



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vertreten durch die Steuerberaterin, vom 9. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzanwaltschaft, vom 23. Oktober 2006 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber betrieb mit Gesellschafter als atypischen stillen Gesellschafter bis zur Betriebsaufgabe zum 30. Juni 2003 den Beherbergungsbetrieb in Ortschaft (Gesellschaftsvertrag vom 27. Dezember 1991). Die Liegenschaft samt Hotelgebäude wurde über Betreiben des Gläubiger_A am 24. Juni 2003 (zwangs)versteigert (Verfahren des Bezirksgerichtes_A, AZ_A). Ein Schuldenregulierungsverfahren wurde vom Bezirksgericht_B über den Berufungswerber mit Beschluss vom 17. Jänner 2005, AZ_B, mangels Kostendeckung nicht eröffnet. Das Finanzamt veranlagte die Umsatzsteuer des Jahres 2003 mit (vorläufigem) Umsatzsteuerbescheid vom 5. April 2006 antrags- und erklärungsgemäß. Der Abgabepflichtige ist nach Beendigung seiner unternehmerischen Tätigkeit im Jahr 2003 für 2 1/2 Monate sowie ab 26. Juli 2004 nicht selbständig beschäftigt. In der Zwischenzeit bezog er Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe.

Anlässlich einer zur ABp.Nr. durchgeführten abgabenbehördlichen Außenprüfung tätigte die Betriebsprüferin nachfolgende Feststellung (siehe Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung in Verbindung mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 22. August 2006, beide zur ABp.Nr.):

„Tz. 1: Vorsteuerberichtigung gem. 16 UStG:

Da die offenen Lieferantenrechnungen vom 30.6.2003" vom Berufungswerber „nicht mehr bezahlt wurden, ist eine Berichtigung gem. § 16 UStG 1994 wie folgt durchzuführen:

<i>Summe Bruttoverbindlichkeiten 20%</i>	<i>14.113,34</i>
<i>Summe Bruttoverbindlichkeiten 10%</i>	<i>204,59</i>
<i>Vorsteuerberichtigung</i>	<i>2.370,82"</i>

(alle Beträge in €)

Das Finanzamt folgte der Feststellung der Betriebsprüferin und erließ – nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO – einen neuen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 (mit Ausfertigungsdatum 23. Oktober 2006). Die hiergegen fristgerecht erhobene Berufung vom 9. November 2006 begründete der Berufungswerber ua. damit, das Unternehmen sei ohne Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zwangsversteigert worden, so dass er nicht in die Wohltat einer teilweisen Schuldbefreiung im Rahmen eines Ausgleichsverfahrens gekommen sei. Sein Rechtsvertreter habe die betreibenden Gläubiger rund um die Zwangsversteigerung schriftlich davon verständigt, dass er zwar derzeit nicht zur Begleichung der Schulden in der Lage sei, er aber nach Klärung der Situation auf die Ansprüche reagieren werde. Von einem einwandfreien Feststehen einer erloschenen Schuld, wie von der Lehre und Rechtsprechung für eine Vornahme der Vorsteuerkorrektur gefordert, kann daher nicht ausgegangen werden, da kein Gläubiger eine Schuld tatsächlich nachgelassen habe.

Über Ersuchen des Finanzamtes vom 17. Jänner 2007 legte der Berufungswerber mit Vorhaltsbeantwortung vom 24. Februar 2007 seine an die Gläubiger gerichteten Schreiben und drei Kostenbeschlüsse des Bezirksgerichtes_B betreffend Drittschuldnererklärungen vor und führte ergänzend aus, bisher seien von den Verbindlichkeiten keine Beträge getilgt worden, da ihm mit der Zwangsversteigerung des Gewerbebetriebs seine ehemalige Existenzgrundlage entzogen worden wäre und er derzeit bemüht sei, sich durch seine nunmehr un-selbständige Tätigkeit eine neue Lebensgrundlage zu schaffen. Sobald es die finanzielle Lage zulasse, versuche er mit den Gläubigern ein Einvernehmen herzustellen.

Über Vorhalt des Referenten vom 6. November 2009 teilte der Berufungswerber mit Schreiben vom 27. November 2009 mit, im vorliegenden Fall stelle sich lediglich die Frage, ob im Sinne der Judikatur des VwGH im Jahr 2003 einwandfrei festgestanden sei, ob die fraglichen Schul-

den tatsächlich ganz oder teilweise erloschen seien. Ob der Berufungswerber im Jahr 2003 oder später hierzu in der Lage gewesen wäre, sei vollkommen unerheblich. Die strittigen Schulden seien jedenfalls nicht erloschen; es liege kein Schriftverkehr vor, aus welchem ein Verzicht der Gläubiger erkennbar wäre. Der Berufungswerber sei sowohl im Jahr 2003 als auch heute noch willig, seine Schulden zu begleichen. Da keine weiteren Unterlagen mehr vorliegen würden bzw. diese im zwangsversteigerten Betrieb zurückgelassen worden wären, werde als Beweis die Einvernahme des damals mit der Abwicklung der Zwangsversteigerung betrauten Rechtsvertreters angeboten. Der Abgabepflichtige sei nunmehr beim Arbeitgeber beschäftigt; sein Lohn werde bis heute gepfändet (eine Liste sämtlicher Gehaltsexekutionen liege ihm jedoch nicht vor). Es sei bis heute kein Insolvenzverfahren bzw. Schuldenregulierungsverfahren durchgeführt worden. Verjährte Schulden würden zudem als Naturalobligationen bestehen bleiben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG geändert, so hat gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 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 nach § 16 Abs. 3 Z 1 UStG sinngemäß, wenn 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.

Die Tatsache, dass die Einbringlichkeit des Entgeltes 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 Zahlungsunfähigkeit fraglich wird. Andererseits soll auch bei Besteuerung nach Soll-Prinzip nur das versteuert werden, was der Abnehmer tatsächlich aufgewendet, der Unternehmer tatsächlich erhalten hat. Kann der leistende Unternehmer das Entgelt als uneinbringlich betrachten, so steht dies einer Änderung der Bemessungsgrundlage gleich; es ist so vorzugehen, als hätte der Abnehmer tatsächlich entsprechend weniger bzw. nichts entrichtet (Ruppe, UStG³, § 16 Tz 74).

Im Falle der Uneinbringlichkeit darf einerseits der Gläubiger seine Umsatzsteuer-Schuld korrigieren, andererseits hat der Schuldner den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu berichtigen. Für den Gemeinschuldner ergibt sich die Verpflichtung in dem Veranlagungszeit-

raum, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist, die Vorsteuerberichtigung vorzunehmen (Ruppe, UStG³, § 16 Tz 75, 79).

Erforderlich ist, dass die Uneinbringlichkeit der Forderung feststeht. Der in § 16 Abs. 3 Z 1 UStG genannte Begriff "Uneinbringlichkeit" ist ein unbestimmter Gesetzesbegriff. Das Gesetz erläutert nicht, wann das Entgelt uneinbringlich ist. Es daher über das Vorliegen dieser Tatsache nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden. Uneinbringlichkeit ist mehr als ein bloßer Zweifel an der Realisierbarkeit einer Forderung (Dubiosität). Uneinbringlichkeit bedeutet Realität, nicht Vermutung (VwGH 23.1.1989, [87/15/0031](#); VwGH 20.10.2004, [2001/14/0128](#)). Eine Wertberichtigung in der Bilanz berechtigt daher nicht automatisch zu einer Korrektur der Umsatzsteuer, weil nach den Bilanzierungsgrundsätzen bereits Dubiosität zu einer Abwertung zwingt (Vorsichtsgrundsatz). Umsatzsteuerlich ist vielmehr erforderlich, dass die Uneinbringlichkeit der Forderung feststeht. Uneinbringlich ist eine Forderung, wenn mit ihrem Eingang bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens) in absehbarer Zeit nicht gerechnet werden kann, wenn sie objektiv wertlos ist (VwGH 23.11.1987, [87/15/0060](#)). Da der Gesetzgeber die nachträgliche Vereinnahmung des Entgeltes nicht für unmöglich hält (siehe § 16 Abs. 3 Z 1 2. Satz UStG 1994), kann für das Vorliegen der Uneinbringlichkeit keine absolute Sicherheit gefordert werden. Die Beurteilung als uneinbringlich kann oder muss hierbei keine endgültige sein (Kolacny/Caganeck, UStG³ (2005) § 16 Anm 5), sondern der Prognosezeitraum muss im Hinblick auf § 16 Abs. 3 Z 1 2. Satz bestimmt werden. Wenn dort die nachträgliche Vereinnahmung des Entgeltes für möglich gehalten wird, so zeigt sich dies, dass Uneinbringlichkeit nicht erst gegeben ist, wenn mit absoluter Sicherheit feststeht, dass das Entgelt nicht mehr beglichen wird. Es genügt, wenn die Forderung „für geraume Zeit nicht durchsetzbar ist“, dh. der Schuldner fällige Schulden in angemessener Frist nicht erfüllen kann (Kolacny/Caganeck, UStG³ (2005) § 16 Anm 5). Nur diese Interpretation wird der Überlegung gerecht, dass es nicht zu rechtfertigen wäre, den leistenden Unternehmer auf Sicht mit der Vorfinanzierung einer Umsatzsteuer zu belasten, die er voraussichtlich vom Abnehmer nicht ersetzt bekommen wird (Ruppe, UStG³, § 16 Tz 76). Ist nach wirtschaftlichen Erfahrungen mit der gänzlichen Einbringlichkeit nicht mehr zu rechnen, liegt Uneinbringlichkeit im Sinne des § 16 Abs. 3 UStG vor (Achatz, WBI 1987, 206; Gaigg, in Achatz, Insolvenz 54). Die Unkenntnis der Einbringlichkeit der Höhe nach kann die Uneinbringlichkeit dem Grunde nach nicht in Frage stellen (Ruppe, UStG³, Einf Tz 131).

Der Grund für die Uneinbringlichkeit ist gleichgültig. In Betracht kommen nicht nur die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners, sondern auch ua. die Verjährung. Der Nachweis der Uneinbringlichkeit ist nicht erforderlich, es muss genügen, wenn glaubhaft gemacht wird, dass mit der Zahlung innerhalb absehbarer Zeit nicht gerechnet werden kann (Ruppe, UStG³, § 16 Tz 77f). Bei Uneinbringlichkeit wegen Zahlungsunfähigkeit sind Belege über erfolglose Einbrin-

gungsversuche ausreichend, aber nicht unbedingt erforderlich (VwGH 20.10.2004, [2001/14/0128](#); VwGH 3.9.2008, [2003/13/0109](#)).

Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens berechtigt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zur Annahme der vollständigen Uneinbringlichkeit der nicht bevorrechteten Forderungen (VwGH 13.11.1978, [1636/77](#); VwGH 23.11.1987, [87/15/0060](#); VwGH 19.11.1998, [97/15/0095](#)). Maßgeblich sei nicht die Eröffnung des Insolvenzverfahrens, sondern die Uneinbringlichkeit. Bei Zahlungsunfähigkeit ist aber auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedenfalls von Uneinbringlichkeit auszugehen (VwGH 20.10.2004, 2000/14/0128; VwGH 26.2.2004, [99/15/0053](#)). Die Rechtsprechung ist wohl so zu verstehen, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht als solche zur vollen Berichtigung wegen Uneinbringlichkeit legitimiert. In der Regel wird aber die Eröffnung des Insolvenzverfahrens den Tatbestand der Uneinbringlichkeit dem Grunde nach erfüllen (Ruppe, UStG³, § 16 Tz 76).

Uneinbringlichkeit ist mit Uneintreibbarkeit gleichzusetzen (Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der AG³, § 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/Caganeck, UStG³ (2005) § 16 Anm 5). Die Berichtigung ist in dem Voranmeldungszeitraum bzw. Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist.

Im gegenständlichen Fall ist streitwesentlich, ob die für eine Berichtigung maßgebenden Verhältnisse der Uneinbringlichkeit im Jahr 2003 verwirklicht wurden oder nicht.

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass der Berufungswerber mit Gesellschafter als atypischen stillen Gesellschafter (Gesellschaftsvertrag vom 27. Dezember 1991) bis zur Betriebsaufgabe den Beherbergungsbetrieb in Ortschaft geführt hat. Der Betrieb wurde zum 30. Juni 2003 aufgegeben und die Liegenschaft samt Hotelgebäude über Betreiben des Gläubiger_A im Verfahren des Bezirksgerichtes_A, AZ_A, am 24. Juni 2003 (zwangs)versteigert. Zum 30. Juni 2003 hafteten offene Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen im Gesamtbetrag von 14.317,93 € als unbeglichen aus (siehe ua. Jahresabschluss der stillen Gesellschaft zum 30. Juni 2003 sowie die Aufstellung der offenen Lieferantenverbindlichkeiten betreffend die Firma-1, Fa. Firma-2, Fa. Firma-3, Fa. Firma-4, Fa. Firma-5, Fa. Firma-6, Fa. Firma-7, Fa. Firma-8, Fa. Firma-9, Fa. Firma-10 und Fa. Firma-11 zum 30. Juni 2003). Ein Schuldenregulierungsverfahren über den Berufungswerber wurde vom Bezirksgericht_B mit Beschluss vom 17. Jänner 2005, AZ_B, mangels Kostendeckung nicht eröffnet. Der Abgabepflichtige verfügte im Jahr 2003 weder über flüssige Geld- bzw. Finanzmittel noch über Bankguthaben. Durch die

Betriebsaufgabe und Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit sowie einer fehlenden Liquidität war der Berufungswerber – trotz zeitweiliger nicht selbständiger Arbeit - im Jahr 2003 und Folgejahren nicht imstande, die streitgegenständlichen Verbindlichkeiten (bei redlicher Gebarung) zu begleichen (siehe ua. die vom Berufungswerber vorgelegten Schreiben des Rechtsvertreters an Gläubiger, in welchen diese auf die fehlende Möglichkeit einer alsbaldigen Schuldentilgung hingewiesen wurden, sowie die Feststellung des Referenten im Vorhalt vom 6. November 2009, welcher vom Berufungswerber trotz ausdrücklichem Ersuchen um Widerspruch bei unzutreffender Sachverhaltsdarstellung im Schreiben vom 27. November 2009 nicht widersprochen wurde).

Wie der Oberste Gerichtshof (OGH) in seiner ständigen Rechtsprechung ausführt, liegt Zahlungsunfähigkeit - selbst bei einem nicht überschuldeten Schuldner - dann immer vor, wenn der Schuldner durch dauernden Mangel an flüssigen Geldmitteln nicht im Stande ist, alle fälligen Schulden bei redlicher wirtschaftlicher Gebarung in angemessener Frist zu begleichen; Zahlungsunfähigkeit ist sohin dann gegeben, wenn ein Schuldner fällige Schulden mangels bereiter Zahlungsmittel nicht zu bezahlen vermag (OGH 18.11.2003, [14 Os 58/03](#); OGH 27.1.2004, [14 Os 160/03](#); OGH 25.5.1960, [5 Ob 152/60](#)).

Im strittigen Fall ist infolge der ersichtlichen Vermögenslage und der fehlenden verfügbaren flüssigen Geldmitteln, welche nicht einmal für eine Durchführung eines Schuldenregulierungsverfahrens ausreichend waren, verbunden mit der offensichtlichen Überschuldung von einer Zahlungsunfähigkeit des Abgabepflichtigen zum 30. Juni 2003 auszugehen. Trotz zT nicht selbständiger Tätigkeit war im Jahr 2003 offensichtlich, dass der Abgabepflichtige außerstande sein wird, die streitgegenständlichen Schulden bei redlicher wirtschaftlicher Gebarung (insbesondere bedingt durch die Beendigung seiner unternehmerischen Tätigkeit) in angemessener Frist zu tilgen. Die Lieferanten bzw. Gläubiger konnten sohin bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens) nicht mit dem Eingang ihrer streitgegenständlichen Forderungen in absehbarer Zeit rechnen, da diese für sie offenkundig nicht „durchsetzbar“ waren. Die gegebene faktische Zahlungsunfähigkeit des Abgabepflichtigen bedingte für die Gläubiger eine Uneinbringlichkeit der Forderungen zum 30. Juni 2003, welche - wenngleich die Ansprüche weiterhin rechtlich von Bestand waren - nicht mehr als werthaltig zu beurteilen waren.

Die Zahlungsunfähigkeit des Berufungswerbers begründete eine Uneinbringlichkeit der Forderungen, sodass die Voraussetzungen für eine verpflichtende Berichtigung des Vorsteuerbetrages gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG gegeben ist. Die Abgabenbehörde nahm diese im bekämpften Umsatzsteuerbescheid 2003 zu Recht vor, weshalb der Berufung der Erfolg zu versagen ist.

Wie oben näher ausgeführt ist entgegen den Vorbringen des Berufungswerbers (siehe Berufung vom 9. November 2006 und Schreiben vom 27. November 2009) nicht entscheidungswesentlich, ob die fraglichen Schulden im Jahr 2003 noch von Bestand oder bereits erloschen waren. Die streitwesentliche Frage ist hiervon losgelöst zu betrachten, da die Uneinbringlichkeit einer Forderung unabhängig von deren zivilrechtlichen Status (bzw. etwaigen Einstufung als Naturalobligation) gegeben sein kann. Im vorliegenden Fall war ausschließlich hierauf abzustellen, inwieweit der Abgabepflichtige im Jahr 2003 bzw. für einen „angemessenen Zeitraum“ als zahlungsunfähig zu qualifizieren war bzw. inwieweit die streitgegenständlichen Forderungen aufgrund der finanziellen Lage des Berufungswerbers im Jahr 2003 als uneinbringlich anzusehen waren. Die beantragte Einvernahme des Rechtsvertreters zur Frage des (zivilrechtlichen) Bestandes der gegenständlichen Verbindlichkeiten konnte sohin unterbleiben.

Dem Vorbringen des Berufungswerbers, es werde Gehaltsexekution, erinnerlich ua. durch die Firma-11, geführt, kann der Berufung zu keiner abweichenden Entscheidung verhelfen. Trotz ausdrücklichem Ersuchen des Referenten auf ua. Darlegung und Nachweis zwischenzeitlich erfolgter Tilgungen (siehe Vorhalt vom 6. November 2009) unterließ der Berufungswerber in seinem Schreiben vom 27. November 2009 jegliche substanzhaltige Ausführungen hierzu und erbrachte weder einen ihm zumutbaren Nachweis noch eine sonstige Glaubhaftmachung seiner (zT nur erinnerlichen) Behauptungen auf Pfändung und Tilgungen. Der Zeitpunkt der behaupteten Tilgungen wurde zudem nicht dargelegt bzw. kann nach Ausführungen des Abgabepflichtigen frühestens nach Verfassung des Schreibens vom 24. Februar 2007 gelegen sein („Bisher wurden von den Verbindlichkeiten keine Beträge getilgt.“). Aus der behaupteten Gehaltsexekution kann somit keine redliche wirtschaftliche Gebarung auf Schuldenbegleichung in angemessener Frist abgeleitet werden, sondern könnte diese vielmehr zu einem Anwendungsfall des § 16 Abs. 3 Z 1 2. Satz UStG im Zeitpunkt der Entgeltserbringung führen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. Februar 2010