

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Schatzl und die weiteren Mitglieder Dr. Johann Taferner, Dr. Walter Zisler und Dr. Martin Neureiter über die am 1. April 2005 eingebrachte Berufung der BW, Adresse, vertreten durch die Gruber Quintax Wirtschaftsberatungs GmbH, 5020 Salzburg, Rainbergstraße 3a, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Dr. Peter Auer, vom 1. März 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend die Umsatzsteuer 2000 sowie die Umsatzsteuer 2000 nach der am 22. Februar 2006 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2000 wird Folge gegeben. Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2000 vom 1. März 2005 wird aufgehoben.

Der Umsatzsteuerbescheid vom 29. Juli 2002 betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2000 tritt wieder in Kraft.

Der Umsatzsteuerbescheid vom 1. März 2005 betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2000 scheidet aus dem Rechtsbestand aus. Die Berufung gegen diesen Umsatzsteuerbescheid ist gemäß § 273 BAO zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (BW) betrieb im streitgegenständlichen Jahr 2000 den Großhandel mit Kinderbekleidung. Die Abgabe der Steuererklärungen betreffend die Umsatzsteuer und die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2000 erfolgte am

18. Juni 2002. In der Beilage zur Umsatzsteuererklärung führte der steuerliche Vertreter der BW an, dass die in der Umsatzsteuererklärung ausgewiesene Gutschrift (Überhang der VorSt über die USt) von ATS 572.310,00 durch die Abschreibung einer Forderung an die Fa."HC" entstanden sei. Inhaberin dieses Unternehmens sei E K. Diese Forderung sei aufgrund der Verjährung im Jahr 2000 abzuschreiben gewesen; Der Forderungsausfall sei in den Vorjahren bereits durch eine 100%ige Wertberichtigung erfasst gewesen; auf Grund der Uneinbringlichkeit sei nun auch die USt zurückgefordert worden.

In weiterer Folge wurde mit Datum 24. Juli 2002 eine weitere Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 beim Finanzamt eingereicht, in der die Umsatzsteuerkorrektur in Höhe von ATS 450.249,15 unter der Kennzahl 090 des Formulars offen ausgewiesen wurde und die steuerpflichtigen Umsätze (20%) unter der Kennzahl 022 gegenüber der ersten Erklärung dementsprechend um ATS 2.251.245,75 vermehrt wurden. (AS 1 - 8/2000)

Das Finanzamt veranlagte die BW in der Folge mit Bescheid vom 29. Juli 2002 erklärungsgemäß und erstellte eine Kontrollmitteilung, um bei der Geschäftspartnerin der BW, der Fa."HC " die entsprechenden VorSt zu überprüfen und gegebenenfalls zu korrigieren. In weiterer Folge wurden die VorSt bei diesem Unternehmen auch entsprechend gekürzt und die Unternehmerin focht diesen Bescheid im Instanzenzug an. Im Zuge der Überprüfung dieser Bescheide der E K im Berufungsverfahren regte der UFS / Außenstelle Salzburg auch eine Nachschau bei der BW an, um sowohl die Tatsache als auch den Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit des in Frage stehenden Forderungssaldos der BW bei der Leistungsempfängerin beurteilen zu können.

Im Zuge der im Jahr 2004 über Anregung des UFS durchgeföhrten Nachschau wurde eine Niederschrift mit dem Geschäftsführer der BW aufgenommen. Dabei führte dieser über Befragen, warum die Uneinbringlichkeit im Jahr 2000 eingetreten sei, aus, dass die BW in den Jahren 1983 bis 2000 die Generalvertretung für Waren der Fa. C in Österreich gehabt habe und selbst drei Einzelhandelsgeschäfte in Wien betrieben habe. E K habe ein Geschäft in Salzburg betrieben. Es sei immer wahrscheinlicher geworden, dass sich das Geschäft nicht so verwirklichen lasse, wie dies ursprünglich geplant gewesen sei. Im Jahr 2000 sei durch den schlechten Geschäftsgang auch der drei Verkaufsgeschäfte in Wien ersichtlich gewesen, dass sich die Forderungen nicht mehr hätten einbringen lassen. Unterlagen zu diesen Aussagen wurden nicht vorgelegt.

Befragt dazu, warum keine Einbringungsschritte gegenüber der Frau K gesetzt worden seien führte der Geschäftsführer der BW aus, dass geplant gewesen sei die Einzelhandelsgeschäfte zusammenzuführen und weiters geplant gewesen sei Frau K dabei als Geschäftsführerin zu beschäftigen. Dabei hätten im Zuge einer Generalsanierung auch die in Frage stehenden Forderungen der BW beglichen werden können. Einbringungsversuche seien nicht gesetzt

worden, da er über die finanziellen Verhältnisse von Frau K informiert gewesen sei und dadurch gewusst habe, dass Einbringungsversuche zwecklos gewesen wären.

Es seien Gegenverrechnungen bzw. Aufrechnungen in der Weise erfolgt, dass Waren und Geschäftseinrichtungen von Frau K übernommen worden seien, was sich auch buchhalterisch nachvollziehen ließe. Seit 1996 sei der Verrechnungssaldo unverändert geblieben.

Auf Grund der Ergebnisse dieser Nachschau nahm das Finanzamt Salzburg-Land das Verfahren betreffend die Umsatzsteuer 2000 bei der BW wieder auf. In dem in der Folge erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2000 wurde die Umsatzsteuerkorrektur aus der in Frage stehenden Forderungsabschreibung nicht anerkannt und dementsprechend eine Nachforderung von ATS 450.249,15 festgesetzt.

Das Finanzamt begründete die Wiederaufnahme des Verfahrens im Wesentlichen damit, dass im Zuge der Befragung des Geschäftsführers der BW in der Berufungssache E K neue Tatsachen aufgetaucht seien, die die Änderungen des Sachbescheides erforderlich machen würden.

Eine Uneinbringlichkeit der Forderung im Jahr 2000 sei nicht erkennbar, da E K im Jahr 2000 nicht zahlungsunfähig im Sinne einer Insolvenz gewesen sei und auch keine Einbringungsversuche im Jahr 2000 nachgewiesen worden seien.

Es sei zwar richtig, dass zivilrechtliche Forderungen in drei Jahren verjährten. Diese Verjährung werde aber dadurch unterbrochen, wenn derjenige, der sich darauf berufen wolle, vor dem Verlauf der Verjährungsfrist entweder ausdrücklich oder stillschweigend das Recht des Anderen anerkenne.

Aufgrund der vorliegenden Vereinbarung vom Oktober 1996 (AS 18/2000) sei ein Anerkenntnis des offenen Forderungssaldos erfolgt. Auch wenn die Verjährung der Forderung grundsätzlich binnen drei Jahren eingetreten sei, so wirkten Handlungen, wie zB die Überlegungen über die Reduktion des Forderungssaldos als Unterbrechungen.

Es sei daher davon auszugehen, dass auch aufgrund der im Jahr 1996 geschlossenen Vereinbarung und der Unterbrechungshandlungen die Verjährung noch nicht eingetreten sei.

Die genannten Gründe des schlechten Geschäftsganges seien zwar möglicherweise für die Wertberichtigung der Forderung ausreichend, eine Gewissheit der Uneinbringlichkeit im Sinne des § 16 UStG sei damit aber noch nicht gegeben.

Gegen diese Bescheide erhob die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung und führte dazu im Wesentlichen aus, dass – was die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffe – keine neuen Tatsachen vorliegen würden, sondern die Gründe für die Forderungsabschreibung dem Finanzamt Salzburg-Land bekannt gewesen seien:

Mag. N habe den Aufbau der Wertberichtigung am 18. November 2002 übermittelt bekommen. Im Telefonat sei sowohl die Zahlungsunfähigkeit von Frau K als auch der Eintritt der Verjährung besprochen worden.

Weiters sei am 13. August 2002 ein Gespräch mit ADir O geführt worden, der sich ebenfalls erkundigt habe, warum gerade jetzt die Forderung abgeschrieben worden sei. Es sei somit im Ermessen der beiden Beamten gestanden, anders lautende Bescheide zu erlassen, weitere Nachfragen zu stellen bzw. die Umsatzsteuergutschrift nicht festzusetzen.

Ein weiteres Indiz sei ein beigelegtes Schreiben des steuerlichen Vertreters von E K , aus dem hervorgehe, dass auch von ihrer Seite in diesem Jahr von einer Rückzahlung Abstand genommen worden sei; sie habe keine wirtschaftlichen Möglichkeiten mehr gehabt.

Da die Forderungen bereits zu 100% wertberichtet gewesen seien, kein kostendeckendes Vermögen von Frau K mehr vorhanden gewesen sei und auch kein pfändbares Einkommen, hätte sich die BW bei der Bilanzbesprechung für das Jahr 2000 im Jahr 2002 im Sinne der Werterhellungstheorie entschlossen die Forderung bereits zum Stichtag 2000 endgültig abzuschreiben.

Dies sei auch den zwei oben erwähnten Finanzbeamten dargelegt worden, weswegen danach das Guthaben ordnungsgemäß veranlagt und rückerstattet worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Juli 2005 wies das FA Salzburg-Land die Berufung als unbegründet ab und führte dazu im Wesentlichen aus, dass nicht die Abschreibung der Forderung im Jahr 2000 unbekannt gewesen sei, sondern die Gründe für die Abschreibung erst im Zuge der Nachschau im Jahr 2004 hervorgekommen seien.

Weiters sei im Sinne der Ausführungen im Erstbescheid kein Nachweis erbracht worden, dass die Uneinbringlichkeit im Jahr 2000 eingetreten sei.

Darauf beantragte die BW durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Der Geschäftsführer der BW habe im Zuge der Befragung keine anderen Angaben gemacht, als er im Zuge der Abschreibung der Forderung der Betriebsprüfung mitgeteilt habe bzw. im Zuge der Vorhaltsbeantwortung von Mag. N beantwortet worden wären.

Es sei nicht nachvollziehbar, worin die neu hervorgekommenen Tatsachen tatsächlich bestünden.

Es sei zwar richtig, dass gegen E K im Jahr 2000 kein Insolvenzverfahren anhängig gewesen sei, dennoch sei sie nicht in der Lage gewesen die Forderung gegenüber der BW zu begleichen.

In der am 22. Februar 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Die BW habe selbst Einzelhandelsgeschäfte unter der Marke "HC" in einer eigenen GmbH in Wien geführt. Frau K habe daneben ein Geschäft in Salzburg geführt. Die offenen Forderungen resultierten aus dieser Zeit. Als im Jahr 1996 die schwierige finanzielle Situation von Frau K offenkundig geworden sei, sei überlegt worden die Waren der Salzburger Firma "HC" = Frau K über die Wiener Einzelhandelsgeschäfte der BW zu vertreiben, damit es zu einer Reduzierung des Forderungssaldos kommen könnte. Dies sei auch tatsächlich geschehen, jedoch nicht in dem erwarteten Ausmaß. Die in Frage stehenden ca. ATS 2,7 Millionen seien der Saldo, der letztlich nach Übernahme der Waren durch die "HC"-GmbH bei Frau K offen geblieben sei. Diese sei auch eine Zeit lang bei der "HC"-GmbH beschäftigt gewesen, habe zunächst versucht, ihre Waren in Salzburg im Wege eines Fabriksabverkaufes zu verkaufen und sei sodann auch in Wien als Teilzeitmitarbeiterin in den Einzelhandelsgeschäften tätig gewesen. Es sei geplant gewesen, sie längerfristig in das Franchise-System einzubinden und ihr eine Beteiligung an diesen Geschäften zu überlassen. Aus dieser Beteiligung sowie aus den erhofften höheren Erträgen hätten die noch offenen ATS 2,7 Millionen getilgt werden sollen.

Aufgrund des geringen Einkommens als Halbtagskraft habe keine Pfändungsmöglichkeit gegenüber Frau K bestanden. Deswegen und auf Grund der bekannten Vermögens- bzw. Einkommenssituation sei bis heute kein Versuch unternommen worden, den in Frage stehenden Forderungssaldo einzubringen bzw. möglicherweise zwangsweise einzutreiben.

Zudem sei diese Forderung längst verjährt und würde dies bei einer Klage durch den Rechtsvertreter auch überprüft werden. Es habe ja mit Ausnahme der Vereinbarung im Jahr 1996, die man als Forderungsanerkenntnis sehen könne, niemals ein formelles Forderungsanerkenntnis durch Frau K über die in Frage stehenden Beträge gegeben.

Einen formellen Forderungsverzicht durch die BW habe es nicht gegeben. Die einzige Möglichkeit hätte darin bestanden, Frau K in Privatkonkurs zu treiben. Allerdings sei sowohl ihr als auch ihrem steuerlichen Vertreter bekannt gewesen, dass die Forderung gegen sie per 31.12.2000 ausgebucht worden ist.

E K bestätigte als Zeugin befragt, dass der Abverkauf der Waren und die Beschäftigung bei der BW wie in der Aktennotiz aus dem Jahr 1996 vereinbart durchgeführt worden sei. Ein formeller Forderungsverzicht der BW sei ihr nicht bekannt.

Der Forderungssaldo von ca. ATS 2,7 Millionen sei über einen Zeitraum von rund 10 Jahren, d.h. von 1986 bis 1996, aufgebaut worden. Es habe sich um ein Kontokorrentverhältnis zur Finanzierung des Warenlagers gehandelt.

1993 sei diskutiert worden, dass die BW ihr Einzelhandelsgeschäft übernehmen sollte, die offenen Verbindlichkeiten wären der Kaufpreis für dieses Geschäft gewesen.

Nach der Aktennotiz vom 12. Oktober 1996 habe es kein formelles Forderungsanerkenntnis mehr gegeben.

Nach diesem Forderungsanerkenntnis habe es 1997 konkrete Gespräche gegeben, wie die Forderung hereinzubringen sei, indem versucht worden sei, den Lagerverkauf anzukurbeln. Es habe sich damals die Situation als sehr schwierig dargestellt. Der Lagerverkauf im Jahr 1997 habe nicht mehr ihre Waren, sondern die Waren der Einzelhandelsgeschäfte der BW in Wien betroffen.

Zahlungen im Rahmen des Kontokorrentverhältnisses seien bis 1996 getätigt worden, dann seien ihr keine Mittel mehr zur Verfügung gestanden.

Der Zeuge Mag. N gab an, dass die Anforderung der Entwicklung der Wertberichtigung der Forderung gegen Frau K im Verfahren der Frau K erfolgt sei.

Diese Unterlagen, seien nach seiner Erinnerung nicht zum Akt der BW weitergeleitet worden.

Aus den Akten des Finanzamtes Salzburg Land ergibt sich weiters, dass bereits im Zuge einer im Jahr 1997 bei E K durchgeföhrten Außenprüfung durch das FA Salzburg Stadt eine Kontrollmitteilung an das FA Salzburg-Land übermittelt wurde, in der auf die in Frage stehenden Lieferforderungen der BW Bezug genommen wurde. Dabei hatte der Prüfer darauf hingewiesen, dass die Einbringung der Forderungen bei Frau K zweifelhaft sei bzw. die Uneinbringlichkeit der Forderungen gegeben sein könnte, da Frau K den Betrieb 1996 eingestellt habe. Dieser Kontrollmitteilung beigelegt war eine Vereinbarung vom Oktober 1996 zwischen dem Geschäftsführer der BW und E K betreffend die Anerkennung des offenen Forderungssaldos von ca. ATS 2,7 Mio. Weiters ist ersichtlich, wie die Reduktion des nun in Streit stehenden Forderungssaldo erfolgen sollte. (AS 17, 18/2000)

Der UFS hat dazu erwogen:

Der oben dargestellte Sachverhalt gründet sich auf den Inhalt der Verwaltungsakten der BW, die Aussagen der E K sowie des Mag. N , sowie das Vorbringen der Parteien und ist insoweit unstrittig.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren zunächst die Frage, ob beim vorliegenden Sachverhalt eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2000 zulässig ist.

Gemäß § 303 Abs.4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter der Voraussetzung des § 303 Abs.1 lit a und lit c BAO und in allen Fällen zulässig, in denen 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.

Dabei ist das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Maßgebend ist überdies der Wissenstand des jeweiligen Veranlagungsjahres. (Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Auflage § 303, Tz 14)

Im gegenständlichen Verfahren geht das FA Salzburg Land davon aus, dass im Zuge der oben dargestellten Einvernahme des Geschäftsführers der BW neue Tatsachen über den Sachverhalt hervorgekommen wären, die Änderungen des Bescheides notwendig gemacht hätten. In dem dazu ergangenen Sachbescheid wurde von Seiten des FA vor allem darauf hingewiesen, dass aufgrund der vorliegenden Vereinbarung vom Oktober 1996 (AS 18/2000) ein Anerkenntnis des offenen Forderungssaldos erfolgt sei und weitere Handlungen gesetzt werden worden seien (Lagerverkauf im Wege der BW) die eine Unterbrechung der Verjährung bewirkt hätten.

Wenn auch dem FA zuzustimmen ist, dass ein Anerkenntnis der Forderungen im Jahr 1996 erfolgt ist und auch die weitere Vorgangsweise der BW so erfolgt ist, wie dies das FA beschrieben hat, so ist doch aus diesen Fakten nichts für die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Umsatzsteuer des Jahres 2000 gewonnen.

Aus Sicht des UFS lagen die Sachverhaltselemente, die den in Frage stehenden Wiederaufnahmebescheid des FA Salzburg Land tragen, bereits seit 1997 als Kontrollmitteilung im Akt der BW (AS 17, 18/2000) bzw. wurden im Zuge der Abgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2000 in der Beilage (AS 1 - 8/2000) offen gelegt. Neue Tatsachen lagen damit im Jahr 2005 aus Sicht des UFS nicht vor, insbesondere erbrachte die vom FA Salzburg Land zur Begründung angeführte Einvernahme des Geschäftsführers der BW keine neuen Tatsachen, die nicht bereits aus dem Steuerakt der BW ersichtlich gewesen wären.

Auch wenn dies zur Beurteilung der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens für die Umsatzsteuer 2000 unerheblich ist, darf ergänzend festgehalten werden, dass im Ergebnis auch die durchgeführte mündliche Verhandlung vor dem UFS keine neuen Sachverhalte hervorgebracht hat, die nicht bei der Erlassung des Erstbescheides bereits bekannt gewesen wären.

Damit ist die Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2000 aber entschieden. Da nach der Erlassung der Erstbescheide im Jahr 2002 auch bei der Nachschau im Jahr 2005 keine neuen Tatsachen über die Einbringlichkeit der Forderungen bekannt geworden sind, sondern vielmehr die der Forderungsabschreibung

zugrunde liegenden Sachverhalte bzw. Überlegungen der BW dem FA jedenfalls seit der Veranlagung der Umsatzsteuer 2000 bekannt waren, ist eine amtwegige Wiederaufnahme des Verfahrens wegen des Vorliegens neuer Tatsachen nicht zulässig.

Der Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2000 war somit statzugeben.

Damit scheidet aber der nach Wiederaufnahme des Verfahrens erlassene Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 1. März 2005 ex lege aus dem Rechtsbestand aus und der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 29. Juli 2002 lebt wieder auf.

Damit ist aber die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 1. März 2005 im Nachhinein unzulässig geworden und war gemäß § 273 BAO zurückzuweisen.

Salzburg, am 22. Februar 2006