

TE Vwgh Erkenntnis 2010/5/20 2005/15/0163

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.05.2010

Index

23/01 Konkursordnung;
23/02 Anfechtungsordnung Ausgleichsordnung;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

AusgleichsO §19;
AusgleichsO §20;
BAO §214;
BAO §215 Abs4;
BAO §215;
BAO §216;
BAO §239 Abs1;
BAO §4;
KO §19;
KO §20;
KO §46 Abs1 Z2;
KO §51;
UStG 1972 §1 Abs1 Z1;
UStG 1972 §1 Abs1 Z2;
UStG 1972 §16 Abs1;
UStG 1972 §16 Abs3;
UStG 1972 §16;
UStG 1994 §1 Abs1 Z1;
UStG 1994 §1 Abs1 Z2;
UStG 1994 §16 Abs1;
UStG 1994 §16 Abs3 Z1;
UStG 1994 §16;
1. BAO § 214 heute
2. BAO § 214 gültig ab 23.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
3. BAO § 214 gültig von 15.08.2018 bis 22.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
4. BAO § 214 gültig von 26.03.2009 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009

5. BAO § 214 gültig von 24.05.2007 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
6. BAO § 214 gültig von 20.12.2003 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
7. BAO § 214 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
8. BAO § 214 gültig von 26.06.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
9. BAO § 214 gültig von 30.12.2000 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
10. BAO § 214 gültig von 01.01.1989 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 412/1988
11. BAO § 214 gültig von 01.12.1987 bis 31.12.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
12. BAO § 214 gültig von 01.01.1986 bis 30.11.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985

1. BAO § 215 heute

2. BAO § 215 gültig ab 01.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2020

3. BAO § 215 gültig von 14.01.2010 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010

4. BAO § 215 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009

5. BAO § 215 gültig von 01.12.1987 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987

6. BAO § 215 gültig von 19.04.1980 bis 30.11.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 215 heute

2. BAO § 215 gültig ab 01.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2020

3. BAO § 215 gültig von 14.01.2010 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010

4. BAO § 215 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009

5. BAO § 215 gültig von 01.12.1987 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987

6. BAO § 215 gültig von 19.04.1980 bis 30.11.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 216 heute

2. BAO § 216 gültig ab 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004

3. BAO § 216 gültig von 01.01.1962 bis 30.12.2004

1. BAO § 239 heute

2. BAO § 239 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

3. BAO § 239 gültig von 19.04.1980 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 4 heute

2. BAO § 4 gültig ab 30.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

3. BAO § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013

4. BAO § 4 gültig von 26.03.2009 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009

5. BAO § 4 gültig von 01.01.1995 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994

6. BAO § 4 gültig von 19.04.1980 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. UStG 1972 § 1 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994

2. UStG 1972 § 1 gültig von 11.01.1983 bis 29.07.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 7/1983

3. UStG 1972 § 1 gültig von 30.12.1977 bis 10.01.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 645/1977

4. UStG 1972 § 1 gültig von 31.12.1975 bis 29.12.1977 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 636/1975

5. UStG 1972 § 1 gültig von 01.01.1973 bis 30.12.1975

1. UStG 1972 § 1 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994

2. UStG 1972 § 1 gültig von 11.01.1983 bis 29.07.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 7/1983

3. UStG 1972 § 1 gültig von 30.12.1977 bis 10.01.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 645/1977

4. UStG 1972 § 1 gültig von 31.12.1975 bis 29.12.1977 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 636/1975

5. UStG 1972 § 1 gültig von 01.01.1973 bis 30.12.1975

1. UStG 1972 § 16 gültig von 01.01.1973 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994

1. UStG 1972 § 16 gültig von 01.01.1973 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994

1. UStG 1972 § 16 gültig von 01.01.1973 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994

1. UStG 1994 § 1 heute

2. UStG 1994 § 1 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

3. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.2021 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021

4. UStG 1994 § 1 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
5. UStG 1994 § 1 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
6. UStG 1994 § 1 gültig von 20.08.2005 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
7. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.2003 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 1 gültig von 29.03.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2003
9. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.1996 bis 28.03.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 1 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
11. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 1 heute
2. UStG 1994 § 1 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.2021 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
4. UStG 1994 § 1 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
5. UStG 1994 § 1 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
6. UStG 1994 § 1 gültig von 20.08.2005 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
7. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.2003 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 1 gültig von 29.03.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2003
9. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.1996 bis 28.03.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 1 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
11. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 16 heute
2. UStG 1994 § 16 gültig ab 01.01.1995

1. UStG 1994 § 16 heute
2. UStG 1994 § 16 gültig ab 01.01.1995

1. UStG 1994 § 16 heute
2. UStG 1994 § 16 gültig ab 01.01.1995

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der A GmbH in W, vertreten durch Neumayer, Walter & Haslinger Rechtsanwälte-Partnerschaft in 1030 Wien, Baumannstraße 9/11, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 9. November 2005, Zl. RV/1575-W/05, betreffend Abrechnung, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.286,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Über das Vermögen der beschwerdeführenden (seinerzeitigen) Baugesellschaft m.b.H. (im Folgenden: Beschwerdeführerin) wurde am 5. November 1992 der Konkurs eröffnet. Auf Grund mehrerer Rückstandsausweise meldete das Finanzamt Forderungen von rund 10 Mio. S im Konkursverfahren an. Mit Beschluss des Konkursgerichtes vom 27. Mai 1994 wurde der am 10. Mai 1994 geschlossene Zwangsausgleich bestätigt (Konkursquote 34 %). Auf das Finanzamt entfiel laut Schreiben des Masseverwalters vom 26. Juli 1994 ein Betrag in Höhe von S 3.442.300,76, der nach Abzug von Kosten in Höhe von S 71.938,-- zur Anweisung gebracht wurde. Mit Gerichtsbeschluss vom 22. Oktober 1994 wurde der Konkurs aufgehoben.

In der Folge ergingen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1996 vom 14. Jänner 1997, 23. Juli 1997 und 30. Juni 1998, mit denen beim Fehlen jeglicher Umsätze unter dem Titel "sonstige Berichtigungen des Steuerbetrages gemäß § 16" Überschüsse bzw. Gutschriften an Umsatzsteuer in Höhe von S 145.084,-- (1994), S 940.759,-- (1995) und S 588.877,-- (1996) festgesetzt wurden. In der Folge ergingen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1996 vom

14. Jänner 1997, 23. Juli 1997 und 30. Juni 1998, mit denen beim Fehlen jeglicher Umsätze unter dem Titel "sonstige Berichtigungen des Steuerbetrages gemäß Paragraph 16, Überschüsse bzw. Gutschriften an Umsatzsteuer in Höhe von S 145.084,-- (1994), S 940.759,-- (1995) und S 588.877,-- (1996) festgesetzt wurden.

Mit Schreiben vom 5. Jänner 1999 beantragte die Beschwerdeführerin die Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß § 216 BAO. Sie führte dazu Folgendes aus: Mit Schreiben vom 5. Jänner 1999 beantragte die Beschwerdeführerin die Erlassung eines Abrechnungsbescheides gemäß Paragraph 216, BAO. Sie führte dazu Folgendes aus:

"Umsatzsteuerbescheid 1994 vom 14.1.1997 in der Höhe von S 73.146,--

Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 23.7.1997 in der Höhe von S 940.759,--

Umsatzsteuerbescheid 1996 vom 30.6.1998 in der Höhe von S 588.877,--

In den nachfolgend angegebenen Buchungsmitteilungen erfolgte jeweils der Ausweis einer Buchung 'Widerruf einer Löschung Umsatzsteuer 10/92':

28.1.1997 in der Höhe von S 60.646,-,

22.8.1997 in der Höhe von S 616.122,- sowie vom 28.7.1998 in der Höhe von S 385.714,-

Diesen Lastschriften liegt keine bescheidmäßige Festsetzung zugrunde und erfolgten somit willkürlich. Wir haben bereits mehrmals eine Richtigstellung des Kontostandes beantragt (vgl. unsere beiliegenden Schreiben vom 24.6.1997 bzw. vom 7. August 1998), diese ist jedoch nicht erfolgt. Diesen Lastschriften liegt keine bescheidmäßige Festsetzung zugrunde und erfolgten somit willkürlich. Wir haben bereits mehrmals eine Richtigstellung des Kontostandes beantragt vergleiche , unsere beiliegenden Schreiben vom 24.6.1997 bzw. vom 7. August 1998), diese ist jedoch nicht erfolgt.

Wir beantragen daher eine bescheidmäßige Klarstellung, dass am Abgabenkonto unserer oa. Mandantin ein Masseguthaben in der Höhe von S 1.062.482,- besteht."

Zur weiteren Vorgeschichte des gegenständlichen Beschwerdefalls wird auf den hg. Beschluss vom 31. März 2005, 2002/15/0016, verwiesen. Mit diesem Beschluss hat der Verwaltungsgerichtshof die von der Beschwerdeführerin gegen den im Instanzenzug ergangenen Lösungsbescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 29. November 2000, GZ. RV/251 - 10/00, erhobene Beschwerde mit der Begründung zurückgewiesen, dass die Beschwerdeführerin durch diesen Lösungsbescheid in dem von ihr geltend gemachten "Recht auf Auszahlung bzw. Rückzahlung eines unzweifelhaft bestehenden Guthabens" nicht verletzt sein könne. Weiters brachte der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck, dass der Antrag der Beschwerdeführerin vom 5. Jänner 1999 auf Erlassung eines Abrechnungsbescheides mit dem (seinerzeit) angefochtenen Bescheid keine Erledigung gefunden habe, was die Beschwerdeführerin allenfalls zur Geltendmachung der diesbezüglichen Entscheidungspflicht des Finanzamtes hätte berechtigen können.

In der Folge erließ das Finanzamt den Abrechnungsbescheid vom 13. Juni 2005. Es sprach gemäß § 216 BAO aus, dass infolge Verrechnung der Umsatzsteuergutschriften aus den Umsatzsteuerbescheiden 1994 bis 1996 mit der Umsatzsteuer für Oktober 1992 die Umsatzsteuerschuld dieses Kalendermonats in Höhe eines Teilbetrages von S 1,062.482,-- getilgt worden sei. In der Folge erließ das Finanzamt den Abrechnungsbescheid vom 13. Juni 2005. Es sprach gemäß Paragraph 216, BAO aus, dass infolge Verrechnung der Umsatzsteuergutschriften aus den Umsatzsteuerbescheiden 1994 bis 1996 mit der Umsatzsteuer für Oktober 1992 die Umsatzsteuerschuld dieses Kalendermonats in Höhe eines Teilbetrages von S 1,062.482,-- getilgt worden sei.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung, in der sie die Ansicht vertrat, dass die Umsatzsteuergutschriften aus den Jahresveranlagungen 1994 bis 1996 zu Unrecht zur Tilgung der Umsatzsteuervorauszahlung für Oktober 1992 verwendet worden seien. Durch den rechtskräftig bestätigten Zwangsausgleich sei der Schuldner von der Verbindlichkeit befreit, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erlitten hätten, nachträglich zu ersetzen (§ 53 AO, § 156 KO). Die Löschung der die Ausgleichsquote übersteigenden Abgabenverbindlichkeiten sei die zwingende Folge. Da die Löschung im gegebenen Zusammenhang nicht konstitutiv wirke, bestünde auch keine Möglichkeit eines späteren Widerrufs 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 Insolvenzrechtes. Die Beschwerdeführerin erhob Berufung, in der sie die Ansicht vertrat, dass die Umsatzsteuergutschriften aus den Jahresveranlagungen 1994 bis 1996

zu Unrecht zur Tilgung der Umsatzsteuervorauszahlung für Oktober 1992 verwendet worden seien. Durch den rechtskräftig bestätigten Zwangsausgleich sei der Schuldner von der Verbindlichkeit befreit, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erlitten hätten, nachträglich zu ersetzen (Paragraph 53, AO, Paragraph 156, KO). Die Löschung der die Ausgleichsquote übersteigenden Abgabenverbindlichkeiten sei die zwingende Folge. Da die Löschung im gegebenen Zusammenhang nicht konstitutiv wirke, bestünde auch keine Möglichkeit eines späteren Widerrufs nach Paragraph 294, BAO, es sei denn es träten Terminverlust und Wiederaufleben nach Paragraph 53, Absatz 4 und 5 AO ein. Der Widerruf einer Löschung widerspreche den Rechtsfolgen des Insolvenzrechtes.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde den erstinstanzlichen Spruch insoweit ab, als sie aussprach, dass die streitgegenständlichen Umsatzsteuergutschriften laut den Umsatzsteuerbescheiden der Jahre 1994 bis 1996 zu keinem rückzahlbaren Guthaben führen. Sie stützte sich hierzu im Wesentlichen auf folgende Erwägungen:

Laut Aktenlage seien in den Jahren 1994 bis 1996 Forderungsausfälle eingetreten, die zur Berichtigung der Umsatzsteuer gemäß § 16 Abs. 3 Z. 1 UStG und zu Gutschriften in Höhe von S 73.146,--, S 940.759,-- und S 588.877,-- geführt hätten. Bei den berichtigten Steuerbeträgen handle es sich - nachdem die gesamte Tätigkeit der Beschwerdeführerin laut Mitteilung des Masseverwalters vom 10. Dezember 1993 noch vor Konkurseröffnung eingestellt worden sei - jedenfalls um Konkursforderungen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verringere sich der bisher auf Grund eines Umsatzes geschuldete Steuerbetrag und übereinstimmend damit der Steueranspruch des Abgabengläubigers (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 14. Juni 1984, 83/15/0177). Liege der Leistungsaustausch - wie im gegenständlichen Fall - vor der Konkursöffnung und führe die nachträgliche Entgeltsminderung während des Konkursverfahrens zu einer sonstigen Gutschrift, dann sei diese nicht zum Zeitpunkt der Entgeltsminderung, sondern nach Maßgabe des Zeitpunktes der Ausführung des Umsatzes des Gemeinschuldners als Konkursgutschrift einzustufen. Laut Aktenlage seien in den Jahren 1994 bis 1996 Forderungsausfälle eingetreten, die zur Berichtigung der Umsatzsteuer gemäß Paragraph 16, Absatz 3, Ziffer eins, UStG und zu Gutschriften in Höhe von S 73.146,--, S 940.759,-- und S 588.877,-- geführt hätten. Bei den berichtigten Steuerbeträgen handle es sich - nachdem die gesamte Tätigkeit der Beschwerdeführerin laut Mitteilung des Masseverwalters vom 10. Dezember 1993 noch vor Konkurseröffnung eingestellt worden sei - jedenfalls um Konkursforderungen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verringere sich der bisher auf Grund eines Umsatzes geschuldete Steuerbetrag und übereinstimmend damit der Steueranspruch des Abgabengläubigers (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 14. Juni 1984, 83/15/0177). Liege der Leistungsaustausch - wie im gegenständlichen Fall - vor der Konkursöffnung und führe die nachträgliche Entgeltsminderung während des Konkursverfahrens zu einer sonstigen Gutschrift, dann sei diese nicht zum Zeitpunkt der Entgeltsminderung, sondern nach Maßgabe des Zeitpunktes der Ausführung des Umsatzes des Gemeinschuldners als Konkursgutschrift einzustufen.

Die Beschwerdeführerin bestreite nicht die konkreten Werte an Konkursforderungen, sondern vielmehr die grundsätzliche Kürzung der aus der Berichtigung der Umsatzsteuer gemäß § 16 Abs. 3 Z. 1 UStG in Höhe von insgesamt S 1,602.782,-- resultierenden Umsatzsteuergutschriften entsprechend dem Forderungsverzicht im Zwangsausgleich um 66 %. Dabei übersehe die Beschwerdeführerin jedoch, dass sie bei einer ihrem Begehren entsprechenden Vorgangsweise auf die berichtigte Umsatzsteuer iHv S 1,602.782,-- lediglich einen Betrag von S 544.945,88 (34 %) bezahlt hätte, sodass sie bei ungekürzter Rückzahlung der berichtigten Umsatzsteuer iHv S 1,602.782,-- um einen Betrag von S 1,057.836,12 bereichert wäre, was wohl nicht den Zweck eines Konkursverfahrens bzw. eines Zwangsausgleiches bilde. Die Beschwerdeführerin bestreite nicht die konkreten Werte an Konkursforderungen, sondern vielmehr die grundsätzliche Kürzung der aus der Berichtigung der Umsatzsteuer gemäß Paragraph 16, Absatz 3, Ziffer eins, UStG in Höhe von insgesamt S 1,602.782,-- resultierenden Umsatzsteuergutschriften entsprechend dem Forderungsverzicht im Zwangsausgleich um 66 %. Dabei übersehe die Beschwerdeführerin jedoch, dass sie bei einer ihrem Begehren entsprechenden Vorgangsweise auf die berichtigte Umsatzsteuer iHv S 1,602.782,-- lediglich einen Betrag von S 544.945,88 (34 %) bezahlt hätte, sodass sie bei ungekürzter Rückzahlung der berichtigten Umsatzsteuer iHv S 1,602.782,-- um einen Betrag von S 1,057.836,12 bereichert wäre, was wohl nicht den Zweck eines Konkursverfahrens bzw. eines Zwangsausgleiches bilde.

Der Ansicht der Beschwerdeführerin, wonach der Widerruf einer Löschung den Rechtsfolgen des Insolvenzrechtes widerspreche, sei zu entgegnen, dass gegenständlich kein Widerruf einer Löschung, die mangels entsprechender Erlassung eines Löschungsbescheides zumindest nicht rechtswirksam verfügt worden sei, vorliege, sondern lediglich

eine amtswegige Richtigstellung einer Verbuchung stattgefunden habe.

Dagegen wendet sich die gegenständliche Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten, Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde sowie einer Replik durch die Beschwerdeführerin erwogen hat:

Gemäß § 216 BAO hat die Abgabenbehörde auf Antrag einen Abrechnungsbescheid zu erlassen, wenn zwischen ihr und einem Abgabepflichtigen Meinungsverschiedenheiten bestehen, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist. Gemäß Paragraph 216, BAO hat die Abgabenbehörde auf Antrag einen Abrechnungsbescheid zu erlassen, wenn zwischen ihr und einem Abgabepflichtigen Meinungsverschiedenheiten bestehen, ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist.

Der Abrechnungsbescheid dient somit 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 (vgl. mit zahlreichen weiteren Hinweisen das hg. Erkenntnis vom 26. April 1993, 92/15/0012). Der Abrechnungsbescheid dient somit 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 vergleiche , mit zahlreichen weiteren Hinweisen das hg. Erkenntnis vom 26. April 1993, 92/15/0012).

Im Beschwerdefall ist strittig, ob aus Umsatzsteuerberichtigungen im Gesamtausmaß von S 1,602.782,-- resultierende Gutschriften zur Tilgung von Konkursforderungen der Abgabenbehörde verwendet werden durften.

Dabei kommt den Aufrechnungsvorschriften der KO und AO (insbesondere §§ 19, 20 KO und AO) der Vorrang vor den Verrechnungsregeln des § 214 BAO zu (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2004, 2000/15/0046). Dabei kommt den Aufrechnungsvorschriften der KO und AO (insbesondere Paragraphen 19, 20, KO und AO) der Vorrang vor den Verrechnungsregeln des Paragraph 214, BAO zu vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2004, 2000/15/0046).

Nach § 19 Abs. 1 KO brauchen Forderungen, die zur Zeit der Konkurseröffnung bereits aufrechenbar waren, im Konkurs nicht geltend gemacht zu werden. Nach Paragraph 19, Absatz eins, KO brauchen Forderungen, die zur Zeit der Konkurseröffnung bereits aufrechenbar waren, im Konkurs nicht geltend gemacht zu werden.

Gemäß § 19 Abs. 2 KO wird die Aufrechnung dadurch nicht ausgeschlossen, das die Forderung des Gläubigers oder des Gemeinschuldners zur Zeit der Konkurseröffnung noch bedingt oder betagt war. Gemäß Paragraph 19, Absatz 2, KO wird die Aufrechnung dadurch nicht ausgeschlossen, das die Forderung des Gläubigers oder des Gemeinschuldners zur Zeit der Konkurseröffnung noch bedingt oder betagt war.

Gemäß § 20 Abs. 1 KO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden ist. Gemäß Paragraph 20, Absatz eins, KO ist die Aufrechnung unzulässig, wenn ein Konkursgläubiger erst nach der Konkurseröffnung Schuldner der Konkursmasse geworden ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes handelt es sich bei Rückforderungsansprüchen des Abgabepflichtigen um "negative Abgabenansprüche". Solche Ansprüche entstehen (wie die Abgabenansprüche im engeren Sinn) kraft Gesetzes jeweils zu dem Zeitpunkt, in dem ein gesetzlicher Tatbestand, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen verbindet, verwirklicht wird. Auf die Bescheiderlassung kommt es dabei nicht an. Mit dem Bescheid wird lediglich die Durchsetzung des Anspruchs gegenüber der Abgabenbehörde bewirkt, nicht aber das Entstehen des Anspruchs (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2004). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes handelt es sich bei Rückforderungsansprüchen des Abgabepflichtigen um "negative Abgabenansprüche". Solche Ansprüche entstehen (wie die Abgabenansprüche im engeren Sinn) kraft Gesetzes jeweils zu dem Zeitpunkt, in dem ein gesetzlicher Tatbestand, mit dessen Konkretisierung das Gesetz Abgabenrechtsfolgen

verbindet, verwirklicht wird. Auf die Bescheiderlassung kommt es dabei nicht an. Mit dem Bescheid wird lediglich die Durchsetzung des Anspruchs gegenüber der Abgabenbehörde bewirkt, nicht aber das Entstehen des Anspruchs vergleiche , nochmals das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2004).

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1972 bzw. UStG 1994 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 1972 bzw. UStG 1994 für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Eine Berichtigung hat nach § 16 Abs. 3 UStG 1972 bzw. § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 auch zu erfolgen, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins und 2 UStG 1972 bzw. UStG 1994 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 Paragraph 16, Absatz eins, UStG 1972 bzw. UStG 1994 für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Eine Berichtigung hat nach Paragraph 16, Absatz 3, UStG 1972 bzw. Paragraph 16, Absatz 3, Ziffer eins, UStG 1994 auch zu erfolgen, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist.

Die Bestimmung des § 16 UStG 1972 bzw. 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, UStG3, § 16 Tz. 66). Die Bestimmung des Paragraph 16, UStG 1972 bzw. 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 vergleiche , Ruppe, UStG3, Paragraph 16, Tz. 66).

Für den Beschwerdefall ist entscheidend, ob die gegenständlichen Umsatzsteuerrückforderungen der Beschwerdeführerin (als seinerzeitige Gemeinschuldnerin) aus insolvenzrechtlicher Sicht in den Zeitraum vor (Konkursgegenforderung) 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. Gemäß Paragraph 46, Absatz eins, Ziffer 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 einer Steuerberichtigung entstehenden Abgabenforderung des Steuerpflichtigen erfordert somit die Feststellung, ob der die Abgabenforderung auslösende Sachverhalt vor oder nach Konkurseröffnung verwirklicht wurde (vgl. auch Ruppe, UStG3, Einf Tz. 129). Die konkursrechtliche Einordnung der aus einer Steuerberichtigung entstehenden Abgabenforderung des Steuerpflichtigen erfordert somit die Feststellung, ob der die Abgabenforderung auslösende Sachverhalt vor oder nach Konkurseröffnung verwirklicht wurde vergleiche , auch Ruppe, UStG3, Einf Tz. 129).

Im Zusammenhang mit der Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1972 hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt die Ansicht vertreten, der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt iSd § 46 Abs. 1 Z 2 KO liege - entgegen der vom OGH seit dem Jahr 1997 vertretenen Auffassung - nicht in der seinerzeitigen Lieferung eines Grundstückes, sondern in der (nach Konkurseröffnung) erfolgten steuerfreien Veräußerung jenes Grundstückes (vgl. mit weiteren Hinweisen das hg. Erkenntnis vom 30. Juli 2002, 96/14/0105, VwSlg. 7.734 F/2002). Im Zusammenhang mit der Vorsteuerberichtigung nach Paragraph 12, Absatz 10, UStG 1972 hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt die Ansicht vertreten, der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt iSd Paragraph 46, Absatz eins, Ziffer 2, KO liege - entgegen der vom OGH seit dem Jahr 1997 vertretenen Auffassung - nicht in der seinerzeitigen Lieferung eines Grundstückes, sondern in der (nach Konkurseröffnung) erfolgten steuerfreien Veräußerung jenes Grundstückes vergleiche , mit weiteren Hinweisen das hg. Erkenntnis vom 30. Juli 2002, 96/14/0105, VwSlg. 7.734 F/2002).

Als den die Abgabeforderung unmittelbar auslösenden Sachverhalt im Falle von Umsatzsteuerberichtigungen nach § 16 Abs. 1 und 3 UStG 1972 hat der Verwaltungsgerichtshof schon im Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0095, VwSlg. 7.328 F/1998, den Eintritt der Uneinbringlichkeit des Leistungsentgeltes angesehen. Dem Erkenntnis lag zwar die umgekehrte Sachverhaltskonstellation zu Grunde, nämlich eine Vorsteuerrückforderung durch das Finanzamt, doch hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. September 2006, 2006/15/0072, ausgesprochen, dass für den spiegelbildlichen Fall der Umsatzsteuerberichtigung nichts anderes gelten kann. Als den die Abgabeforderung unmittelbar auslösenden Sachverhalt im Falle von Umsatzsteuerberichtigungen nach Paragraph 16, Absatz eins und 3 UStG 1972 hat der Verwaltungsgerichtshof schon im Erkenntnis vom 19. November 1998, 97/15/0095, VwSlg. 7.328 F/1998, den Eintritt der Uneinbringlichkeit des Leistungsentgeltes angesehen. Dem Erkenntnis lag zwar die umgekehrte Sachverhaltskonstellation zu Grunde, nämlich eine Vorsteuerrückforderung durch das Finanzamt, doch hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21. September 2006, 2006/15/0072, ausgesprochen, dass für den spiegelbildlichen Fall der Umsatzsteuerberichtigung nichts anderes gelten kann.

Im Falle der Umsatzsteuerberichtigung wegen Uneinbringlichkeit des Entgelts gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 (§ 16 Abs. 3 UStG 1972) ist der die Abgabenrückforderung unmittelbar auslösende Sachverhalt somit entgegen der Ansicht der belangten Behörde jener, der abgabenrechtlich zur Berichtigungspflicht führt, also der Eintritt der Uneinbringlichkeit. Im Falle der Umsatzsteuerberichtigung wegen Uneinbringlichkeit des Entgelts gemäß Paragraph 16, Absatz 3, Ziffer eins, UStG 1994 (Paragraph 16, Absatz 3, UStG 1972) ist der die Abgabenrückforderung unmittelbar auslösende Sachverhalt somit entgegen der Ansicht der belangten Behörde 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.

Die belangte Behörde hat, indem sie den Rechtsgrund für die Umsatzsteuerberichtigung wegen Uneinbringlichkeit in den vor der Konkurseröffnung erbrachten Leistungen gesehen hat, die Rechtslage verkannt und sich nicht mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin auseinandergesetzt, die Zahlungsunfähigkeit des Ing. V. und des DI L. sei erst nach der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Beschwerdeführerin eingetreten. Die belangte Behörde hat, indem sie den Rechtsgrund für die Umsatzsteuerberichtigung wegen Uneinbringlichkeit in den vor der Konkurseröffnung erbrachten Leistungen gesehen hat, die Rechtslage verkannt und sich nicht mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin auseinandergesetzt, die Zahlungsunfähigkeit des Ing. römisch fünf. und des DI L. sei erst nach der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Beschwerdeführerin eingetreten.

Soweit die Beschwerdeführerin vor dem Verwaltungsgerichtshof die Umsatzsteuerberichtigungen jedoch auch mit "in den Jahren 1994 bis 1996 durchgeführten Forderungswertberichtigungen" begründet, welche auf Grund von Mängelrügen vorgenommen worden seien, zeigt sie eine Rechtswidrigkeit der von der belangten Behörde bestätigten Aufrechnung der Umsatzsteuergutschriften mit den unberichtigten Konkursforderungen nicht auf. Liegt die Ursache einer nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 16 Abs. 1 UStG 1972 bzw. UStG 1994 nämlich in Mängeleinreden und beziehen sich die Mängeleinreden 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 Mängeleinreden (etwa in Höhe des Haftrücklasses) erfolgt. Soweit die Beschwerdeführerin vor dem Verwaltungsgerichtshof die Umsatzsteuerberichtigungen jedoch auch mit "in den Jahren 1994 bis 1996 durchgeführten Forderungswertberichtigungen" begründet, welche auf Grund von Mängelrügen vorgenommen worden seien, zeigt sie eine Rechtswidrigkeit der von der belangten Behörde bestätigten Aufrechnung der Umsatzsteuergutschriften mit den unberichtigten Konkursforderungen nicht auf. Liegt die Ursache einer nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des Paragraph 16, Absatz eins, UStG 1972 bzw. UStG 1994 nämlich in Mängeleinreden und beziehen sich die Mängeleinreden 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 vergleiche , Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakaounig (Hrsg.), UStG, Paragraph 16, Rz. 106; Ruppe, UStG3, Paragraph 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.

Die belangte Behörde wird daher im fortgesetzten Verfahren festzustellen haben, inwieweit die strittigen Umsatzsteuergutschriften auf Berichtigungen wegen Uneinbringlichkeit des vereinbarten Leistungsentgeltes oder auf Änderungen des Leistungsentgeltes auf Grund (erfolgreicher) Mängleinreden des Leistungsempfängers zurückzuführen sind.

Der angefochtene Bescheid war nach dem Gesagten wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war nach dem Gesagten wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 20. Mai 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2005150163.X00

Im RIS seit

21.06.2010

Zuletzt aktualisiert am

09.01.2015

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at