

TE Vwgh Erkenntnis 1986/5/12 85/15/0338

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 12.05.1986

Index

UStG

Norm

UStG 1972 §16 Abs1

UStG 1972 §16 Abs3

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Großmann, Dr. Pokorny, Dr. Wetzel und Dr. Kremla als Richter, im Beisein der Schriftführerin Kommissär Dr. Tobola, über die Beschwerde der K GmbH & Co Kommanditgesellschaft in L, vertreten durch Dr. Otto Holter, Rechtsanwalt in Grieskirchen, Stadtplatz 13/1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 20. September 1985, Zl. 243/1-3/Fr-1983, betreffend Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Dezember 1982 und Jänner 1983, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 9.526,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin betreibt ein Gas-, Wasser- und Heizungsinstallationsgewerbe in L, und hat von der Firma A., Großhandel für Sanitärbedarf in W, laufend Waren geliefert erhalten. Die in den Rechnungen ausgewiesenen Vorsteuerbeträge wurden zum jeweils maßgebenden Zeitpunkt gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1972 als Vorsteuern abgezogen. Aus diesen Lieferungen ergab sich schließlich eine Lieferverbindlichkeit von S 456.455,--. Auf Grund der eingetretenen Zahlungsunfähigkeit der Beschwerdeführerin wurde vom Landesgericht Linz am 24. Jänner 1983 das Vorverfahren gemäß § 79 Insolvenzrechtsänderungsgesetz 1982 eröffnet und in der Verhandlung vom 11. Februar 1983 dadurch abgeschlossen, daß sich die an diesem Vergleich beteiligten Unternehmen - wozu auch die Firma A. gehörte - mit einer 40 %igen Quote ihrer rechtsbeständigen Forderungen begnügten. Dieser Vergleich ist rechtswirksam geworden.

Im Februar 1983 wurde bei der Beschwerdeführerin eine abgabenbehördliche Prüfung (Umsatzsteuerrevision für die Voranmeldungszeiträume Jänner 1982 bis Jänner 1983) durchgeführt. In der über das Ergebnis dieser Prüfung aufgenommenen Niederschrift stellte der Prüfer fest, daß durch die eingetretene Zahlungsunfähigkeit die Voraussetzungen für die Berichtigung des Vorsteuerabzuges gemäß § 16 Abs. 3 UStG 1972 eingetreten seien, weil die

Gläubiger auf ihre 40 % Quote übersteigenden Ansprüche verzichtet hätten. Die auf die Gläubigerforderungen entfallenden Vorsteuern seien entsprechend der Ausgleichsquote zurückzufordern, und zwar mit 60 % der auf die Verbindlichkeiten entfallenden Umsatzsteuer, das sind für Dezember 1982 S 90.082,-- und für Jänner 1983 S 5.555,09.

Das Finanzamt trug der Auffassung des Prüfers mit zwei Umsatzsteuervorauszahlungsbescheiden für Dezember 1982 und Jänner 1983 vom 10. Februar 1983 Rechnung.

Die Beschwerdeführerin erhob zunächst Berufung gegen den Umsatzsteuervorauszahlungsbescheid für Jänner 1983 und machte einen Rechenfehler bei Ermittlung der Zahllast im geringfügigen Umfang geltend.

Dieser Berufung gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 8. März 1983 statt. Nunmehr erhob die Beschwerdeführerin noch fristgerecht Berufung gegen beide Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide für Dezember 1982 und Jänner 1983. In dieser von der belangten Behörde hinsichtlich des Bescheides für Jänner 1983 als Vorlageantrag gewerteten Berufung bekämpfte die Beschwerdeführerin die für beide Monate berechnete Zahllast, weil sie die Ansicht vertrat, daß die Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG 1972 hinsichtlich der Forderung der Firma A. zu Unrecht erfolgt wäre. Hinsichtlich dieser Forderung hätten die Kommanditisten der Beschwerdeführerin WK und AT bereits mit Schreiben vom 19. Februar 1981 persönlich die Haftung als Mitschuldner für alle Forderungen der Firma A. gegenüber der Beschwerdeführerin übernommen. Hinsichtlich der ausständigen Lieferverbindlichkeit gegenüber der Firma A. habe diese auch gegenüber den beiden Kommanditisten der Beschwerdeführerin entsprechend der Haftungsübernahme derselben eine Vereinbarung über die Berichtigung der Lieferverbindlichkeiten getroffen. Es werde daher beantragt, die Vorsteuerberichtigung hinsichtlich dieser Lieferantenverbindlichkeit rückgängig zu machen.

Mit dem nunmehr mit Beschwerde angefochtenen Bescheid vom 20. September 1985 setzte die belangte Behörde die Zahllast für Jänner 1983 mit dem gleichen Betrag wie schon in der Berufungsvorentscheidung fest und wies im übrigen die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wurde nach Darstellung der Rechtslage ausgeführt, die belangte Behörde gehe davon aus, daß die Gläubiger auf Grund des rechtswirksamen abgeschlossenen Vergleiches sich mit einer 40 %igen Quote ihrer rechtsbeständigen Forderungen begnügt hätten. Danach sei für die Firma A. die Forderung gegenüber der Beschwerdeführerin im Ausmaß von 60 % uneinbringlich, weshalb der von ihr geschuldete Steuerbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 berichtigt habe werden können. Dementsprechend sei aber auch die Beschwerdeführerin verpflichtet, den auf die Nachlaßquote von 60 % entfallenden Vorsteuerbetrag ebenfalls zu berichtigen. Der streitgegenständliche steuerpflichtige Umsatz habe sich zwischen dem Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt habe, nämlich der Firma A. in W einerseits und dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, nämlich der Beschwerdeführerin, ergeben. Da die Beschwerdeführerin zahlungsunfähig geworden sei, sei die Forderung für den liefernden Unternehmer in diesem Ausmaß nicht mehr einbringlich. Nach Kranich-Siegl-Waba "MWSt-Handbuch" stellen die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners oder die Minderung des Entgelts auf Grund eines Gerichtsurteiles oder Vergleichs echte Fälle von Uneinbringlichkeit dar. Davon getrennt sei der Sachverhalt zu beurteilen, daß sich die Gesellschafter der Beschwerdeführerin als Privatpersonen der Lieferfirma gegenüber als Mitschuldner verpflichtet haben. Zweck dieser Mitschuldnererklärung sei offensichtlich gewesen, eine Beschränkung des Einkaufslimits der Beschwerdeführerin nach der Umwandlung ihres Unternehmens in eine Gesellschaft m.b.H. & Co. KG. hintanzuhalten. Die Tatsache, daß der Lieferant die Haftungsverpflichteten als Mitschuldner heranziehe, setze geradezu voraus, daß die Forderung gegenüber der KG. uneinbringlich geworden sei. Auch aus dem Abstattungsplan, der den als Mitschuldner Haftenden angeboten worden sei, wäre dies ersichtlich. Es sei im Wirtschaftsleben absolut unüblich, für eine "einbringliche" Forderung in Höhe von rund S 270.000,-- zunächst 36 Monatsraten zu je S 2.528,-- sodann eine Teilzahlung von S 91.000,-- nach weiteren zwei Jahren einzuräumen und bei Erfüllung dieses Abstattungsvorschlages den Erlaß der Restzahlung in Aussicht zu stellen. Damit werde - zumindest für die ersten drei Jahre - nur die Zinsenbelastung kompensiert, die dem Lieferanten daraus erwachse, daß er sich den nichteinbringlichen Betrag auf dem Geldmarkt beschaffen müsse. Inwieweit durch Zahlungen der Mitschuldner der Forderungsausfall der Lieferfirma verringert werde, könne dahingestellt bleiben. Insofern solche Zahlungen geleistet werden würden, seien sie beim Lieferanten als nachträglich vereinnahmtes Entgelt im Sinne des § 16 Abs. 3 UStG 1972 der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, mit der Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend gemacht wird.

Die belangte Behörde hat eine Gegenschrift mit dem Antrag erstattet, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben gemäß § 16 Abs. 1 UStG 1972

- 1.) der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und
- 2.) der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

Ist das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden, so gilt zufolge§ 16 Abs. 3 UStG 1972 Abs. 1 der Gesetzesstelle sinngemäß. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, so sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen.

Im vorliegenden Fall beschränkt sich die Streitfrage nur mehr darauf, ob bei dem im übrigen unbestrittenen feststehenden Sachverhalt die offene Forderung der Lieferfirma A. gegenüber der Beschwerdeführerin bei Berücksichtigung der tatsächlich bestehenden Mitschuld der beiden Kommanditisten der Beschwerdeführerin für diese Forderung als im Sinne des § 16 Abs. 1 und 3 UStG 1972 uneinbringlich geworden anzusehen ist.

Sowohl die belangte Behörde als auch die beschwerdeführende Partei gehen bei ihrer einander widerstreitenden Argumentation von den im wesentlichen sich deckenden selben Lehrmeinungen aus, kommen aber infolge unterschiedlicher Interpretation derselben zu einander widersprechenden Ergebnissen. Die Lehre - die hier schon deshalb nicht gesondert anzuführen ist, weil sie in den Grundzügen übereinstimmt - ist sich zunächst grundsätzlich darüber einig, daß deshalb, weil das Gesetz nicht erläutert, wann das Entgelt uneinbringlich geworden ist, die Frage ob und wann eine Forderung als uneinbringlich angesehen werden kann, nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden ist, wobei auch auf ertragsteuerliche Grundsätze zurückgegriffen werden kann. Nicht angezweifelt wird hiebei, daß eine Forderung jedenfalls dann als uneinbringlich zu bezeichnen ist, wenn im Zuge eines Insolvenzverfahrens, das über den Schuldner einer Lieferverbindlichkeit eröffnet worden ist - wie im vorliegenden Fall - ein Vergleich zwischen dem Schuldner und den Gläubigern zustande gekommen ist, mit dem die Gläubiger dem Schuldner einen Teil der Verpflichtungen erlassen. Insoweit besteht auch noch keine unterschiedliche Auffassung zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens. Zu einer solchen ist es erst dadurch gekommen, daß die belangte Behörde einerseits die Tatsache der Übernahme der Haftung durch die Gesellschafter der beschwerdeführenden Partei für die Forderungen der Firma A. an die Beschwerdeführerin als Mitschuldner unabhängig von der Frage der Uneinbringlichkeit der offenen Forderung bei der Beschwerdeführerin einer Betrachtung unterzogen und andererseits aus der Tatsache, daß die Firma A. die Lieferforderungen gegenüber der Beschwerdeführerin im März 1983 zu 60 % ausgebucht und die den 60 % entsprechende Umsatzsteuer in der Umsatzsteuervoranmeldung für März 1983 rückverrechnet hat, auf die Verpflichtung der Beschwerdeführerin, den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen, geschlossen hat.

In beiden Punkten vermag aber der Verwaltungsgerichtshof der Ansicht der belangten Behörde nicht zu folgen. Die belangte Behörde übersieht nämlich, daß die Lehre im Insolvenzfall zwar mit Recht die Uneinbringlichkeit einer Forderung dann bejaht, wenn von den Gläubigern dem Schuldner ein Teil der Schuld rechtswirksam erlassen worden ist, daß sich aber der so von der Lehre beurteilte Fall insofern wesentlich von dem gegenständlichen unterscheidet, als hier nicht bloß die Beschwerdeführerin als einziger Schuldner der Gläubigerin gegenüberstand, sondern die beiden Gesellschafter der Beschwerdeführerin zudem auch als Mitschuldner für die Schuld hafteten. Es liegt somit im vorliegenden Fall eine Forderung der Firma A. gegen drei Schuldner vor, die zwar gegenüber der Beschwerdeführerin als einer von drei Schuldern durch den Teilverzicht der Firma A. mit der entsprechenden Quote, nicht aber gegenüber den beiden Mitschuldern uneinbringlich geworden ist. Eine so gesicherte Forderung als uneinbringlich im Sinne des § 16 Abs. 3 UStG 1972 zu bezeichnen, geht aber schon deshalb nicht an, weil die Firma A. auf Grund des bestehenden und im übrigen auch von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellten Mitschuldverhältnisses berechtigt ist, von jedem der Mitschuldner die gesamte offene Forderung einzubringen. Davon aber, daß die beiden Mitschuldner ebenfalls zahlungsunfähig geworden sind, kann schon auf Grund des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes keine Rede sein. Solange daher für die Firma A. die Möglichkeit bestanden hat, den offenen Forderungsrückstand von einem der beiden Mitschuldner berichtigt zu erhalten, kann von einer

Uneinbringlichkeit der nur gegenüber einer der drei Schuldner (der Beschwerdeführerin) uneinbringlich gewordenen Forderung keine Rede sein.

Folge dieser Betrachtungsweise muß aber sein, daß ungeachtet des teilweisen Ausfalles der Beschwerdeführerin als Schuldnerin für die in Frage stehende Forderung die Lieferfirma A. nicht zur Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrages berechtigt war, weil sie in der Lage war, von den beiden verbliebenen Mitschuldern die Forderung hereinzubringen. Richtig ist zwar die von der belangten Behörde vertretene Ansicht, daß die Steuerberichtigung durch den Gläubiger eine Berichtigungspflicht der Vorsteuern durch den Schuldner begründet, doch setzt dies immer voraus, daß das Vorgehen des Gläubigers gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 berechtigt erfolgt ist. An einer derartigen Berechtigung fehlt es aber, wie soeben dargelegt worden ist, der Lieferfirma A.

Um es also nochmals zu verdeutlichen, besteht der Rechtsirrtum, dem die belangte Behörde unterlegen ist, darin, daß sie meinte, die Tatsache, daß der Lieferant die Haftungsverpflichteten als Mitschuldner heranzieht, setze geradezu voraus, daß die Forderung gegenüber der Kommanditgesellschaft uneinbringlich geworden ist. Das träfe aber nur beim Ausfallsbürgen zu, nicht aber im vorliegenden Fall, bei dem die beiden Gesellschafter der Beschwerdeführerin den Lieferungen der Firma A. an die Beschwerdeführerin als Mitschuldner im Sinne des § 1347 ABGB beigetreten sind. Alle drei Schuldner hafteten somit völlig gleichwertig der Lieferfirma für deren Forderungen, sodaß es nicht erst des Ausfalles eines der Schuldner bedurfte, um von einem der anderen Schuldner die Leistung begehrten zu können.

Die belangte Behörde irrt aber auch, wenn sie nunmehr in ihrer Gegenschrift meint, die zwischen der Firma A. und den beiden Gesellschaftern der Beschwerdeführerin geschlossenen Ratenvereinbarung verstöße gegen das Verbot der Sonderbegünstigungen gemäß § 47 AO. Gemäß dieser Gesetzesstelle ist eine Vereinbarung des Schuldners oder anderer Personen mit einem Gläubiger, wodurch diesem vor Abschluß des Ausgleiches oder in der Zeit zwischen dem Abschluß und der Rechtskraft des Bestätigungsbeschlusses besondere Vorteile eingeräumt werden, ungültig. Die belangte Behörde übersieht hier, daß diese Vereinbarung über die Begründung einer Mitschuld nicht zugunsten des Schuldners und dessen Schuldverhältnis, sondern auf Grund der selbständigen Verpflichtung der Gesellschafter der Beschwerdeführerin zu einem Zeitpunkt, zu dem von einem Ausgleichsverfahren über deren Vermögen noch keine Rede war, geschlossen worden ist.

Sofern aber die belangte Behörde weiters in ihrer Gegenschrift ausführt, es könne nicht davon gesprochen werden, daß die Beschwerdeführerin die Schuld begleiche, sofern Zahlungen auf Grund der übernommenen Haftung von den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin geleistet werden würden, ist ihr unabhängig von den bisherigen Ausführungen, aus welcher sich schon ergibt, daß im vorliegenden Fall die Voraussetzungen des § 16 Abs. 3 UStG 1972 nicht eingetreten sind, noch entgegenzuhalten, daß es für die Frage der Pflicht zur Berichtigung des Vorsteuerabzuges ohne Bedeutung ist, von welcher Seite das Entgelt für eine Lieferung erbracht worden ist. Diese Annahme erfordert schon der Rückschluß aus der Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1972, wonach zum Entgelt auch das gehört, was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt.

Da sohin die belangte Behörde in Verkennung der Rechtslage ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet hat, mußte dieser gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufgehoben werden.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz im angesprochenen Umfang gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243.

Wien, am 12. Mai 1986

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1986:1985150338.X00

Im RIS seit

23.10.2019

Zuletzt aktualisiert am

23.10.2019

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at