



GZ. RV/1245-W/07,
miterledigt RV/1246-W/07,
RV/1247-W/07, RV/1248-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Austria Treuhand Steuerberatungs AG, 1060 Wien, Mariahilfer Straße 99/4, vom 5. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 23. Jänner 2007 betreffend

- Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Körperschaftsteuer bzw. Umsatzsteuer für das Jahr 2003 sowie
 - Sachbescheide Körperschaftsteuer bzw. Umsatzsteuer für das Jahr 2003
- entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 14.5.2002 ursprünglich als P.M.GmbH mit Sitz in S. gegründet. Mit Nachtrag vom 17.7.2002 wurde der Firmenname auf F.Immo.GmbH geändert und erfolgte dann auch so die Eintragung ins Firmenbuch mit Datum 23.7.2002. Gesellschafter-Geschäftsführer waren bei Gründung die Herren Dr.F. und E.S.. Ab 2.4.2003 wurden die Anteile zu 100% auf die S.HoldingAG übertragen. Dr.F. war bis 30.9.2003 Geschäftsführer; E.S. bis 2.4.2003 und von 22.9.2003 bis 21.4.2007.

Die Geschäftstätigkeit wurde gegenüber der Behörde mit "Suche und Baureifmachung von Immobilien" angegeben. Erhebungen des zuständigen Finanzamtes vom 12.9.2002 ergaben,

dass die Bw. noch keine Tätigkeit ausübte. Im Jahr 2002 wurden lt. Jahresabschluss keine Umsätze erzielt.

Mit Antrag vom 31.3.2003 wurde der Sitz nach W. verlegt und dies am 2.4.2003 ins Firmenbuch eingetragen.

Mit 5.12.2003 wurden die Änderung des Firmennamens auf R.GmbH sowie die Sitzverlegung nach G. im Firmenbuch eingetragen. Die Geschäftstätigkeit "Betrieb eines Fitnessstudios" wurde mit 1.12.2003 aufgenommen. Nur daraus wurden im Jahr 2003 geringe Umsätze erwirtschaftet. Der Betrieb des Fitnessstudios wurde Ende September 2004 eingestellt.

Die Sitzverlegung infolge Änderung des Gesellschaftsvertrages vom 7.7.2005 zurück nach W. wurde am 14.7.2005 im Firmenbuch eingetragen; die Namensänderung auf F.GmbH am 9.9.2005. Der Betriebsgegenstand wurde auf Gastgewerbe der Betriebsart einer Bar geändert. Diese Geschäftstätigkeit wurde kurzzeitig im Jahr 2005 betrieben. Lt. Aktenlage übte die Bw. danach bis dato keine Tätigkeit mehr aus. Der Ende des Jahres 2005 gestellte Konkursantrag wurde am 6.4.2006 abgewiesen.

Mittels Kontrollmittelung der Finanzbehörde vom 17.5.2006 in Folge einer Betriebsprüfung (Bp) bei der Firma B.GmbH wurde dem für die Bw. zuständigen Finanzamt mitgeteilt, dass diese Firma ihre gegenüber der Bw. bestehenden Forderungen iHv brutto Euro 100.152,40 inkl. 20% USt mit umsatzsteuerlicher Wirkung in den Jahren 2002 und 2003 ausgebucht hat. Diese Forderungsabschreibung wurde steuerlich anerkannt, da das Gesamtbild der Umstände für Uneinbringlichkeit gesprochen hat und davon ausgegangen werden musste, dass die Forderungen bereits verjährt waren.

Ab Mitte 2006 fand bei der Bw. eine Bp hinsichtlich des Zeitraumes 2002 bis 2004 betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer statt.

Mit Bp-Bericht vom 17.1.2007 wurden die Feststellungen getroffen, dass im Jahr 2003 die gegenüber der Firma B.GmbH bestehende Verbindlichkeit iHv netto Euro 83.460,33 infolge Uneinbringlichkeit auszubuchen und eine Vorsteuerberichtigung iHv Euro 16.692,07 durchzuführen seien. Die der Bp vorliegenden sechs Eingangsrechnungen, die aus dem Februar, April, Mai und Juli 2002 stammten, waren an die P.M.GmbH i.G. (ursprünglich geplanter Name für die Bw.) gerichtet. Es wurden Leistungen für "Immobilien bzw. Car City – Erstellung Marketinggrundkonzept bzw. Ausarbeitung Detailplanung" verrechnet. Die Zahlungsbedingung lautete jeweils "Prompt ohne Abzüge".

Für die Uneinbringlichkeit der Forderung habe nach Ansicht der Bp gesprochen, dass bei 5 weiteren Firmen, bei denen der Geschäftsführer der Bw., Herr E.S., beteiligt bzw. tätig war, ebenfalls Forderungsverluste gegeben gewesen seien. 2 Firmen davon befänden sich im

Konkurs und mit 2 Firmen seien außergerichtliche Vergleiche abgeschlossen worden. Des weiteren seien die Verbindlichkeiten bereits verjährt.

Infolge des Berichtes der Bp vom 17.1.2007 nahm das zuständige Finanzamt die Verfahren hinsichtlich der Umsatz- bzw. der Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 wieder auf und es wurden die entsprechenden **Bescheide mit Datum 23.1.2007 erlassen**.

Sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide, als auch die Sachbescheide zur Umsatz- und Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 wurde mit **Schreiben vom 31.1.2007 Berufung** erhoben.

Unter Verweis auf die Feststellungen der Bp wurde vorgebracht, dass die Firma B.GmbH hinsichtlich ihrer Forderung keine Mahnungen durchgeführt habe. In einem persönlichen Gespräch zwischen dem ehemaligen Geschäftsführer der Bw. Dr.F. und dem Geschäftsführer der Firma B.GmbH, Herrn S.K., sei im Jahr 2003 vereinbart worden, dass der Betrag gestundet werde. Die Bezahlung solle bei Verwirklichung des der Forderung zugrunde liegenden Projekts Car City erfolgen.

Die Abschreibung im Jahr 2003 sei daher unrichtig. Die Feststellungen der Bp bei der Firma B.GmbH sowie die Abschreibung der Forderung durch die Firma B.GmbH entfalten keine Bindungswirkung für die Bw. Hinsichtlich der Vorfragenklärung werde das Fehlen des Parteiengehörs gerügt.

Es wurde der Antrag gestellt, die ursprünglichen Bescheide vor Wiederaufnahme des Verfahrens wieder in Kraft zu setzen und die nach der Bp ergangenen Bescheide aufzuheben. Als Beweis dafür, dass im Jahr 2003 eine Stundungsvereinbarung sowie ein Verzicht auf die Einrede der Verjährung vereinbart worden seien, werde als Zeuge Herr Dr.F. namhaft gemacht und werde dieser durch die Bw. stellig gemacht werden.

Vorsteuerrückrechnung und –korrektur seien im Jahr 2003 unrichtig, da die Verbindlichkeit noch heute bestehe. Die Umsetzung der Projekte sei bisher nicht erfolgt. Der Zahlungswille und die Zahlungsfähigkeit der Bw. seien durch eine Zahlung im Jahr 2003 nachgewiesen worden. Der nunmehrige Geschäftsführer der Bw., Herr E.S., habe in einem Gespräch mit dem Geschäftsführer der B.GmbH, Herrn S.K., diesen ersucht auf die Forderung zu verzichten, womit die Vorsteuer zu diesem Zeitpunkt zu berichtigen gewesen wäre. Herr S.K. habe mitgeteilt, dass er auf die Forderung nicht verzichte. Daraus ergebe sich, dass die Forderung/Verbindlichkeit im Jahr 2006 noch bestehe; die Verjährungseinrede von Seiten der Bw. nicht geltend gemacht worden sei und die Gläubigerin dokumentiere, dass die von ihr durchgeführte Rückrechnung unrichtig sei.

Im Sinne der Bestimmungen des § 16 UStG 1994 wäre die Gläubigerin verpflichtet gewesen, eine entsprechende Gutschrift anlässlich der Berichtigung zu erlassen; dies sei nicht erfolgt.

Die derzeit geltende höchstgerichtliche Judikatur fordere vor einer solchen Berichtigung immer die Setzung klagsweiser Einbringungsmaßnahmen oder zumindest entsprechende schriftliche Eintreibungsmaßnahmen; auch dies sei nicht erfolgt.

Zur Begründung der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide werde vorgebracht, dass im Bp-Bericht keine Erläuterungen dazu erfolgt seien. Im Bericht sei ausschließlich die allgemein standardisierte Vorlage aufgenommen, die nicht den gesetzlichen Bestimmungen entspreche. Es seien keine Wiederaufnahmegründe iSd Bestimmung des § 303 BAO enthalten. Die bisherige Sachverhaltsfeststellung der Bp sei falsch. Es seien keine Veränderungen eingetreten, die eine Wiederaufnahme begründen.

Über die Berufung wurde durch die Abgabenbehörde erster Instanz mit **Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 11.4.2007** abweisend entschieden.

Es wurde im Vorfeld ein Vorhalteverfahren durchgeführt, in welchem die Bw. u.a. nochmals zum Sachverhalt, insbesondere zur behaupteten Stundungsvereinbarung und zum Verjährungsverzicht, befragt und eine Niederschrift mit dem Geschäftsführer der Firma B.GmbH aufgenommen wurde.

In den Antwortschreiben betonte die Bw., dass die Aussage des Zeugen Dr.F. maßgeblich sei, da er die Vereinbarung bezüglich des Verjährungsverzichtes und der Fälligkeit der Forderungen getroffen habe. Die dazu existierende handschriftliche Mitschrift könne von ihm beigebracht werden. Aufgrund des Vertrauensverhältnisses zwischen den Geschäftsführern sei es nicht widersprüchlich, dass kein schriftlicher Vertrag errichtet worden sei und keine schriftlichen Dokumente vorlägen. Zur Bilanz 2004 habe der Geschäftsführer angegeben, dass Stundungen der Verbindlichkeiten vorlägen, die zu keiner Überschuldung iSd insolvenzrechtlichen Bestimmungen führen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz kam nach Beurteilung des Sachverhaltes zum Schluss, dass die Feststellungen der Bp (Vorsteuerkorrektur, Berichtigung der Verbindlichkeiten im Jahr 2003) zu Recht erfolgt seien und begründete dies wie folgt.

Nach den niederschriftlich festgehaltenen Angaben des Herrn S.K. vom 7.3.2007 seien im Jahr 2003 weder eine Stundungsvereinbarung geschlossen, noch ein Verzicht auf Einrede der Verjährung seitens der Bw. eingeräumt worden. Auch sei nach seinen Angaben die Begleichung der in Rede stehenden Forderung nicht an die Verwirklichung des Projektes Car City gebunden gewesen.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren verwies die Behörde darauf, dass im Zuge des Bp-Verfahrens beim leistenden Unternehmer festgestellt worden sei, dass dessen Forderung

als uneinbringlich zu beurteilen und abzuschreiben sei. Diese Tatsache sei dadurch untermauert worden, dass die Bw. als faktisch zahlungsunfähig zu beurteilen gewesen sei.

Mit Schreiben vom 20.4.2007 beantragte die Bw. die **Vorlage der Berufung** an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS).

Grundsätzlich wurde auf die Berufung vom 31.1.2007 verwiesen. Der Antrag auf Einvernahme des Zeugen Dr.F. wurde wiederholt. Damit wäre es der Bw. möglich zu beweisen, dass eine Vorsteuerrückrechnung und –korrektur im Jahr 2003 betreffend die Verbindlichkeit gegenüber der B.GmbH unrichtig sei, da diese heute noch bestehe.

Im fortgesetzten Verfahren vor dem UFS wurden der Bw. mit Vorhalt vom 15.4.2009 nachstehend angeführte Unterlagen und der daraus abzuleitende Sachverhalt zur Kenntnis gebracht und um Stellungnahme ersucht:

"1) Niederschrift vom 7. März 2007 mit Herrn S.K. , Geschäftsführer der B.GmbH

2) Niederschrift vom 19. April 2007 mit Herrn Dr.F.

3) Ergänzende e-mail vom 20. April 2007 des Herrn Dr.F. samt Gesprächsprotokoll vom 23. April 2003.

a) Aus der Niederschrift vom 7. März 2007 über die Befragung des Geschäftsführers der Vertragspartnerin geht hervor, dass hinsichtlich ihrer Forderung weder eine Stundungsvereinbarung getroffen noch ein Verjährungsverzicht abgegeben worden sei. Die Bezahlung der Forderung sei nicht an die Verwirklichung des Projektes "Car-City" geknüpft gewesen.

b) In der Niederschrift vom 19. April 2007 mit dem ehemaligen Geschäftsführer der Bw. ist von der Besprechung einer Stundungsvereinbarung die Rede und angegeben, dass kein schriftlicher Vertrag gemacht worden sei und dass sich der Geschäftsführer der Vertragspartei Bedenkzeit erbeten habe. Er verwies dazu weiters auf handschriftliche Notizen und stellte deren Übermittlung in Aussicht. Zum Projekt Car City wurde angegeben, dass dieses nie verwirklicht und keine Umsätze getätigt worden seien.

c) Im am folgenden Tag (20. April 2007) an die Behörde übermittelten e-mail gibt Dr.F. an, dass die Lösung offener Forderungen einer Firma AC. gegenüber der Firma B.GmbH besprochen worden seien.

Eine Stundung der Verbindlichkeit der Bw. gegenüber der B.GmbH und der Abgabe eines Verjährungsverzichts war somit nicht Thema der Besprechung.

Der Kopie des übermittelten handschriftlichen Gesprächsprotokolls vom 23. April 2003 sind keine Anhaltspunkte bezüglich einer Stundungsvereinbarung bzw. eines Verjährungsverzichts im Zusammenhang mit der verfahrensgegenständlichen Verbindlichkeit der Bw. zu entnehmen.

d) Dr.F. hat auf Befragung durch die Abgabenbehörde zur Thematik Verbindlichkeit der Bw. aus dem Projekt Car City gegenüber B.GmbH das beiliegende handschriftliche Protokoll vorgelegt und ergänzende Informationen zum Sachverhalt gegeben. Infolge der Angaben des ehemaligen Geschäftsführers und der Angaben des Geschäftsführers der Vertragspartei wäre zu schließen, dass es weder eine Stundungsvereinbarung noch einen Verjährungsverzicht betreffend der in Rede stehenden Verbindlichkeit (Forderung) gegeben hat.

e) Die bisherigen Vorbringen der Bw. hinsichtlich etwaiger Stundung, Verjährungsverzicht und Tilgungsmodalitäten werden weder durch die (nieder)schriftlich vorliegenden Angaben des lt. Firmenbuch bis September 2003 eingesetzten Geschäftsführers, Dr.F., noch durch die Aussage des Geschäftsführers des Vertragspartners bestätigt.

Gegenüber der Abgabenbehörde erster Instanz hat die Bw. mit Schreiben vom 9. März 2007 angegeben dass der damalige Mitgeschäftsführer E.S. diesbezügliche Informationen nur vom Hörensagen hätte weitergeben können. Es wurde im Verfahren stets auf die Maßgeblichkeit der Angaben des Dr.F. verwiesen."

Dieser Vorhalt wurde durch die steuerliche Vertretung der Bw., nach Rücksprache mit deren Gesellschafterin, mit Schreiben vom 22.4.2009 beantwortet und die Ansicht der Bw. dargelegt. Gleichzeitig wurde eine Kopie der handschriftlichen Notiz des Mag.E.St. über die Besprechung vom 23.4.2003 vorgelegt.

Die Bw. verweist hinsichtlich der Einbringlichkeit der Forderung auf die Berufungsschrift vom 31.1.2007 und die darin enthaltenen Ausführungen betreffend die Stundungsvereinbarung und die Bezahlung durch die Verwirklichung des Projektes Car City.

Die Bw. hält fest, dass aus der Niederschrift vom 7.3.2007 (somit vier Jahre nach dem maßgeblichen Zeitpunkt der Beurteilung der Einbringlichkeit) ersichtlich sei, dass der Geschäftsführer der B.GmbH, Herr S.K., behauptet, dass weder mündliche noch schriftliche Vereinbarungen über eine Stundung getroffen worden seien. Warum eine Ausbuchung im Jahr 2003 von Seiten der B.GmbH zu erfolgen habe, sei nicht geklärt, da die Bw. am 11.2.2003 sogar noch eine Teilzahlung geleistet habe. Der ehemalige Geschäftsführer der Bw., Dr.F., habe zur Besprechung mit Herrn S.K. angegeben, dass eine Stundungsvereinbarung besprochen, aber kein schriftlicher Vertrag gemacht worden sei und dass das Projekt Car City nicht zustande gekommen und daraus keine Umsätze getätigt worden seien. Mit e-mail vom 20.4.2007 habe Dr.F. dann mitgeteilt, dass das Gespräch vom 23.4.2003 lt. seinen handschriftlichen Notizen im Beisein von Mag.E.St. stattgefunden habe. Es seien mehrere Alternativen der Forderungseintreibung besprochen worden, wobei sich, nach Ansicht der Bw., zumindest eine Stundung von 12 Monaten (ab 23.4.2003) eindeutig aus diesem Mail ergebe. Auch sei scheinbar eine mögliche Umschuldung einer Schwesterfirma im Gespräch gewesen. Aus der handschriftlichen Notiz sei ersichtlich, dass das Projekt Car City

am 23.4.2003 noch im Gespräch und ein Grundstück bereits vorhanden gewesen seien. Herr S.K. habe sich damals ausdrücklich darauf bezogen, dass ein Rechtstitel gegenüber der Gesellschaft hätte bewirkt werden sollen und kein "Nachlass" gewährt werde.

Die Schlussfolgerung des UFS sei unrichtig, dass "eine Stundung der Verbindlichkeit der Bw. gegenüber der B.GmbH und die Abgabe eines Verjährungsverzichtes nicht Thema der Besprechung" gewesen sei. Allein aus der Vorgabe der Zeitschiene von 12 Monaten und aufgrund des Beharrens des Geschäftsführers der B.GmbH einen Rechtstitel zu erwirken, sei ersichtlich, dass eine Stundung vorgelegen sei. Sogar persönliche Haftungen von Dr.F. bzw. E.S. seien in Erwägung gewesen.

Zum Inhalt der nun beigebrachten Notiz des Mag.E.St. zur Besprechung vom 23.4.2003 wurde ausgeführt. Vorrangig seien darin die Verbindlichkeiten der einzelnen Unternehmungen ersichtlich. Es seien persönliche Haftungen der Herren Dr.F. und E.S. für das Honorar (Gesamtbetrag Euro 210.000,00) sowie die Abdeckung der Verbindlichkeiten besprochen worden. Ein eventueller Verdienst der Bw. sollte zur Gänze zur Bezahlung der Honoraransprüche des Unternehmens des Herrn S.K. Verwendung finden wobei die Höhe damals noch unklar gewesen sei. Auch die Vermittlung von Kunden und eventuell die Finanzierung eines Verwandten sei in Diskussion gewesen. Im Jahr 2003 sei kein Grund für eine Abschreibung der gegenständlichen Forderung gegeben gewesen.

Die ursprünglich gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurden mit Schreiben vom 22.4.2009 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme der Verfahren zur Umsatz- und Körperschaftsteuer 2003

Gem. § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit. a und c 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.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen wobei sich die Ermessensübung am Zweck der Norm zu orientieren hat. Da der Zweck des § 303 BAO darin liegt, eine neuerliche Bescheiderlassung zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen, um zu einem insgesamt rechtmäßigen Ergebnis zu kommen, ist bei der Ermessensübung

grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zu geben.

Die hier relevante neue Tatsache resultiert aus der Feststellung der Betriebsprüfung (Bp) bei der B.GmbH und wurde der für die Bw. zuständigen Behörde infolge einer internen Kontrollmitteilung bekannt. Demnach wurde die gegenüber der Bw. bestehende Forderung im Jahr 2003 als uneinbringlich beurteilt und mit umsatzsteuerlicher Wirkung abgeschrieben. Die in der Folge bei der Bw. durchgeführte Bp ergab, dass die Bw. im Jahr 2003 faktisch zahlungsunfähig und daher mit der Zahlung der Verbindlichkeit nicht zu rechnen war. Die Kenntnis dieser Umstände führt zu im Spruch anders lautenden Bescheiden, da bei der Bw. sowohl eine Berichtigung der Verbindlichkeiten als auch der beantragten Vorsteuern zu erfolgen hatte.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde im Bp-Bericht vom 17.1.2007 mit Verweis auf die in den entsprechenden Textziffern des Bp-Berichtes enthaltenen Feststellungen begründet.

Im Begründungsteil der in Rede stehenden Bescheide wird auf den Bp-Bericht verwiesen und auf die Feststellungen Bezug genommen. Aufgrund der nicht bloß geringfügigen steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme wurde dem Ziel der Wiederaufnahme, dem insgesamt rechtmäßigen Ergebnis, Rechnung getragen.

Der seitens der Bw. aufgezeigte Begründungsmangel der Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren ist – wie oben dargestellt – nicht gegeben.

Die gem. § 303 Abs 4 BAO durchgeführten Wiederaufnahmen der Verfahren hinsichtlich Umsatz- bzw. Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 erfolgten zu Recht.

Die Entscheidung war spruchgemäß zu treffen.

Umsatzsteuer bzw. der Körperschaftsteuer für das Jahr 2003

§ 16 Abs 1 UStG 1994 lautet: 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 lautet: 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;

2. ...

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 26.2.2004, 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; 3.9.2008, 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 2003 maßgebenden Verhältnisse zu beurteilen.

Unstrittig ist, dass die Bw., die als Geschäftstätigkeit ursprünglich "Suche und Baureifmachung von Immobilien" angab, der B.GmbH Ende des Jahres 2003 einen Betrag iHv netto Euro 83.460,33 plus 20% Umsatzsteuer iHv 16.692,07. d.h. insgesamt Euro 100.152,40 schuldete.

Diese Schuld resultierte aus sechs Rechnungen für Erstellung von Marketinggrundkonzepten und Planungen im Zusammenhang mit "Immobilien" und einem Projekt "Car City" iHv insgesamt brutto Euro 105.152,40 aus dem Zeitraum Februar bis Juli 2002; einem Zeitraum, der zum Teil vor der Gründung der Bw. bzw. vor deren Eintragung ins Firmenbuch (23.7.2002) lag. Trotz der auf den Rechnungen angeführten Zahlungsbedingung "Prompt ohne Abzüge" leistete die Bw. erst- und einmalig lediglich eine Zahlung über Euro 5.000,00 am 11.2.2003.

Aufgrund der vereinbarten Zahlungsbedingung waren die einzelnen Rechnungsbeträge jeweils

mit Rechnungslegung, somit schon im Jahr 2002, fällig. Das genannte oder andere Projekte wurden nie realisiert und es wurden daraus keine Erträge erzielt.

Die B.GmbH hat die gegenüber der Bw. bestehende Forderung in ihrer Bilanz des Jahres 2002 bereits mit 60% wertberichtigt. Die Ausbuchung zu 100% erfolgte zum Bilanzstichtag 31.12.2003. Die Abschreibung und Berichtigung der Forderung erfolgte mit umsatz- und ertragssteuerlicher Wirkung im Jahr 2003. Eine Verständigung der Schuldnerin, d.h. der Bw., bzw. die Ausstellung einer Gutschrift an diese, ist für die Vornahme einer solchen Entgeltsberichtigung durch die berichtigende Unternehmerin nach der gesetzlichen Bestimmung des § 16 UStG 1994 nicht erforderlich.

Die erfolgte Berichtigung der Umsatzsteuer wurde im Zuge einer Bp bei der B.GmbH überprüft und steuerlich anerkannt. In der Folge wurde das für die Bw. zuständige Finanzamt mittels Kontrollmitteilung vom Mai 2006 über diesen Sachverhalt und die Uneinbringlichkeit der Forderung sowie die mögliche eingetretene Verjährung unterrichtet. Die aufgrund der Kontrollmitteilung ab Mitte 2006 bei der Bw. durchgeführte Bp kam zum Ergebnis, dass die Verbindlichkeit gegenüber der B.GmbH im Jahr 2003 auszubuchen und eine Berichtigung der Vorsteuer durchzuführen sei.

Gegen die in der Folge erlassenen Bescheide zur Umsatz- und Körperschaftsteuer des Jahres 2003 erhob die Bw. die gegenständliche Berufung und führte aus, dass weder Zahlungsunfähigkeit vorgelegen sei, noch dass die Verbindlichkeit als uneinbringlich zu beurteilen sei, da es eine Stundungsvereinbarung auf unbestimmte Zeit mit der B.GmbH gebe.

Es wird dazu festgehalten, dass die Fälligkeit der Verbindlichkeiten aus den sechs im Jahr 2002 gelegten Rechnungen grundsätzlich aufgrund der vereinbarten Zahlungsbedingung ("prompt ohne Abzüge") bereits im Jahr 2002 eingetreten war.

Die Bw. erwirtschaftete von Beginn an Verluste und aus den vorliegenden Bilanzen zum 31.12.2002 und 31.12.2003 ist jeweils ein negatives Eigenkapital ersichtlich. Die Bw. verfügte zum 31.12.2002 über keinerlei flüssige Mittel oder Bankguthaben. Zum 31.12.2003 betrug das Kassen- und Bankguthaben insgesamt lediglich Euro 589,67. Die Forderungen zum 31.12.2003 iHv 2.736,91 resultierten nicht aus Lieferungen oder Leistungen sondern aus Vorauszahlungen bzw. Verrechnungen gegenüber dem Finanzamt.

Erträge erzielte die Bw. erstmals im Dezember 2003 aus dem Betrieb eines Fitnessstudios (der Betriebsgegenstand war zwischenzeitig geändert worden). Angemerkt wird, dass die Bw. diesen Betrieb mit September 2004 wieder einstellte. Nach nochmaliger Änderung des Betriebsgegenstandes auf den Betrieb einer Bar und kurzzeitiger Tätigkeit in dieser Branche im Jahr 2005 übt die Bw. bis dato keine Tätigkeit aus.

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 ersichtlichen Vermögenslage und der nur geringen verfügbaren flüssigen Mittel war bereits zum 31.12.2003 von Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit der Bw. auszugehen. Die Bw. war weder bis zum 31.12.2003 noch in den Folgejahren in der Lage, die offene Verbindlichkeit gegenüber der B.GmbH auszugleichen. Die einmalige Zahlung von Euro 5.000,00 im Februar 2003 ändert nichts an der Beurteilung, dass die noch offene Forderung der B.GmbH somit aufgrund dieser Tatsachen als uneinbringlich zu beurteilen war.

Die Bw. argumentierte in der Berufung, dass eine Stundungsvereinbarung mit der B.GmbH hinsichtlich der in Rede stehenden Verbindlichkeiten bestanden habe und dadurch weder die Fälligkeit der Schulden noch eine Überschuldung iSd Insolvenzrechtes vorgelegen seien. Die Bw. brachte vor, dass diese Vereinbarung im Zuge der Besprechung vom 23.4.2003 zwischen den Herren S.K. (Geschäftsführer der B.GmbH), Dr.F. (damaliger Geschäftsführer der Bw.) und Mag.E.St. (damals Vorstand der S.HoldingAG, Gesellschafterin der Bw.) getroffen worden sei.

Zu diesen Vorbringen liegen keine schriftlichen Unterlagen vor. Wie die Bw. angab, wurden weder über die erwähnte Stundung noch über einen Verjährungsverzicht schriftliche Vereinbarungen getroffen.

Zur Klärung des Sachverhaltes wurden durch die Abgabenbehörde erster Instanz der Geschäftsführer der B.GmbH, Herr S.K., (s. Niederschrift vom 7.3.2007) und antragsgemäß der ehemalige Geschäftsführer der Bw., Herr Dr.F., (s. Niederschrift vom 19.4.2007 und ergänzendes E-Mail vom 20.4.2007) befragt. Seitens der Bw. wurde u.a. im Zusammenhang mit dem Antrag auf Einvernahme des Dr.F. mehrmals in der Korrespondenz mit der Behörde darauf hingewiesen, dass dieser im Jahr 2003 die ursprünglichen Vereinbarungen bezüglich des Verjährungsverzichtes und der Stundung mit der B.GmbH getroffen habe und daher seine Wahrnehmungen maßgeblich seien.

Herr S.K. gab hinsichtlich der Forderung an, dass weder mündliche, noch schriftliche Vereinbarungen über eine Stundung getroffen worden sind. Es wurde mit der Bw. kein Verjährungsverzicht vereinbart und die Bezahlung der Forderung war nicht an die Verwirklichung des Projektes "Car City" geknüpft.

Dr.F. gab in der Niederschrift an, dass eine Stundungsvereinbarung besprochen wurde ohne

dazu Näheres auszuführen. Es wurde jedoch kein schriftlicher Vertrag gemacht, da sich Herr S.K. Bedenkzeit erbeten hatte um dies mit seinem Rechtsanwalt bzw. Steuerberater zu besprechen. Zum Projekt "Car City" gab er an, dass dieses nie zustande kam und keine Umsätze daraus getätigt wurden.

Seine handschriftlichen Notizen zur Besprechung vom 23.4.2003 übermittelte er per E-Mail einen Tag nach Aufnahme der Niederschrift. Er bestätigte ergänzend, dass die Besprechung zwischen den drei angeführten Personen stattgefunden hat. Er führte aus, dass eine Lösung hinsichtlich einer offenen Forderung der Firma AC. gegenüber der B.GmbH besprochen wurde. Es wurden Herrn S.K. mehrere Alternativen der Forderungseintreibung wie z.B. Rückzahlung durch laufenden Verdienst, Rückzahlung durch Empfehlungen, mit einer Zeitschiene von 12 Monaten vorgeschlagen und die Möglichkeit der Exekution angeführt. Herr S.K. hatte sich Bedenkzeit erbeten. Die Möglichkeit einer Umschuldung der Firma AC. wurde ebenfalls besprochen. Herr Dr.F. erwähnte in seinem Ergänzungsschreiben aber weder den Abschluss einer Stundungsvereinbarung noch eines Verjährungsverzichts hinsichtlich der in Rede stehenden Forderung / Verbindlichkeit der Bw. gegenüber der B.GmbH.

Aus der übermittelten, handschriftlichen Besprechungsnotiz sind verschiedene Beträge ersichtlich; darunter auch ein Betrag, der der in Rede stehenden Forderung der Firma B.GmbH entspricht. Es sind verschiedene Stichworte wie "Car City" und "Grundstück vorhanden" angeführt. Es sind die Worte "Rechtstitel", "Verdienste", "Kunden / Empfehlungen", "kein Nachlass", "Zeitschiene 12 Monate", "ev. Pfandrecht" etc. enthalten. Es ist jedoch diesem Schriftstück weder ein Hinweis auf eine Verbindung zwischen der angeführten Forderung der Firma B.GmbH und diesen Stichworten zu entnehmen, noch können daraus ohne weiteres Rückschlüsse auf eine solche Verbindung oder auf eine Stundungsvereinbarung gezogen werden.

Der UFS hat aufgrund der niederschriftlichen Angaben der beiden Geschäftsführer geschlossen, dass hinsichtlich der Forderung weder eine Stundungsvereinbarung noch ein Verjährungsverzicht vereinbart worden sind und diese Überlegung der Bw. u.a. im Vorhalt vom 15.4.2009 zur Stellungnahme mitgeteilt.

In der Beantwortung und Stellungnahme der Bw. zum Vorhalt mit Schreiben vom 22.4.2009 wurde der Rückschluss des UFS als unrichtig beurteilt und auf die Stichworte in der handschriftlichen Notiz des Dr.F. verwiesen. Die Bw. argumentierte, dass allein aus der Vorgabe einer Zeitschiene von 12 Monaten und dem Beharren des Geschäftsführers der B.GmbH darauf einen Rechtstitel zu bewirken, auf das Vorliegen der Stundung zu schließen sei.

Nach Ansicht des UFS sind diese Argumente nicht schlüssig. Die Bw. leitet aus den stichwortartigen Aufzeichnungen des Dr.F. ab, dass eine Stundungsvereinbarung getroffen worden ist und ordnet gewisse Stichworte einzelnen Personen, z. B. dem Geschäftsführer der B.GmbH, Herrn S.K. zu. Dabei übersieht sie jedoch, dass sich ihre Argumente nicht in den niederschriftlichen Angaben der damals maßgeblichen Geschäftsführer wieder finden oder durch diese untermauert werden.

Die Bw. legte ergänzend auch die schriftliche Notiz des Herrn Mag.E.St. zur Besprechung vom 23.4.03 vor. Sie argumentierte, dass daraus die Verbindlichkeiten der einzelnen Unternehmen (u.a. der Bw.) ersichtlich seien und dass persönliche Haftungen des Dr.F. und des E.S. besprochen worden seien. Auch über die Abdeckung der Verbindlichkeiten (Verweis auf Seite 3 der Notiz) sei gesprochen worden. Es sei vereinbart worden, dass, wenn ein Verdienst der Gesellschaft da sei, dieser Verdienst zur Gänze zur Bezahlung des Honoraranspruches des Herrn S.K. Verwendung finden sollte. Die Höhe sei noch unklar gewesen. Auch die Vermittlung von Kunden und eventuell die Finanzierung durch einen Verwandten sei in Diskussion gewesen.

Die Bw. ist der Ansicht, dass auf alle Fälle im Jahr 2003 kein Grund für eine Abschreibung der gegenständlichen Forderung vorgelegen sei.

Zum Inhalt der vorgelegten handschriftlichen Besprechungsnotiz des Herrn Mag.E.St. zur Besprechung vom 23.4.03 wird durch den UFS festgehalten, dass auch diese nur stichwortartig abgefasst ist. Sie enthält z.B. eine Auflistung verschiedener Firmen, denen zum Teil Beträge zugeordnet sind. Neben anderen finden sich in dieser Auflistung die Bw. und die Firma AC.. Der bei der Bw. angeführte Betrag entspricht in der Höhe der offenen Verbindlichkeit gegenüber der B.GmbH. Bei AC. ist ebenfalls ein Betrag und das Wort "Konkursantrag" angeführt. Es sind die Namen Dr.F. (abgekürzt) und E.S. (nur Nachname) und darunter das Wort "Haftung" sowie verschiedene andere Anmerkungen zu den anderen Unternehmen angeführt. Auf Seite drei der Notiz steht nur folgende Aufzählung geschrieben: A) wenn Verdienst da – Karl, Höhe?, B) Kunden, C) Verwandter. Weitere Angaben sind dort nicht enthalten. Aufgrund dieser Angaben ist kein Bezug zur offenen Verbindlichkeit der Bw. gegenüber der B.GmbH herzustellen oder auf die seitens der Bw. erwähnte Abdeckung der Verbindlichkeit zu schließen. Es finden sich in der gesamten Notiz weder die Worte Stundung oder Verjährung noch irgend ein anderer Hinweis zu diesem Thema.

Auch wenn sich die Ausführungen der Bw. offensichtlich an den Angaben in der Notiz des Mag.E.St. orientieren, stehen sie doch in Widerspruch zu den Angaben der beiden damaligen Geschäftsführer. Es lässt sich auch aus dieser stichwortartigen Notiz kein Rückschluss auf eine tatsächlich abgeschlossene Stundungsvereinbarung oder einen Verjährungsverzicht ziehen. Es

sind darin keine Details oder Hinweise enthalten, aus denen sich der Abschluss solcher Vereinbarungen im Zusammenhang mit der Forderung der B.GmbH gegenüber der Bw. ableiten lässt.

Den Darlegungen der Bw., insbesondere zu den handschriftlichen Notizen, stehen die Inhalte der dem UFS vorliegenden Niederschriften mit den damaligen Geschäftsführern der beiden involvierten Parteien, der Bw. und der B.GmbH, entgegen. Beide Geschäftsführer stimmen darin überein dass keine Stundungsvereinbarung getroffen worden ist. Es ist auch von keinem Verjährungsverzicht die Rede. Die Bindung der Bezahlung der Verbindlichkeit an das Projekt "Car City" wird in Abrede gestellt bzw. angeführt, dass dieses nie zustande kam und somit keine Umsätze erzielt wurden. Im Gegensatz zu den Ausführungen der Bw., die von einer Stundung ihrer Schuld spricht, gibt Dr.F. an, dass eine Lösung für die Schuldentilgung der Firma AC. besprochen worden ist. Die Problematik "Forderung der B.GmbH" gegenüber der Bw. wird von ihm nicht thematisiert.

Bei den dem UFS vorliegenden Niederschriften handelt es sich um öffentliche Urkunden die über den Gegenstand und den Verlauf der Amtshandlung vollen Beweis liefern. Einer Niederschrift kommt jedenfalls die Vermutung der inhaltlichen Richtigkeit zu. Sollte diese angezweifelt werden, so kann der Gegenbeweis erbracht werden. Die Bw. hat keine Nachweise oder stichhaltige und schlüssige Argumente, dass die Angaben der beiden Geschäftsführer über den nicht erfolgten Abschluss der Stundungsvereinbarung nicht korrekt sind oder nicht der Wahrheit entsprechen, vorgebracht.

Das Argument, dass die Niederschriften aus dem Jahr 2007 stammen und somit vier Jahre nach dem maßgeblichen Beurteilungszeitpunkt aufgenommen worden sind, stellt keinen solchen Gegenbeweis dar. Wenn die Bw. die Angaben in den Niederschriften in Zweifel zieht, so stellt sie auch die Angaben ihres ehemaligen Geschäftsführers in Zweifel. Dies steht aber in Widerspruch dazu, dass sie selbst die Befragung des Dr.F. beantragt und dessen Angaben im Verfahren stets als maßgeblich bezeichnet hat.

Der ab 22.9.2003 bis April 2007 eingesetzte Geschäftsführer der Bw., E.S., war in die Besprechung vom 23.4.2003 nicht involviert. Der Inhalt der Besprechung war ihm, wie die Bw. selbst angibt, nur vom Hörensagen bekannt. Der von ihm in der Bilanz zum 31.12.2003 bestätigte Hinweis, dass bei der Bw. keine Überschuldung vorlag, da die B.GmbH einer Stundung der Verbindlichkeit zugestimmt hat, ist angesichts dessen nicht als Nachweis einer tatsächlich getroffenen Vereinbarung zu bewerten.

Zusammenfassend wird festgehalten:

Aufgrund der in den Rechnungen der B.GmbH ersichtlichen Zahlungsvereinbarungen ist die Fälligkeit der Rechnungsbeträge und damit der Gesamtforderung bereits im Jahr 2002 eingetreten. Die Liquidität der Bw. war, wie oben im Detail ausgeführt, weder im Jahr 2003 noch in den Folgejahren gegeben. Die Bw. war durch dauernden Mangel an flüssigen Mitteln nicht im Stande, die fälligen Schulden bei redlicher wirtschaftlicher Gebarung in angemessener Frist zu begleichen und somit im Jahr 2003 als zahlungsunfähig einzustufen.

Infolge der faktischen Zahlungsunfähigkeit der Bw. konnte die B.GmbH zum 31.12.2003 von der Uneinbringlichkeit der Forderung ausgehen.

Dem Argument der Bw., dass im Jahr 2003 eine Stundungsvereinbarung getroffen worden ist, daher die Fälligkeit nicht eingetreten ist und die Verbindlichkeit noch besteht, kann nicht gefolgt werden.

Aus den Angaben der im Zeitpunkt der Besprechung im April 2003 verantwortlichen Geschäftsführer der beiden Unternehmen, der Bw. und der B.GmbH ergibt sich, dass tatsächlich keine Stundungsvereinbarung hinsichtlich der in Rede stehenden Forderung / Verbindlichkeit abgeschlossen wurde.

Infolge der offensichtlichen Zahlungsunfähigkeit der Bw. und damit Uneinbringlichkeit der Forderung bei der Gläubigerin liegen zum 31.12.2003 die Voraussetzungen für die verpflichtende Berichtigung des Vorsteuerbetrages gem. § 16 Abs 3 Z 1 UStG 1994 vor.

Die Verbindlichkeit war nicht mehr als werthaltig zu beurteilen. Es sind daher auch die Voraussetzungen für die Ausbuchung und Berichtigung der Verbindlichkeit im Hinblick auf das ertragsteuerliche Ergebnis zum 31.12.2003 gegeben.

Die Durchführung der Berichtigungen bei Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer bzw. Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 erfolgte seitens der Bp daher zu Recht.

Die Entscheidung über die Berufung war somit spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 4. Juni 2009