



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 20. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 20. November 2006 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Juni bis September 2006 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird wie mit Berufungsvorentscheidung abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe tritt gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 6. März 2007 keine Änderung ein, weshalb auf die Berufungsvorentscheidung verwiesen wird.

Entscheidungsgründe

Nachdem über das Vermögen der E.Ph. GmbH mit Beschluss des Handelsgerichtes vom 12. Oktober 2006 der Konkurs eröffnet worden war (Beschluss, DB), wurde vom Finanzamt bei der infolge Konkurseröffnung aufgelösten Gesellschaft eine Nachschau gemäß § 144 BAO durchgeführt (Niederschrift über die Nachschau, DB).

Auf Grund der Nachschau wurde vom Finanzamt der (berufungsgegenständliche) Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Juni bis September 2006 erlassen (1/06).

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist nach Erlassung einer teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung nur, ob die Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 16 UStG 1994 im Ausmaß von € 350.432,70 (Standpunkt

des Finanzamtes) oder im Ausmaß von € 25.554,26 (Standpunkt laut Berufung und Vorlageantrag) vorzunehmen ist.

§ 16 Abs. 1 und Abs. 3 Z 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, lauten:

Abs. 1: 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 des Entgeltes eingetreten ist.

...

Abs. 3: Abs. 1 gilt sinngemäß, 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.

Nach § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 sind die Vorschriften über die Änderung der Bemessungsgrundlage auf die Uneinbringlichkeit von Entgelten sinngemäß anzuwenden. Im Fall der Uneinbringlichkeit darf daher einerseits der Gläubiger seine Umsatzsteuerschuld korrigieren, andererseits hat der Schuldner den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu berichtigen. *Diese Korrekturen sind in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist* (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 16 Tz 75).

Das Gesetz erläutert nicht, wann das Entgelt uneinbringlich geworden ist; ob und wann Uneinbringlichkeit anzunehmen ist, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden (VwGH 3.9.2008, 2003/13/0109). *Bei Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners wird jedenfalls von der Uneinbringlichkeit auszugehen sein. Hingegen ist die bloße Zweifelhaftigkeit der Einbringlichkeit einer Forderung nicht ausreichend, um sie im Sinne des § 16 Abs. 3 UStG 1994 als uneinbringlich zu qualifizieren; die Forderung muss vielmehr bei objektiver Betrachtung wertlos sein.* Eine Wertberichtigung in der Bilanz berechtigt nicht automatisch zu einer Korrektur der Umsatzsteuer, weil nach Bilanzierungsgrundsätzen bereits Dubiosität zu einer Abwertung zwingt. Der Nachweis der Uneinbringlichkeit kann auf beliebige Weise geführt werden (VwGH 3.9.2008, 2003/13/0109).

Weiters geht aus diesem Erkenntnis hervor, dass das Höchstgericht der Beurteilung der (Un-)Einbringlichkeit von Entgelten *aus der Perspektive des streitgegenständlichen Zeitraums* entscheidende Bedeutung beimisst, sind doch Korrekturen der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage wegen Uneinbringlichkeit in dem Veranlagungszeitraum

vorzunehmen, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist (vgl. *Ruppe*, § 16 Tz 75, siehe oben).

In der Berufung - und im Vorlageantrag - wird das Begehren, die Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 16 UStG 1994 lediglich im Ausmaß von € 25.554,26 vorzunehmen, auf folgende Argumentation gestützt:

Ausgehend „von den angemeldeten Konkursforderungen, die mit € 1.514.915,07 anerkannt wurden“, seien darin nur Konkursforderungen, welche umsatzsteuerpflichtige Leistungen inkludieren, in Höhe von € 153.325,54 enthalten. Die betragsmäßig größten Konkursforderungen stammten hingegen von Banken (Kreditgewährungen), Ämtern und Dienstnehmern. Unter Zugrundelegung der € 153.325,54 (brutto) ergebe sich damit eine Vorsteuerkorrektur von € 25.554,26.

Zum Beleg der angemeldeten Konkursforderungen wurde das Anmelungsverzeichnis „Forderungssummen per 20.12.2006“ beigelegt.

Dieser Argumentation kann auf der Basis des nachstehenden Akteninhaltes nicht gefolgt werden:

Gemäß den Feststellungen laut der Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO vom 20. November 2006 war auf Grund des Konkurses vom 12. Oktober 2006 eine Vorsteuerberichtigung nach § 16 UStG wie folgt durchzuführen:

Verb. aus Lief. u. Leist.	br.	2.102.596,29
	netto	1.752.163,50
zu berichtigen	USt.	350.432,70

Auf das Berufungsvorbringen reagierend teilte das Finanzamt dem damaligen Masseverwalter Folgendes mit (Schreiben vom 19. Jänner 2007, AS 20/2006):

„Hinsichtlich des Berufungsbegehrens, Änderung des Vorsteuerberichtigungsbetrages auf € 25.554,26 wird begründend auf das Anmelungsverzeichnis hingewiesen.

Dem vom Finanzamt festgesetzten Vorsteuerberichtigungsbetrag iHv € 350.432,70 liegt die im Zuge der USt-Nachschau übergebene Saldenliste August 2006 über Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zugrunde (siehe Niederschrift v. 20.11.2006).

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 u. 2 UStG 1994 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 Vorsteuerbetrag zu berichtigen (§ 16 Abs. 1 UStG 1994). Ist das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden, so gilt Abs. 1 leg.cit. sinngemäß (§ 16 Abs. 3 UStG 1994).

Wie bekannt, wurde über das Vermögen der E... Ph... GesmbH der gerichtliche Konkurs eröffnet. Die Zahlungsunfähigkeit ist gem. § 68 Konkursordnung Voraussetzung für die Konkurseröffnung. Durch die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners ist daher das Entgelt für die steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden, sodass, wie bereits ausgeführt, eine Berichtigung des in Anspruch genommenen Vorsteuerbetrages durchzuführen ist. Dabei ist es unerheblich, ob vom Gläubiger die Forderung angemeldet wurde oder nicht.

Im Rahmen der Außenprüfung wurde stichprobenweise festgestellt, dass für die in der Saldenliste erfassten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen Vorsteuerbeträge in Anspruch genommen wurden. Diese waren wie oben ausgeführt zu berichtigen.

Unter Hinweis auf § 115 Abs. 2 Bundesabgabenordnung werden Sie eingeladen, bis spätestens 23.2.2007 zu den Ausführung schriftlich Stellung zu nehmen und die zum Nachweis Ihrer Angaben dienlichen Unterlagen beizubringen bzw. zur Einsichtnahme vorzubereiten. Sollten Sie die Frist ungenützt verstreichen lassen, beabsichtigt das Finanzamt die Berufung als unbegründet abzuweisen.“

Im Antwortschreiben vom 23. Februar 2007 wurde auf den gegenständlichen, strittigen Berufungspunkt bzw. auf die obigen Ausführungen des Finanzamtes *mit keinem Wort* eingegangen (AS 22f/2006).

In der gesonderten Bescheidbegründung zur Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt zum gegenständlichen Berufungspunkt Folgendes aus (AS 34/2006):

„Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG:

Zur Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG wurde in der Vorhaltsbeantwortung nichts vorgebracht. Das Berufungsbegehren, die Vorsteuerkorrektur in Höhe von € 25.544,26 vorzunehmen, war daher abzuweisen. Die bisher festgesetzte Vorsteuerberichtigung in Höhe von € 350.432,70 bleibt unverändert, auf die im ho. Vorhalt vom 19.1.2007 dargelegte Begründung wird verwiesen.“

In Ergänzung des Vorlageersuchens teilte die BP dem Fachbereich des Finanzamtes mit (Schreiben vom 27. Juli 2007), dass - wie bereits dargelegt – „der Vorsteuerberichtigung die OP-Liste zugrunde (liegt), welche im Zuge der h.a. durchgeführten Nachschau übergeben wurde.

Hinsichtlich des Widerspruches OP-Liste und Anmeldeverzeichnis wurde erhoben:

- Ra. GmbH (Pos. 43) u. Tele2UTA ... (Pos. 47)

Im Arbeitsbogen (Nachschau) liegen beispielhafte Rechnungen der genannten Firmen, die eine Fakturierung mit USt-Ausweis belegen.

- Eq... GmbH: Die Forderung iHv 120.000 wurde wertberichtigt. Eine Teilnahme am

Konkursverfahren hat nicht stattgefunden.

- Ca... GmbH: Eine Anmeldung im Konkursverfahren erfolgt nicht, die Erlösberichtigung erfolgt im Zuge der Jahreserklärung.“

Die diese Angaben betreffend die Ra. GmbH und die UTA Telekom belegenden Rechnungen lauten auszugsweise wiedergegeben wie folgt:

Rechnung der Ra. GmbH an die E.Ph. GmbH, Rechnungsnr. 38...7:

Verbindungsentgelte	Dauer	Nettobetrag in EUR
Ortsgespräche	88,79
...		
Summe Positionen netto		10.911,36
Umsatzsteuer 20 %		2.182,27
Endbetrag		13.093,63

Rechnung der UTA Telekom an die E.Ph. GmbH, Rechnungsnr.: 10...7:

Zusammenfassung der Entgelte	Betrag in EUR
Variabel abgerechnete Verbindungsentgelte	...
Zwischensumme	176.270,30
Umsatzsteuer (20%)	35.254,06
Rechnungsbetrag	211.524,36

Das diese Angaben betreffend die Eq... GmbH stützende Schreiben der P. Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH lautet wie folgt:

„... teilen wir Ihnen mit, dass die Eq... GmbH die Forderung in der Höhe von ca. € 120.000,-- brutto gegenüber der E... Ph... GmbH zu 100% wertberichtigt hat. Die Wertberichtigung erfolgte auf Basis der Nettoforderung von € 100.000,--. Demnach enthielten die Rechnungen 20% Umsatzsteuer.

Die Eq... GmbH nimmt am Konkursverfahren nicht teil. Erst nach Abschluss des Konkursverfahrens wird Eq... GmbH eine Umsatzsteuer-Berichtigung der auszubuchenden Forderungen vornehmen.“

Der diese Angaben betreffend die Ca... GmbH stützende Aktenvermerk des Finanzamtes lautet wie folgt:

„Ca... GmbH: Der steuerliche Vertreter der Firma gibt bekannt, dass eine Anmeldung im Konkurs nicht erfolgte. Die Erlösberichtigung der Forderungen erfolgt im Zuge der Jahreserklärung 2006 (es wurden zwei Kontoauszüge vorgelegt, siehe Beilage 2 und 3)“.

Die angeführten zwei Kontoauszüge weisen zu den jeweiligen Beträgen unter dem Steuersatz % die Bezeichnung „M 20“ aus.

Machten Unternehmer, die an die E.Ph. GmbH Leistungen erbracht hatten, im Konkursverfahren der E.Ph. GmbH ausstehende Forderungen - insb. zwecks Vermeidung

weiterer Kosten wegen Nichterwarten einer entsprechenden Quote - nicht geltend, so erweist sich die in der Berufung und im Vorlageantrag geforderte Vorgehensweise gemäß den obigen Rechtsausführungen als unrichtig. Die Berichtigungen der Vorsteuern sind unabhängig davon, welche Gründe die leistenden Unternehmer zum Verzicht auf die Anmeldung ihrer Forderungen bewogen, vorzunehmen.

Dem Einwand, wonach die betragsmäßig größten Konkursforderungen von Banken (Kreditgewährungen), Ämtern und Dienstnehmern stammen würden (welchen keine umsatzsteuerpflichtigen Leistungen zugrunde liegen), kommt eine Berechtigung, wie die Überprüfung der seitens des Finanzamtes herangezogenen Saldenliste August 2006 zeigt, nicht zu: Die Saldenliste beinhaltet weder eine Bank noch ein Amt oder einen Dienstnehmer; die betragsmäßig größten Forderungen der Saldenliste sind die oben angeführte Tele2UTA und die ebenfalls oben angeführte Ra. GmbH sowie die Eq. GmbH.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Hinweis: Auf Grund der bereits amtswegig erfolgten Löschung der Gesellschaft wird die Zustellung zu Händen des ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers vorgenommen.

Wien, am 15. April 2010