



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 10. Juli 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden vom 14. Juni 2000 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO jeweils für das Jahr 1998 nach der am 10. März 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, über Antrag der Berufungswerberin durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sowie die getroffenen Feststellungen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die Zahllast an Umsatzsteuer für das Jahr 1998 beträgt € 51.776,78 (S 712.464,00).

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine im Firmenbuch eingetragene KEG, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 3. September 1996 gegründet. Persönlich haftender Gesellschafter ist Herr FG, einzige Kommanditistin Frau DG. Am 17. November 1998 wurde der Ausgleich und am 26. Jänner 1999 der Anschlusskonkurs eröffnet. Mit Beschluss vom 24. Februar 2000 wurde der Konkurs gemäß § 157 Abs. 1 KO aufgehoben, am 28. Juni 2000 erfolgte der Gesellschafterbeschluss auf Fortsetzung der Gesellschaft. Am 26. Oktober 2000 wurde die Firma im Firmenbuch gelöscht. Die Löschung der Firma im Firmenbuch beeinträchtigt die Parteifähigkeit der Bw. solange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten, wie im vorliegen-

den Fall zu Abgabengläubigern, noch nicht abgewickelt sind (vgl. Ritz, Kommentar BAO, 2. Auflage, § 79 Tz 10).

Die Bw. machte in der Gewinn- und Verlustrechnung für den Zeitraum 1.1.-31.12.1998 einen Aufwand Dotierung Wertberichtigung S 247.242,71 geltend (Akt 1998 Seite 17) der sich zusammensetze wie in **Beilage 1** der Berufungsentscheidung und Aufstellung der Bw. AS 23. Die Bw. zog vom Verlust laut Jahresabschluss im Jahr 1998 S 697.450,00 die Dotierung Wertberichtigung DG S 35.000,00 (in den oa. Wertberichtigungen bereits enthalten) ab und gelangte so zu einem erklärten Verlust aus Gewerbebetrieb von S 662.450,00 (Aufstellung Bw. AS 29). Bei der Umsatzsteuer 1998 machte die Bw. in der Erklärung Kz 090 S 48.868,13 (AS 32) für Berichtigung des Steuerbetrages § 16 Abs. 3 UStG 1994 geltend (siehe auch AS 23).

Laut Aktenvermerk AS 44 ersuchte eine Mitarbeiterin des zuständigen Finanzamtes (FA) am 10. März 2000 telefonisch die steuerliche Vertretung der Bw. um Vorlage von Belegen über die Wertberichtigung der Forderungen S 247.242,71. Nachdem die Bw. mit Schreiben vom 13. März 2000 (AS 39) wiederum nur die Aufstellung laut AS 23 vorlegte, ersuchte das FA in den Telefonaten vom 27. März 2000, 14. April 2000 und 17. Mai 2000 neuerlich um Vorlage von Unterlagen. Mit Vorhalt vom 17. Mai 2000 (AS 41) wies das FA die Bw. darauf hin, dass sie offenbar übersehen habe, einen tel. Vorhalt betr. Wertberichtigung in Erklärung für das Jahr/den Zeitraum 1998 vollständig und ordnungsgemäß ausgefüllt bis 28.04.00 einzureichen/zu beantworten und setzte dafür eine Nachfrist bis 30. Mai 2000 unter Androhung einer Zwangsstrafe von S 2.000,00. Eine Beantwortung dieses Vorhaltes erfolgte nicht.

Im Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 14. Juni 2000 wurde die Umsatzsteuer ohne die in der Erklärung beantragten Berichtigung des Steuerbetrages gemäß § 16 Abs. 3 S 48.868,13 festgesetzt. Im Bescheid ebenfalls vom 14. Juni 2000 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 1998 wurde der Aufwand für Forderungswertberichtigung S 247.242,71 nicht anerkannt und der Verlust aus Gewerbebetrieb mit S 450.207,00 festgestellt (AS 46f). In der schriftlichen Bescheidbegründung AS 45 wurde vom FA ausgeführt, dass mangels vollständiger und ausreichender Vorlage von Belegen, die Wertberichtigung nicht anerkannt worden sei.

Gegen beide Bescheide erhab die Bw. mit Schreiben vom 10. Juli 2000 (AS 48f) Berufung und brachte vor, die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung der Wertberichtigung sowie die Rückverrechnung der Umsatzsteuer. Im Falle DG sei die Forderung wertberichtigt worden, es sei allerdings die steuerliche Hinzurechnung der Wertberichtigungsbetrages erfolgt (siehe auch AS 29 Hinzurechnung der S 35.000,00!). Im Falle der darüber hinaus dotierten Wertberichtigung sei diese auf Grund der Nichtzahlung auf Grund von Mängeln bzw. geltend ge-

machter Mängel bzw. Nichtzahlung der Forderung erforderlich. Über die Bw. sei im Jahr 1998 das Ausgleichsverfahren verhängt worden, in der Folge das Konkursverfahren. Forderungsbetreibungen bzw. Klagen könnten nur mit Zustimmung des Masseverwalters erfolgen. Klagen würden im Hinblick auf den Kostenfaktor nicht eingebracht werden. Die Bw. stelle den Antrag, die Wertberichtigung im Berufungswege anzuerkennen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß festzusetzen, ebenso die Umsatzsteuer.

Die Berufung wurde vom FA mit Berufungsvorentscheidung vom 8. August 2000 (AS 53 und 54) mit der Begründung abgewiesen, die Nichtbetreibung der Forderungen im mit Zwangsausgleich abgeschlossenen Konkursverfahren bewirke nicht deren endgültige Uneinbringlichkeit. Da darüber hinaus im Rahmen der Berufung gegenüber dem Erstbescheid weder neue Tatsachen noch entsprechende Beweismittel hinsichtlich der behaupteten Uneinbringlichkeit geltend gemacht worden seien, habe dem Berufungsbegehren nicht entsprochen werden können.

Dagegen stellte die Bw. mit Schreiben vom 11. November 2000 (AS 56ff) den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Die Bw. erteilte ihr Einverständnis für eine zweite Berufungsvorentscheidung und brachte vor: Die Wertberichtigung sei im Hinblick auf die Zahlungsunfähigkeit dotiert worden, es sei jedoch eine Hinzurechnung im Rahmen der Feststellung der Einkünfte der Bw. erfolgt. Ing. H: Bezuglich der Forderung an Ing. Mag. H verweise die Bw. auf beigeschlossene Unterlagen, wobei seitens Ing. Mag. H die Bw. wegen S 25.200,00 geklagt worden und laut Beschluss vom 3. November 1999 des Bezirksgerichts P Herr FG schuldig befunden worden sei, binnen 14 Tagen S 25.200,00 samt 4% Zinsen zu bezahlen. Die Rechnung der Bw. vom 11. Dezember 1998 sei von Ing. Mag. MH und CH nicht beglichen worden, sodass die Dotierung der Wertberichtigung und Rückverrechnung der Umsatzsteuer zu Recht erfolgt sei. K-GmbH: Die Dotierung der Wertberichtigung in Höhe von S 13.923,34 sei auf Grund der seitens der K-GmbH mangelhaften Arbeitsausführung der Bw. erfolgt. Im Falle L-GmbH sowie S-AG habe ebenfalls die mangelhafte Arbeitsausführung zur Wertberichtigung und Rückverrechnung der Umsatzsteuer geführt. WP: Zur Betreibung der Forderung an WP sei ein Rechtsanwalt eingeschaltet worden, eine Zahlung der Firma WP habe nicht erreicht werden können. Die Bw. schloss folgende Aufstellung an (AS 59):

	Forderung Stand 31.12.98	Wertberichtigung Stand 31.12.1998	davon USt
	S	S	S
DG	42.000,00	35.000,00	0,00
Ing. Mag. H	38.400,00	38.400,00	6.400,00
K-GmbH	84.458,38	16.708,00	2.784,66
L-GmbH	15.666,58	15.666,58	2.611,09
WP	188.000,00	188.000,00	31.334,00

S-AG	34.430,09	<u>34.430,09</u>	5.738,38
		328.204,67	48.868,13

Mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom 6. Oktober 2000 (AS 80f) gab das FA an, dass der Berufung betreffend Umsatzsteuer 1998 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 1998 "stattgegeben" werde. Tatsächlich handelte es sich jedoch bei der Umsatzsteuer nur um eine teilweise Stattgabe und bei der Feststellung der Einkünfte um eine Abweisung, da bei der Umsatzsteuer eine Berichtigung des Steuerbetrages § 16 UStG 1994 nur in der Höhe von S 6.400,00 (laut Erklärung S 48.868,13) und bei der Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb unverändert ein Verlust von S 450.207,00 festgestellt wurde (laut Erklärung Verlust S 662.450,00). Letzteres obwohl in einem Vermerk AS 58 vom FA erkannt wurde, dass die Forderungsabschreibung DG S 35.000,00 tatsächlich von der Bw. in der Erklärung steuerlich wieder hinzugerechnet und die Forderungsabschreibung Ing. Mag. H dokumentiert wurde.

Das FA führte in der schriftlichen Begründung (AS 82) aus, die Wertberichtigung zu den Forderungen an DG und H seien anerkannt worden. Für die übrigen begehrten Wertberichtigungen seien keine Unterlagen vorgelegt worden, aus welchen die Uneinbringlichkeit ersichtlich wäre. Insbesondere sei im Fall WP nicht ersichtlich, ob nicht ein konsequentes Betreiben auch auf dem Klagswege erfolgreich wäre.

Die zweite Berufungsvorentscheidung wurde von der Bw. mit Vorlageantrag vom 14. Dezember 2000 (AS85f) betreffend Nichtanerkennung der Wertberichtigung sowie Rückverrechnung der Umsatzsteuer bekämpft. Die Bw. brachte vor, im Fall K-GmbH und S-AG seien die Dotierung der Wertberichtigung und Rückverrechnung der Umsatzsteuer auf Grund mangelnder Arbeitsausführung der Bw. erfolgt. Ob die Mängel zu Recht geltend gemacht worden seien, könne mangels Gutachten nicht bestätigt werden, eine Zahlung sei jedenfalls nicht erfolgt. Im Fall WP sei ein namentlich genannter Rechtsanwalt zur Betreibung der Forderung eingeschaltet worden. Laut Firma WP würden die von der Bw. durchgeführten Verlegearbeiten am Areal der Firma WP erhebliche Mängel aufweisen. Da diese mangelhafte Ausführung der Arbeiten durch die Bw. für die Firma WP geschäftsstörend sei, habe eine Zahlung der Firma WP nicht erreicht werden können. Es werde auf ein beigeschlossenes Schreiben der Firma WP verwiesen. Da über die Bw. im Jahr 1998 ein Ausgleichsverfahren und in der Folge ein Konkursverfahren verhängt worden sei, hätten Forderungsbetreibungen bzw. Klagen nur mit Zustimmung des namentlich genannten Masseverwalters erfolgen können. Von Klagen sei im Hinblick auf den Kostenfaktor abgesehen worden. Somit sei eine Rückverrechnung der Umsatzsteuer gerechtfertigt. Diese Umsatzsteuerrückverrechnung sei mit den Konkursforderungen des FAes zu verrechnen. Es werde daher der Antrag gestellt, die Wertberichtigung anzuerkennen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1998 und die Umsatz-

steuer 1998 erklärungsgemäß festzusetzen. Es werde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die beantragte mündliche Berufungsverhandlung am 10. März 2005 wurde von der Bw. nicht besucht. Fünf Minuten vor Beginn der Berufungsverhandlung teilte der Gesellschafter Herr FG dem Referenten telefonisch mit, dass er krank sei und das Unterlagen zu den Wertberichtigungen K-GmbH, L-GmbH und S-AG nicht mehr vorhanden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vor der Abgabenbehörde II. Instanz sind die Wertberichtigung der Forderungen DG S 35.000,00 und Ing. Mag. H S 32.000,00 mit Umsatzsteuerkorrektur S 6.400,00 nicht mehr berufungsgegenständlich. Offenbar auf Grund eines Versehens des FAes wurde in der zweiten Berufungsvorentscheidung betreffend Feststellung der Einkünfte der Verlust laut angefochtenem Bescheid S 450.207,00 beibehalten, in der schriftlichen Begründung jedoch darauf hingewiesen, dass die Wertberichtigung der Forderung H – so wie jene betreffend DG – anerkannt werde.

Gemäß § 6 Abs. 2 lit a EStG 1988 ist Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, kann der Steuerpflichtige in den folgenden Wirtschaftsjahren den Teilwert auch dann ansetzen, wenn er höher ist als der letzte Bilanzansatz; es dürfen jedoch höchstens die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Eine pauschale Wertberichtigung für Forderungen ist nicht zulässig.

Forderungen zählen zum Umlaufvermögen. Sie unterliegen beim protokollierten Kaufmann – wie bei der Bw. – dem strengen Niederstwertprinzip. Forderungen sind mit dem Nennwert zu bewerten, der bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen dem Fakturenbetrag entspricht. Der Teilwert richtet sich nach der Fälligkeit, Verzinslichkeit und Einbringlichkeit der Forderung. Eine Wertberichtigung wegen Uneinbringlichkeit ergibt sich unabhängig von der Gewinnermittlungsart zwingend aus dem Wirtschaftsgutbegriff und aus dem Grundsatz der Bilanzwahrheit. Bei Gefährdung der Einbringlichkeit ist nur der protokollierten Kaufmann, so wie die Bw., nach dem Niedrigstwertprinzip zur Wertberichtigung verpflichtet. Für die Einbringlichkeit sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich (Doralt, EStG, § 6 Tz 201ff).

- Forderung WP

Mit Schreiben vom 25. Juni 1999 reagierte das Unternehmen WP in G, Schwimmbecken-Sauna-Dampfbad-Naturstein-Freizeitanlagen, auf ein Mahnschreiben eines von der Bw. beauftragten Rechtsanwaltes vom 24. Juni 1999 wie folgt: Eine von der Bw. auf der Muster-

anlage von WP vorgenommene Steinverlegung wurde mangelhaft vorgenommen, weshalb WP die Bw. mit einem Schreiben bereits vom 18. August 1998 zur Behebung dieser Schäden in gesetzlicher Nachfrist aufforderte, welche offenbar nicht erfolgte. Laut WP wirkte die Musteranlage in der Ausführung durch die Bw. geschäftsschädigend für WP und deshalb verweigerte WP, den noch offenen Betrag zu bezahlen. Weiters gab WP an, dass ihm durch die (selbst durchgeführten) Renovierungsarbeiten für Arbeit und Material Unkosten entstanden sind. WP gab an, dass die Forderungen der Bw. ungerechtfertigt sind und im Falle einer weiteren Betreibung werde WP selbst einen Rechtsanwalt und einen Sachverständigen einschalten. Weiters werde WP die gesamte, fehlerhafte Arbeit der Bw. durch ein von ihm beauftragtes Unternehmen renovieren lassen und die dadurch entstehende Kosten für Rechtsanwalt, Sachverständiger, Entsorgung, Material und Arbeit der Bw. in Rechnung stellen. Dieses Schreibens AS 74 wurde dem FA von der Bw. mit dem ersten Vorlageantrag vom 11. September 2000 zur Kenntnis gebracht.

Es entspricht den gesicherten Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass Forderungen auf Grund der im Schreiben geschilderten Art der mangelhaften Leistungserbringung und daraus folgender Zahlungsverweigerung des Kunden nicht einbringlich (durchsetzbar) sind. Auf Grund der Mängel drohte der Kunde im Falle einer weiteren Forderungsbetreibung mit der Einwendung der eignen Kosten für die Ausbesserung der von der Bw. fehlerhaft durchgeführten Arbeiten einschließlich eigner weiterer Rechtskosten (Anwalt) und Aufwendungen für einen Sachverständigen. Bereits mit Schreiben vom 18. August 1998, somit vor Erstellung der Bilanz zum 31.12.1998, forderte WP die Bw. um Behebung der Mängel auf und wies auf die mangelhafte und für WP geschäftsstörende Werksausführung hin. Bereits in diesem Schreiben wurden künftige Kosten im Falle einer Nichtverbesserung gegenüber der Forderung der Bw. eingewendet. Auch dieses Schreiben wurde dem FA zusammen mit dem ersten Vorlageantrag zur Kenntnis gebracht (AS 75). Entgegen der Ansicht des FAes erscheint eine klagsweise Geltendmachung durch die Bw. nicht erfolgsversprechend. Da die Forderungsabschreibung der Bw. somit zu Recht erfolgte, war der Berufung in diesem Punkt statzugeben.

- K-GmbH, L-GmbH, S-AG

Zu den oa. drei Wertberichtigungen legte die Bw. keinerlei Unterlagen vor. Zuletzt erging ein solches Ersuchen in der Ladung zu der von der Bw. beantragten mündlichen Berufungsverhandlung. Mangels vorgelegter Unterlagen konnte das Vorbringen der Bw. bezüglich einer mangelhaften Leistungserbringung und (offenbar mitgedacht) damit verbundenen Zahlungsweigerungen der Rechnungsempfänger nicht nachgeprüft werden. Im zweiten Vorlageantrag vom 14. Dezember 2000 gab die Bw. selbst an, dass nicht bestätigt werden könne, ob die Rechnungsempfänger Mängel zu Recht eingewendet haben. Die Berufung war daher in diesen Punkten abzuweisen.

Gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 hat der Unternehmer bei Änderung der Bemessungsgrundlage zu ändern, wenn das Entgelt uneinbringlich geworden ist. So wie im Anwendungsbereich des EStG 1988 (siehe oben) stellt die mangelnde Durchsetzbarkeit einen Fall der Uneinbringlichkeit dar. Bei der Umsatzsteuer 1998 waren daher folgende Berichtigungen gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 durchzuführen:

	S
Ing. Mag. H lt. FA	6.400,00
WP lt. BE	<u>31.334,00</u>
Gesamt	37.734,00

Zur Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 1998 wird auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen.

	S
Verlust lt. Jahresabschluss	-697.450,00
WB DG lt. Bw. AS 29	35.000,00
WB K-GmbH	13.923,34
WB L-GmbH	<u>9.653,37</u>
Verlust lt. BE	-638.873,29

Betreffend Feststellung der Einkünfte 1998 wird ebenfalls auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

<u>3 Beilagen:</u>	Beilage 1 Forderungsaufstellung, 2 Berechnungsblätter Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte1998
--------------------	---

Wien, am 10. März 2005