



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E\*\*\*, 9999A, vertreten durch die Consilia Salzburg Wirtschaftsprüfungs-GmbH, 5020 Salzburg, Wolf-Dietrich-Straße 10, vom 8. Jänner 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 16. Dezember 2002 betreffend Umsatzsteuer sowie Einkommensteuer 2000 und die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Einkommensteuer 2000 entschieden bzw. beschlossen:

- Der Berufung gegen den Bescheid über die **Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Einkommensteuer 2000** wird Folge gegeben. Der Bescheid wird aufgehoben.
- Die Berufung gegen den Bescheid betreffend **Einkommensteuer 2000** wird deshalb zurückgewiesen.
- Der Berufung gegen den Bescheid betreffend **Umsatzsteuer 2000** wird Folge gegeben. Der Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin Fr. E\*\*\* (in der Folge kurz Bw.) stellte ihren Einzelhandelsbetrieb mit 31. Oktober 1996 ein. In der letzten Schlussbilanz hafteten Lieferverbindlichkeiten an den Hauptlieferanten G\*\*\*-OHG in Höhe von ATS 2.701.494,70 (EUR 196.325,28) aus.

Anlässlich einer am 9. September 1997 im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens für 1994 bis 1996 durchgeführten Nachschau war dieser Saldo nach wie vor unberichtigt. Im Arbeitsbogen über diese Betriebsprüfung findet sich eine "Aktennotiz" vom 12. Oktober 1996 über die "einvernehmliche Feststellung" des Saldos per 30. September 1996 zwischen der Bw. und ihrem Hauptlieferanten (ABNr. 102111/97, Bl. 58).

Nach der Betriebsaufgabe war die Bw. nichtselbständig erwerbstätig. Sie war ab 1. April 1997 für Fr. H\*\*\* tätig und bezog daneben geringfügige Einkünfte für eine Tätigkeit bei ihrem früheren Hauptlieferanten G\*\*\*-OHG (ab 1. Februar 1997).

Die Jahresnettobezüge betrugen von 1997 bis 2000:

Nettobezüge	1997		1998		1999		2000	
	ATS	EUR	ATS	EUR	ATS	EUR	ATS	EUR
<b>H</b>	88.817,10	6.454,59	166.521,00	12.101,55	193.492,03	14.061,61	270.106,40	19.629,40
<b>G-OHG</b>	47.792,00	3.473,18	52.390,00	3.807,33	53.200,00	3.866,19	37.500,00	2.725,23
<b>netto gesamt</b>	136.609,10	9.927,77	218.911,00	15.908,88	246.692,03	17.927,81	307.606,40	22.354,63

Einkommensteuerbescheid.

Im Steuerakt finden sich Kopien von Unterlagen (Bl. 2000/15-27), die zur Mitteilung des Finanzamtes an die Bw. führte, dass die Fa. G\*\*\*-OHG im Jahr 2000 die Forderung nun endgültig abgeschrieben habe. Das Finanzamt schlussfolgerte daraus, dass bei der Bw. nachträgliche Betriebseinnahmen vorlägen und die Vorsteuer zurückzufordern sei und forderte die Bw. zur Stellungnahme auf.

Der steuerliche Vertreter wies auf die Verlustsituation des damaligen Betriebes und die Tatsache hin, dass die Lieferverbindlichkeiten im Zuge der Erstausstattung und der nachfolgenden Ausweitung des Lieferantenkredites aufgebaut worden seien. Der Betrieb sei deshalb in der Folge im September 1996 geschlossen worden. Die Lieferverbindlichkeiten würden nach längstens drei Jahren verjähren, weshalb die Lieferantin bereits wesentlich früher und nicht erst im Jahr 2000 hätte ausbuchen müssen. Vehement bestritt der Vertreter den Schluss, dass im Jahr 2000 nachträgliche Betriebseinnahmen vorgelegen seien.

In der Folge erließ das Finanzamt die bekämpften Bescheide.

- Den Bescheid über die **Wiederaufnahme des Verfahrens** hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2000 begründete das Finanzamt ausschließlich mit dem Satz:

*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

- Im Bescheid über die **Einkommensteuer** 2000 findet sich als Begründung der Hinweis auf nachträgliche Betriebseinnahmen gem. § 32 EStG durch Wegfall der Forderung in Höhe von ATS 2.701.494,00 (davon ATS 450.249,00 Umsatzsteuer) der Fa. G\*\*\*-OHG.
- Die Begründung des Erstbescheides über die **Umsatzsteuer** 2000 lautet:

*Die Berichtigung der Vorsteuer betrifft den Forderungsverzicht der Fa. G\*\*\*-OHG in Höhe von brutto ATS 2.701.494,00, bekannt gegeben anlässlich der Veranlagung 2000.*

Die Bw. bekämpfte diese Bescheide und erklärte, dass die Verjährung jeweils drei Jahre nach Entstehung der Lieferverbindlichkeiten eingetreten sei und damit die Ausbuchung bereits in den Jahren vor 2000 erforderlich gewesen sei. Jedenfalls unrichtig sei der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000. Dies gelte auch für den Einkommensteuerbescheid. Der Umstand, dass der Hauptlieferant im Jahr 2000 seine Forderungen berichtigt hat, könne nicht dazu führen, dass der Zufluss von nachträglichen Betriebseinnahmen willkürlich im Jahr 2000 angenommen werde.

Das Finanzamt wies die Berufungen mittels Berufungsvorentscheidungen (BVE) vom 10. Juli 2003 als unbegründet ab und bezog sich auf den erwähnten Aktenvermerk vom 12. Oktober 1996. Aus diesem sei nicht hervorgegangen, dass der Betrag völlig uneinbringlich gewesen sei. Die Ausbuchung im Zuge der Betriebsprüfung sei deshalb zu Recht nicht erfolgt. Die Verjährung sei mehrmals unterbrochen worden. So sei eine Anerkennung des aushaftenden Betrages durch konkludentes Verhalten (Leistung von Teilzahlungen) sowie aus der im Aktenvermerk festgehaltenen einvernehmlichen Feststellung des offenen Saldos erfolgt.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens führt die Berufungsvorentscheidung aus, dass es keineswegs klar erkennbar gewesen sei, dass die gegenständlichen Verbindlichkeiten überhaupt und mit Gewissheit nicht bezahlt werden können. Durch die endgültige Ausbuchung der Forderung bei der Fa. G\*\*\*-OHG seien der Abgabenbehörde daher sehr wohl neue Tatsachen bekannt geworden.

Im Vorlageantrag vom 6. August 2003 weist die Bw. auf die unterschiedlichen Verjährungsbestimmungen im Steuer- und Zivilrecht hin. Weder Mahnung noch Teil- oder Ratenzahlungen hätten zivilrechtlich unterbrechende Wirkung. Die Forderungen seien deshalb vor dem Jahr 2000 verjährt. Es wurde ein Erörterungstermin beantragt.

Am 22. Februar 2006 fand beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) eine mündliche Berufungsverhandlung in Sachen G\*\*\*-OHG statt, zu der die Bw. als Zeugin geladen war.

Sie wiederholte ihre Angaben und erklärte, dass sich der zu beurteilende Saldo aus dem Verrechnungskonto in rund zehn Jahren (1986 bis 1996) aufgebaut habe. Es habe sich dabei um ein Kontokorrentverhältnis zur Finanzierung des Warenlagers gehandelt, wobei ihrerseits bis 1996 Zahlungen geleistet worden seien. (Jedenfalls) nach dem 12. Oktober 1996 habe es kein formelles Forderungsanerkenntnis gegeben.

In der mündlichen Verhandlung gab der Geschäftsführer der Fa. G\*\*\*-OHG an, dass kein Versuch unternommen worden sei, den in Frage stehenden Forderungssaldo einzubringen bzw. zwangsweise einzutreiben. Es habe auch keinen formellen Forderungsverzicht gegeben.

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

### **A) Wiederaufnahme des Verfahrens**

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter anderem dann zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 4 BAO).

Wird durch einen Bescheid die Wiederaufnahme eines Einkommensteuerverfahrens verfügt und ein geänderter Einkommensteuerbescheid erlassen, und werden in der Folge Berufungen gegen diese Bescheide erhoben, so ist es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unzulässig, über die Berufung betreffend Einkommensteuer zu entscheiden, bevor über jene betreffend die Wiederaufnahme abgesprochen ist (vgl. etwa VwGH 31.7.1996, 92/13/0138).

Die Sachentscheidung darf erst getroffen werden, nachdem die Frage ihrer verfahrensrechtlichen Zulässigkeit geklärt ist.

Der die Wiederaufnahme verfügende Bescheid muss die Tatsachen oder Beweismittel konkret nennen, die neu hervorgekommen sind, da der Sachverhalt, auf den sich die Behörde stützt dem Spruch nach identifizierbar sein muss. Erst durch die spruchmäßige Erfassung des Sachverhaltes und die Subsumtion unter die entsprechende Rechtsvorschrift wird die Verwaltungssache konkretisiert. Damit wird über die dadurch umschriebene Sache verbindlich entschieden und ein weiterer Abspruch über sie unzulässig ("ne bis in idem"; vgl. *Stoll*, BAO, 960).

Auch wenn sich ein Bescheid aus Spruch und Begründung zusammensetzt und die Begründung als Auslegungsbehelf des Spruches herangezogen werden kann, wenn der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offen lässt, darf es doch nicht zum gänzlichen Fehlen der Konkretisierung der Gründe kommen, die die Wiederaufnahme rechtfertigen sollen (vgl. etwa VwGH 12.6.1991, 90/13/0027).

Im konkreten Fall beschränken sich sowohl Spruch wie auch Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf den Satz:

*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte*

Es findet sich im Bescheid kein Hinweis, über welche Tatsachen mit ihm abgesprochen werden soll.

Nach der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 2.2.2000, 97/13/0199) berechtigt die Bestimmung des § 289 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht dazu, den vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmsgrund durch einen anderen zu ersetzen. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmsgrund nicht vor (oder hat dieses wie im konkreten Fall die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmsgrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben.

Dies gilt auch für Berufungserledigungen durch die Abgabenbehörden 1. Instanz (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 276 Tz 6). Aus diesem Grund hätte schon das Finanzamt den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens aufheben müssen, was nicht dadurch verhindert werden konnte, dass Gründe in der Berufungsvorentscheidung nachträglich dargestellt wurden (es sei nicht erkennbar gewesen, dass die gegenständlichen Verbindlichkeiten nicht bezahlt werden würden und der Abgabenbehörde seien durch die Ausbuchung der Forderung bei der Lieferantin neue Tatsachen bekannt geworden).

Der bekämpfte Bescheid war deshalb mit Rechtswidrigkeit belastet und ersatzlos aufzuheben.

## **B) Einkommensteuer 2000**

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 Abs. 3 BAO).

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet der (neue) Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand aus und der alte Einkommensteuerbescheid 2000 vom 11. Mai 2001 lebt wieder auf (*Ritz*, aaO, § 307 Tz 8; VwGH 24.1.1990, 86/13/0146).

Da der bekämpfte Bescheid - ohne dass es eines weiteren Schrittes bedürfte - außer Kraft tritt (*Stoll*, BAO, 2965), richtet sich die Berufung gegen einen nicht mehr existierenden Bescheid und ist damit gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen (*Ritz*, aaO, § 273 Tz 12).

## **C) Umsatzsteuer 2000**

Der bekämpfte Umsatzsteuerbescheid vom 16. Dezember 2002 ist ein Erstbescheid. Mit ihm wurde eine gem. § 16 UStG 1994 zu korrigierende Vorsteuer von EUR 32.720,87 (ATS 450.249,00) mit der Begründung vorgeschrieben, dass die Berichtigung den Forderungsverzicht der Fa. G\*\*\*-OHG in Höhe von brutto ATS 2.701.494,00, bekannt gegeben anlässlich der Veranlagung 2000, betreffe (Erstbescheid).

In der Berufungsvorentscheidung vom 10. Juli 2003 ergänzte das Finanzamt diese Aussage, bezog sich vor allem auf die erwähnte Aktennotiz vom 12. Oktober 1996 und stellte unter anderem fest, dass die Beträge aufgrund mehrfacher "Unterbrechung" durch die Leistung von

Teilzahlungen bzw. die Einvernehmliche Festlegung des Saldos im Jahre 1996 nicht verjährt seien.

Die Feststellung, dass die "absolute Uneinbringlichkeit" erst mit der "endgültigen Verjährung" eingetreten sei und dass dies genau im Jahr 2000 erfolgt sei, wurde nicht weiter begründet. Dieser Feststellung wird sowohl in der Berufung wie auch im Vorlageantrag widersprochen.

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert, so haben

- der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und
- 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 1994). Das gilt 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 (§ 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994).

Im Fall der Uneinbringlichkeit darf somit der Gläubiger seine Umsatzsteuerschuld korrigieren. Der Schuldner hat den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug rückgängig zu machen. Das Gesetz erläutert dabei nicht, wann das Entgelt uneinbringlich geworden ist, weshalb das Vorliegen dieser Tatsache nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden ist.

Uneinbringlichkeit bedeutet Realität und nicht Vermutung, wobei bei Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners jedenfalls von der Uneinbringlichkeit auszugehen sein wird (VwGH 26.2.2004, 99/15/0053 mwN).

Erforderlich ist, dass die Uneinbringlichkeit der Forderung feststeht. Das ist gegeben, wenn mit ihrem Eingang bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens in absehbarer Zeit nicht gerechnet werden kann (vgl. etwa auch BFH 22.4.2004, V R 72/03) und sie damit objektiv wertlos ist. Da der Gesetzgeber die nachträgliche Vereinnahmung des Entgeltes nicht für unmöglich hält (siehe § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994), kann für das Vorliegen der Uneinbringlichkeit keine absolute Sicherheit gefordert werden. Es genügt, wenn die Forderung "für geraume Zeit nicht durchsetzbar ist".

Der Grund für die Uneinbringlichkeit ist gleichgültig. Es kann sich neben der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners auch um seinen unbekannten Aufenthalt oder den Eintritt der Verjährung etc. handeln (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 16 Tz 76 f).

Der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) sieht die Uneinbringlichkeit bei gleicher Rechtslage als gegeben an, wenn der Gläubiger die Forderung weder rechtlich noch tatsächlich durchsetzen kann (BStBl 83, 389).

Uneinbringlichkeit ist mit Uneintreibbarkeit gleichzusetzen. Eine solche liegt etwa in folgenden Fällen vor (*Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zu Mehrwertsteuer UStG 1994, § 16 Abs. 3 Tz 8 mwN):

- Mangelnde Deckung im Vermögen des Schuldners bzw. Aussichtslosigkeit der Befriedigung der Forderung aus der Realisierung von Teilen oder des gesamten schuldnerischen Vermögens. Das gilt insbesondere im Konkursverfahren, wenn keine Aussicht auf Befriedigung besteht.
- Fruchtlose Pfändung des Schuldners oder unbekannter Aufenthalt des Schuldners.
- Vorliegen geringfügiger Forderungsbeträge, bei denen eine Mahnung oder gerichtliche Durchsetzung nicht lohnend ist.
- Mangelnde rechtliche Durchsetzbarkeit wegen Einrede der Verjährung.

Die Berichtigung ist in dem Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist. Der Unabhängige Finanzsenat hat dabei – ausschließlich – die für den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 maßgebenden Verhältnisse zu beurteilen. Da der Veranlagungszeitraum dem Kalenderjahr entspricht, ist eine Vorsteuerkorrektur im Jahr 2000 nur dann durchzuführen, wenn die Uneinbringlichkeit zwischen 1. Jänner und 31. Dezember 2000 eingetreten ist.

Das Finanzamt stützte den bekämpften Bescheid zu Beginn auf einen Forderungsverzicht der Fa. G\*\*\*-OHG und ergänzte dies in der Begründung zur BVE allgemein um die Aussage, dass die Verbindlichkeit "nicht verjährt" sei.

Die Vorsteuerkorrektur wurde durch das Finanzamt im Jahr 2000 vorgenommen. Dies wäre rechtlich nur dann zulässig, wenn in diesem Veranlagungszeitraum auch tatsächlich Umstände eingetreten wären, die auf die Uneinbringlichkeit der Verbindlichkeit gegenüber der Fa. G\*\*\*-OHG schließen lassen.

Die Ansicht des Finanzamtes, dass der Lieferant G\*\*\*-OHG auf die Forderung verzichtet habe, ist nicht verifizierbar. Im Gegenteil hat der dortige Geschäftsführer anlässlich der mündlichen Verhandlung vor dem UFS einen dezidierten Forderungsverzicht ausdrücklich verneint.

Zum Eintritt der Verjährung ist festzuhalten, dass es bei der relevanten Verbindlichkeit um eine Schuld aufgrund von Lieferungen handelt, deren Realisierung nach Ablauf von drei Jahren durch die Einrede der Verjährung verhindert werden kann (§ 1486 Z 1 ABGB). Die Unterbrechung und damit der Neubeginn dieses Fristenlaufes wird nur durch ein ausdrückliches oder stillschweigendes Anerkenntnis oder die Einbringung der Klage bewirkt (§ 1497 ABGB). Anerkennungswirkung kommt dabei unter Umständen auch der Leistung von

---

Teilzahlungen zu (ZVR 1971/206) nicht aber etwa der bloßen Äußerung einer Vergleichsbereitschaft (*Schubert in Rummel*<sup>7</sup> II Rz 2 f zu § 1497).

Die Möglichkeit der Verjährungseinrede könnte nur dann zu einer zwingenden Vorsteuerkorrektur im Jahr 2000 führen, wenn sie der Bw. erstmals in diesem Jahr zur Verfügung gestanden wäre. Dafür vermag der Unabhängige Finanzsenat aber keine Gründe zu erkennen. Die letzte Handlung, die eine Unterbrechung der Verjährung auszulösen im Stande wäre, bestand in der einvernehmlichen Feststellung des Saldos im Jahr 1996. Der Eintritt einer Verjährung läge damit aber im Jahr 1999 und nicht im Veranlagungszeitraum 2000.

Da auch keine anderen Gründe ersichtlich sind, die eine Vorsteuerkorrektur rechtfertigen könnten, und die (bloße) Ausbuchung der Forderung durch den Gläubiger ohne damit verbundene Verzichtserklärung keine Rechtswirkungen auf das Bestehen der Verbindlichkeit entfalten kann, war der Berufung statzugeben.

Gem. § 21 Abs. 4 UStG 1994 werden nur Unternehmer zur Steuer veranlagt. Die Bw. war im Jahre 2000 ausschließlich nichtselbständig und damit nicht unternehmerisch tätig. Der einzige Grund für den bisherigen Umsatzsteuerbescheid war die vom Finanzamt vorgenommene Vorsteuerkorrektur, die ohne Zweifel ein unternehmerischer Vorgang gewesen wäre. Da dieser Grund aber durch den Unabhängigen Finanzsenat verneint werden musste, setzte die die Bw. im Jahr 2000 keinerlei unternehmerische Handlungen und gilt damit nicht als Unternehmer im Sinne der zitierten Bestimmung.

Die Veranlagung durch das Finanzamt erfolgte ohne Umsatzsteuererklärung. Da die Bw. im Jahre 2000 nicht als Unternehmerin zu behandeln ist, erging der Umsatzsteuerbescheid ohne Rechtsgrundlage. Er ist deshalb ersatzlos aus dem Rechtsbestand zu beseitigen.

### **Antrag Erörterungstermin**

Im Vorlageantrag vom 6. August 2003 stellte die steuerliche Vertreterin den Antrag auf Anberaumung eines mündlichen Erörterungstermines. Da ein solcher Antrag nicht vorgesehen ist und der entscheidende Referent – auch im Hinblick auf die vollinhaltliche Stattgabe – keinen Erörterungsbedarf erkennen konnte, war das Anbringen verfahrensleitend abzuweisen.

Salzburg, am 4. April 2006