



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, 4600 Wels, XStraße, vom 14. Mai 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen vom 17. April 2002 betreffend Umsatzsteuer 2000 nach der am 19. April 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2000 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

| Jahr | Bemessungsgrundlage | | Abgabe | |
|---------------------------|--|----------------|---|-------------------------------|
| | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2000 | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe | 1.364.855,54 S | Umsatzsteuer und Erwerbsteuer abziehbare Vorsteuer | 242.295,26 S -392.742,25 S |
| | | | | -150.447,00 S |
| festgesetzte Umsatzsteuer | | | | -10.933,41 € |

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft pachtete ab 1. Juni 2000 einen Gastwirtschafts- und Hotelbetrieb in XY einschließlich der dazugehörigen Einrichtungsgegenstände zu einem monatlichen Pachtzins von 62.500,- S (ohne Umsatzsteuer).

Als Ergebnis der im **Dezember 2000** durchgeführten **Umsatzsteuernachscha** stellte der Prüfer fest (siehe Niederschrift vom 26. Jänner 2001 über das Ergebnis der UVA-Prüfung), dass die geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus noch nicht bezahlten Pacht- und Ablöseverbindlichkeiten wegen offensichtlicher Uneinbringlichkeit seitens des Gläubigers nicht anzuerkennen seien.

Aus der Buchhaltung gehe hervor, dass die Pacht bis dato nur für die Monate Juni und Juli 2000 entrichtet worden sei. Auf Grund einer Forderungsabtretung seitens des Verpächters JG seien die Pachtzahlungen an die BankZ inW zu bezahlen. Aus dem Schriftverkehr zwischen der berufungswerbenden Gesellschaft und der BankZ gehe hervor, dass die Pachtrückstände laut Schreiben vom 31. Oktober 2000 496.712,- S (einschließlich Pacht für November 2000) und laut Schreiben vom 18. Dezember 2000 646.712,- S (einschließlich Pacht für Jänner 2001) betragen würden. Der Pächter werde in beiden Schreiben unter Klagsandrohung zur Bezahlung der offenen Verbindlichkeiten angehalten, was jedoch bis zum 25. Jänner 2001 nicht erfolgt sei.

Außerdem bestünden gegenüber dem Verpächter noch weitere Verbindlichkeiten:

| Rechnungsdatum | Rechnungslegung | Leistungsbeschreibung | netto | Vorsteuer |
|----------------|-----------------|------------------------------------|-----------|-----------|
| 31.05.2000 | JG | Ablöse bewegliche Wirtschaftsgüter | 775.000,- | 155.000,- |
| 31.05.2000 | JG | Ablöse Warenlager (berichtigt) | 155.730,- | 28.414,- |

Auf Grund der festgestellten wirtschaftlichen Verhältnisse könne man davon ausgehen, dass das geprüfte Unternehmen zahlungsunfähig sei. Ein entsprechendes verfügbares bzw verwertbares Vermögen sei nicht feststellbar. Aus der Sicht des Gläubigers sei mehr als nur ein bloßer Zweifel an der Realisierbarkeit der Pacht- und Ablöseforderungen gegeben. Bei

vernünftiger kaufmännischer Betrachtung könne auf Grund der wirtschaftlichen Verhältnisse der berufungsverbundenen Gesellschaft nicht damit gerechnet werden, dass die Pacht- und Ablöseforderungen des Gläubigers in absehbarer Zeit beglichen werden. Seitens des Leistungsempfängers sei daher eine Berichtigung des geltend gemachten Vorsteuerabzuges vorzunehmen.

Im Zuge der Nachschau hielt der Prüfer am **12. Jänner 2001** folgende Aussagen des Geschäftsführers AO **niederschriftlich** fest:

„.....Wie beurteilen Sie die derzeitige Situation der Fa. Bw. ?

Die finanzielle Lage ist angespannt. Die Bankverbindlichkeiten betragen derzeit ca. 700.000,-. Weitere Verbindlichkeiten bestehen gegenüber Herrn JG (lt. Kreditorenbuchhaltung: Pacht- und Ablöseverbindlichkeiten). Die Kundenforderungen belaufen sich derzeit auf ca. 300.000,-.

10. Gibt es eine Vereinbarung bezüglich der Verzinsung der Forderungen der GmbH gegenüber JG?

Darüber kann momentan keine Auskunft gegeben werden. Eine Vereinbarung bezüglich der Verzinsung dieses Verrechnungskontos ist nicht getroffen worden. Die Frage betreffend der Bezahlung von Rechnungen des Herrn JG wird ehest möglich geklärt.

11. Wurden die von Herrn JG in Rechnung gestellten Wirtschaftsgüter (Warenlager und bewegliche Wirtschaftsgüter) bezahlt?

Nein, noch nicht

12. Können diese Rechnungen noch bezahlt werden bzw wann ist beabsichtigt diese zu bezahlen? Hat Herr JG diese Forderungen eingemahnt?

Bezüglich der derzeit bestehenden Pachtverbindlichkeiten (6 Monate) besteht eine Zession zu Gunsten der Bankz. Eine Zahlungsaufforderung der Bank ist bereits ergangen. Genauso besteht eine Zession bezüglich der Rechnungen des Herrn JG für das Warenlager und die Inventarablöse. Die Zahlungsaufforderung der Bank wird noch vorgelegt.

13. Warum hat die GmbH trotz der offensichtlich von vornherein angespannten wirtschaftlichen Lage diese Wirtschaftsgüter gekauft und nicht gemietet?

Es handelt sich bei den übernommenen Wirtschaftsgütern um Gebrauchsgegenstände, die für den lfd. Gastgewerbebetrieb erforderlich waren. Die Einrichtung, Küche, etc. ist mitgepachtet (siehe vorgelegte Inventarliste zum Pachtvertrag – Sicherungseigentum der Bankz).

14. Ist der Pachtvertrag zwischen der GmbH und Herrn JG noch aufrecht?

Ja

15. Haben Sie sich im Hinblick auf die Höhe des monatlichen Pachtzinses für den Betrieb in G über erzielbare Umsätze und Erträge erkundigt?

Es standen mir keine Unterlagen (Bilanzen, etc.) zur konkreten Information betreffend erzielte bzw. erzielbare Umsätze und Erträge zur Verfügung. Im Wesentlichen waren für mich der Standort und der Veranstaltungssaal als wesentliches Kriterium für die Anmietung maßgebend.

16. Wie begründen Sie wirtschaftlich die Bereitschaft einen monatlichen Pachtzins i.H. von 62.500,- für den Betrieb in G zu bezahlen?

Siehe Frage 15

.....

18. Warum wurde die Pacht nicht bezahlt? Hat Herr JG die noch nicht bezahlte Pacht eingemahnt (Monate August 2000 bis lfd.)?

Siehe Frage 12

19. Ist der Gasthausbetrieb in G noch aufrecht?

Ja

....."

Gegen den Bescheid vom 31. Jänner 2001 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate 05 bis 11/2000 erhab die Gesellschaft das Rechtsmittel der Berufung, die jedoch mit Bescheid vom 11. April 2002 infolge zwischenzeitiger Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2000 als unzulässig zurückgewiesen wurde.

Als Ergebnis einer die **Jahre 1998 bis 2000** umfassenden **Betriebsprüfung** wiederholte der Prüfer hinsichtlich Vorsteuern die Ergebnisse der Umsatzsteuernachscha (siehe Bericht über das Ergebnis der Betriebsprüfung vom 28. März 2002) und setzte folgende Vorsteuerberichtigung fest:

| | netto | Vorsteuer |
|-------------------------------|-----------|-----------|
| Pacht 08/2000 | 62.500,- | 12.500,- |
| Pacht 09/2000 | 62.500,- | 12.500,- |
| Pacht 10/2000 | 62.500,- | 12.500,- |
| Ablöse bewegliche WG, 05/2000 | 775.000,- | 155.000,- |
| Ablöse Warenlager 05/2000 | 155.730,- | 28.414,- |

| | | |
|-------------------------------------|--------------------|------------------|
| abzüglich Korrektur lt. Erklärung | -32.060,- | -6.412,- |
| Vorsteuerberichtigung lt. BP | 1.086.170,- | 220.914,- |

Im **Telefongespräch vom 18. Februar 2002** gab Herr R von der BankZ dem Prüfer bekannt, dass die Pachtrückstände in unveränderter Höhe bestünden. Die Pachtrückstände seien eingeklagt worden (Sicherung eines Rechtstitels). Mangels Vermögens sei jedoch mit der rechtlichen Vertretung der BankZ vereinbart worden, in dieser Angelegenheit vorerst keine weiteren rechtlichen Schritte zu veranlassen, da dies mangels Einbringlichkeit der offenen Forderungen nicht zweckmäßig sei (kein verwertbares Vermögen der Firma Bw. bekannt).

In der am **20. Februar 2002** mit Herr AO, als damaliger Geschäftsführer der berufungswerbenden Gesellschaft verfassten **Niederschrift** wurde Folgendes festgehalten:

"....5) Am 11.2.2001 wurde der Betrieb in G durch einen Brand zerstört. Lt. Rechnung vom 31.5.2000 erwarb das geprüfte Unternehmen von Herrn JG Hotelwäsche, Geschirr, Besteck, Gläser, einen Computer und Seminarausstattung und andere diverse bewegliche Wirtschaftsgüter um insgesamt netto S 775.000,00 (siehe beiliegende Rechnung).

Wurde der gesamte Bestand dieser Wirtschaftsgüter beim Brand zerstört?

Ja

.....

6) Wie beurteilen Sie als Geschäftsführer der Firma Bw. die derzeitige Kapitalausstattung des Unternehmens?

Momentan kann von einer negativen Kapitalausstattung ausgegangen werden.

Ist verwertbares Vermögen vorhanden?

Nein

Wie viel betragen die derzeitigen Bankverbindlichkeiten und sonstigen Verbindlichkeiten?

Es bestehen hauptsächlich Bankverbindlichkeiten in Höhe von ca. S 1.000.000,-."

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht des Prüfers und setzte im **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 17. April 2002** abweichend zur Umsatzsteuererklärung 2000 den Gesamtbetrag der Vorsteuern in Höhe von 386.330,25 S anstelle von 607.244,25 S fest.

Die dagegen erhobene **Berufung vom 14. Mai 2002** richtete sich gegen die Kürzung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge. Bei der Addition der im Prüfungsbericht angeführten Vorsteuerbeträge habe sich ein Rechenfehler ergeben: die Summe betrage 214.502,- S anstelle von 220.914,- S. Insgesamt sei der Prüfer von einer offenen Verbindlichkeit von

1.300.672,- S (netto 1.086.170,- + USt 214.502,-) ausgegangen. Der tatsächliche offene Saldo per 31.12.2000 betrage jedoch 1.041.462,75 S (netto 867.885,63 + USt 173.577,13).

Die erfolgte Zahlung sei für den Vorsteuerabzug für erbrachte Lieferungen und Leistungen nicht notwendig. Dass die Betriebsprüfung von einer Zahlungsunfähigkeit der berufungswerbenden Gesellschaft ausgehe, sei unerheblich. Eine Zahlungsunfähigkeit könne nur im Zuge eines Konkurs- oder Ausgleichsverfahrens festgestellt werden. Erst dann (zum Zeitpunkt der Konkursöffnung) sei eine eventuelle Vorsteuerberichtigung durchzuführen. Es werde daher ersucht, den Vorsteuerbetrag in voller Höhe zu gewähren und keine Berichtigung vorzunehmen.

Zu den Ausführungen der Berufung bezog der Prüfer im **Schriftsatz vom 21. Juni 2002**

Stellung. Die Summe der nicht abzugsfähigen Vorsteuerbeträge betrage wie im Berufungsbegehren angeführt den Betrag von 214.502,- S. Hinsichtlich der angeführten Differenz zu den offenen Verbindlichkeiten könne nach dem derzeitigen Informationsstand keine Stellungnahme abgegeben werden.

Die Ansicht, dass eine Zahlungsunfähigkeit eines Unternehmens nur im Zuge eines Konkurs- oder Ausgleichsverfahrens festgestellt werden könne, treffe nicht zu (vgl. USt-Kommentar von Ruppe, Tz 103: "*Weder das Umsatzsteuerrecht noch das allgemeine Steuerschuldrecht der BAO nehmen explizit auf insolvenzrechtliche Tatbestände Bezug. Insolvenzrechtliche Sachverhalte sind somit ungeachtet der Einleitung eines Insolvenzverfahrens grundsätzlich steuerrechtlich eigenständig zu beurteilen.*"

Zahlungsunfähigkeit sei insbesondere bereits dann anzunehmen, wenn der Schuldner seine Zahlungen einstellt bzw setze die Annahme einer Zahlungsunfähigkeit nicht voraus, dass Gläubiger andrängen. Auch wenn der Schuldner Forderungen einzelner Gläubiger ganz oder teilweise befriedige oder noch befriedigen könne, begründe dies für sich alleine nicht die Annahme, dass er zahlungsfähig sei (vgl. Beilage RGBI. Nr. 337/1914, geändert durch BGBI I Nr. 114/1997, § 66 KO).

Die Pächterin habe trotz Klagsandrohung die offenen Pachtverbindlichkeiten und die Verbindlichkeiten für die verrechneten Ablösezahlungen bisher noch nicht bezahlt. Eine Nichtbezahlung insbesondere von Pachtverbindlichkeiten für einen derart langen Zeitraum und in der vorliegenden Höhe hätte nach den allgemeinen Erfahrungen im Wirtschaftsleben regelmäßig die einseitige Aufkündigung des Pachtverhältnisses zur Folge. Durch die Nichtbezahlung der Verbindlichkeiten sei demnach die Existenz des Betriebes in höchstem Maße gefährdet. Die laufend steigenden offenen Verbindlichkeiten seien daher allein durch die Zahlungsunfähigkeit der Berufungswerberin begründet, es sei denn, man stelle die Ernsthaftigkeit dieses Vertragsverhältnisses in Frage.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 5. März 2003** wies das Finanzamt das Berufungsbegehren hinsichtlich Berichtigung der Vorsteuerbeträge mit folgender, gesondert ergangener Bescheidbegründung ab:

Zahlungsunfähigkeit sei insbesondere bereits dann anzunehmen, wenn der Schuldner seine Zahlungen einstelle bzw. setze die Annahme einer Zahlungsunfähigkeit nicht voraus, dass Gläubiger andrängen. Auch wenn der Schuldner Forderungen einzelner Gläubiger ganz oder teilweise befriedige oder noch befriedigen könne, begründe dies für sich alleine nicht die Annahme, dass er zahlungsfähig sei. Insolvenzrechtliche Sachverhalte wären ungeachtet der Einleitung eines Insolvenzverfahrens grundsätzlich steuerrechtlich eigenständig zu beurteilen.

Die Pächterin habe trotz Klagsandrohung die offenen Pachtverbindlichkeiten und die Verbindlichkeiten für die verrechneten Ablösezahlungen bisher noch nicht bezahlt. Aus dem Umstand, dass gegenständliche Verbindlichkeiten nach Forderungsabtritt durch den Verpächter von der finanzierenden Bank ohne Ergebnis eingefordert worden wären, sei abzuleiten, dass für den Gläubiger weitere rechtliche Schritte aussichtslos erscheinen. Die Zahlungsunfähigkeit sei damit klar dokumentiert.

Laut BFH genüge für die Frage der Uheinbringlichkeit einer Forderung, wenn für geraume Zeit diese nicht durchsetzbar sei (vgl. Ruppe, § 16 UStG 1994, Tz 76). Auf Grund der Höhe der aushaftenden Verbindlichkeiten an den Verpächter von über 1,1 Mio S, denen im Jahr 2000 lediglich geringfügig höhere Umsätze von etwa 1,2 Mio S gegenüber stünden, sei eindeutig, dass daraus eine Abdeckung der Verbindlichkeiten gar nicht möglich gewesen wäre.

Hinsichtlich des Rechenfehlers bei Ermittlung der zu kürzenden Vorsteuerbeträge gab das Finanzamt der berufungswerbenden Gesellschaft statt. Die Summe der nicht abzugsfähigen Vorsteuern betrug nunmehr 214.502,- S. Bezüglich der behaupteten Differenz zu den offenen Verbindlichkeiten wies das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung darauf hin, dass diese nicht nachvollzogen werden könnte.

Im **Schriftsatz vom 4. April 2003** beantragte die berufungswerbende Gesellschaft die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (**Vorlageantrag**) sowie die Durchführung einer **mündlichen Verhandlung**.

In der am **19. April 2006** abgehaltenen **Berufungsverhandlung** wurde ergänzend ausgeführt:

Nach Ansicht von Herrn AO (unter Hinweis auf das Urteil des Bezirksgerichtes Gr vom 21. September 2004) sei der Sachverhalt insoweit zu korrigieren, als die Pacht für drei Monate bezahlt worden sei. Am 14. Juni 2000 habe die Berufungswerberin eine Überweisung in Höhe von 150.000,- S an den Verpächter durchgeführt, am 7. August 2000 habe Frau St eine

Bareinzahlung von 75.000,- S getätigt. Weitere Pachtzahlungen seien nicht durchgeführt worden. Der Grund für die Verweigerung der Zahlungen sei in einer behaupteten Gegenforderung gelegen. Diese Gegenforderung habe jedoch nicht das Pachtverhältnis betroffen.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde eine Abschrift des **Urteils des Bezirksgerichtes** Gr vom 21. September 2004 vorgelegt, worin die Berufungswerberin für schuldig erkannt wurde, der BankZ die zu Recht bestehende Klagsforderung in Höhe von 29.393,57 € zu bezahlen. Das Gericht stellte dabei fest, dass am 14. Juni 2000 eine Überweisung von 150.000,- S durch die Berufungswerberin auf ein Konto des JG bei der BankZ und am 7. August 2000 eine Bareinzahlung von Frau St über 75.000,- S bei der BankZ auf ein anderes Konto des JG erfolgt sei. Weitere Pachtzinszahlungen an die BankZ seien nicht mehr erfolgt. Am 11. Juli 2000 hätten die Ehegatten Go einen Zessionsvertrag mit der BankZ unterschrieben, indem sie die ihnen gegen die Berufungswerberin auf Grund des Pachtvertrages zustehenden Forderungen an die BankZ als Kreditgeberin abtraten.

Den Entscheidungsgründen ist zu entnehmen, dass in der Tagsatzung vom 3. Juli 2001 das Klagebegehren von ursprünglich 500.000,- S auf 479.464,30 S eingeschränkt wurde und dazu vorgebracht, dass jedenfalls die Pachtzinse für August 2000 bis einschließlich Jänner 2001 sowie der anteilige Pachtzins für Februar 2001 von 29.464,30 S offen seien. In der Tagsatzung vom 15. Jänner 2004 wurde schließlich das Klagsbegehren um den Pachtzins für August 2000 in Höhe von 75.000,- S auf 404.464,34 S (29.393,57 €) eingeschränkt.

Im **Arbeitsbogen des Prüfers** befindet sich die Abschrift einer Quittung über die Einzahlung eines Betrages von 75.000,- S an Herrn JG (Konto Nr. xyz, BankZ), datiert mit 7. August 2000. Als Verwendungszweck wurde "Pacht für Juli 2000" angeführt. Hinsichtlich der Zahlung von 150.000,- S stellte der Prüfer fest, dass die Überweisung an Herrn JG (Konto Nr. vwx, BankZ) am 14. Juni 2000, ohne Angabe eines Verwendungszweckes, durchgeführt worden sei. Nach einem Aktenvermerk der Berufungswerberin setze sich der Betrag von 150.000,- S aus einer Pachtzahlung für den Monat Juni und einer Kautionszahlung in Höhe einer Monatspacht zusammen.

Eine **Abschrift der Niederschrift** über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung wurde der Berufungswerberin auf ihren Wunsch hin übermittelt. Die Berufungswerberin brachte hiezu keine Einwendungen mehr vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 und 2 geändert, so haben gemäß **§ 16 Abs 1 UStG 1994**

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.

Nach **Abs 3 Z 1 UStG 1994** sind diese Vorschriften über die Änderung der Bemessungsgrundlage auf die **Uneinbringlichkeit** von Entgelten sinngemäß anzuwenden. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, so sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen.

Im Fall einer Uneinbringlichkeit darf somit der Gläubiger seine Umsatzsteuerschuld korrigieren, andererseits **hat** der Schuldner den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu berichtigen. Im Umsatzsteuergesetz findet sich allerdings keine Legaldefinition des Begriffes „Uneinbringlichkeit“. Aus dem zweiten Satz des Abs 3 Z 1 leg.cit. ist abzuleiten, dass eine Beurteilung als uneinbringlich **keine endgültige** sein kann oder muss, da der Gesetzgeber bei nachträglicher Vereinnahmung des Entgeltes uneinbringlich behandelter Forderungen eine erneute Änderung vorsieht. Nach der Judikatur des BFH (13.11.1986, BStBl 1987 II, 226) genügt es, wenn die Forderung für geraume Zeit nicht durchsetzbar ist.

Ob und wann nun **Uneinbringlichkeit** anzunehmen ist, ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.10.2004, 2001/14/0128; 26.02.2004, 99/15/0053) nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden, wobei sich im gegenständlichen Berufungsfall die Frage der Uneinbringlichkeit der von der Berufungswerberin geschuldeten Entgelte stellt.

Lehre und Rechtsprechung befassten sich bereits mehrmals mit der Interpretation dieses unbestimmten Gesetzesbegriffes. Demnach ist die bloße Zweifelhaftigkeit der Einbringlichkeit einer Forderung nicht ausreichend, um sie als uneinbringlich im Sinne des § 16 Abs 3 UStG 1994 zu beurteilen. Die Forderung muss vielmehr bei objektiver Betrachtung wertlos sein. Uneinbringlichkeit im hier maßgeblichen Sinn bedeutet mehr als bloße Dubiosität, nämlich Realität und nicht Vermutung (VwGH 20.10.2004, 2001/14/0128).

Uneinbringlich ist eine Forderung, wenn mit ihrem Eingang bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens) in absehbarer Zeit nicht gerechnet werden kann (VwGH 23.11.1987, 87/15/0060). Bei Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners wird jedenfalls von der Uneinbringlichkeit auszugehen sein (VwGH 26.02.2004, 99/15/0053; *Kranich/Siegl/Waba*, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Rz 64 zu § 16; *Ruppe*, UStG Kommentar³, Tz 76 zu § 16). Uneinbringlichkeit ist mit Uneintreibbarkeit gleichzusetzen (Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der AG³, Tz 184 zu § 133 AktG, zitiert im Fachgutachten 57 W), wobei Uneintreibbarkeit insbesondere bei mangelnder Deckung im

Vermögen des Schuldners anzunehmen ist bzw es aussichtslos erscheint, aus der Realisierung von Teilen oder des gesamten schuldnerischen Vermögens Befriedigung zu erlangen (Eichinger, SWK 1976, A II 51).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist nun zu prüfen, ob die Forderungen des Verpächters gegenüber der berufungswerbenden Gesellschaft als uneinbringlich im Sinne des § 16 Abs 3 Z 1 UStG1994 zu beurteilen sind.

Der Berufungsentscheidung wurde dabei folgender festgestellter Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Berufungswerberin pachtete ab 1. Juni 2000 einen Gastwirtschafts- und Hotelbetrieb in G. Der monatliche Pachtzins wurde laut Buchhaltung und vorliegender Belege bis einschließlich Juli 2000 entrichtet. Zahlungen für die darauf folgenden Monate blieben ebenso offen wie die Verbindlichkeiten gegenüber dem Verpächter auf Grund der Rechnungen vom 31. Mai 2000 (Ablöse bewegliche Wirtschaftsgüter sowie Warenlager). Von diesen bis dato unbezahlten Verbindlichkeiten machte die Berufungswerberin den Vorsteuerabzug geltend.

In den Schreiben vom 31. Oktober 2000 und vom 18. Dezember 2000 forderte die BankZ als Zessionarin unter Androhung rechtlicher Schritte die Berufungswerberin als Schuldnerin auf, die offenen Rückstände zu begleichen. Nach Aussage der Zessionarin vom 18. Februar 2002 wurden die Pachtrückstände bereits eingeklagt. Wegen fehlenden Vermögens verzichtete die Zessionarin vorerst auf weitere rechtliche Schritte, da dies mangels Einbringlichkeit der offenen Forderungen als nicht zweckmäßig angesehen wurde. Mit Urteil vom 21. September 2004 erkannte das Bezirksgericht Gr die berufungswerbende Gesellschaft schließlich für schuldig, der BankZ als Zessionarin und Klägerin die offenen Forderungen zu begleichen. Die eingewendeten Gegenforderungen wurden als nicht gerechtfertigt beurteilt.

In der Niederschrift vom 12. Jänner 2001 gab der Geschäftsführer der Gesellschaft zu Protokoll, dass die finanzielle Lage angespannt war. Diese Aussage wird durch den vorliegenden Jahresabschluss zum 31. Dezember 2000 untermauert. Aus diesem geht hervor, dass die Berufungswerberin im Jahr 2000 einen handelrechtlichen Jahresverlust in Höhe von 903.913,- S erzielte und ein negatives Eigenkapital von 889.930,- S auswies. Dieses Ergebnis verschlechterte sich auf Grund der ertragsteuerlichen Betriebsprüfungsfeststellungen, sodass sich der im Jahr 2000 erzielte handelrechtliche Jahresverlust auf nunmehr 1.018.332,- S beläuft. Die Verbindlichkeiten beliefen sich per 31. Dezember 2000 auf insgesamt 2.765.975,- S. Im Jahr 2000 wurden laut Gewinn- und Verlustrechnung (vor BP) Umsätze in der Höhe von rund 1,2 Mio S erzielt.

Hinsichtlich des Widerspruchs bezüglich des Pachtzinses für August 2000 ist Folgendes festzuhalten:

§ 116 Abs 2 BAO normiert eine Bindung an Entscheidungen der Gerichte, wenn in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war. Ist hingegen im gerichtlichen Verfahren bei Ermittlung des Sachverhaltes **nicht** von Amts wegen vorzugehen, so kann man von einer Bindung im Sinne des § 116 nicht ausgehen. Diese Regelung soll verhindern, dass Abgabenbehörden durch Gerichtsentscheidungen präjudiziert werden, die auf parteiendispositiver "formeller Wahrheit" (Parteienmaxime) beruhen (*Adamovich/Funk, Verwaltungsrecht*³, 100). Daher besteht **keine Bindung** der Abgabenbehörde an gerichtliche Entscheidungen im Zivilprozess. Diese darf sich allerdings über solche Entscheidungen nicht ohne weiteres hinwegsetzen, sondern hat die Entscheidung und den Entscheidungsgegenstand aus dem Gesichtswinkel des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung unter eigenen Verantwortung zu beurteilen (VwGH 30.06.1987, 86/14/0195).

Die berufungswerbende Gesellschaft hat mit Beleg vom 7. August 2000 die Pacht für den Monat Juli 2000 bezahlt. Am 14. Juni 2000 erfolgte eine Überweisung auf ein Konto des JG (Bankz) in der Höhe von 150.000,- S und zwar ohne Angabe des Verwendungszweckes. Auf Befragung des Prüfers, gab die berufungswerbende Gesellschaft in einem Aktenvermerk bekannt, dass sich der Betrag aus einer Pachtzahlung für den Monat Juni und einer Kautionszahlung zusammensetze.

Im Widerspruch zur Aktenlage steht allerdings die nachträgliche Behauptung, dass in dem am 14. Juni 2000 überwiesenen Betrag in Höhe von 150.000,- S auch die Pacht für August 2000 enthalten gewesen sein soll. Diese Aussage wird als Schutzbehauptung der Berufungswerberin angesehen, um einer Berichtigung zumindest für diesen Monat zu entgehen. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats widerspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, wenn bereits im Juni eine Pachtzahlung für August erfolgt sein soll, obwohl der Monat Juli zu diesem Zeitpunkt unstrittig noch offen war. Die Zahlung für Juli erfolgte nachweislich erst am 7. August, unter ausdrücklicher Angabe des Verwendungszweckes, nämlich "*Pacht für Juli 2000*". Die nachträgliche Behauptung der Berufungswerberin erscheint daher völlig unglaubwürdig, vielmehr ist davon auszugehen (wie ursprünglich angegeben), dass die Zahlung im Juni 2000 ausschließlich die Pacht für den Monat Juni und eine Kautionszahlung betraf und die Pacht für August nach wie vor unbezahlt ist.

Ausgehend von diesem festgestellten Sachverhalt trifft der Unabhängige Finanzsenat folgende rechtliche Würdigung:

Nach § 16 Abs 3 Z 1 UStG 1994 ist der in Anspruch genommene Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn das Entgelt uneinbringlich geworden ist. Fakt ist, dass die

streitgegenständlichen Verbindlichkeiten bis zum 31. Dezember 2000 nicht bezahlt worden sind. Die berufungswerbende Gesellschaft wurde im Jahr 2000 zumindest zweimal schriftlich unter Klagsandrohung aufgefordert ihren Zahlungsverpflichtungen hinsichtlich Pachtrückstände nachzukommen. Darüber hinaus zeigen die Aussagen des Geschäftsführers in Verbindung mit den Daten aus dem Jahresabschluss klar auf, dass sich die berufungswerbende Gesellschaft im Streitjahr in einer äußerst prekären wirtschaftlichen Lage befunden hat, die es ihr nicht ermöglichte den Zahlungsverpflichtungen gegenüber den Verpächtern bzw der Zessionarin nachzukommen. Über die streitgegenständlichen Verbindlichkeiten in Höhe von 1.086.170,- S hinaus, beliefen sich die gesamten Verbindlichkeiten der Berufungswerberin per 31. Dezember 2000 auf rund 2,8 Mio S, denen Umsätze im Ausmaß von lediglich rund 1,2 Mio S gegenüberstanden.

Wegen des fehlenden Vermögens der Berufungswerberin erschien es auch der Zessionarin zunächst aussichtslos, nach Einbringung einer Klage weitere rechtliche Schritte zu verfolgen. Die Forderungen wurden somit auch als **uneintreibbar** betrachtet. Wie bereits eingangs ausgeführt, ist Uneinbringlichkeit mit Uneintreibbarkeit gleichzusetzen. Bei objektiver Betrachtung des gesamten Sachverhalts können die strittigen Forderungen daher nur als uneinbringlich beurteilt werden, für eine abweichende Beurteilung bietet die eindeutige Sachlage keinen Raum.

Nach § 16 Abs 1 UStG 1994 sind die Berichtigungen für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Aus dem festgestellten Sachverhalt geht zweifelsfrei hervor, dass die Umstände, die zur Nichtbezahlung der offenen Rückstände führten, bereits im Jahr 2000 ihre Ursache gefunden haben, sodass das Finanzamt auch zu Recht die Berichtigung in diesem Jahr vorgenommen hat.

Die Berufungswerberin wendet nun ein, dass die erfolgte Zahlung für einen Vorsteuerabzug für erbrachte Lieferungen und Leistungen nicht erforderlich sei. Hiezu ist darauf hinzuweisen, dass gerade der Norminhalt des § 16 Abs 3 Z 1 iVm Abs 1 leg. cit. speziell jene Fälle erfasst, bei denen der Leistungserbringung kein Entgelt gegenübersteht und daher einer Berichtigung zu unterziehen sind. Für den Fall der nachträglichen Vereinnahmung des Entgelts, sieht § 16 Abs 3 Z 1 UStG 1994 eine neuerliche Berichtigungsmöglichkeit vor.

Weiters bringt die Berufungswerberin vor, dass es unerheblich sei, wenn die Betriebsprüfung vom Vorliegen einer Zahlungsunfähigkeit ausgehe, denn eine Zahlungsunfähigkeit könne nur im Zuge eines Konkurs- oder Ausgleichsverfahrens festgestellt werden. Erst im Zeitpunkt einer Konkursöffnung könne eine Vorsteuerberichtigung vorgenommen werden.

Diesem Einwand ist zunächst grundsätzlich zu entgegnen, dass der Gesetzgeber im § 16 Abs 3 UStG 1994 nicht die "Zahlungsunfähigkeit" eines Unternehmens als

Tatbestandsmerkmal gewählt hat, sondern den Begriff "Uneinbringlichkeit". Wie oben bereits erwähnt, geht der Verwaltungsgerichtshof bei festgestellter Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners jedenfalls von einer Uneinbringlichkeit aus. Daraus folgt, dass der Begriff „Uneinbringlichkeit“ weiter zu fassen ist, als die Zahlungsunfähigkeit.

Des Weiteren geht auch der Einwand, dass eine Zahlungsunfähigkeit erst im Zuge eines Konkurs- oder Ausgleichsverfahrens festgestellt werden könne, ins Leere, da die Abgabenbehörde auf Grund von eindeutigen Sachverhaltsfeststellungen sehr wohl eine Zahlungsunfähigkeit erkennen kann und zwar auch ohne Einleitung eines Insolvenzverfahrens. Die Frage, ob Zahlungsunfähigkeit vorliegt, ist nämlich eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen von der Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs 2 BAO zu lösen.

Weder das Umsatzsteuerrecht noch das Verfahrensrecht der Bundesabgabenordnung nehmen explizit auf insolvenzrechtliche Tatbestände Bezug. Daraus folgt der Grundsatz, dass Sachverhalte in Verbindung mit insolvenzrechtlichem Bezug grundsätzlich einer **eigenständigen steuerrechtlichen Würdigung** zu unterziehen sind. Begründbar ist diese differenzierte Betrachtungsweise mit dem unterschiedlichen Regelungsbedarf beider Rechtsmaterien: während das Umsatzsteuerrecht bestimmt, ob ein Sachverhalt Umsatzsteuerpflicht nach sich zieht, regelt das Insolvenzrecht, unter welchen Voraussetzungen Umsatzsteuerforderungen des Steuergläubigers im Insolvenzfall des Unternehmers geltend gemacht werden können (siehe *Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar*³, Einf., Tz 102 f.).

Hinsichtlich der im Berufungsschreiben behaupteten Differenz der offenen Verbindlichkeiten zum Stichtag 31.12.2000 ist festzuhalten, dass bereits in der Berufungsvorentscheidung auf die mangelnde Nachvollziehbarkeit dieser Differenz verwiesen wurde. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (16.11.2004, 2000/17/0010; 26.11.2002, 99/15/0165; 29.06.2005, 2000/14/0197; 26.02.2004, 2004/16/0034) gelten die Feststellungen der Berufungsvorentscheidung als Vorhalt. Es wäre daher Sache der Berufungswerberin gewesen, sich im Vorlageantrag oder auch im Zuge der mündlichen Verhandlung mit dieser behaupteten Differenz auseinanderzusetzen und die in der Berufungsvorentscheidung getroffenen Feststellungen zu widerlegen. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde lediglich eine Differenz in Höhe einer Monatspacht aufgegriffen. Eine Klärung der restlichen Differenzen wurde unterlassen, sodass sich - mit Ausnahme des unstrittigen Rechenfehlers - keine Änderung der Höhe der strittigen Vorsteuerbeträge ergibt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat daher zu Recht die Uneinbringlichkeit der strittigen Entgelte festgestellt und eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 Abs 1 und 3 UStG 1994 vorgenommen. Dem Berufungsbegehren war somit hinsichtlich Berichtigung der Vorsteuern gemäß § 16 Abs 1 UStG 1994 der Erfolg zu versagen. Im Bezug auf den Rechenfehler wird der Berufung stattgegeben.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 22. Mai 2006