertrag zu werten (vgl. Kolacny/Mayer, UStG 1994, Wien 1997, § 11, Rz 22). Zum anderen liegt ebenso eindeutig ein vollinhaltlicher Widerspruch im Sinne des § 11 Abs. 7 UStG 1994 vor. Das Finanzamt hat die Bw. insofern schon zu Recht darauf hingewiesen, dass, sollte die Bw. der Ansicht sein, Dr. Viktor I. habe zu Unrecht diesen Widerspruch eingelegt, es der Bw. überlassen bleibe, im Zivilrechtswege diese Frage klären zu lassen.

Das Finanzamt hat demnach zu Recht im angefochtenen Bescheid der Bw. den Vorsteuerabzug in Höhe von S 1.302.000,00 verwehrt.

Wien, 11. August 2003