



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverberberin, vom 11. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwältin, vom 5. Dezember 2007 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 nach der am 9. Februar 2012 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungsverberberin betrieb im Jahr 2005 ua. das Hotel in Ort\_A (Betriebsaufgabe 31. März 2005) sowie Vermietungen in Adresse\_B, und Adresse\_A. Da die Abgabepflichtige ihre Steuererklärungen für das Jahr 2005 nicht fristgerecht einreichte, veranlagte das Finanzamt die Umsatzsteuer 2005 auf dem Schätzungswege gemäß § 184 BAO (Umsatzsteuerbescheid 2005 mit Ausfertigungsdatum 5. Dezember 2007).

In der (nach Fristverlängerung) fristgerecht eingereichten Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 11. Jänner 2008 reichte die Abgabepflichtige die Steuererklärung 2005 samt Bilanz nach und begehrte eine erklärungsgemäße Veranlagung.

Anlässlich der zur ABNr.:\_A durchgeführten abgabenbehördlichen Außenprüfung tätigte der Betriebsprüfer ua. nachfolgende Feststellung (siehe Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23. Februar 2009 samt Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 18. Dezember 2008, beide zur ABNr.:\_A):

„Tz. 2 Uneinbringliche Forderungen:

Bezüglich der im Kalenderjahr 2005 erklärten uneinbringlichen Forderungen in Höhe von Euro 488.645,25 handelt es sich laut Angaben“ der Berufungswerberin „vom 8. April 2008 zufolge um solche, deren Entstehung schon längere Zeit zurückliegt und die auf Grund des Verschuldens des früheren Buchhalters nicht rechtzeitig abgeschrieben worden seien.

Festgehalten wird, dass bereits im Zuge einer Betriebsprüfung (ABNr.\_B) über die Jahre 1998 bis 2000 unter Ziffer 1 festgestellt wurde, dass die Kundenforderungen im Jahr 2000 einen Stand von ATS 5,5 Mio. erreicht hatten und zum großen Teil nicht abgestimmt bzw. auf Grund fehlender Vermerke nicht nachvollziehbar waren. Eine Auflistung der entsprechenden Forderungen aus den Vorjahren hat nicht vorgelegen. Laut vorliegender Erklärung vom 6.6.2006 haben die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen im Kalenderjahr 2003 Euro 710.367,40 und im Kalenderjahr 2004 Euro 671.736,97 betragen.

In der Buchhaltung 2005 erfolgte lediglich eine Sammelbuchung im Konto 4900 „Forder. Uneinbringlich“, GegKto „20ABSCHR“, diesbezügliche Aufzeichnungen über Art und Entstehung der Forderung, bzw. Nachweise über die versuchte Eintreibung der Außenstände liegen nicht vor.

Für die Vorlage einer derartigen Aufstellung wurde der Pflichtigen zunächst ein Zeitraum von zwei Monaten eingeräumt, die Vorlage einer vollständigen Aufstellung ist bis dato nicht erfolgt.“

Nachgewiesene Forderungen

Firma	Forderung aus	Brutto	Netto
Firma_A	2000	9.575,37 €	8.704,88 €
Firma_B	2004	560,00 €	499,09 €
Firma_C	2004	407,00 €	369,00 €
Firma_D	2006	2.150,68 €	1.792,23 €
Gesamt		12.693,05 €	11.365,21 €

„Der Großteil der uneinbringlichen Forderungen unterliegt den Verjährungsbestimmungen des § 1486 ABGB. Demzufolge sind die entsprechenden uneinbringlichen Forderungen im Jahr des Ablaufes der dreijährigen Verjährungsfrist auszubuchen.“

Die Auswirkungen eines auf Grund vernachlässigter Sorgfalt unrichtigen Bilanzansatzes können nicht mit steuerlicher Wirkung für ein späteres Wirtschaftsjahr nachgeholt werden: So können zB. weder unterlassene Abschreibungen uneinbringlicher Forderungen in einem späteren Wirtschaftsjahr gewinnmindernd (VwGH 3.7.1968, 1067/66) noch unterlassene Aktivierungen von Forderungen in einem späteren Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend (VwGH 21.10.1966, 0349/66) nachgeholt werden.

Unter Berücksichtigung der im Anschluss an die Schlussbesprechung vom 18.12.2007 vorgelegten Vergleichsunterlagen betreffend die offenen Forderungen in den Jahren 1997, 1998 und 2000 werden ... die Forderungen des Jahres 2001 im Jahr 2004 und die Forderungen der Folgejahre im Jahr 2005 (Betriebsaufgabe April 2005) im Ausmaß von jeweils 7,5 % als uneinbringliche Forderungen berücksichtigt.“

	2001	2002	2003	2004	2005
Uneinbringliche Forderung 7,5% laut Bp	18.302,35 €	18.132,45 €	14.078,08 €	19.926,02 €	124,50 €
Forderungsabschreibung laut Berufung				0,00 €	488.645,25 €

Uneinbringliche Forderung laut Bp	18.300,00 €	52.300,00 €
Differenz	- 18.300,00 €	436.345,25 €

Das Finanzamt folgte obigen Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ eine Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 (mit Ausfertigungsdatum 25. Februar 2009). Die Berufungswerberin begehrte mit Schreiben vom 25. März 2009 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Über Vorhalt des Referenten vom 11. Februar 2010 führte die Abgabepflichtige unter Beilage ua. eines Exekutionsantrages der Bank\_A. im Schreiben vom 10. März 2010 aus, die „Sonstigen Lieferverbindlichkeiten“ (netto 33.427,26 €) und „stehenden Pachtverbindlichkeiten“ (netto 130.378,03 €) seien im Jahr 2005 zu Unrecht mit Vorsteuerberichtigung (6.685,45 € bzw. 26.075,61 €) ertragserhöhend ausgebucht worden, da diese zum einen zur Gänze bezahlt worden wären bzw. noch bezahlt werden müssten (laut Gerichtsbescheid). Die Altbestände aus Kundenforderungen in Höhe von netto 488.645,25 € seien zudem im Jahr 2005 zu Recht mit Mehrwertsteuerberichtigung in Höhe von 48.864,53 € ausgebucht worden. Die hohen Kundenforderungen seien durch Fehler in der Buchhaltung entstanden. Bei der Rekonstruktion von zerstörten Daten infolge eines Crashes des vernetzten Computersystems sei es vermutlich zu Doppelbuchungen und doppelter Abfuhr der Umsatzsteuer gekommen. Die Forderungen laut Buchhaltung seien in der Folge immer höher angewachsen, obwohl diese in Wirklichkeit niemals in Höhe von fünf bis sechs Millionen Schilling bestanden hätten. Forderungseintriebungsmaßnahmen seien zwar gesetzt, aber im Ausland erfolglos geblieben. Daher seien die verbuchten Forderungen ausgebucht worden. Gästerechnungen seien (außer bei Privatpersonen) nicht bar, sondern über einen Voucher des Reisebüros (mit teilweisen hohen Abzügen) und anschließender Überweisung auf das Bankkonto bezahlt worden. Es werde die Abschreibung der Forderungen hinsichtlich Umsatzsteuer wegen tatsächlicher Uneinbringlichkeit bzw. teilweiser Doppelverbuchung der Forderungen begehrte.

Über Vorhalt des Referenten vom 29. März 2010 führte die Berufungswerberin im Schreiben vom 10. März 2010 unter Verweis auf die Saldenliste LV 33 Lieferanten und vorgelegten Bestätigungen und Schreiben von Lieferanten ergänzend aus, aus den Kontoauszügen bzw. Zahlungsbestätigungen der Lieferanten ergebe sich die zwischenzeitliche Bezahlung aller Verbindlichkeiten. Die Kundenforderungen könnten nicht mehr detailliert aufgeschlüsselt und fehlerhafte Doppelbuchungen nicht mehr bewiesen werden. In der Niederschrift vom 27. Mai 2010 gab die Berufungswerberin weiter an, die Kundenforderungen hätten in der ausgewiesenen Höhe bestanden, könnten jedoch nicht mehr belegt werden. Es sei zutreffend, dass die Höhe der ausgewiesenen Forderungen zum Teil aus einem Buchhaltungs-Computerproblem resultieren würden, da wahrscheinlich Ausgangsrechnungen doppelt eingespielt worden wären (durch die Stapelbuchung), zum Teil viele (ausländische) Forderungen nicht

einbringlich gewesen seien bzw. viele Zahlungen wegen Reklamationen (keine Investitionen ins Haus) ausgeblieben seien (Großteil der Kundschaft waren ausländische Reisebüros). Die (Sammel)Zahlungen der Reiseveranstalter wären zudem zum Teil nicht mehr den einzelnen Rechnungen zuzuordnen gewesen. Nach Schätzungen der Berufungswerberin sei die pauschale Anerkennung im bekämpften Bescheid in Höhe von 7,5 % falsch, sondern wäre mit zumindest 15 % anzuerkennen. Über Vorhalt des Referenten, dass die vorgelegte Lieferanten-saldenliste 2005 zum einen bereits im Jahr 2004 bezahlte Verbindlichkeiten ausweisen und zum anderen von den vorgelegten Zahlungsbestätigungen der Lieferanten abweichen würde und sohin offensichtlich fehlerhaft (dh. keine ordnungsgemäßen, sondern mangelhafte Aufzeichnungen) wäre, kündigte die Berufungswerberin die Vorlage ausstehender Zahlungsbestätigungen der Lieferantenfirmen an. Über Darlegung des Referenten, die sich aus dem Konto\_Nr. ergebende offene Verbindlichkeit der Berufungswerberin gegenüber der Bank\_A betreffe laut Urteil des Bezirksgerichtes vom 7. Mai 2009, GZ.\_A, den in der Bilanz zum 31. März 2005 als Verbindlichkeit ausgewiesenen Betrag von 698.084,00 €, sodass die behaupteten bzw. belegten Einbringlichkeitsmaßnahmen der Bank ausschließlich auf Grund obigen Urteils geführt worden wären und sohin nicht die strittige „Auflösung der Verbindlichkeiten“ über 130.378,03 € betreffen würden, führte die Abgabepflichtige aus, der gegenständlichen Forderung würden sehr wohl Pacht-/Leasingverbindlichkeiten betreffend die Bank\_A zugrunde liegen. Sie sei auf Grund ihrer Eigentumsrechte an mehreren Liegenschaften (ua. Eigentumswohnung in Adresse\_A, und Hälfteeigentum an dem zum damaligen Zeitpunkt noch nicht abgebrannten (Brand 21. Juni 2007) Haus Adresse\_B) keinesfalls vollkommen überschuldet und zahlungsunfähig gewesen. Sie habe alle Bemühungen unternommen, um liquid zu sein und die Verbindlichkeiten mit Raten bezahlen zu können. Sie habe schlussendlich alle offenen Verbindlichkeiten laut Saldenliste 2005 im Jahr 2005 und 2006 gezahlt.

In der am 9. Februar 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung reichte die Berufungswerberin weitere Unterlagen (ua. Zahlungsbestätigungen, Schriftstücke betreffend Exekutionsantrag der Bank\_A vom 1. Februar 2010, GZ\_E) nach und führte ergänzend aus, die Vornahme der gegenständlichen Vorsteuerberichtigung würde ausschließlich auf einem Missverständnis bei der Bilanzerstellung beruhen, da die Abgabepflichtige ihr Einverständnis zur Ausbuchung der Verbindlichkeiten ohne Kenntnis der rechtlichen Grundlage hierfür (Zahlungsuneinbringlichkeit) erteilt habe. Die Abgabepflichtige habe jedenfalls immer die Absicht gehabt, die ausstehenden Verbindlichkeiten im Rahmen ihrer finanziellen Möglichkeiten zu begleichen. Sie habe zum einen zwischenzeitlich die gesamten strittigen Verbindlichkeiten „diverse Lieferanten“ als auch zum anderen zum Teil die strittigen Pachtverbindlichkeiten mittels Versteigerungserlös (Zwangsversteigerung Haus\_A) und

Versicherungszahlung der Brandschutzversicherung (Brand Haus Adresse\_B) bezahlt. Es sei bis dato weder ein Insolvenzverfahren eröffnet noch ein diesbezüglicher Antrag mangels Vermögensmasse abgewiesen worden. Außer Streit werde gestellt, dass die offenen Kundenforderungen zum 31. März 2005 nicht den Betrag von 488.645,25 € betragen hätten, sondern auf jeden Fall niedriger gewesen seien. Es könne jedoch auf Grund der gegebenen Unterlagen nicht mehr der tatsächlich zu diesem Zeitpunkt aushaltende Betrag rekonstruiert werden.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

1.a) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 geändert, so haben gemäß § 16 Abs. 1 UStG 1994 sowohl der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, als auch 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. § 16 Abs. 1 UStG gilt gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG sinngemäß, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinahmt, so sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen.

§ 16 UStG ist dem Wortlaut nach zwingendes Recht: der Unternehmer hat – wenn die Voraussetzungen gegeben sind – den geschuldeten Steuerbetrag bzw. den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu korrigieren (Ruppe/Achaz, UStG<sup>4</sup>, § 16 Tz. 63). Für den insolventen Schuldner besteht die Verpflichtung, im Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit die Vorsteuerberichtigung vorzunehmen. Diese tritt in der Regel mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens ein (Ruppe/Achaz, UStG<sup>4</sup>, § 16 Tz. 79).

1.b) Wird das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich, so hat gemäß § 16 Abs. 3 UStG der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Tatsache, dass die Einbringlichkeit zweifelhaft geworden ist oder ausgeschlossen erscheint, ist an sich noch keine Änderung der Bemessungsgrundlage. Der Betrag, den der Leistungsempfänger aufzuwenden hat (§ 4 Abs. 1 UStG), erfährt keine Änderung dadurch, dass seine Zahlungsfähigkeit fraglich wird. § 16 Abs. 3 Z 1 UStG knüpft viel mehr an den Tatbestand der Uneinbringlichkeit an: Kann der leistende Unternehmer das Entgelt als uneinbringlich betrachten, so steht dies einer Änderung der Bemessungsgrundlage gleich. Im Fall der Uneinbringlichkeit darf einerseits der Gläubiger seine Umsatzsteuer-Schuld korrigieren, andererseits hat der Schuldner den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu berichtigen.

Diese ist dann vorzunehmen, wenn mit der Durchsetzung der Forderung durch den Gläubiger praktisch nicht mehr zu rechnen ist (Ruppe/Achaz, UStG<sup>4</sup>, § 16 Tz. 74f; Gaedke in Melhardt/Tumpel, UStG, § 16 Rz 145).

1.c) Erforderlich ist, dass die Uneinbringlichkeit der Forderung feststeht. Der in § 16 Abs. 3 Z 1 UStG genannte Begriff „Uneinbringlichkeit“ ist ein unbestimmter Rechtsbegriff. Das Gesetz erläutert nicht, wann ein Entgelt uneinbringlich geworden ist, weshalb eine Beurteilung nach kaufmännischen Gesichtspunkten zu erfolgen hat. Uneinbringlichkeit ist mehr als bloßer Zweifel an der Realisierbarkeit bzw. Durchsetzbarkeit einer Forderung (Dubiosität).

Uneinbringlichkeit bedeutet Realität, nicht Vermutung (VwGH 23.1.1989, 87/15/0031; VwGH 20.10.2004, 2001/14/0128; VwGH 22.9.2005, 2003/14/0036; VwGH 3.9.2008, 2003/13/0109; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0361). Uneinbringlich ist eine Forderung, wenn mit ihrem Eingang bei vernünftiger (objektiver) kaufmännischer Beurteilung (nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens) in absehbarer Zeit nicht gerechnet werden kann, wenn sie bei objektiver Betrachtung wertlos ist (VwGH 23.11.1987, 87/15/0060; VwGH 20.10.2004, 2001/14/0128). Bei Zahlungsunfähigkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedenfalls von Uneinbringlichkeit auszugehen (VwGH 20.10.2004, 2001/14/0128; VwGH 26.2.2004, 99/15/0053). Eine Zahlungsunfähigkeit des Schuldners muss nicht erst bei Überschuldung des Leistungsempfängers vorliegen; gemäß der ständigen Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes liegt Zahlungsunfähigkeit selbst bei einem nicht überschuldeten Schuldner dann vor, wenn der Schuldner durch dauernden Mangel an flüssigen Mitteln nicht imstande ist, alle fälligen Schulden bei redlicher wirtschaftlicher Gebarung in angemessener Frist zu begleichen. In Betracht kommen nicht nur die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners, sondern auch ua. Verjährung (Ruppe/Achaz, UStG<sup>4</sup>, § 16 Tz. 76f; Gaedke in Melhardt/Tumpel, UStG, § 16 Rz 130f).

Uneinbringlichkeit ist mit Uneintreibbarkeit gleichzusetzen (Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der AG<sup>3</sup>, § 133 AktG Tz 184). Uneintreibbarkeit liegt etwa bei mangelnder Deckung im Vermögen des Schuldners bzw. die Aussichtslosigkeit, aus der Realisierung von Teilen oder des gesamten schuldnerischen Vermögens Befriedigung zu erlangen (Eichinger, SWK 76 A II, 51) oder bei fruchtloser Pfändung des Schuldners vor (Kolacny/Caganek, UStG<sup>3</sup>, § 16 Anm. 5).

Der Nachweis der Uneinbringlichkeit kann auf beliebige Weise geführt werden. Bei Uneinbringlichkeit wegen Zahlungsunfähigkeit sind Belege über erfolglose Einbringungsversuche ausreichend, aber nicht unbedingt erforderlich. Es muss genügen, wenn glaubhaft gemacht wird, dass mit der Zahlung innerhalb absehbarer Zeit nicht gerechnet werden kann (Ruppe/Achaz, UStG<sup>4</sup>, § 16 Tz. 78; Gaedke in Melhardt/Tumpel, UStG, § 16 Rz 137).

1.d) Der Zeitpunkt der Berichtigung ergibt sich aus § 16 Abs. 1 letzter Satz UStG. Die Vorschrift ordnet allgemein die ex nunc-Wirkung der Berichtigung an: eine Berichtigung der Umsatzsteuer auf Grund der Uneinbringlichkeit des Entgelts ist in dem Veranlagungszeitraum bzw. Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist. Der Vorsteuerrückforderungsanspruch des Finanzamtes entsteht ebenfalls mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist (Ruppe/Achaz, UStG<sup>4</sup>, § 16 Tz. 66; Gaedke in Melhardt/Tumpel, UStG, § 16 Rz 150). Die Bedeutung der Vorschrift liegt darin, dass nachträgliche Änderungen nicht rückwirkend Berücksichtigung finden, sondern im Veranlagungszeitraum, in dem die Änderung stattgefunden hat. Die Berichtigungsvorschrift ist zwingend (Kolacny/Caganek, UStG<sup>3</sup>, § 16 Anm. 1).

## 2.) Kundenforderungen:

Die Berufungswerberin nahm im Jahr 2005 eine Umsatzsteuerberichtigung von Kundenforderungen im Betrag von 488.645,25 € vor, da diese als uneinbringlich zu qualifizieren seien.

2.a) Nach der vorliegenden Aktenlage steht außer Streit, dass der Berufungswerberin zum 31. März 2005 keine (offenen) Kundenforderungen im ausgewiesenen Ausmaß von netto 488.645,25 € zukamen, zumal diese „in Wirklichkeit“ niemals fünf bis sechs Millionen Schilling betragen haben (siehe ua. Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung vom 9. Februar 2012). Aufgrund zahlreicher buchhalterischer Fehler in der Vergangenheit (ua. in Folge von Wechsel der Buchhalter) wurden uneinbringliche Forderungen nicht zeitgerecht ausgebucht, da Ansprüche (trotz versuchter Einbringungsmaßnahmen) zT nicht einbringlich bzw. wegen (ua. berechtigter) Reklamationen der Reiseveranstalter (auf Grund von fehlenden Investitionen in die Hoteleinrichtung) nicht durchsetzbar waren. Zahlungseingänge wurden zudem auf Grund von Sammelzahlungen nicht immer den einzelnen Ausgangsrechnungen zugeordnet sowie Forderungen in Folge eines Computercrashes samt nachfolgender Datenrekonstruktion (vor 2000) doppelt erfasst und verbucht. Die Berufungswerberin übernahm unrichtige Bilanzansätze der Vorjahre in die Bilanzen der Folgejahre, ohne diese zu hinterfragen und die erforderlichen Berichtigungen bzw. Fehlerbehebungen auszuführen (siehe auch Schreiben vom 10. März 2010 und Niederschrift vom 27. Mai 2010). Diese Angaben decken sich mit den abgabenbehördlichen Feststellungen zu ABNr.\_B, denen zufolge die Kundenforderungen im Jahr 2000 bereits einen Stand von 399.700,59 € (5,5 Millionen ATS) ausgewiesen hätten, zum großen Teil jedoch nicht abgestimmt bzw. auf Grund fehlender Vermerke nicht nachvollziehbar gewesen wären. Die Berufungswerberin wurde von der Abgabenbehörde diesbezüglich die Abstimmung der Kundenforderungen in der Bilanz des Wirtschaftsjahres 2001 aufgetragen. Diesem Auftrag kam die Steuerpflichtige jedoch nicht

---

nach, sondern führte die Forderungen in der ausgewiesenen Höhe in ihren Aufzeichnungen unverändert fort.

Die Berufungswerberin legte trotz mehrmaliger Aufforderung keine Aufstellung über die im Jahr 2005 noch unbeglichenen Kundenforderungen, insbesondere über die Art und Entstehung sowie über die versuchten Eintreibungsmaßnahmen vor, sondern konnte lediglich (im Jahr 2005 noch gegebene) Forderungen gegenüber der Firma\_B (aus dem Jahr 2004 über brutto 560,00 €) und Firma\_C (aus dem Jahr 2004 über brutto 407,00 €) belegen (die Forderungen gegenüber der Firma\_A aus dem Jahr 2000 (brutto 9.575,37 €) ist im Streitjahr 2005 bereits verjährt bzw. gegenüber der Firma\_D (brutto 2.150,68 €) entstand erst im Jahr 2006). Entgegen den Berufungsausführungen kann nach Aktenlage die unterlassene Vorlage der entsprechenden Unterlagen nicht (ausschließlich) durch die Brände im Haus\_A, (2007) und Adresse\_A, (8. Februar 2011) begründet sein, sah doch zum einen die Abgabepflichtige sich in den Schreiben vom 29. April 2009 und 10. März 2010 zur Vorlage einer „detaillierten Aufstellung der uneinbringlichen Forderungen“ in der Lage und befanden sich zum anderen sämtliche, das Hotel betreffende Unterlagen (mit Ausnahme eines Gerichtsbeschlusses) der Jahre bis Ende 2004 sowie zum Teil des Jahres 2005 beim Buchhalter (vgl. Niederschrift vom 25. Jänner 2008). Die Abgabepflichtige räumte jedoch in der mündlichen Verhandlung vom 9. Februar 2012 nunmehr selbst ein, die ausgewiesenen Kundenforderungen seien heute nicht mehr nachvollziehbar und die pauschale Ausbuchung im Jahr 2005 ohne Unterlagen erfolgt.

2.b) Nach den vorliegenden Sachverhaltsfeststellungen steht für den Referenten unzweifelhaft fest, dass die streitgegenständlichen Kundenforderungen im ausgewiesenen Ausmaß ua. Forderungen beinhalten, denen nie Rechtsbestand bzw. bis (spätestens) zum 31. Dezember 2004 keine Rechtswirksamkeit (mehr) zukamen bzw. die gegenüber den Schuldern (wegen Verjährung) rechtlich nicht mehr durchsetzbar waren. Erfassten Forderungen lagen keine realen Geschäftsfälle zugrunde bzw. waren ohne Existenz, soweit diese auf einer doppelten Verbuchung in den steuerlichen Aufzeichnungen beruhten; Forderungsbegleichungen durch die Kunden (siehe Sammelzahlungen) oder gewährte Forderungsnachlässe (nach Reiseveranstalterreklamationen) wurden von der Berufungswerberin nicht berücksichtigt bzw. diesbezügliche buchhalterische Berichtigungen unterlassen. Des Weiteren wurden nach der Aktenlage Forderungen, welche zum 31. Dezember 2004 bereits verjährt und sohin gegenüber den Schuldern als nicht mehr einbringlich zu qualifizieren waren (siehe ua. Forderung gegenüber Firma\_A), abgabenrechtlich nicht berichtet. Die Berufungswerberin widersprach demzufolge auch nicht den Ausführungen des Betriebsprüfer in Tz. 2 des Berichtes vom 23. Februar 2009, ABNr.:\_A, bei den uneinbringlichen Forderungen handle es sich laut Angaben der Abgabepflichtigen um solche, deren Entstehung schon längere Zeit zurückliege und die auf Grund des Verschuldens des früheren Buchhalters nicht rechtzeitig abgeschrieben worden wären.

2.c) Wie dargelegt sind Berichtigungen von Umsatzsteuer gemäß § 16 Abs. 1 letzter Satz UStG für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Die Verpflichtung ordnet allgemein die ex nunc-Wirkung der Berichtigung an: Die Änderungen führen nicht zu einer Berichtigung der ursprünglichen Steuerfestsetzung, sondern sind im Zeitraum der Änderung zu berücksichtigen (Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 16 Tz. 66).

Auf den vorliegenden Fall umgelegt heißt das, dass die begehrten Berichtigungen der Umsatzsteuer im streitgegenständlichen Jahr 2005 nicht mehr vorgenommen bzw. nachgeholt werden können, soweit diese Kundenforderungen betreffen, deren Entgeltsänderungen ein das umsatzsteuerberichtigendes Ereignis bis zum 31. Dezember 2004 zugrunde liegt. Die doppelte Erfassung der Ausgangsrechnungen nach Computercrash erfolgte laut obigen Feststellungen bis in den Jahren 2000 und war der Berufungswerberin bereits anlässlich der Buch- und Betriebsprüfung zur ABNr.\_B, sohin spätestens im Jahr 2004 bekannt (siehe ua. Schreiben vom 10. März 2010); Forderungsbegleichungen und –nachlässe sowie Forderungsabschreibungen wegen Uneinbringlichkeit im Zeitraum bis 31. Dezember 2004 wurden in den damaligen steuerlichen Aufzeichnungen nicht erfasst. Nachdem die entsprechenden entgeltsändernden Ereignisse vor dem Streitjahr 2005 eingetreten sind und eine (unterlassene) Umsatzsteuerberichtigung in den Folgejahren nicht nachgeholt werden darf, kann der Berufung diesbezüglich kein Erfolg beschieden sein. Im Übrigen wird ausdrücklich hierauf hingewiesen, dass eine Forderungsbegleichung durch einen Kunden (bei unterlassener buchhalterischer Erfassung bei Sammelzahlungen) niemals zu einer Umsatzsteuerberichtigung berechtigen kann.

2.d) Dem Referenten ist nach Aktenlage, insbesondere nach dem Berufungsvorbringen und den vorliegenden Unterlagen, die Ermittlung der Höhe der zum 31. März 2005 tatsächlich noch bestehenden, jedoch uneinbringlichen Kundenforderungen verwehrt, zumal diese für die Berufungswerberin selbst nicht mehr nachvollziehbar bzw. feststellbar sind (siehe Niederschrift vom 9. Februar 2012). Die Abgabepflichtige konnte lediglich einen Nachweis der im Jahr 2005 noch existenten und im Jahr 2005 uneinbringlich gewordenen Kundenforderungen gegenüber der Firma\_B und Firma\_C (im Gesamtausmaß von brutto 967,00 €) führen. Nachdem sowohl für das Finanzamt als auch für den Referenten der Bestand von (darüber hinaus bestehenden) Kundenforderungen, welche zum 31. März 2005 als uneinbringlich zu qualifizieren sind, außer Zweifel steht, deren Höhe jedoch nicht ermittelt werden kann, bedarf es deren Schätzung.

2.e) Das Finanzamt legte der Schätzung der im Jahr 2005 zu berichtigenden Forderungen (nach Nachrechnung von Vergleichsunterlagen betreffend die offenen Forderungen in den Jahren 1997, 1998 und 2000) als Bemessungsgrundlage die von der Abgabepflichtigen in den Jahren 2002 bis 2005 erklärten Umsätze aus Zimmervermietung (mit und ohne Frühstück) zu-

grunde, wovon unter Berücksichtigung eines im Hotelgewerbe allgemein anzunehmenden branchenüblichen Forderungsausfalles von fünf Prozent zuzüglich des im gegebenen Fall glaubhaft gemachten Umstandes erhöhter Kundenreklamationen wegen fehlender Investitionen in die Hoteleinrichtung im Ausmaß von 2,5 % die uneinbringlichen Forderungen zum 31. März 2005 mit ca. 7,5 % der Bemessungsgrundlage, sohin mit 52.300,00 € zum Ansatz gebracht wurden. Die Abgabepflichtige sprach sich weder gegen die Berechnung noch die Höhe der Bemessungs- bzw. Schätzungsgrundlage aus, sondern begehrte eine Schätzung der Uneinbringlichkeit im Ausmaß von zumindest 15 %, da ihr Hotel nicht mit einem „Regelbetrieb“ vergleichbar sei, sondern im gegebenen Fall die Reiseveranstalter übermäßig den schlechten Zustand des Betriebes reklamiert und die Verbindlichkeiten gekürzt hätten.

Aufgrund der gegebenen Aktenlage erhebt der Referent keine Bedenken sowohl gegen die vorliegende Schätzung als auch gegen obige Berechnung der uneinbringlichen Forderungen im Ausmaß von 7,5 %, da diese nach Auffassung des Referenten auch den Umstand eines „in die Jahre gekommenen“ Hotels im ausreichenden Maße berücksichtigen. Der Referent erachtet höhere Abschläge für nicht angebracht, zumal die Abgabepflichtige ihr diesbezügliches Begehrten weder durch zweckdienliche Unterlagen belegte noch durch weitere Angaben begründete, sondern offensichtlich viel mehr selbst einen frei gewählten Prozentsatz anführte. Berücksichtigt man des Weiteren, dass die Abgabepflichtige nach eigenen Angaben den älteren Teil des Gebäudes (das hintere zweite Teilgebäude) dauer vermietet und sohin nur die „weniger mangelhaften“ Zimmer als Gästezimmer an Reiseveranstalter angeboten hat, die Forderungskürzungen jedoch nach Aktenlage ausschließlich von Reiseveranstaltern vorgenommen wurden, erscheint dem mangelhaften Zustand des Gebäudes durch den zu einem Vergleichsbetrieb zusätzlich gewährten Abschlag von 2,5 % ausreichend genüge getan. Für den Referenten besteht daher auf Grund der gegebenen Aktenlage keine Veranlassung, von dem streitgegenständlichen Prozentsatz laut Abgabenbehörde abzuweichen.

Abschließend wird bemerkt, dass die Bemessungsgrundlage der Abgabenbehörde sämtliche Umsätze aus Vermietung, sohin auch die nicht über Reiseveranstalter erwirtschafteten Umsätze aus Kurz- und Dauer vermietung beinhalten. Nachdem nach Aktenlage offensichtlich ausschließlich Forderungen gegenüber Reiseveranstalter (siehe Berufungsausführungen, welche lediglich auf Reklamationen und Forderungskürzungen der Reiseveranstalter abstellen), nicht jedoch gegenüber sonstige (Dauer)Mieter (Privatkunden), die ihre Rechnungen bar bezahlten, uneinbringlich wurden, hätte der Referent auch keine Einwendungen gegen eine (zu Lasten der Berufungswerberin vorgenommene) abgabenbehördliche Schätzung der uneinbringlichen Forderungen auf Grundlage der um die (Bar)Erlöse aus (Dauer)Vermietung an Private gekürzten Umsätze erhoben. Für den Referenten steht außer Zweifel, dass eine derartige Schätzung der Bemessungsgrundlage auch bei einem begehrten Ansatz von 15% eine für die

---

Berufungswerberin nachteilige Ermittlung der Höhe der uneinbringlichen Forderungen ergeben hätte.

2.f) Zusammenfassend ist daher auszuführen, dass die gegebene Aktenlage keine im Jahr 2005 über das von der Betriebsprüfung festgestellte Ausmaß hinaus als uneinbringlich zu qualifizierenden Forderungen belegt bzw. glaubhaft zu machen vermag, weshalb der bekämpfte Umsatzsteuerbescheid 2005 (Berufungsvorentscheidung) diesbezüglich mit keiner Rechtswidrigkeit belastet ist. Der Vorlageantrag bzw. das Begehr der Abgabepflichtigen ist daher diesbezüglich abzuweisen.

3.) Vorsteuerberichtigungen betreffend Verbindlichkeiten in Höhe von netto 163.805,29 €:

3.a) Die Berufungswerberin unterwarf in ihrer Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2005 unter dem Titel „Auflösung Verbindlichkeiten“ einen Betrag von 163.805,29 € der Umsatzsteuer (20% USt); hierbei handelt es sich offensichtlich um eine Änderung der Bemessungsgrundlage gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG (Vorsteuerberichtigung wegen Uneinbringlichkeit des Entgeltes). Das Finanzamt übernahm in dem (bekämpftem) Umsatzsteuerbescheid 2005 (Berufungsvorentscheidung) obige Umsatzbesteuerung unverändert.

Die Abgabepflichtige begehrte in ihren Ausführungen nunmehr eine Stornierung der erklärten Vorsteuerberichtigung, da diese zu Unrecht erfolgt sei. Die Gläubigerin Bank\_A betreibe zum einen die „stehende Pachtverbindlichkeit“ in Höhe von 130.378,03 € (Vorsteuer 26.075,61 €) weiterhin über den Gerichtsweg und zum anderen seien von ihr zwischenzeitlich die „Lieferrantenverbindlichkeiten“ in Höhe von 33.427,26 € (Vorsteuer 6.685,45 €) zur Gänze bezahlt worden. Die Verbindlichkeiten seien für die Gläubiger im Jahr 2005 nicht als uneinbringlich zu qualifizieren gewesen, zumal sie immer die Begleichung sämtlicher Verbindlichkeiten ihm Rahmen ihrer finanziellen Verhältnisse beabsichtigt habe.

3.b) Die vorliegende Aktenlage kann nach Ansicht des Referenten bei einer objektiv kaufmännischen Beurteilung keine Bedenken an einer tatsächlichen Einbringlichkeit der gegenständlichen Verbindlichkeiten begründen. Wenngleich die finanzielle Lage (insbesondere die liquiden Mittel) der Berufungswerberin nach Schließung des Hotelbetriebes im Dezember 2004 und damit verbundener Betriebsaufgabe im Jahr 2005 angespannt erschien und für Gläubiger unter Umständen Zweifel an der Durchsetzbarkeit ihrer Forderungen begründen hätte können, bestand nach Auffassung des Referenten auf Grund der gegebenen Vermögenswerte und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Abgabepflichtigen im Jahr 2005 keine Veranlassung, diese als objektiv wertlos zu qualifizieren. Die Abgabepflichtige hatte zum einen im Jahr 2005 Eigentum an Liegenschaften (Alleineigentum an Liegenschaft Adresse\_A, (Eigentumswohnung) sowie Hälfteeigentum an Liegenschaft Adresse\_B, (Wohnhaus) und den

landwirtschaftlich genutzten Liegenschaften in Ort\_B (4.904 m<sup>2</sup>) und in Ort\_C (50.426 m<sup>2</sup>); welche nur zum Teil mit Pfandrechten zu betrieblichen Darlehen belastet waren, inne und erzielte zum anderen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus dem (im Jahr 2005 noch nicht abgebrannten) Wohnhaus Adresse\_B, und Wohnung Adresse\_A, deren positiver Gesamtüberschuss von der Abgabenbehörde mit 38.380,01 € ermittelt wurde (siehe unbekämpfter Einkommensteuerbescheid 2005 vom 25. Februar 2009). Den Einkünften aus Gewerbebetrieb (Hotel) laut Einkommensteuerbescheid 2005 liegen zudem ein durch die Betriebsschließung erforderlicher Anlagenabgang (ohne Erlöserzielung) zugrunde (370.102,22 €); ansonsten würden sich diese auf ein positives Betriebsergebnis 2005 belaufen.

Aus der vorliegenden Aktenlage ergeben sich für den Referenten auch keine Anhaltspunkte hierfür, dass Gläubiger die Einbringlichkeit ihrer Forderungen in Zweifel gezogen hätten, zumal bis dato auch kein Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gestellt bzw. kein solcher mangels Vermögens abgewiesen wurde. Die Abgabepflichtige legte zudem in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 9. Februar 2012 glaubwürdig dar, dass der gegenständlichen Vorsteuerberichtigung ausschließlich ein Missverständnis bei Bilanzerstellung zugrunde lag und sie nie von einer Uneinbringlichkeit bzw. Zahlungsunfähigkeit ihrerseits ausgegangen sei. Das Finanzamt tätigte des Weiteren auch keine derartigen substantiellen Feststellungen bzw. nahm keine (weiteren) Vorsteuerberichtigungen bei den verbleibenden Verbindlichkeiten der Abgabepflichtigen vor.

3.c) Zusammenfassend ist auszuführen, dass die vorliegende Aktenlage keine Uneinbringlichkeit der Verbindlichkeiten belegen vermag. Nachdem eine Vorsteuerberichtigung nach § 16 Abs. 3 Z 1 UStG lediglich bei uneinbringlich gewordenen Entgelten vorzunehmen ist, solche jedoch im gegebenen Fall nicht erblickt werden können, bestand für die Berufungswerberin keine derartige Verpflichtung. Dem Vorlageantrag ist daher diesbezüglich Folge zu geben und die vorgenommene Vorsteuerberichtigung antragsgemäß zu stornieren.

3.d) Ergänzend wird zu den „Verbindlichkeiten gegenüber Lieferanten“ (33.427,26 €) festgehalten, dass die vorgelegte Saldenliste LV 33 Lieferanten keine Verbindlichkeiten in der angeführten Höhe ausweist, sodass diese auch keine Grundlage für eine Vorsteuerkorrektur begründen könnte. Die Berufungswerberin hat zudem umfangreiche Unterlagen nachgereicht, welche mehrere seit 2005 vorgenommene Begleichungen aushaltender Lieferantenverbindlichkeiten belegen. Wenngleich die vorliegenden Unterlagen weder die Zusammensetzung und die Höhe der ausgewiesenen Lieferantenverbindlichkeiten zum 31. März 2005 noch deren zwischenzeitlich erfolgte gänzliche Bezahlung belegen können, bliebe im Jahr 2005 eine Vor-

steuerberichtigung auch auf Grundlage der unzureichenden Unterlagen laut Aktenlage verwehrt.

3.e) Hinsichtlich der streitgegenständlichen Pachtverbindlichkeiten des Jahres 2002 (brutto 156.453,64 €) wird weiter ausgeführt, dass ein Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 UStG eine den Vorschriften des § 11 UStG entsprechende Rechnung voraussetzt. Bei Leistungen auf Grund von Dauerschuldverhältnissen (ua. bei Miet- und Pachtverträgen) ist der (schriftliche) Vertrag über die vereinbarte Leistung nur in Verbindung mit einem (monatlichen) Zahlungsbeleg als Rechnung im Sinne des § 11 UStG anzusehen, wenn im Vertrag alle vom Gesetz geforderten Elemente einer Rechnung enthalten sind (VwGH 14.5.1991, 88/14/0167; Ruppe/Achaz, UStG<sup>4</sup>, § 11 Tz 49, 64; Bügler in Berger/Bügler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON 2.01, § 11 Rz 125).

Die Berufungswerberin bezahlte im Jahr 2002 keine Pachtverbindlichkeiten, sondern verbuchte den Pachtaufwand mit Vorsteuerabzug lediglich an Verbindlichkeiten-Konto „Bank-Leasing“ (siehe Schreiben vom 12. August 2010 samt Buchungsjournal). Mangels tatsächlicher Pachtbegleichung verfügte die Abgabepflichtige sohin über keine Zahlungsbelege, sodass dieser aufgrund einer fehlenden (Dauer)Rechnung iSd § 11 UStG kein Vorsteuerabzug aus Pachtverbindlichkeiten 2002 zugekommen wäre. Die Berufungswerberin machte daher bei den gegenständlichen Verbindlichkeiten im Jahr 2002 den Vorsteuerabzug zu Unrecht geltend.

Sind Vorsteuern geltend gemacht worden und stellt sich erst in einem späteren Veranlagungszeitraum heraus, dass die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug nicht gegeben waren, so ist die Vorsteuer mit berichtigtem Umsatzsteuerbescheid für das Jahr zurückzufordern, in dem der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde (Ruppe/Achaz, UStG<sup>4</sup>, § 12 Tz 68). Es geht in einem solchen Fall nicht an, die Vorsteuer erst mit dem Umsatzsteuerbescheid für ein späteres Jahr zurückzufordern (VwGH 10.5.1988, 87/14/0104). Die fehlerhafte Beurteilung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug berechtigt nicht zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzuges gemäß § 12 Abs. 10 oder 11 UStG in einem Folgejahr (Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG<sup>3</sup>, § 12 Anm. 575).

Für den vorliegenden Fall heißt dies, dass die im Jahr 2002 von der Abgabepflichtigen zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuer nicht im streitgegenständlichen Jahr 2005 zurückgefördert werden kann. Die Berichtigung des gegenständlichen Vorsteuerabzuges kann im Jahr 2005 weder gemäß § 12 UStG noch gemäß § 16 UStG (keine Änderung der Bemessungsgrundlage) nachgeholt werden.

4.) Die Berechnung der Umsatzsteuer für das Jahr 2005 ergibt sich aus dem beiliegenden Berechnungsblatt, das insofern Bestandteil dieser Entscheidung wird.

---

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 16. Februar 2012