



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 1. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch HR Mag. Johann Lehner, vom 23. Februar 2010 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) hat seit 2004 eine Gewerbeberechtigung für das Handelsgewerbe und Handelsagenten sowie Geschäftsvermittlung. Für dieses nicht protokolierte Einzelunternehmen ermittelte der Bw den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 nach dem USt-Nettosystem. Vom 11. März 2003 bis 18. September 2012 war die Stb Wirtschaftstreuhand GmbH in S die steuerliche Vertreterin und Zustellbevollmächtigte des Bw.

Laut **Niederschrift vom 16. Februar 2007** hat der Bw für sein Tradingunternehmen für Juni bis September **2006** stetig steigende Umsätze und Zahllasten angemeldet, die fällige Umsatzsteuer jedoch nur schleppend abgeführt. Zur Sicherung des daraus resultierenden Abgabengrundstandes von 754.684,54 € zum 1. Dezember 2006 pfändete das Finanzamt 12 Kartons mit 81 Einzelpaketen, in denen sich laut Bw Computerbausteine im Wert von 3.885.570,00 € netto befanden (Ergänzung durch die Berufungsbehörde: In der Folge vom LG Wels wegen Verdachts §§ 146 ff (Betrug), § 156 Abs. 2 (betrügerische Krida) StGB beschlagnahmt).

Am selben Tag reichte der Bw die Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2006 ein und wies darin eine Gutschrift von 450.415,00 € aus. Das Finanzamt kürzte gestützt auf § 27 Abs. 4 UStG, in der Rechnung unrichtig ausgewiesenes Lieferdatum, Auslandslieferung die vom Bw geltend gemachte Vorsteuer um 777.114,00 €. Das Finanzamt bezweifelte dabei gestützt auf einen Sachverständigen die Nämlichkeit der Ware der gepfändeten Computerbausteine mangels eindeutiger Produktbezeichnung der auf dem Fachmarkt unter der auf der Rechnung angeführten Bezeichnung nicht erhältlichen Teile.

Mit an die Finanzprokuratur gerichtetem **Schriftsatz vom 5. Juni 2007** forderte der oben genannte Vertreter des Bw in dessen Namen von der Republik Österreich für den durch die genannte Pfändung ("Beschlagnahme") der 12 Kartons Computerbausteine verursachten Vermögensschaden 1.402.692,62 € (Pönale 500.000, Verdienstausfall 900.000 und Anwaltskosten).

Mit **Schreiben vom 5. September 2007** entgegnete die **Finanzprokuratur** dem Vertreter des Bw, der auf das AHG gestützte Ersatzanspruch sei nach dem Ergebnis der durchgeföhrten Erhebungen nicht berechtigt, da Anhaltspunkte für rechtswidriges und schulhaftes Verhalten der Organe der Republik Österreich nicht gefunden werden konnten und der Anspruch infolge Verletzung der Bestimmung von § 2 Abs. 2 AHG (Rettungspflicht) nicht zu Recht bestehe.

Der rechtskräftige **Umsatzsteuerbescheid 2006** vom 23. Juni 2008 anerkannte Vorsteuern von lediglich 3.029,86 € und nahm Berichtigungen des Steuerbetrages in Höhe 1.502.394,53 € vor, woraus sich eine Zahllast von 1.598.687,37 € ergab, die die bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer um 9.633,90 € überstieg.

Am **1. Dezember 2009** brachte der Bw die **Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärung** sowie den von der oben genannten Wirtschaftstreuhandgesellschaft erstellten **Jahresabschluss** für das streitgegenständliche Veranlagungsjahr **2008** beim Finanzamt ein.

In der Bilanz zum 31.12.2008 wies der Bw als Aktiva ein Anlagevermögen in Höhe von 1.331,97 € und ein Umlaufvermögen von 560.563,48 € (davon Waren 560.000,00 €) und als Passiva Rückstellungen von 22.240,00 € und Verbindlichkeiten von 2.146.929,07 € (davon Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 954.709,75 €) und ein negatives Eigenkapital in Höhe von 1.607.273,62 € (Jahresverlust 9.012,00 €) aus.

In den **Erläuterungen zum Jahresabschluss** finden sich folgende Anmerkungen:
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 954.709,75 €:

*"Bei den **Lieferverbindlichkeiten** handelt es sich hauptsächlich um Lieferverbindlichkeiten gegenüber der Firma M-GmbH W . Mit Beschluss vom TM.2007 wurde der Konkurs*

angemeldet und mangels Kostendeckung abgewiesen. Auf Grund des langen Verfahrens, dessen Ausgang uns noch unbekannt ist, wurde die gesamte Verbindlichkeit in der Bilanz zum 31.12.2008 ausgewiesen. Auf Anweisung des Steuerpflichtigen wurde keine Auflösung im Berichtsjahr durchgeführt."

Sonstige Verbindlichkeiten – davon Lieferungen und Leistungen Inland 1.188.938,18 €
"Der Stand der Forderungen (Guthaben von Kunden) stimmt mit der Saldenliste überein. Es handelt sich um Rückforderungen der Firmen G-GmbH , L-GmbH sowie N-GmbH und betrifft Rechnungskorrekturen auf Grund der Umsatzsteuernachschaus. Im Juli 2007 wurde der Verwahrungsbetrag über 400.496,39 € vom Finanzamt Wels zu je 50% an die Kunden G-GmbH und L-GmbH übertragen.

Unsere Mandantschaft hat trotz Eintreibungsmaßnahmen bisher noch keine Zahlungen geleistet, weshalb die volle Verbindlichkeit abzüglich der Übertragung des Verwahrungsbetrages ausgewiesen wurde.

Eine Auflösung der Guthaben von Kunden wurde gemäß Anweisung des Steuerpflichtigen von uns im Jahresabschluss 2008 nicht durchgeführt."

In Im Zeitraum **Jänner bis Feber 2010** fand beim Bw eine **Betriebsprüfung** betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer sowie Zusammenfassende Meldung für die Jahre 2007 und 2008 statt. Dabei wurden im der Zustellbevollmächtigten nachweislich am 24. Feber 2010 zugestellten **Betriebsprüfungsbericht** sinngemäß nachstehende Feststellungen getroffen:

Der Abgabepflichtige ist zum festgelegten Schlussbesprechungstermin am 22. Feber 2010 nicht erschienen, die Schlussbesprechung somit entfallen.

a) **Verbindlichkeiten** G-GmbH , L-GmbH , N-GmbH

Beim Bw fand von Dezember 2006 bis Feber 2007 eine USO-Prüfung für den Zeitraum Jänner bis Oktober 2006 statt wo u.a. folgende Prüfungsfeststellung hinsichtlich des Lieferortes und damit zusammenhängend der Steuerbarkeit der Umsätze getroffen worden ist:

"4. Ort der Lieferung bei Ausgangsrechnung ("AR") des Bw

Bei den in der Anlage angeführten AR an die Firmen G-GmbH , L-GmbH , N-GmbH befand sich die Ware im Zeitpunkt der Lieferung in den Warenlagern der Fa. T bzw. R in Holland bzw. bei der Fa. O in Deutschland.

Der Ort der Lieferung befindet sich somit im Ausland. Dies hat zur Folge, dass die getätigten Umsätze in Österreich nicht steuerbar sind und somit der Ausweis der österreichischen Umsatzsteuer zu Unrecht erfolgt ist.

Der Bw schuldet somit die Umsatzsteuer für die angeführten Lieferungen aufgrund der Rechnungslegung. Die Voraussetzung für den Vorsteuerabzug bei den Leistungsempfängern

liegt jedoch nicht vor.

Steuerliche Auswirkung

<i>USt 6-12/2006</i>			
<i>Minderung Umsätze 20%</i>	<i>7,512.039,80</i>		
<i>Darauf entfallende USt</i>	<i>1,502.407,96</i>		
<i>Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung:</i>		<i>1,502.407,96</i>	

In weiterer Folge wurden vom Bw die AR an oben genannte Firmen in der Form berichtet, dass die getätigten Umsätze in Österreich nicht steuerbar waren und somit lediglich der Nettobetrag in Rechnung gestellt wurde. Hinsichtlich der von Bw bereits inkassierten Umsatzsteuer iHv. 1.502.407,96 € wurde diese an die Kunden nur teilweise rückerstattet. Die bis zum jetzigen Zeitpunkt noch immer nicht rückerstattete Umsatzsteuer wird in der Bilanz 2008 des Bw als Verbindlichkeit in folgender Höhe ausgewiesen:

G-GmbH	<i>568.191,47</i>
L-GmbH	<i>602.372,31</i>
N-GmbH	<i><u>18.374,40</u></i>
gesamt	<i>1.188.938,18</i>

Die seitens der Gläubiger gesetzten Einbringungsmaßnahmen blieben allesamt erfolglos, da der Bw zahlungsunfähig war und ist. Die Zahlungsunfähigkeit des Bw wird insbesondere durch das am 8. April 2008 beim Bezirksgericht Lambach in der Exekutionssache N-GmbH abgegebene Vermögensverzeichnis offenbart, wo der Bw erklärt, dass er über keinerlei verwertbares Vermögen verfügt, jedoch durch € 2.500.000,-- Schulden belastet ist und von seinen Eltern lebt.

Seitens der exekutionsführenden Gläubiger wurden die Forderungen gegenüber dem Bw als uneinbringlich abgeschrieben.

Anzumerken verbleibt, dass sowohl bei Fa. G-GmbH als auch bei Fa. L-GmbH Insolvenzverfahren eröffnet worden sind und auch die Masseverwalter von einer Uneinbringlichkeit der Forderungen gegenüber dem Bw ausgehen und aufgrund des Klagskostenrisikos auf weitere Eintreibungsschritte verzichteten.

b) M-GmbH und andere Unternehmen

In den Bilanzen des Bw wird eine sich seit dem Jahr 2005 stetig aufbauende Verbindlichkeit hauptsächlich gegenüber der Fa. M-GmbH in W, sowie in kleinerem Ausmaß gegenüber

anderen Lieferanten ausgewiesen, die zum 31.12. 2008 mit 954.709,75 € bilanziert wird. Darin enthalten sind Vorsteuerbeträge iHv. € 61.125,61 (Hinweis auf Anlage 1). Auch hinsichtlich der Bezahlung dieser Verbindlichkeiten ist von der Zahlungsunfähigkeit des Bw auszugehen und sind die Forderungen der Gläubiger als uneinbringlich anzusehen. Bezüglich der Fa. M-GmbH ist anzumerken, dass der Bw im Jahr 2007 Geschäftsführer der Fa. M-GmbH war. Mit Beschluss des Landesgerichtes W vom 10.9.2007 erfolgte eine Konkursabweisung mangels Vermögens bei der M-GmbH und wurde die Gesellschaft aufgelöst.

In der genannten Anlage erfolgt eine "Aufteilung der offenen Lieferverbindlichkeiten zum 31.12.2008" wie folgt:

M-GmbH W	gesamt	netto	Vorsteuer
ER 29.11.2005	201.058,68	167.548,90	33.509,78
Kursdifferenz US Dollar	4.950,41	4.950,41	0,00
ER 20.12.2005	155.179,83	129.316,53	25.863,31
ER vom 21.12.2006 Pönale	473.850,00	473.850,00	0,00
Bcom	26.927,14	26.927,14	0,00
Stb	-722,40	-602,00	-120,40
Surit aus 2005	83.228,57	83.228,57	0,00
Progate Solutions GmbH	8.237,52	6.864,60	1.372,92
RA Dr. Freund	3.000,00	2.500,00	500,00
T Rotterdam - Deposit	<u>-1.000,00</u>	<u>-1.000,00</u>	<u>0,00</u>
	954.709,75	893.584,15	61.125,61

Steuerliche Würdigung

Die Fälligkeit der Verbindlichkeiten des Bw an die unter lit a und b angeführten Unternehmen ist bereits 2007 bzw. in den Vorjahren eingetreten und wurden seitens einiger Gläubiger bereits Exekutionshandlungen gesetzt, die jedoch allesamt erfolglos blieben.

Die Liquidität des Bw war weder 2007 noch in den Folgejahren gegeben. Der Bw war durch den dauernden Mangel an flüssigen Mitteln und die hohe Überschuldung nicht im Stande, die fälligen Schulden bei redlicher wirtschaftlicher Gebarung in angemessener Frist zu begleichen und ist somit spätestens im Jahr 2008 als zahlungsunfähig einzustufen.

Infolge der offensichtlichen Zahlungsunfähigkeit des Bw und damit verbundenen Uneinbringlichkeit der Forderungen bei den Gläubigern liegen spätestens zum 31.12. 2008 die Voraussetzung für die verpflichtende Berichtigung der nicht bezahlten Vorsteuerbeträge gem. § 16 Abs. 3 Z 1 UStG vor.

Die Verbindlichkeit ist nicht mehr als werthaltig zu beurteilen. Es sind daher auch die

Voraussetzungen für die erfolgswirksame Ausbuchung und Berichtigung der Verbindlichkeit im Hinblick auf das ertragsteuerliche Ergebnis zum 31.12. 2008 gegeben.

Steuerliche Auswirkung

<i>Gewinnerhöhung</i>	<i>2008</i>
a)	<i>1,188.938,18</i>
b)	<i><u>893.584,15</u></i>
gesamt	2,082.522,33

Am 2. März 2010 wurden der zustellbevollmächtigten Vertreterin des Bw die **Bescheide vom 23. Februar 2010** betreffend die **Umsatz- und Einkommensteuer 2008** zugestellt, mit denen das Finanzamt unter Hinweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung den erklärten Verlust aus Gewerbebetrieb von 9.012,00 € durch Zurechnung von 2,082.522,33 € in einen Gewinn von 2,073.510,23 € änderte und durch Berichtigung der Vorsteuer nach § 16 UStG in Höhe von 61.125,61 € die bisherige Gutschrift von 778,46 € in eine Zahllast von 60.313,75 € änderte.

Mit am **1. April 2010** zur Post gegeben Schriftsatz selben Datums erhob der oben genannte Vertreter namens des Bw **Berufung** gegen die Bescheide vom 23. Februar 2010 betreffend die **Umsatz- und Einkommensteuer 2008**, und beantragte mit folgender Begründung die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide:

"Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 setzt Umsatzsteuer fest mit 60.313,75 €, woraus sich unter Berücksichtigung der bisher vorgeschriebenen Umsatzsteuer eine Abgabennachforderung in Höhe von € 61.092,21 ergibt.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 setzt für das Jahr 2008 Einkommensteuer mit 316.792,83 € fest, wobei dabei von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2.073.510,23 € ausgegangen wird.

Beide Bescheide sind Folge einer durchgeföhrten Betriebsprüfung. Der Betriebsprüfer hat dabei angenommen, dass ich zahlungsunfähig war und bin.

Das ist nicht richtig. Ich habe beträchtliche Forderungen und zwar Forderungen in Höhe von mehreren hunderttausend Euro, welche gegenwärtig zu einem großen Teil gerichtlich geltend gemacht werden. Es sind daher die in der Bilanz 2008 als Verbindlichkeit ausgewiesenen Beträge realistischer Weise durchaus zahlbar und wurden daher zu Recht in die Bilanz 2008 aufgenommen.

Auch die gegenüber der Firma M-GmbH in W sowie in kleinerem Ausmaß gegenüber anderen Lieferanten ausgewiesenen Verbindlichkeiten, die zum 31.12. 2008 mit 954.709,75 € bilanziert

worden sind, darin enthalten Vorsteuerbeträge in Höhe von 61.125,61 € sind durch mich durchaus zahlbar und kann nicht einfach von meiner Zahlungsunfähigkeit ausgegangen werden.

Ich werde die bestehenden Verbindlichkeiten ordnungsgemäß abbauen, werde dafür die gegenüber der Firma Aussteller in L klagsweise geltend gemachten Beträge verwenden und den Rest aus laufender Geschäftstätigkeit bezahlen.

Es kann daher von einer Zahlungsunfähigkeit zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht gesprochen werden."

Mit **Schreiben vom 8. April 2010** forderte das **Finanzamt** den Bw zum Nachweis der Richtigkeit seiner in der Berufung behaupteten Zahlungsfähigkeit auf Grund von Forderungen in beträchtlicher Höhe durch Vorlage folgender Unterlagen auf:

1. Aufstellung der Forderungen
2. Name und Adresse der Schuldner ("Gläubiger")
3. Bekanntgabe, aus welchem Rechtsgeschäft die jeweilige Forderung stammt
4. Bekanntgabe der Gerichtszahl unter der die Eintreibung erfolgt.

Mit Schriftsatz vom 28. April 2010 ersuchte der genannte Vertreter um Verlängerung der an diesem Tag ablaufenden Frist bis 5. Mai 2010.

Mit **Schriftsatz vom 5. Mai 2010** teilte der Vertreter mit, der Bw verfüge über eine Forderung gegen die Republik Österreich (Bund), die er mit beiliegendem Schreiben vom 5. Juni 2007 gegenüber der Finanzprokuratur geltend gemacht habe. Die Höhe der Forderung ergebe sich aus dem beiliegenden Schreiben. Er werde diese Forderung nunmehr gerichtlich geltend machen.

Dem Schriftsatz war das bereits oben erwähnte Schreiben, mit dem der Bw eine Forderung von 1.402.692,62 € geltend gemacht hat angeschlossen.

Mit der zustellbevollmächtigten Vertreterin nachweislich am 9. Juni 2010 zugestellter **Berufungsvorentscheidung** vom **7. Juni 2010** wies das Finanzamt die Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2008 ab. Nach eingehender Darstellung der Feststellungen der Betriebsprüfung, der Berufung, des Vorhaltes vom 8. April 2010 und des Antwortschreibens vom 5. Mai 2010 begründete das Finanzamt die Abweisung wie folgt:

"Seitens der Finanzprokuratur wurde bereits mit Schreiben vom 5.9.2007 dem Rechtsvertreter des Bw, Herrn Dr. Gerhard Freund mitgeteilt, dass aufgrund fehlender Anhaltspunkte für rechtswidriges Verhalten von Organen der Republik Österreich, der Ersatzanspruch nicht zu Recht besteht.

Hinsichtlich des Hinweises im Berufungsschreiben, dass dieser Ersatzanspruch nunmehr

gerichtlich geltend gemacht werden soll, ist dem Bw entgegenzuhalten:
Gemäß § 6 Abs. 1 AHG verjähren Ersatzansprüche in drei Jahren nach Ablauf des Tages, an dem der Schaden dem Geschädigten bekannt geworden ist. Vor dem tatsächlichen Schadenseintritt beginnt der Lauf der dreijährigen Verjährungsfrist nicht. Mit dem Eintritt des Schadens beginnt aber die Verjährungsfrist zu laufen; es ist keineswegs erforderlich, dass dem Geschädigten bereits die gesamten Schadensfolgen bekannt sind. Es ist insbesondere gleichgültig, dass der Geschädigte die Schadenshöhe noch nicht (endgültig) beziffern kann oder ihm noch nicht alle Schadensfolgen bekannt sind oder diese noch nicht zur Gänze eingetreten sind. Einer allfälligen Verjährung von Ersatzansprüchen für erst später entstehende voraussehbare Schäden muss der Geschädigte mit einer Klage auf Feststellung der Haftung des Rechtsträges für künftige Schäden entgegentreten. Das Bezug habende Aufforderungsschreiben datiert vom 5.6.2007. Bezug genommen wird auf die Beschlagnahme am 4.12.2006, welche den Schaden verursacht habe. Somit liegt das schadenverursachende Ereignis bereits länger als 3 Jahre zurück und ist dadurch Verjährung bereits eingetreten. Das Finanzamt sieht sich somit in seiner bereits im Erstbescheid geäußerten Ansicht, dass der Bw zahlungsunfähig und somit eine Begleichung seiner offenen Verbindlichkeiten nicht möglich ist, bestätigt.

Die Berufung ist somit aus folgenden Gründen als unbegründet abzuweisen:

Die Fälligkeit der Verbindlichkeiten des Bw an die unter lit. a und b des Betriebsprüfungsberichtes angeführten Unternehmen ist bereits 2007 bzw. in den Vorjahren eingetreten und wurden seitens einiger Gläubiger bereits Exekutionshandlungen gesetzt, die jedoch allesamt erfolglos blieben. Die Liquidität des Bw war weder 2007 noch in den Folgejahren gegeben. Der Bw war durch den dauernden Mangel an flüssigen Mitteln und der hohen Überschuldung nicht im Stande, die fälligen Schulden bei redlicher wirtschaftlicher Gebarung in angemessener Frist zu begleichen und ist somit spätestens im Jahr 2008 als zahlungsunfähig einzustufen. Infolge der offensichtlichen Zahlungsunfähigkeit des Bw und damit verbundenen Uneinbringlichkeit der Forderungen bei den Gläubigern liegen spätestens zum 31.12.2008 die Voraussetzung für die verpflichtende Berichtigung der nicht bezahlten Vorsteuerbeträge gem. § 16 Abs. 3 Z 1 UStG vor.

Die Verbindlichkeit ist nicht mehr als werthaltig zu beurteilen. Es sind daher auch die Voraussetzungen für die erfolgswirksame Ausbuchung und Berichtigung der Verbindlichkeit im Hinblick auf das ertragsteuerliche Ergebnis zum 31.12.2008 gegeben.

Mit am **7. Juli 2010** zur Post gegebenen **Schriftsatz** selben Datums **beantragte** der Vertreter des Bw in dessen Namen ohne weitere Begründung die **Vorlage** der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Auf Grund eines **Telefax** vom **16. Juli 2013** der **Berufungsbehörde** teilte der für das gegenständliche Berufungsverfahren bevollmächtigten Rechtsanwalt mit **Schriftsatz** vom **18. Juli 2013** mit, dass das Vollmachtverhältnis zum Bw nicht mehr besteht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw behauptete zunächst in der Berufung, er habe beträchtliche Forderungen in Höhe mehrerer hunderttausend Euro, die er gegenwärtig gerichtlich geltend mache. Er werde die bestehenden Verbindlichkeiten ordnungsgemäß abbauen und dafür die gegenüber der Fa. Aussteller in L klagsweise geltend gemachten Beträge verwenden.

Durch die Aufforderung des Finanzamtes vom 8. April 2010 zur Konkretisierung und das (nach Fristverlängerung) seitens des Bw erstattete lapidare Antwortschreiben vom 5. Mai 2010 haben sich diese Behauptungen als substanzloses Zweckvorbringen erwiesen:

Der Bw konnte weder gerichtliche Aktenzahlen noch Namen und Adressen seiner vorgeblichen Schuldner nennen, auch von der zunächst namentlich genannten Galerie war keine Rede mehr. Die Glaubwürdigkeit des Bw scheint deshalb schwer erschüttert.

Jedoch auch der durch die Beilage des Schriftsatzes vom 5. Mai 2010 ins Treffen geführte Amtshaftungsanspruch in Höhe von 1.402.692,62 € ist nicht stichhaltig (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

Gemäß **§ 1 Abs. 1** Amtshaftungsgesetz, BGBl. Nr. 20/1949 idF BGBl. Nr. 343/1989 (AHG), haftet der Bund nämlich nach bürgerlichem Recht nur für Vermögensschäden, die als seine Organe handelnden Personen in Vollziehung der Gesetze durch ein **rechtswidriges Verhalten** wem immer **schuldhaft** zugefügt haben.

Das Finanzamt hat zutreffend in der Berufungsvorentscheidung darauf hingewiesen, dass einem derartigen Anspruch schon die mangelnde Rechtswidrigkeit des Verhaltens der Organe der Republik Österreich entgegensteht. Der Bw konnte der ausführlich begründeten Berufungsvorentscheidung inhaltlich nichts entgegnen.

Im oben wiedergegebenen Schreiben der Finanzprokuratur vom 5. September 2007 hat diese bereits damals nicht nur die Rechtswidrigkeit, sondern auch jegliches Verschulden der

einschreitenden Organe bei der Pfändung und Beschlagnahme in Abrede gestellt und überdies auf die vom Bw verletzte Rettungspflicht nach § 2 Abs. AHG hingewiesen.

Gem. **§ 2 Abs. 2 AHG** besteht nämlich kein Ersatzanspruch, wenn der Geschädigte den Schaden durch Rechtsmittel oder durch Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof hätte abwenden können.

Der seitens des Bw behauptete Amtshaftungsanspruch ist aus den aufgezeigten Gründen nie entstanden. Dies war dem Bw schon durch die abschlägige Antwort der Finanzprokuratur vom 5. September 2007 bekannt, der er auch nicht umgehend durch Klage beim Zivilgericht entgegen getreten ist.

Auch im vom Finanzamt im Betriebsprüfungsbericht erwähnten und in Kopie im Arbeitsbogen abhefteten Vermögensverzeichnis vom April 2008 hat der Bw keine derartige Forderung angegeben.

Der Jahresabschluss 2008 des Bw wurde im Dezember 2009 erstellt und beim Finanzamt eingereicht. Auch in der Bilanz zum 31.12.2008 scheint keine Forderung gegen die Republik Österreich nach dem AHG auf. Der Bw. erwirtschaftete Verluste und aus den vorliegenden Bilanzen zum 31.12.2007 und 31.12.2008 ist jeweils ein negatives Eigenkapital von über 1,6 Mio. € ersichtlich. Der Bw. verfügte zum 31.12.2008 über keine nennenswerten flüssigen Mittel oder Bankguthaben. Zum 31.12.2008 betrug das Kassen- und Bankguthaben insgesamt lediglich 127,30 €. Die sonstigen Forderungen zum 31.12.2008 iHv betrugen unverändert wie zum vorangegangenen Bilanzstichtag nur 436,18 und fallen ebenfalls nicht ins Gewicht.

Wie der OGH in seiner ständigen Rechtsprechung ausführt, liegt Zahlungsunfähigkeit, selbst bei einem nicht überschuldeten Schuldner, dann vor, wenn der Schuldner durch dauernden Mangel an flüssigen Mitteln nicht im Stande ist, alle fälligen Schulden bei redlicher wirtschaftlicher Gebarung in angemessener Frist zu begleichen (vgl. OGH 14 Os 58/03, 18.11.2003; 14 Os 160/03, 27.1.2004; 5 Ob 152/60). Infolge der Überschuldung und der nur geringen verfügbaren flüssigen Mittel bestand zum 31.12.2008 kein Zweifel an der Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit des Bw. Der Bw. war weder bis zum 31.12.2008 noch in den Folgejahren in der Lage, die streitgegenständlichen offenen Verbindlichkeiten auszugleichen und somit 2008 als zahlungsunfähig einzustufen.

Die streitgegenständlichen Verbindlichkeiten waren deshalb nicht mehr als werthaltig zu beurteilen. Dafür sprechen auch die oben wiedergegebenen Vorbehalte der steuerlichen Vertreterin in den Erläuterungen des Jahresabschlusses.

Der mit der Überschrift "Änderung der Bemessungsgrundlage" versehene **§ 16** Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 1994/663 (**UStG 1994**) ordnet in Abs. 1 Folgendes an (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

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 der Entgelte eingetreten ist. ...**

Abs. 3 Z 1 leg. cit. ordnet die sinngemäße Geltung von Abs. 1 an, 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;

Der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates **UFS 04.06.2009, RV/1245-W/07** sind Folgende Ausführungen entnommen:

Der in Abs. 3 Z 1 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 aber mehr als Dubiosität, sie bedeutet Realität und nicht Vermutung, wobei bei Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners jedenfalls von der Uneinbringlichkeit auszugehen sein wird (VwGH 26.02.2004, 99/15/0053).

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 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". Uneinbringlichkeit ist mit Uneintreibbarkeit

gleichzusetzen. Der Grund für die Uneinbringlichkeit ist gleichgültig. Der Nachweis der Uneinbringlichkeit kann auf beliebige Weise geführt werden. Bei Uneinbringlichkeit wegen Zahlungsunfähigkeit sind Belege über erfolglose Einbringungsversuche ausreichend, aber nicht unbedingt erforderlich (vgl. VwGH 20.10.2004, 2001/14/0128; 03.09.2008, 2003/13/0109).

Die Berichtigung ist in dem Voranmeldungszeitraum bzw. Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist. Somit sind im gegenständlichen Fall die für die Bescheide des Jahres 2008 maßgebenden Verhältnisse zu beurteilen.

Gemäß **§ 6 Z 3** Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 1988/400 (**EStG 1988**), sind Verbindlichkeiten gemäß § Z 2 lit. a zu bewerten.

Nach § 6 Z 2 lit. a leg. cit. sind die Anschaffungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger kann dieser angesetzt werden.

Zorn führt zur Bewertung von Verbindlichkeiten im Kommentar Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 6 Z 3 Tz 2, im Wesentlichen Folgendes aus:

Solange nicht feststeht, dass eine Schuld ganz oder teilweise erloschen ist, muss mindestens mit dem Betrag bewertet werden, den der Steuerpflichtige beim Eingehen der Schuld schuldig geworden ist (VwGH 10.12.1985, 85/14/0078; 18.19.1989, 88/13/0198). Der Ansatz des niederen Teilwertes ist also solange unzulässig, als nicht einwandfrei feststeht, dass die Verbindlichkeit ganz oder teilweise erloschen ist. Es kommt darauf an, ob der Unternehmer zum Bilanzstichtag, allenfalls mit seinen bis zum Tag der Erstellung der Bilanz gewonnenen Erkenntnissen mit Sicherheit damit rechnen kann, dass die Verbindlichkeit nicht mehr zur Gänze abzustatten sein wird. (vgl. VwGH 21.04.1970, 1527/69). Auch auf der Passivseite gilt der Grundsatz, dass nicht verwirklichte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen.

Mayr präzisiert dies im Kommentar Doralt/Mayr, EStG¹⁴ § 6 Tz 271 unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wie folgt:

Nach **VwGH** dürfen nur solche negativen Wirtschaftsgüter berücksichtigt werden, die mit einer Belastung des Steuerpflichtigen verbunden sind, damit also nicht etwa Verbindlichkeiten, mit deren **Geltendmachung durch den Gläubiger "nicht mehr zu rechnen" ist**, auch wenn die Verbindlichkeit rechtlich noch besteht (VwGH 27.09.2000, 96/14/0141; 13.09.2006, 2002/13/0108).

Der VwGH verwies im erstgenannten Erkenntnis, bei dem die Gläubigerin, eine GmbH&CoKG, im Firmenbuch gelöscht und von einer Übertragung der Forderungen auf einen Rechtsnachfolger nicht auszugehen war, auf das Vorliegen einer an Sicherheit grenzenden

Wahrscheinlichkeit. Verbindlichkeiten sind daher auszubuchen, wenn sie **mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllt werden müssen.**

Der Bw bestreitet im gegenständlichen Fall gar nicht die im Betriebsprüfungsbericht getroffenen und durch entsprechende Unterlagen im Arbeitsbogen dokumentierten Feststellungen, dass gegen ihn von den Gläubigern der betreffenden längst fälligen Forderungen erfolglose Eintreibungsversuche gemacht worden sind (N-GmbH), die Masseverwalter der G-GmbH und L-GmbH wegen der angenommenen Uneinbringlichkeit auf weitere Eintreibungsschritte gegen den Bw verzichtet haben und die M-GmbH nach Konkurs mangels Vermögens bereits aufgelöst worden ist.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde besteht im gegenständlichen Fall kein Zweifel, dass der Bw im Zeitpunkt der Bilanzerstellung nicht mehr mit einer Geltendmachung der gegenständlichen Verbindlichkeiten durch die Gläubiger bzw. Masseverwalter oder Rechtsnachfolger der Gläubiger rechnen musste.

Dafür sprechen auch die oben wiedergegebenen Vorbehalte der steuerlichen Vertreterin in den Erläuterungen des Jahresabschlusses.

Die streitgegenständlichen Verbindlichkeiten waren deshalb nicht mehr als werthaltig zu beurteilen. Es sind daher nicht nur die Voraussetzungen für die Vorsteuerberichtigung nach § 16 Abs. 1 Z 2 UStG 1994, sondern auch für die Berichtigung durch Ausbuchung der gegenständlichen Verbindlichkeiten nach § 6 Z 3 iVm Z 2 lit. a EStG 1988 zum 31.12.2008 und gewinnerhöhende Berücksichtigung bei Ermittlung des einkommensteuerlichen Ergebnisses 2008 erfüllt.

Die Durchführung der Berichtigungen bei der Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2008 erfolgte deshalb vom Finanzamt auf Grund der von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen zu Recht.

Der Berufung konnte deshalb kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 23. Juli 2013