

TE Vwgh Erkenntnis 2004/2/26 2000/15/0129

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 26.02.2004

Index

21/01 Handelsrecht;
23/01 Konkursordnung;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §124;
HGB §189;
HGB §6;
KO §1;
UStG 1994 §17 idF 1996/756;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde des Dr. T als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der B GmbH, vertreten durch Reinisch & Zens, Rechtsanwälte OEG in 1010 Wien, Reichsratsstraße 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VIIa) vom 9. Juni 2000, Zl. RV/67-17/01/2000, betreffend Umsatzsteuer 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die im Eigentum des Gebhard B (90 %) und der Manuela M (10 %) stehende B GmbH war auf dem Gebiete des Bauwesens tätig. Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 19. Mai 1998 wurde über das Vermögen der B GmbH der Konkurs eröffnet. Der Beschwerdeführer wurde zum Masseverwalter bestellt. Vom Konkursgericht wurde der Fortführung des gemeinschuldnerischen Unternehmens bis Ende Dezember 1998 zugestimmt. Mit Beschluss vom 21. Jänner 1999 wurde die Schließung des gemeinschuldnerischen Unternehmens bewilligt.

Anlässlich der Konkurseröffnung wurde vom Finanzamt nach einer Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldung (Vorsteuerberichtigung) mit Bescheid vom 27. Oktober 1998 die Umsatzsteuervorauszahlung für April 1998 mit S

400.110,-- festgesetzt. Dieser Bescheid wurde nicht angefochten.

Bei einer Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen Mai bis Dezember 1998 gab der Geschäftsführer der B GmbH Gebhard B am 10. Februar 1999 gegenüber dem Prüfer an, die Gemeinschuldnerin habe bis Dezember 1998 Umsätze ausgeführt. Er selbst habe die "Kassabewegungen" durchgeführt und Löhne ausbezahlt. Bankgeschäfte seien durch den Masseverwalter erledigt worden und Unterschriften seien durch ihn geleistet worden. Gebhard B habe das Geld an den Masseverwalter übergeben. Von Mai bis Dezember 1998 habe die B GmbH Umsätze von rund S 300.000,-- (zuzüglich 20 % USt) getätigt, wobei es sich ausschließlich um Barverkäufe gehandelt habe. Unterlagen und Belege hiefür befänden sich im Büro in der K-Gasse 73, Wien. Er habe kostendeckend gearbeitet (Löhne etc ausbezahlt). Der Arbeiter W. sei bei der Krankenkasse angemeldet gewesen. Unterlagen dafür befänden sich bei der steuerlichen Vertreterin in Salzburg.

Die steuerliche Vertreterin der B GmbH übermittelte dem Prüfer mit Schreiben vom 22. März 1999 eine Saldenliste per 31. Dezember 1998, eine "Umsatzsteuerjahresaufstellung 5-12/98 mit Detail nach Monaten" sowie einen Ausdruck des Verrechnungskontos des Geschäftsführers Gebhard B für 1998. Dabei gab sie an, die Aufstellungen seien anhand der Bankauszüge erstellt worden, weil die Kassabewegungen mangels Unterlagen nicht hätten gebucht werden können. In der vorgelegten Saldenliste scheint unter der Kontenklasse 5 ein Personalaufwand von insgesamt S 304.994,58 auf.

Mit Niederschrift vom 12. April 1999 wurde die Prüfung abgeschlossen. Der Prüfer ermittelte anhand der Aussage des Geschäftsführers Gebhard B sowie der Unterlagen der steuerlichen Vertreterin der B GmbH die Umsätze vom 19. Mai 1998 bis 31. Dezember 1998 schätzungsweise mit S 610.00,--, wobei er auf Grund von "Erfahrungswerten in der Baubranche" davon ausging, dass dem Personalaufwand (rund S 305.000,--) laut Saldenliste Materialkosten in derselben Höhe gegenüberstünden und diese Aufwandspositionen rund 80 % des Umsatzes ausmachten. Hochgerechnet auf 100 % ergebe dies S 762.500,-- Umsatz sowie S 152.500,-- Umsatzsteuer. Unter Abzug der "Vorsteuer laut Saldenliste" von S 14.054,98 ergebe sich somit eine Zahllast von S 138.445,02.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und setzte die Umsatzsteuervorauszahlungen für Mai bis Dezember 1998 mit Bescheid vom 14. April 1999 entsprechend fest.

Der Masseverwalter erhob Berufung und führte aus, durch die steuerliche Vertreterin der Gemeinschuldnerin werde gerade die Buchhaltung erstellt. Im Anschluss daran würden dem Masseverwalter die Umsatzsteuervoranmeldungen übermittelt werden. Laut Mitteilung des Geschäftsführers der Gemeinschuldnerin sei der durch das Finanzamt angenommene Umsatz in Höhe von S 762.500,-- jedenfalls zu hoch geschätzt.

Im Schreiben vom 14. Juli 1999 teilte der Masseverwalter mit, eine durch die steuerliche Vertreterin erstellte Umsatzsteuererklärung für die Zeit vom 19. Mai bis 31. Dezember 1998 ergebe für die Konkursmasse eine Zahllast in Höhe von S 10.974,--. Für die Konkursmasse seien lediglich die in der beiliegenden Erklärung ausgewiesenen Umsätze von S 125.145,-- vereinnahmt worden. Es sei daher "nicht auszuschließen, dass durch den Geschäftsführer der Gemeinschuldnerin Gebhard B ebenfalls Umsätze getätig, diese jedoch nicht über die Konkursmasse abgerechnet" worden seien. Soweit dem Masseverwalter bekannt sei, habe der Geschäftsführer der Gemeinschuldnerin "allenfalls von ihm selbst einkassierte Beträge" zur Bezahlung der laufenden Kosten (Dienstnehmer, Material, etc.) verwendet. In diesem Zusammenhang sei auf die geringe Höhe der aus der Konkursmasse bezahlten Aufwendungen hinzuweisen.

In seiner Stellungnahme vom 23. August 1999 verwies der Prüfer auf die niederschriftliche Einvernahme des Geschäftsführers Gebhard B vom 10. Februar 1999. Trotz telefonischer Zusagen sei Gebhard B für Auskünfte nicht mehr zur Verfügung gestanden. Obwohl eine Frist von einem Monat zur Bebringung der Unterlagen vereinbart worden sei, habe er keine Belege vorgelegt. Die Prüfung sei daher ohne sein weiteres Mitwirken abgewickelt und mit dem Masseverwalter der B GmbH abgeschlossen worden. Die Schätzung der Umsätze Mai bis Dezember 1998 sei unter Zugrundelegung der Saldenliste der steuerlichen Vertreterin erfolgt. Die Hochrechnung sei mit einem namentlich genannten Mitarbeiter des Masseverwalters eingehend besprochen worden. Dieser habe sogar bei der steuerlichen Vertreterin angerufen, um die Schlüssigkeit der Hochrechnung zu verifizieren. Nach Rücksprache mit der steuerlichen Vertreterin sei die Niederschrift vom Masseverwalter unterfertigt worden.

Im Schreiben vom 8. Oktober 1999 brachte die steuerliche Vertreterin der B GmbH im Auftrag des Masseverwalters vor, der Stellungnahme des Prüfers sei nichts entgegenzuhalten. Sowohl von der Berechnung, dem Inhalt der seinerzeit geführten Telefonate als auch von der Plausibilität des aufgestellten Zahlungswerts entspreche die Stellungnahme "der Richtigkeit bzw. den Erfahrungswerten". Dagegen habe die Aussage des Geschäftsführers Gebhard

B, wonach er einen Umsatz von rund S 300.000,-- vereinnahmt habe, nicht verifiziert werden können. Das würde ja heißen, dass dieser Umsatz zur Gänze für die ursprünglichen Personalkosten in Höhe von rund S 305.000,-- aufgebraucht worden sei. Dem Masseverwalter seien aber ausschließlich jene Gelder zugeflossen, die auf dem Bankkonto der Masse eingegangen seien. Daraus habe sich nur ein Erlös in Höhe von S 125.145,-- ergeben, der "aller Voraussicht nach" auch Leistungszeiträume vor Konkurseröffnung betroffen haben dürfte. Das würde aber bedeuten, dass alle übrigen Umsätze nicht der Gemeinschuldnerin, sondern dem Geschäftsführer Gebhard B "zugeflossen" seien, der dann im Gegenzug auch alle übrigen Kosten (Personalkosten, Materialeinkauf und übrige) bestritten habe. Dieser Logik folgend seien die Personalkosten auch aus der Gewinnermittlung ausgeschieden, dem Geschäftsführer zugerechnet und auf sein Verrechnungskonto gebucht worden. Schließlich seien sie von ihm auch bezahlt worden. Die Gemeinschuldnerin könne nicht zur Entrichtung von Abgaben haftbar gemacht werden, wenn sie weder Leistungen erbracht habe noch in der Lage gewesen sei, Umsätze zu erzielen.

Mit Schreiben vom 4. November 1999 übermittelte das Finanzamt dem Masseverwalter eine neuerliche Stellungnahme des Prüfers, in welcher dieser ausführte, dass Gebhard B vom Masseverwalter die Erlaubnis gehabt habe, das Unternehmen weiterzuführen und zwar im Namen und auf Rechnung der B GmbH. Daher seien die Erlöse der B GmbH und nicht der Einzelperson Gebhard B zugeflossen. Der Masseverwalter hätte im Sinne eines ordentlichen Kaufmanns (er sei schließlich Geschäftsführer bis zur Liquidation des Unternehmens) Sorge tragen müssen, dass Gebhard B die Geschäfte in seinem Sinne abwickle. Es stehe daher außer Zweifel, dass die Umsätze dem bereits in Konkurs befindlichen Unternehmen "zugeflossen" seien. Daher seien die Beträge auch der B GmbH zugerechnet worden. Der Masseverwalter könne auf dem Zivilrechtswege die veruntreuten Beträge einfordern.

Im Schreiben vom 12. November 1999 führte der Masseverwalter aus, es sei nach den konkursrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften ausreichend, dass der Masseverwalter eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung führe. Die Besteuerung erfolge daher während des Konkursverfahrens nach vereinnahmten Entgelten im Sinne der §§ 17 und 19 UStG 1994. Wie den beiliegenden Kontenbewegungen des Konkurs-Sonderkontos zu entnehmen sei, sei der vom Finanzamt angenommene Betrag von S 300.000,-- durch den Masseverwalter für die Konkursmasse nicht vereinnahmt worden. Es seien diese Umsätze jedenfalls nicht der Konkursmasse zuzurechnen. Ob Gebhard B diese Beträge vereinnahmt habe, sei dem Masseverwalter nicht bekannt. Es sei dem Masseverwalter "nicht möglich, in jedem einzelnen Konkursverfahren sämtliche Details der Geschäftsführung persönlich zu besorgen", sondern er sei "vielmehr auf die Mitwirkung des Geschäftsführers der Gemeinschuldnerin im Sinne des § 99 KO angewiesen". Unterbleibe eine entsprechende Mitwirkung, so sei es dem Masseverwalter lediglich möglich, die Schließung des gemeinschuldnerischen Unternehmens durch das Konkursgericht zu beantragen, was im vorliegenden Fall auch geschehen sei.

Mit Bescheid vom 7. Februar 2000 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für 1998 wie folgt fest:

Umsätze:

S

S

Prüfung 4/1998

1.918.964,00

Prüfung 5-12/1998

762.500,00

Jahresumsatz 1998

2.681.464,00

ergibt USt 20 %

536.292,80

Vorsteuern:

Prüfung 4/1998

- 298.148,62

Prüfung 5-12/1998

- 14.054,98

Gesamt

- 312.203,60

Vorsteuerberichtigung:

§ 16 Abs. 3 UStG 1994

314.466,27

Zahllast (gerundet)

538.555,00

Das Finanzamt führte aus, die Bemessungsgrundlage für 1998 sei abweichend von der Abgabenerklärung durch Übernahme der Festsetzung vom 27. Oktober 1998 für den Zeitraum April 1998 sowie der Prüfungsergebnisse betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen von Mai bis Dezember 1998 laut Niederschrift vom 12. April 1999 geschätzt worden.

Mit Bescheid vom 27. März 2000 wurde die Berufung betreffend die Umsatzsteuervorauszahlungen Mai bis Dezember 1998 unter Bezugnahme auf den bereits erlassenen Jahresbescheid betreffend Umsatzsteuer 1998 zurückgewiesen.

In seiner Berufung gegen den Bescheid vom 7. Februar 2000 betreffend die Umsatzsteuer 1998 erhob der Masseverwalter sein im Berufungsverfahren gegen die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen Mai bis Dezember 1998 erstattetes Vorbringen auch zum Vorbringen in diesem Verfahren. In der beigelegten Umsatzsteuererklärung für 1998 (19. Mai bis 31. Dezember 1998) wurden Umsätze in Höhe von S 125.145,-- erklärt. Von der sich daraus ergebenden Umsatzsteuer (20 %) von S 25.029,-- wurden S 14.054,88 als Vorsteuer in Abzug gebracht. Von der sich daraus ergebenden (gerundeten) Zahllast von S 10.974,-

- wurden bereits entrichtete Vorauszahlungen von S 138.445,-- abgezogen, sodass sich eine Gutschrift von S 127.471,-- ergab.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde diese Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, es stehe außer Streit, dass die B GmbH in dem vom Konkursgericht bewilligten Fortbetrieb in der Zeit vom 19. Mai bis 31. Dezember 1998 steuerbare Umsätze an Dritte erbracht habe. Der Masseverwalter selbst habe dem Konkursgericht im Schreiben vom 27. Juli 1998 mitgeteilt, dass aus diversen Bauvorhaben noch Einnahmen in nicht unbeträchtlicher Höhe zu erwarten seien und daher das Unternehmen fortgeführt werde. Im Schreiben vom 8. Oktober 1999 habe die

steuerliche Vertreterin im Auftrag des Masseverwalters angegeben, dass die Schätzung des Prüfers schlüssig sei und daher gegen die Schätzungsergebnisse kein Einwand erhoben werde. Somit stehe auch die Höhe dieser Umsätze außer Streit. Der vom Masseverwalter mehrfach erhobene Einwand, die Umsatzsteuer sei nicht zu entrichten, weil Gebhard B das eingenommene Geld nicht an die Masse abgeführt habe, greife nicht. Es sei unbestritten, dass die im Konkurs befindliche B GmbH in dem vom Konkursgericht bewilligten Fortbetrieb Leistungen an Dritte erbracht habe. Die Entgelte für diese Leistungen unterliegen der Umsatzsteuer. Es sei nicht erheblich, ob Gebhard B die Entgelte an den Masseverwalter weitergegeben habe. Das finanzielle Risiko dafür, ob ein Beschäftigter des Unternehmens die Entgelte an den Unternehmer weiterleite, liege beim Unternehmer. Die Steuerpflicht werde nicht deshalb beseitigt, weil der Beschäftigte die Entgelte nicht an den Unternehmer ausfolge.

Der vom Masseverwalter im Berufungsverfahren zitierte § 99 KO sage, dass der Gemeinschuldner verpflichtet sei, dem Masseverwalter alle zur Geschäftsführung erforderlichen Aufklärungen zu erteilen. Eine Befreiung von der Umsatzsteuer sei aus dieser Bestimmung nicht abzuleiten. Wenn nun im Beschwerdefall der Geschäftsführer Gebhard B die Entgelte für die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen nicht an die Konkursmasse abgeführt haben sollte, ändere das nichts an der Steuerpflicht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 17 UStG 1994 i.d.F. BGBI. Nr. 756/1996 haben Unternehmer, die eine Tätigkeit i.S.d. § 22 Z 1 EStG 1988 ausüben, weiters berufsrechtlich zugelassene Gesellschaften und gesetzliche Prüfungs- und Revisionsverbände, die der freiberuflichen Tätigkeit entsprechende Leistungen erbringen, sowie sog. Versorgungsunternehmen die Steuer für die mit diesen Tätigkeiten zusammenhängenden Umsätzen nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Ist-Besteuerung). Auch Unternehmer, die hinsichtlich ihrer Umsätze aus Tätigkeiten im Sinne der §§ 21 und 23 EStG 1988 nicht buchführungspflichtig sind, oder deren Gesamtumsatz aus Tätigkeiten, die nicht unter die §§ 21 und 23 EStG 1988 fallen, in einem der beiden vorangegangenen Kalenderjahre nicht mehr als S 1,5 Mio betragen hat, haben die Steuer nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen. Die genannten Unternehmer können - mit Ausnahme der Versorgungsunternehmen - auch einen Antrag auf Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) stellen.

Wer nach Handelsrecht oder anderen gesetzlichen Vorschriften zur Führung und Aufbewahrung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet ist, hat diese Verpflichtungen auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen (§ 124 BAO). Gemäß § 189 HGB i.d.F. BGBI. Nr. 10/1991 i.V.m. § 6 HGB sind Handelsgesellschaften als Kaufleute kraft Rechtsform verpflichtet, Bücher zu führen. Daraus ergibt sich, dass die B GmbH auf Grund ihrer handels- und somit steuerrechtlichen Buchführungspflicht ihre Umsätze nicht nach vereinnahmten, sondern nach vereinbarten Entgelten zu versteuern hatte. Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde steht dem Masseverwalter diesbezüglich kein Wahlrecht zu, weil für handels- und steuerrechtliche Zwecke zu beachten ist, dass der Gemeinschuldner durch die Konkurseröffnung die Kaufmannseigenschaft nicht verloren, sodass die Buchführungspflicht gemäß § 189 HGB bzw. § 124 BAO weiter besteht (vgl. Kofler/Kristen, Insolvenz und Steuern 2, 2f und 163, m.w.N.).

Da es im Hinblick auf die zwingende Sollbesteuerung auf die Vereinnahmung der Entgelte durch die Gemeinschuldnerin nicht ankam, kann es nicht als rechtswidrig erachtet werden, wenn die belangte Behörde Feststellungen darüber, ob die Entgelte der Masse zugeflossen sind, unterlassen hat.

Unstrittig ist, dass die B GmbH auch nach Konkurseröffnung im Rahmen ihres Fortbetriebes Umsätze getätigt hat. Strittig ist allerdings der Umfang der vom Prüfer im Schätzungswege ermittelten Umsätze.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Vom Beschwerdeführer wird nicht die Berechtigung zur Schätzung, sondern ausschließlich deren Richtigkeit bestritten. Gerügt wird, dass die belangte Behörde nicht den vom Geschäftsführer Gebhard B genannten Betrag von S 300.000,-- "als Umsatz herangezogen" habe. Die Unrichtigkeit der Schätzung ergebe sich auch aus der vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Gemeinschuldnerin, aus welcher ersichtlich sei, dass der Betrag, wie er der Schätzung zu Grunde gelegt worden sei, "niemals der Konkursmasse zugeflossen ist und daher die Aussage des Geschäftsführers der Gemeinschuldnerin, dass der im fraglichen Zeitraum erzielte Umsatz insgesamt S 300.000,-- betrage, den Tatsachen entspricht, was für die Schätzung des Finanzamtes" in keiner Weise zutreffe.

Der Prüfer hatte seiner Schätzung eine Saldenliste per 31. Dezember 1998 (für Mai bis Dezember 1998), welche ihm von der steuerlichen Vertreterin der Gemeinschuldnerin vorgelegt worden ist, zugrundegelegt. Dieser Saldenliste entnahm er Personalkosten in Höhe von rund S 305.000,--. Mittels einer "branchenüblichen Faustregel im Baugewerbe" nahm er an, dass diese Kosten 40 % des Umsatzes betragen hatten und ermittelte den Umsatz durch Hochrechnung auf 100 %. Die Beschwerde enthält weder gegen die Höhe des der Saldenliste entnommenen Betrages noch gegen die Richtigkeit der "branchenüblichen Faustregel" Bedenken, deren Richtigkeit im Verwaltungsverfahren auch von der steuerlichen Vertreterin im Auftrag des Masseverwalters bestätigt wurde.

Der Beschwerdeführer rügt, er habe bereits im Abgabenverfahren ausdrücklich darauf hingewiesen, dass er die "offensichtlich durch den Geschäftsführer der Gemeinschuldnerin, Gebhard B abgeschlossenen Rechtsgeschäfte, welche die Grundlage der verfahrensgegenständlichen Steuerbelastung bilden, nicht genehmigt" habe. Bei den durch Gebhard B abgeschlossenen Rechtsgeschäften und den von diesen vereinnahmten Entgelten handle es sich um dessen persönliche Forderungen und Einnahmen.

Dazu ist zu sagen, dass im Verwaltungsverfahren dem Beschwerdeführer insbesondere mit Schriftsatz vom 4. November 1999 vorgehalten wurde, Gebhard B habe die Erlaubnis gehabt, das Unternehmen im Namen und für Rechnung der B GmbH weiterzuführen. Diesem Vorhalt ist der Beschwerdeführer nicht entgegengetreten, sondern hat dazu lediglich allgemein ausgeführt, es sei einem Masseverwalter nicht möglich, in "jedem einzelnen Konkursverfahren sämtliche Details der Geschäftsführung persönlich zu besorgen, sondern ist dieser vielmehr auf die Mitwirkung des Geschäftsführers der Gemeinschuldnerin im Sinne des § 99 KO angewiesen". Da sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten nicht entnehmen lässt, der Beschwerdeführer habe bereits im Verwaltungsverfahren darauf hingewiesen, Gebhard B habe die Umsätze nicht im Namen und für Rechnung der B GmbH getätig, verstößt sein dahingehendes Vorbringen in der Beschwerde somit gegen das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren bestehende, aus § 41 Abs. 1 VwGG abzuleitende Neuerungsverbot. Durch dieses Auftreten des Gebhard B im Namen und für Rechnung der B GmbH waren die strittigen Umsätze jedenfalls der B GmbH zuzurechnen.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 26. Februar 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2000150129.X00

Im RIS seit

30.04.2004

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at