

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Wolfgang Pavlik und die weiteren Senatsmitglieder MMag. Elisabeth Brunner, Mag. Belinda Maria Eder und Erwin Agneter über die Beschwerde der XY GmbH, Wien, vertreten durch Dr. Josef Weller, 1150 Wien, Mariahilfer Straße 140, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 27.10.2014 betreffend Umsatzsteuer 2013, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 28.03.2019 (Datum der Verkündung des Erkenntnisses), zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Betriebsgegenstand der beschwerdeführenden GmbH (Bf) ist Werbe-, Messewesen und sonstige Wirtschaftsdienste. Die Bf erbrachte an die Firma ABC GmbH (idF ABC GmbH) auf Grund des Vermarktungsvertrages vom 01.07.2008 Leistungen im Zeitraum 12/2008 bis 12/2009.

Am 11.01.2010 wurde seitens der Bf als Gläubiger gegenüber der ABC GmbH eine unbefristete Rangrücktrittserklärung abgegeben; darin erklärt die Bf, dass sie die Befriedigung der Forderung an die ABC GmbH iHv (damals) EUR 254.637,32 erst nach Beseitigung eines negativen Eigenkapitals (§ 225 Abs 1 UGB) oder im Fall der Liquidation nach Befriedigung aller Gläubiger begehren werde, und dass auf Grund dieser Forderung kein Insolvenzverfahren eröffnet werden muss.

Offen blieben davon nach diversen Teilzahlungen 2009 und 2010 noch Forderungen iHv EUR 194.697,77 zuzüglich 20% USt iHv EUR 38.939,55, insgesamt EUR 233.637,32

Anlässlich einer Uso-Sonderprüfung für 1/2011 – 2/2011 stellte das Finanzamt (FA) fest:

„Tz 1 Umsatzberichtigung

Die in der UVA 02/2011 begehrte Umsatzberichtigung (ausgewiesen in KZ 060) iHv EUR 254.637,32 betrifft die Forderung gegen die ABC GmbH, wobei ein Ausgleich des

Betrages von EUR 21.000,-- im Jahr 2010 erfolgt ist, demnach also die Forderung EUR 233.637,32 beträgt.

Die Zweifelhaftigkeit einer Forderung berechtigt nicht zu einer Entgeltsberichtigung gemäß § 16 Abs. 1 UStG. Da seitens der Außenprüfung (AP) die Uneinbringlichkeit der Forderung nicht festgestellt werden konnte, war die Änderung der Bemessungsgrundlage nicht zu gewähren. ...

davon verbleibende Forderung 233.637,32 USt 38.939,55

Vorgelegt wurden dem Prüfer

- mehrfache Zahlungserinnerungen per Email im Zeitraum Dezember 2009 bis Februar 2011

- Aktenvermerke über Besprechungen zwischen den Geschäftsführern der ABC und der XY im Zeitraum Februar bis April 2011 sowie eine Zusammenfassung der Situation.

Diese Nachweise waren für das FA nicht ausreichend, um die Uneinbringlichkeit glaubhaft zu machen.“

Im Zuge der Umsatzsteuerjahreserklärung 2011 war die Berichtigung nicht vorhanden.

In der Umsatzsteuererklärung 2013 wurde unter „Sonstige Berichtigungen“ (Kz. 090) ein Betrag von 35.985,47 angesetzt.

Im Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 27.10.2014 wurde eine Umsatzsteuergutschrift iHv 1.815,48 festgesetzt, was eine Abgabennachforderung iHv 2.909,33 ergab.

In der Begründung wurde ausgeführt: „*Da der Vorhalt vom 12.8.2014 nicht beantwortet und die nötigen Unterlagen nicht vorgelegt wurden, konnte die beantragte Umsatzsteuerberichtigung nicht anerkannt werden.*“

In der Beschwerde vom 24.11.2014 brachte die Bf i.w. vor, der Ergänzungsvorhalt des FA betreffend die Umsatzsteuererklärung 2012 vom 03.07.2014 sei innerhalb offener Frost beantwortet worden, ebenso wie der Ergänzungsvorhalt vom 12.08.2014. Es werde daher beantragt, die Umsatzsteuer erklärungsgemäß zu veranlagen.

Die beiden Vorhaltsbeantwortungen wurden vorgelegt.

In der ersten Vorhaltsbeantwortung verwies die Bf auf die UStR des BMF, Rz. 2389, wonach im vorliegenden Falle der Uneinbringlichkeit der gesamten Kundenforderung von netto 194.897,33 ein Belegtausch in der ggstdl Bestimmung nicht vorgesehen sei. Der Unternehmer, dessen Forderung uneinbringlich geworden ist, kann daher in Höhe des Forderungsausfalles eine Entgeltsminderung vornehmen, ohne den Schuldner hiervon verständigen zu müssen. Die gleiche Rechtsansicht sei auch dem Umsatzsteuerkommentar von Melhardt/Tumpel, UStG, 1. Aufl. 2011, § 16, Rz. 145, zu entnehmen. Es werde somit der Antrag der Umsatzsteuerberichtigung nach § 16 UStG im Gesamtbetrag von 38.979,47 (hinsichtlich der Bemessungsgrundlage von 194.897,33) unverändert aufrecht erhalten.

In der zweiten Vorhaltsbeantwortung verwies der Bf auf die Beilage 1, woraus die Aufgliederung des Betrages der Kz 090 der Umsatzsteuererklärung 2013 iHv 35.985,47 ersichtlich sei.

Die Umsatzsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG auf Grund von Forderungsausfällen betrage in Summe 39.207,35.

Die Situation des Forderungsausfalles betreffend den Kunden ABC GmbH im Gesamtbetrag von netto 194.897,33 stelle sich wie folgt dar:

Der Kunde sei jedenfalls bereits seit zumindest Ende 2010 mit einem Betrag von 317.448,69 (=Betrag des negativen Eigenkapitals lt. Auszug aus der Bilanz 2010 aus dem Firmenbuch) überschuldet.

Laut finanzamtlicher Niederschrift vom 06.06.2011 seien dem AP bereits mehrfache Zahlungserinnerungen des Kunden im Zeitraum 12/2009 bis 02/2011 vorgelegt worden. Im beiliegenden Aktenvermerk erkläre der Geschäftsführer des überschuldeten Kunden nach diversen Besprechungen und Nachfragen per Email in einem Telefonat vom 28.04.2011, dass er keine Möglichkeit einer Rückzahlung der offenen Forderungen sehe. Im Jahresabschluss 2011 weise der Kunde abermals eine Überschuldung von 311.176,46 (=Betrag des negativen Eigenkapitals) aus, welche sich im Jahr 2012 auf 333.044,80 (=Betrag des negativen Eigenkapitals) und im Jahr 2013 auf 398.790,17 (= Betrag des negativen Eigenkapitals) steigere.

Die Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners sei nach den Gegebenheiten des Einzelfalles zu prüfen.

Es liege bereits zumindest seit 2010 eine insolvenzrechtlich bedeutsame Überschuldung vor, insbesondere auch deswegen, da sich diese Überschuldung in den Jahren 2011 bis 2013 noch weiter aufgebaut habe. Überdies habe der Geschäftsführer des Kunden bereits im Jahr 2011 dezidiert auch dessen Zahlungsunfähigkeit erklärt.

Auf Grund der Zahlungsunfähigkeit und der Überschuldung des Kunden resultiere somit per Ende 2013 die Uneinbringlichkeit der gesamten Kundenforderung von netto 194.897,33 und rechtfertige diese somit eine diesbezügliche Umsatzsteuerberichtigung nach § 16 UStG im Gesamtbetrag von 38.979,47.

Die angeführten Beilagen wurden mitübermittelt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.07.2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde i.w. ausgeführt, auf Grund der in der Vergangenheit teilweise vorgelegenen Übereinstimmungen hinsichtlich Geschäftsanschrift, Geschäftsführer und Gesellschafter sei davon auszugehen, dass es sich bei der Bf und der ABC GmbH um nahe Angehörige iSd BAO handle.

Auf Grund der bis Anfang des Jahres 2010 existenten beherrschenden Gesellschafterstellung in beiden involvierten Gesellschaften und des im Anhang zu den Jahresabschlüssen dargestellten Forderungsverzichts handle es sich bei der DEF AG ebenfalls um eine nahe Angehörige iSd BAO. Die DEF AG sei im Handelsregister des Kantons Zürich eingetragen, daher seien keine Gesellschaftsdetails bekannt.

In den Erläuterungen zum am 11.12.2009 beim FA eingereichten Jahresabschluss per 31.12.2008 sei unter Pkt. 2.1. vermerkt:

„ Negatives Eigenkapital

Die Gesellschaft weist unter Passiva, A, den Posten „negatives Eigenkapital“ iHv 103.872,28 aus. Unter Berücksichtigung der vorliegenden Rückstehungserklärungen der Gesellschaft XY GmbH betreffend ihrer Forderung iHv 83.575,89 und der Gesellschaft DEF AG betreffend ihrer Forderung iHv 12.707,96 und unter Berücksichtigung der Aussage der Geschäftsführung, dass auf Grund einer Prognoserechnung eine Verbesserung der Ertragslage und damit eine Abdeckung des negativen Eigenkapitals zu erwarten ist, liegt keine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vor.“

Ähnliche Erläuterungen seien auch im Anhang zum Jahresabschluss per 31.12.2009, 31.12.2010, 31.12.2011, 31.12.2012 und 31.12.2013 vermerkt, zB:

„Die ABC GmbH weist zum Bilanzstichtag (31.12.2011) gegenüber der XY GmbH einerseits eine sonstige Verbindlichkeit idHv 233.626,50 aus. Betreffend dieser sonstigen Verbindlichkeit idHv 233.626,50 erklärt die Geschäftsführung der XY GmbH, dass sie die Befriedigung erst nach Beseitigung eines negativen Eigenkapitals (§ 225 Abs. 1 UGB) oder im Fall der Liquidation nach Befriedigung aller Gläubiger begehrten werde, und dass auf Grund dieser Forderung kein Insolvenzverfahren eröffnet werden muss.“

Dieser de facto Forderungsverzicht der Bf gegenüber der ABC GmbH sei nur durch das Naheverhältnis zwischen diesen beiden Gesellschaften erklärbar, es sei vielmehr davon auszugehen, dass durch die Rückstehungserklärung die verfahrensgegenständliche Forderung bereits im Jahre 2010 oder davor – jedenfalls vor Ausscheiden der DEF AG als Gesellschafter – eine eigenkapitalersetzende Funktion erlangte. Der Forderungsverzicht sei daher durch die Gesellschaftersphäre verursacht und es sei daher keine Umsatzsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG durchzuführen.

Die Bf beantragte mit Schriftsatz vom 11.08.2015, die Beschwerde dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vorzulegen und führte ergänzend aus:

Gemäß beiliegender Aufstellung habe die Bf an die ABC GmbH fremdübliche Leistungen im Zeitraum 12/2008 bis 12/2009 erbracht, welche in einzelnen Rechnungen mit einer Gesamtsumme von 275.281,10 zzgl. 20% Umsatzsteuer von der Bf an die ABC GmbH abgerechnet worden seien.

Offen seien nach diversen Teilzahlungen 2009 und 2010 noch 194.697,77 zzgl. 20% USt. Die Bf und die ABC GmbH seien laut den vorliegenden Firmenbuchauszügen gesellschaftsrechtlich nicht miteinander verbunden gewesen.

Es habe weder ein direktes oder auch indirektes Gesellschaftsverhältnis zwischen diesen beiden Firmen bestanden.

Somit sei eine Nahebeziehung zwischen diesen beiden Firmen im Sinne der Rechtsprechung nicht erkennbar.

Auf Grund eines Vermarktungsvertrages vom 01.07.2008 in B./2 habe zwischen diesen beiden Firmen jedoch eine wirtschaftlich relevante Geschäftsbeziehung bestanden und sei es aus diesen Gründen der Bf als Gläubiger in höchstem Maße daran gelegen gewesen, dass die ABC GmbH als Schuldner in wirtschaftlich geordneten Bahnen verblieben sei und nach Möglichkeit in keine Insolvenssituuation verfallen sollte.

Aus diesem Grund sei mit 11.01.2010 seitens der Bf als Gläubiger gegenüber der ABC GmbH als Schuldner die beiliegende Rücktrittserklärung abgegeben worden. (B./3). Diese hätte helfen sollen, eine Insolvenssituation beim Schuldner abzuwenden bzw., diesen in weiterer Folge bei seinen beabsichtigten Sanierungsbemühungen nach Kräften zu unterstützen.

Weder liege beim Gläubiger eine gesellschaftsrechtlich relevante Stellung gemäß den Bestimmungen des Eigenkapitalersatzgesetzes vor, noch seien dem Schuldner „eigenkapitalersetzende“ Mittel seitens des Gläubigers tatsächlich bzw. freiwillig gewährt worden.

Auch würden die im Aktenvermerk B./4 erfolgten unmissverständlichen Aufforderungen zur nunmehrigen umgehenden Begleichung der ausstehenden Forderungen bzw. dem darauf erfolgten Eingeständnis des Schuldners, dass dieser die offenen Forderungsbeträge nicht mehr bezahlen könne, eindeutig auf ein fremdübliches Vorgehen bzw. Einvernehmen zwischen Gläubiger und Schuldner hinweisen bzw würden diese Aussagen auch keinerlei Anhaltspunkt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise für einen „Forderungsverzicht aus gesellschaftsrechtlichen Motiven“ liefern.

Gemäß herrschender Kommentarmeinung stelle der Forderungsverzicht – aus welchen Gründen auch immer – jedenfalls einen Anwendungsfall einer Änderung der Bemessungsgrundlage iSd § 16 UStG dar.

Weiters liege ein Eigenverbrauchstatbestand iSd § 3 Abs 2 bzw. des § 3a Abs 1a UStG diesfalls deswegen nicht vor, da zum einen der Rangrücktritt seitens der Bf nicht aus „privaten“ Gründen in Zuwendungsabsicht (Bereicherung des Schuldners), sondern aus rein betriebswirtschaftlichen Gründen (=Aufrechterhaltung einer wirtschaftlich geordneten Situation beim Schuldner bzw. Unterstützung dessen Sanierungsbemühungen) erfolgt sei. Gleiches hinsichtlich des Eigenverbrauchs gelte auch für den darauffolgenden Forderungsverzicht der Bf als Gläubiger.

Der Gläubiger habe den Schuldner mehrmalig eindringlich und in fremdüblicher Weise zur Zahlung der ausstehenden Restforderung aufgefordert.

Daraufhin habe der Schuldner durch dessen unmissverständliches Eingeständnis, dass ihm die Bezahlung der offenen Forderungsbeträge nicht mehr möglich sei, den Forderungsverzicht beim Gläubiger ausgelöst bzw. de facto bei diesem erzwungen (siehe diverse Telefonate B./4).

Ergänzend werde auch auf die dem FA bereits übermittelten Vorhaltsbeantwortungen vom 11.08.2014 und 26.08.2014 verwiesen.

Das zentrale Beschwerdebegehren, nämlich die Umsatzsteuer 2013 erklä rungsgemäß zu veranlagen, werde inhaltlich nach wie vor voll aufrecht erhalten.

Das FA legte die Beschwerde am 02.10.2015 dem BFG zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde, da davon auszugehen sei, dass die Bf auf Grund der dargestellten Nahebeziehung in Bezug auf Geschäftsadresse, Geschäftsführer und DEF AG keine ernsthaften Versuche unternommen habe, die Forderung an die ABC GmbH zu betreiben.

Für die Nahebeziehung würden weiters die Rangrücktrittserklärung, der Anhang zum Jahresabschluss 2013 und die Nichtanmeldung im Konkursverfahren sprechen. Auf Grund der Gesellschafterstellung der DEF AG sowohl beim Gläubiger als auch beim Schuldner der Forderung sei der Verzicht aus privaten Gründen gegeben. Es wäre bei einander fremd gegenüberstehenden Personen nicht in der gleichen Weise gehandelt worden und der Forderungsverzicht sei daher durch die Gesellschafterphäre verursacht.

Die Voraussetzungen für die Entgeltsberichtigung auf Grund der Uneinbringlichkeit der Kundenforderung gegen die ABC GmbH würden nicht vorliegen, weil der Forderungsverzicht im Naheverhältnis der Gesellschaften bzw der handelnden Personen begründet sei. Es sei vielmehr von einem Eigenkapitalersatz auszugehen.

In der mündlichen Verhandlung vor dem BFG am 28.03.2019 brachte der Vertreter des FA ergänzend i.w. vor, nach Ansicht des FA handle es sich um einen de facto Forderungsverzicht, der nur durch das Naheverhältnis zwischen den beiden Firmen erklärbar sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Folgender Sachverhalt steht fest :

Betriebsgegenstand der beschwerdeführenden GmbH (Bf) ist Werbe-, Messewesen und sonstige Wirtschaftsdienste. Die Bf erbrachte an die Firma ABC GmbH (idF ABC GmbH) auf Grund des Vermarktungsvertrages vom 01.07.2008 Leistungen im Zeitraum 12/2008 bis 12/2009.

Am 11.01.2010 wurde seitens der Bf als Gläubiger gegenüber der ABC GmbH eine unbefristete Rangrücktrittserklärung abgegeben; darin erklärt die Bf, dass sie die Befriedigung der Forderung an die ABC GmbH iHv (damals) EUR 254.637,32 erst nach Beseitigung eines negativen Eigenkapitals (§ 225 Abs 1 UGB) oder im Fall der Liquidation nach Befriedigung aller Gläubiger begehren werde, und dass auf Grund dieser Forderung kein Insolvenzverfahren eröffnet werden muss.

Offen blieben davon nach diversen Teilzahlungen 2009 und 2010 noch Forderungen iHv EUR 194.697,77 zuzüglich 20% USt iHv EUR 38.939,55, insgesamt EUR 233.637,32.

Die ABC GmbH war Ende 2010 mit einem Betrag von EUR 317.448,69 (=Betrag des negativen Eigenkapitals lt. Auszug aus der Bilanz 2010 aus dem Firmenbuch) überschuldet.

Im Jahresabschluss 2011 wies die ABC eine Überschuldung von EUR 311.176,46 (=Betrag des negativen Eigenkapitals) aus, welche im Jahr 2012 EUR 333.044,80 (=Betrag des negativen Eigenkapitals) und im Jahr 2013 EUR 398.790,17 (=Betrag des negativen Eigenkapitals) betrug.

Im Zeitraum Dezember 2009 bis Februar 2011 übermittelte die Bf an die ABC GmbH mehrfache Zahlungserinnerungen per email betreffend die offenen Forderungen.

Im Zeitraum Februar bis April 2011 gab es diesbezüglich mehrere Besprechungen zwischen den Geschäftsführern der Bf und der ABC GmbH.

Seitens der ABC GmbH wurde der Standpunkt vertreten, dass es keine Möglichkeit der Rückzahlung der Forderungen gäbe.

Seitens der Bf war man der Auffassung, dass die Forderungen uneinbringlich seien und abgeschrieben werden müssten, was beim Gläubiger zum de facto erzwungenen Forderungsverzicht geführt habe.

Der Forderungsverzicht wurde dem Geschäftsführer der ABC GmbH im April 2011 als Ergebnis der Besprechungen zwischen Gläubiger und Schuldner vom Geschäftsführer der Bf mitgeteilt und von diesem zur Kenntnis genommen. Nachher gab es keine Versuche mehr, die Forderungen einzutreiben.

Der Forderungsverzicht datiert daher aus dem ersten Halbjahr 2011.

Durch den Beschluss des LG X vom Datum1 wurde über das Vermögen der ABC GmbH der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss des Gerichts vom Datum2 wurde der Konkurs nach Schlussverteilung aufgehoben und die Firma von Amts wegen gemäß § 40 FBG infolge Vermögenslosigkeit gelöscht.

Durch den Generalversammlungsbeschluss vom 20.05.2014 wurde die Bf aufgelöst und idF liquidiert. Am 26.03.2016 wurde die Firma im Firmenbuch infolge beendeter Liquidation gelöscht.

Beweiswürdigung:

Der Betriebsgegenstand, die Geschäftsbeziehung, der Vermarktungsvertrag, die Leistungserbringung, die Höhe der Forderungen und die Rangrücktrittserklärung sind aktenkundig und unstrittig.

Die Höhe des negativen Eigenkapitals der ABC GmbH ist unstrittig.

Die Feststellungen über den Konkurs etc der ABC GmbH und den Auflösungsbeschluss etc der Bf sind durch Firmenbuchauszüge erwiesen.

Der Mailverkehr betreffend Zahlungserinnerungen zwischen der Bf und der ABC GmbH wurde vorgelegt, ebenso wie Aktenvermerke über Besprechungen und Telefonate.

Daraus geht hervor, dass der Geschäftsführer des Kunden bereits bei den Besprechungen bis April 2011 dezidiert auch dessen Zahlungsunfähigkeit erklärte. Dies wurde auch von der Bf so vorgebracht und ist im AV über ein Telefonat vom 28.04.2011 (chronologisch spätestes Datum der Gespräche zwischen der Bf und dem Schuldner) dokumentiert:

„Telefonat mit ... (Anm: Geschäftsführer der ABCGmbH) bezüglich offene Forderungen: Da es trotz mehrmaligen Versuches nicht gelungen ist, eine Einigung bzw. einen Zahlungsplan festzulegen, habe ich ihm mitgeteilt, dass wir diese Forderungen jetzt abschreiben werden. Damit ist diese Forderung für uns uneinbringlich. Er ... hat unserer Vorgangsweise zugestimmt, da er auch keine andere Möglichkeit einer Rückzahlung gesehen hat.“

Auch in der in einem AV dokumentierten Zusammenfassung der Situation über die bis April 2011 geführten Gespräche wird dies noch einmal bekräftigt:

„... hat die ABC GmbH nicht das Potential am Markt, (...) oder die Rücklagen, die Forderungen zu begleichen, weshalb wir die Forderung ausbuchen müssen.

Es wurde keine Ausgleichsquote bzw. –zahlung angeboten bzw. die Gespräche vorsätzlich verweigert (Information Gesellschafter T.) und verzögert, um sich dem Umstand zu entziehen.“

Zusätzlich wird von der Bf in einer Vorhaltsbeantwortung vorgebracht, dass zumindest seit 2010 eine insolvenzrechtliche bedeutsame Überschuldung vorliege.

Im Vorlageantrag wird ausgeführt, der Gläubiger habe den Schuldner mehrmalig eindringlich und in fremdüblicher Weise zur Zahlung der ausstehenden Restforderung aufgefordert. Daraufhin habe der Schuldner durch dessen unmissverständliches Eingeständnis, dass ihm die Bezahlung der offenen Forderungsbeträge nicht mehr möglich sei, den Forderungsverzicht beim Gläubiger ausgelöst bzw. de facto bei diesem erzwungen.

Da die beschriebenen Vorgänge (Erklärung der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners, Überschuldung, Erklärung der Bf, dass die Forderung abgeschrieben werde) bis April 2011 stattfanden, ist der Forderungsverzicht bereits im ersten Halbjahr 2011 eingetreten.

Nach dem ersten Halbjahr 2011 ist keine Änderung der Verhältnisse eingetreten. Die Überschuldung der ABC GmbH ist schon seit 2010 gegeben, die Rangrücktrittserklärung datiert ebenfalls aus 2010 und die Zahlungsunfähigkeit wurde im Zuge der Gespräche, welche am 28. April 2011 endeten, erklärt.

Es wird darauf hingewiesen, dass dementsprechend die Bf bereits in der UVA 02/2011 eine Entgeltsberichtigung beantragte. In der Schlussbesprechung der Uso-Sonderprüfung vom 06.06.2011 lagen bereits alle relevanten, hier dargestellten Fakten vor.

Das BFG teilt nicht die (frühere) Ansicht der Bp des FA aus dem Jahr 2011, wonach die Forderung lediglich zweifelhaft sei, weil die Uneinbringlichkeit der Forderung nicht nachgewiesen worden sei.

Das Gericht teilt aber auch nicht die (nunmehrige) Auffassung der Bf, wonach (erst) per Ende 2013 die Uneinbringlichkeit der gesamten Kundenforderung resultiere. Dafür gibt es nach dem dargestellten Sachverhalt keinerlei Anhaltspunkte.

Ob der Verzicht auf die gesamte Kundenforderung im ersten Halbjahr 2011 nur durch das Naheverhältnis zwischen den beiden Firmen erklärbar ist (wie das FA in der BVE vermeint) oder auf ein fremdübliches Vorgehen zurückzuführen ist (wie die Bf vermeint), kann im Hinblick auf die Beurteilung des Streitjahres 2013 dahingestellt bleiben.

Rechtliche Beurteilung:

§ 16 UStG 1994 lautet:

"Änderung der Bemessungsgrundlage

(1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben

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.

(2) Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges kann unterbleiben, wenn ein dritter Unternehmer den auf die Minderung des Entgeltes entfallenden Steuerbetrag an das Finanzamt entrichtet; in diesem Fall ist der dritte Unternehmer Schuldner der Steuer. Die Steuer ist für den Veranlagungszeitraum zu entrichten, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

(3) Abs. 1 gilt sinngemäß, wenn

1. das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, so sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen;
2. für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist;
3. eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung rückgängig gemacht worden ist.

..."

Gaedke/Huber-Wurzinger in Melhardt/Tumpel, UStG, 2. Aufl. 2015, § 16, IV. Änderung der Bemessungsgrundlage [Rz 51] führen zum Forderungsverzicht aus:

„Verzichtet ein Unternehmer ganz oder teilweise auf die Bezahlung eines vereinbarten Entgelts für eine ausgeführte Lieferung oder Leistung, führt dies unabhängig davon, ob der Verzicht aus unternehmerischen oder privaten Gründen erfolgt, zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage (vgl VwGH 23.9.2005, 2003/15/0078 ; VwGH 26.2.2014, 2009/13/0254). In weiterer Folge ist dann zu prüfen, ob der Verzicht einen einer Lieferung oder Leistung gleichgestellten Eigenverbrauch nach § 3 Abs 2 bzw § 3a Abs 1a darstellt (dies wird nach Mayr/Ungericht ⁴, § 16 Rz 4, idR der Fall sein). Zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung kommt es vor allem dann, wenn der Verzicht auf Grund privater Gründe erfolgt. Bei einem Verzicht, der nicht in Zuwendungsabsicht (Bereicherung des Schuldners), sondern aus rein betriebswirtschaftlichen Gründen (zB zum Zweck der Sanierung des Schuldners) erfolgt, liegt idR kein Eigenverbrauchstatbestand vor (vgl Ruppe/Achazt ⁴, § 16 Rz 31).

Insoweit ist den Ausführungen der Bf zu folgen.

Allerdings hat nach einhelliger Lehre und Judikatur die Berichtigung (sei es wegen Forderungsverzicht oder wegen Uneinbringlichkeit) für jenen Zeitraum zu erfolgen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist.

Zum Zeitpunkt der Berichtigung wird ausgeführt (vgl. Melhardt/Tumpel aaO, Rz 105 mwN):

"Die Berichtigung hat jeweils für den Veranlagungszeitraum (Voranmeldungszeitraum) zu erfolgen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist (vgl Rz 2386 UStR sowie VwGH-Rspr, wie etwa VwGH 23.4.2008, 2005/13/0115 ; VwGH 20.2.2008, 2005/15/0153 ; VwGH 21.9.2006, 2006/15/0072 und VwGH 24.3.2004, 99/14/0237). Dies bedeutet, dass nicht die ursprüngliche Steuerfestsetzung geändert, sondern die Berichtigung erst im Zeitraum der Änderung vorgenommen wird (Wirkung ex nunc). Dadurch können Berichtigungen iSd § 16 bereits in den laufenden UVAs durchgeführt werden. Es muss weder auf die Erstellung der Jahreserklärung gewartet noch eine Berufung eingebracht oder ein Antrag gem § 295a BAO gestellt werden. Wird eine Berichtigung im Veranlagungszeitraum des Eintritts der Änderung unterlassen, kann diese nicht in einem späteren Zeitraum nachgeholt werden (vgl UFS 16.2.2012, RV/0217-I/10)."

Gemäß Erkenntnis des BFG vom 06.10.2015, RV/5100527/2013, 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, UStG4, § 16 Tz. 66). ...“

Auf den vorliegenden Fall umgelegt heißt das, dass die begehrte Berichtigung der Umsatzsteuer im streitgegenständlichen Voranmeldungszeitraum April 2012 nicht mehr vorgenommen bzw. nachgeholt werden kann, da die Uneinbringlichkeit der relevanten Kundenforderungen deutlich vor diesem Zeitraum liegt. ... Aufgrund dieser Fakten steht fest, dass die rechtlichen Voraussetzungen für eine Umsatzsteuerberichtigung wegen Uneinbringlichkeit des Entgelts im Voranmeldungszeitraum April 2012 nicht gegeben waren, da die Uneinbringlichkeit des Entgeltes bereits im Jahr 2010 eingetreten ist. ...“

Im ggstdl Fall kann daher die Berichtigung der Umsatzsteuer im Streitjahr 2013 nicht mehr vorgenommen bzw. nachgeholt werden, da der Forderungsverzicht (sei er fremdüblich oder durch ein Naheverhältnis veranlasst) und damit eine allfällige Änderung der Bemessungsgrundlage bereits im ersten Halbjahr 2011 eingetreten ist und daher in diesem Veranlagungszeitraum durchzuführen gewesen wäre.

Festgehalten wird, dass die Richtigkeit der damaligen, aG der Uso-Sonderprüfung getroffenen Entscheidung des FA, die Entgeltsberichtigung nicht anzuerkennen, (nur) in einem (seinerzeitigen) Rechtsmittelverfahren überprüft hätte werden können.

Eine Entgeltsberichtigung für das Jahr 2013 kann mangels Voraussetzungen nicht erfolgen.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Lösung ggstdl Rechtsfragen folgt der Judikatur des VwGH, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. April 2019