
Datum: 14.11.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 2659/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:1114.15K2659.10.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten um die Berechtigung des Beklagten, eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs für den Besteuerungszeitraum 2007 durchzuführen. 1 2
- Die Klägerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung – GmbH – und unterhält u.a. Geschäftsbeziehungen zur A Import & Export GmbH (2009 umfirmiert in A GmbH und so auch im Folgenden bezeichnet). Diese erbrachte in den Jahren 2005-2007 umsatzsteuerpflichtige Lieferungen an die Klägerin. 3
- Das damals für die Besteuerung der Klägerin zuständige Finanzamt B führte bei ihr eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für den Voranmeldungszeitraum Dezember 12/2007 durch (Bericht vom 20.5.2008). Der Prüfer kam darin unter anderen zu folgenden Feststellungen (Textziffer 14 des oben genannten Berichts): Da die Klägerin wegen eines finanziellen Engpasses die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der A GmbH nicht habe zeitnah ausgleichen können, seien mit Vereinbarung vom 1.2.2006 Verbindlichkeiten aus Lieferungen aus dem Zeitraum 14.9.2005 bis 31.1.2006 i.H.v. insgesamt 99.320,15 € zusammengefasst und in ein Darlehen umgewandelt worden. 4
- Die darin angesprochene Vereinbarung lautet wie folgt: 5
- „Vereinbarung 6

Wie in dem Termin am 16. Januar 2006 in Ihrem Hause zwischen Herrn A und Herrn C im Beisein von Herrn D besprochen, wird der Betrag von 100.000,-- € der offenen Lieferantenrechnungen in ein Darlehen umgewandelt.

Dieses Darlehen wird ca. ab Mitte April 2006 monatlich mit 4000,-- Euro getilgt. Der vereinbarte Zinssatz für dieses Darlehen wird über die gesamte Laufzeit mit einem Zinssatz von 7 % per anno festgeschrieben.

Der das Darlehen übersteigende Betrag gilt als Einkaufslimit, bindend hierfür ist der Stand per 17. Januar 2006. Eine entsprechende Aufstellung liegt bei.

Die von der Firma A gelieferten Waren werden zeitnah von der Firma G GmbH bezahlt. Eine vorzeitige Tilgung ist jederzeit möglich.“

Der in der oben genannten Vereinbarung genannte Betrag von 100.000 € wurde – entsprechend einem Aktenvermerk des Geschäftsführers der Klägerin vom 20.6.2006, nach dem Herr A dies so nach Absprache mit seinem Steuerberater wünsche, betragsmäßig auf die Summe der offenen Forderungen von 99.320,15 € beschränkt.

In der mündlichen Verhandlung ist vom Zeugen A eine im wesentlichen textgleiche, ebenfalls auf den 1.2.2006 datierte und von den beiden Geschäftsführern der beteiligten GmbHs unterzeichnete Fassung dieser Vereinbarung vorgelegt worden, in der ausdrücklich auf eine Anlage „Rechnungsaufstellung“ hingewiesen wird. Diese beginnt mit einem Rechnungsdatum 14.9.2005 und endet mit einem solchen vom 31.1.2006. Die Summe der Rechnungsbeträge ergibt den Betrag von 99.320,15 €. Auf die Rechnungsaufstellung als Anlage zum Protokoll der mündlichen Verhandlung wird ergänzend Bezug genommen.

Das oben genannte „Darlehen“ wurde zum Teil getilgt, so dass im Ergebnis vom oben genannten Betrag von 99.320,15 € zum 28.12.2007 noch 86.320,16 € offen standen. Zu diesem Zeitpunkt waren zudem weitere Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der A GmbH i.H.v. 106.746,59 € aufgelaufen. Unter dem Datum des 28.12.2007 schlossen die Klägerin und die Firma A GmbH einen Vertrag, der mit „Forderungsverzicht“ überschrieben ist und auszugsweise wie folgt lautet:

„Hiermit verzichtet die Firma A Import & Export GmbH... gegenüber der Firma G GmbH auf Teile ihrer folgenden Forderungen

Darlehen: 86.320,16 EUR

Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung: 106.776.59 EUR

Gesamtsumme: 193.096,47 EUR

die Vertragsparteien vereinbarten, dass vom obigen Betrag 137.756,20 EUR zum 31.12. 2007 erlassen werden.

Der Verbindlichkeiten-Stand aus Lieferungen und Leistungen beträgt nach dem Forderungsverzicht der Firma A 55.041,54 EUR. Das gewährte Darlehen beträgt 0,00 EUR und ist somit ausgeglichen.

Die restlichen Verbindlichkeiten sind in monatlichen Raten á 500,00 € zurück zu zahlen. Sondertilgungen sind jederzeit möglich.

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

Der Forderungsverzicht wird in Anbetracht der derzeit drohenden Zahlungsunfähigkeit und der sich daraus ergebenden Insolvenzgefahr erteilt.

Die Firma G verpflichtet sich in den nächsten 3 Jahren insgesamt Waren von mindestens 300.000,00 EUR (bezahlter Umsatz) von der Firma A zu beziehen. Ansonsten leben die obigen Forderungen wieder auf.“ 22

Die A GmbH betrachtete daraufhin die Umsatzsteuer auf die Gesamtsumme der erlassenen Beträge von 137.756,20 € als uneinbringlich und korrigierte ihre zu zahlende Vorsteuer in der Voranmeldung für Dezember 2007 entsprechend. Der Steuerberater der A GmbH, Herr E, erläuterte gegenüber dem Beklagten mit Schreiben vom 25. März 2008, dass es sich bei einem Teil der Forderungen, auf die verzichtet worden sei, i.H.v. 86.320,16 € um Forderungen aus dem Jahre 2005 und 2006 handele, die mit 16 % Umsatzsteuer behaftet gewesen seien. Diese Umsätze seien im Voranmeldungszeitraum Dezember 2007 als Forderungsverzicht ausgebucht worden. Eine entsprechende Kontrollmitteilung hierüber führte sodann zur oben genannten Umsatzsteuer-Sonderprüfung. 23

Der Prüfer kam zu der Ansicht, mit Unterzeichnung des oben genannten Forderungsverzichtes habe sich die Bemessungsgrundlage für die von der A GmbH an die Klägerin getätigten Lieferungen um den Betrag geändert, auf den laut Vertrag verzichtet worden sei. Die in 2006 vereinbarte Umwandlung in ein Darlehen sei ohne weitere Angaben erfolgt, ob die Umwandlung gemäß § 364 des Bürgerlichen Gesetzbuchs – BGB – an Erfüllung statt oder aber erfüllungshalber erfolgt sei. Nach § 364 Abs. 2 BGB sei im Zweifelsfall davon auszugehen, dass die neue Verbindlichkeit nicht an Erfüllung statt gezahlt werde. Mangels eindeutiger Anhaltspunkte für die Absicht zur Vereinbarung einer echten Schuldumschaffung, einer echten Novation bestünden die Forderungen des Leistenden bis zum Verzicht auf die Darlehensforderung fort, so dass der Verzicht zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß § 17 Abs. 1 S. 1 in Verbindung mit Abs. 2 Nr. 1 UStG führe. Der Prüfer kam zu der Einschätzung, dass somit im Dezember 2007 die Klägerin die Vorsteuer i.H.v. 11.906,23 € zurückzuerstatten habe. 24

Das Finanzamt B folgte der Ansicht des Prüfers und erließ am 1.7.2008 einen entsprechend geänderten Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid, gegen den die Klägerin am 2.7.2008 Einspruch einlegte. 25

Sie begründete ihren Einspruch damit, dass in den Gesprächen zwischen den Geschäftsführer der Klägerin, Herrn C, und dem Geschäftsführer der A GmbH, Herrn A, immer Einigkeit darüber bestanden habe, dass die Vorsteuer für die offenen Verbindlichkeiten nur in Höhe der erlassenen sonstigen Verbindlichkeiten von 51.436,00 € zu korrigieren sei. Für das bestehende Darlehen i.H.v. 86.021,16 € habe keine Vorsteuerkorrektur erfolgen sollen, da allen Beteiligten von vornherein nach erfolgten Berechnungen klar gewesen sei, dass die Klägerin diesen Betrag nicht zusätzlich zurückerstatten können. Zudem habe eine solche Zahlung bei dem angespannten Liquiditätsrahmen der Klägerin die übrigen Vertragsbestandteile erheblich gefährdet. Insoweit sei das bisherige Schuldverhältnis durch die Novation erloschen. Die Unterscheidung in der Vereinbarung vom 18.12.2007 in laufende Verbindlichkeiten und Darlehen zeige deutlich den Willen der Beteiligten. Im Übrigen könne eine Leistung an Erfüllung statt auch stillschweigend vereinbart werden. 26

Die Klägerin bat das Finanzamt B, dasjenige Finanzamt zu benachrichtigen, das für die A GmbH zuständig sei, und das die streitige Umsatzsteuer bereits an diese ausgezahlt habe. Anzumerken bleibe, dass kein Steuerschaden eintrete. Es müsse lediglich eine gleichgerichtete Korrektur bei beiden Vertragspartnern durch die Finanzverwaltung erfolgen. 27

Des Weiteren legte die Klägerin während des Einspruchsverfahrens eine Vereinbarung zwischen ihr und der A GmbH vor, die vom 18. Juli 2008 datiert und wie folgt lautet:	28
<i>„Zusatzvereinbarung zum Forderungsverzicht vom 28.12.2007 ...</i>	29
<i>Die Umwandlung der Verbindlichkeiten aus Lieferungen vom 01.02.2006 in ein Darlehen i.H.v. 99.320,15 € (Restbetrag 86.021,15 €) erfolgte nach § 364 (1) BGB an Erfüllung statt.“</i>	30
Für den vollständigen Wortlaut dieser Vereinbarung wird auf Bl. 25 der Gerichtsakten Bezug genommen.	31
Diese Zusatzvereinbarung sei gedanklich – so trägt die Klägerin vor – Folge ihrer Bemühungen und derjenigen der Firma A GmbH, den Sachverhalt im laufenden Einspruchsverfahren zu klären. Die Vereinbarung zeige nur den Willen beider Beteiligten und dokumentiere diesen nochmals. Dem Geschäftsführer der A GmbH sei die Konsequenz dieser Bestätigung bewusst.	32
Nachdem der Beklagte für die Besteuerung der Klägerin zuständig geworden war, erließ er am 22.5.2009 einen Bescheid über Umsatzsteuer für 2007, indem er die Vorsteuerbeträge entsprechend der Feststellung der Umsatzsteuer-Sonderprüfung zu Ungunsten der Klägerin um den Betrag von 11.906,15 € auf 50.737,57 € korrigierte und Umsatzsteuer i.H.v. 19.712,75 € – statt wie erklärt auf 7.806,60 € – festsetzte. In seiner Aussetzungsverfügung vom 15.5.2009 wies der Beklagte darauf hin, dass der Umsatzsteuerjahresbescheid an die Stelle des Vorauszahlungsbescheides getreten und Gegenstand des anhängigen Verfahrens geworden sei.	33
Mit Einspruchsentscheidung vom 16.7.2010 wies der Beklagte den Einspruch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 als unbegründet zurück. Er vertrat darin die Ansicht, die Klägerin habe gemäß § 17 Abs. 1 S. 2 UStG den für sich in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu berichtigen, da sich die Bemessungsgrundlage für den Umsatz geändert habe, aus dem die Vorsteuer gezogen worden sei. Die Bemessungsgrundlage in Form des Preises der Lieferungen und Leistungen seitens der A GmbH i.H.v. 99.320,15 € habe sich dadurch geändert, dass diese mit der Vereinbarung vom 28.12.2007 auf die Rückzahlung des Darlehens in gleicher Höhe verzichtet habe. Der Vertrag vom 1.2.2006 sei keine echte Novation und habe daher nicht zur Entgeltsvereinnahmung durch die Klägerin geführt. Eine Erfüllung der Forderungen der Firma A GmbH liege nicht vor. Zum einen sei der nach dem Wortlaut vereinbarte Darlehensbetrag von 100.000 € auf Betreiben der A GmbH auf die genaue Höhe der Zahlungsrückstände korrigiert worden. Des Weiteren sei mit der Tilgung erst ca. Mitte April zu beginnen. Angaben, inwieweit Verbindlichkeiten durch das Darlehn ersetzt werden oder dem Grunde nach bestehen bleiben, enthalte die Vereinbarung nicht. Mangels einer Abrede, dass die ursprüngliche Schuld getilgt worden sei, gelte daher die gesetzliche Vermutung des § 364 Abs. 2 BGB. Dies führe dazu, dass von der Leistung erfüllungshalber auszugehen sei. Zwar sei es auch möglich, eine Erfüllungsabrede stillschweigend zu vereinbaren, doch sei dies hier nicht der Fall, da man dafür aus dem Verhalten des Gläubigers unzweifelhaft erkennen müsse, dass er die Ersatzleistung als Erfüllung annehme. Hier habe die A GmbH darauf bestanden, die Darlehenssumme betragsmäßig entsprechend der Verbindlichkeiten festzulegen. Daran sei kein nach außen erkennbarer Wille der Annahme an Erfüllung Statt zu sehen. Die Vereinbarung stelle einen Zahlungsaufschub dar, denn die Rückzahlungsverpflichtung des Darlehens bestehe nicht sofort, sondern erst ab Mitte April mit einer Monatsrate von 4.000 €. Die Zusatzvereinbarung sei zeitlich erst nach dem Forderungsverzicht getroffen worden. Zu diesem Zeitpunkt seien aber die Forderungen bereits aufgrund der Vereinbarung vom 28.12.2007 erloschen	34

gewesen. Letztlich könne also dahinstehen, ob eine Novation umsatzsteuerrechtlich nur anzuerkennen sei, wenn der Gläubiger etwas erhalte, was er wirtschaftlich ebenso wie Geld verwenden könne. Denn hier liege schon keine Novation vor.

Daraufhin hat die Klägerin die vorliegende Klage erhoben, zu deren Begründung sie im Wesentlichen auf ihre bisherige Begründung im Verwaltungsverfahren verweist. Ergänzend trägt die Klägerin vor, dass die Vereinbarung vom 1.2.2006 so klar abgefasst sei, dass sie keiner Auslegung bedürfe. 35

Auf Befragen des Gerichts in der mündlichen Verhandlung hat der Geschäftsführer der Klägerin ausgeführt, dass er zunächst auch noch selbst Diamantwerkzeuge produziert und von der A GmbH nur solche beige kauft habe. Später jedoch – auch schon 2005 – habe diese die Ware aufgrund eines Joint Venture mit China dort produzieren lassen, sodann von dort importiert und an die Klägerin verkauft. Es habe wiederholt Probleme mit der Qualität der gelieferten Ware gegeben, so dass es als Folge dessen zu Problemen mit der rechtzeitigen Bezahlung der Lieferantenrechnungen gekommen sei. Die im Vertrag vom 1.2.2006 erfassten Lieferantenrechnungen seien jedoch nicht mehr einredebehaftet und daher zur Zahlung fällig gewesen. Auf konkrete Nachfrage, ob die Klägerin diese im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages hätte bezahlen können, bestätigt der Geschäftsführer der Klägerin, dass dies nicht unmöglich gewesen wäre, jedoch nur mit Hilfe der Hausbank hätte erfolgen können. Die laut Vertrag vom 28.12.2007 erlassenen Forderungen seien auch nicht wieder aufgelebt, da die im letzten Absatz dort genannte Verpflichtung zum Warenbezug von der Klägerin erfüllt worden sei. 36

Die Klägerin beantragt, 37

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 16.07.2010 und Änderung des Umsatzsteuerbescheides vom 22.05.2009 die Umsatzsteuer wie erklärt festzusetzen. 38

Der Beklagte beantragt, 39

die Klage abzuweisen. 40

Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf seine Einspruchsentscheidung. 41

Der Senat hat als Zeugen den Geschäftsführer der A GmbH, Herrn A, zu dem Beweisthema gehört, zu welchem Zweck die A GmbH mit Vertrag vom 1.2.2006 Kaufpreisforderungen gegenüber der Klägerin in ein Darlehen umgewandelt habe (an Erfüllungsstatt oder nicht), und ob die A GmbH mit Vertrag vom 28.12.2007 auf Kaufpreisforderungen oder auf Darlehensforderungen gegenüber der Klägerin verzichtet habe. Für das Ergebnis der durchgeführten Beweisaufnahme wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 14.11.2013 Bezug genommen. 42

Der ebenfalls als Zeuge geladene steuerliche Berater der A GmbH, E, hat sich auf seine berufliche Verschwiegenheitspflicht berufen und ist nach Beratung mit dem Geschäftsführer der A GmbH in der mündlichen Verhandlung von diesem nicht von dieser Verschwiegenheitspflicht entbunden worden. 43

Der Senat hat die Frage der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten zur Vermeidung einer möglichen widerstreitenden Steuerfestsetzung gegenüber der Klägerin zum einen und der A GmbH zum anderen in der mündlichen Verhandlung mit den Beteiligten erörtert. Bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung hat der Beklagte keinen Antrag nach § 174 Abs. 5 AO 44

gestellt. Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 14.12.2013 wird ergänzend Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 22.5.2009 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 16.7.2010 sind rechtmäßig und verletzen daher die Klägerin nicht in ihren Rechten (vergleiche § 100 Abs. 1 S. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Denn der Beklagte hat zu Recht eine Vorsteuerkorrektur im Rahmen des Jahresbescheides zu Umsatzsteuer 2007 vorgenommen. Die Forderungen aus den Lieferantenrechnungen der A GmbH waren nämlich im Februar 2006 nicht uneinbringlich. Dabei kann der Senat im Weiteren offen lassen, ob der Vertrag vom 1.2.2006 zivilrechtlich zu einer so genannten echten Novation, also einer Schuldumschaffung führt oder nicht. Umsatzsteuerlich ist jedenfalls erst im Zeitpunkt des Verzichts des Lieferanten auf die (eventuell zivilrechtlich wirksam begründete Darlehens-) Forderung gegen die Klägerin Uneinbringlichkeit im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Umsatzsteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres 2007 – UStG – eingetreten, da in Höhe des noch nicht an die A GmbH gezahlten Betrages von 86.320,16 € noch keine Vereinnahmung des Entgelts stattgefunden hatte.

1.

Gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 1 in Verbindung mit Abs. 1 UStG hat der Leistungsempfänger den entsprechenden Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn das vereinbarte Entgelt für die steuerpflichtige Lieferung oder Leistung uneinbringlich geworden ist. Die Berichtigung ist in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Forderung uneinbringlich wird (§ 17 Abs. 1 S. 7 UStG). Uneinbringlich ist eine Forderung nicht schon, wenn der Leistungsempfänger die Zahlung nach Fälligkeit verzögert, sondern erst, wenn der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts nicht erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgelts Forderung ganz oder teilweise jedenfalls auf absehbare Zeit nicht durchsetzen kann (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH –, vergleiche nur Urteile vom 22.4.2004 V R 72/03, BStBl. II 2004,684, vom 13.1.2005 V R 21/04, BFH/NV 2005,928 und vom 20.7.2006 V R 13/04, BStBl. II 2007,22). Hauptfälle mangelnder Durchsetzbarkeit sind Zahlungsunfähigkeit und mangelnder Zahlungswille des Schuldners; Zahlungseinstellung des Schuldners ist nicht erforderlich (Korn in: Bunjes, UStG, 12. Auflage 2013, § 17, Rz. 63). Der Verzicht eines Unternehmers auf Forderungen aus erbrachten steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen führt zur Uneinbringlichkeit dieser Forderungen im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG (BFH-Urteil vom 28.9.2000 V R 37/98, BFH/NV 2001,491; Beschluss des FG München vom 17.10.2008 14 V 2772/08, DStRE 2009, 1211).

a)

Gemäß diesen – vom erkennenden Senat als zutreffend erachteten – Grundsätzen war die Klägerin im Besteuerungszeitraum 2007 zur Korrektur der Vorsteuer auf den ursprünglich aus Lieferantenrechnungen der A GmbH geschuldeten Betrag von 86.320,16 € verpflichtet, da diese Forderungen erst mit dem wirksamen Forderungsverzicht der A GmbH vom 28.12.2007 uneinbringlich im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG geworden sind.

b)

Jedenfalls scheitert eine von der Klägerin vorgetragene zivilrechtliche Novation, d.h. eine Schuldumschaffung einer ursprünglichen Lieferantenverbindlichkeiten in eine Darlehensverbindlichkeit, – anders als im Fall des BFH-Urteils vom 13.1.2005 V R 21/04, BFH/NV 2005,128 – nicht daran, dass der Schuldner (Leistungsempfänger) – also hier die Klägerin – gar nicht in der Lage war, das von ihr geschuldete Entgelt zu zahlen, weil also die Forderung vor und nach der Umwandlung uneinbringlich ist. Denn die von der Klägerin letztlich allein vorgebrachte Zahlungsstockung, die nach ihren eigenen Angaben allenfalls dazu geführt hätte, dass sie die im Zeitpunkt der Vereinbarung vom 1.2.2006 fälligen, nicht einredebehafteten Lieferantenforderungen nur unter Einschaltung ihrer Hausbank hätte begleichen können, schließt eine solche Annahme aus. Die Klägerin war zu diesem Zeitpunkt damit weder zahlungsunfähig noch zahlungsunwillig noch bestritt sie die Lieferantenforderungen nach Grund oder Höhe.

c) 54

Ob durch die Vereinbarung vom 1.2.2006 zivilrechtlich wirksam eine Novation zustande gekommen ist, kann der Senat jedoch dahinstehen lassen. 55

aa) 56

Für das Zustandekommen einer solchen Schuldumwandlung spricht der Wortlaut des Vertrages, der mehrfach von „Darlehen“ spricht. Dagegen spricht die Tatsache, dass die eingehenden Zahlungen der Klägerin bei der A GmbH nach der glaubhaften Aussage deren Geschäftsführers, des Zeugen A, so behandelt worden sind, dass die in einem separaten Ordner aufbewahrten Rechnungen, die zum Gesamtbetrag laut Vereinbarung vom 1.2.2006 auf addiert worden waren, „aus den laufenden Rechnungen herausgenommen worden sind, „um sie aus dem Mahnverfahren heraus zu haben“. Das heißt jedoch nichts anderes, als dass bei der A GmbH eingehende Zahlungen der Klägerin aus den Betrag laut Vereinbarung vom 1.2.2006 nicht auf einem Darlehenskonto gebucht wurden, sondern auf die ursprünglichen einzelnen Lieferantenrechnungen gutgebucht wurden. Des Weiteren spricht gegen die Annahme einer echten Novation die Aussage des Zeugen A, dass ihm der zivilrechtliche Unterschied zwischen Erfüllungsstatt und erfüllungshalber gar nicht bekannt ist, damit also nicht angenommen werden kann, dass er in der nachträglich angefertigten Zusatzvereinbarung aus 2008 seinen Rechtsbindungswillen sicher zum Ausdruck gebracht hat. 57

bb) 58

Selbst wenn eine zivilrechtlich wirksame Novation vorläge, also eine Forderung aus Lieferung oder sonstiger Leistung in ein Darlehen umgewandelt wurde, erlischt die Entgeltforderung dennoch dadurch umsatzsteuerlich nicht (Korn in: Bunjes, UStG, 12. Auflage 2013, § 17 Rz. 65 unter Hinweis auf Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 Rz. 229 und den Beschluss des FG München a.a.O.). Denn die Umwandlung einer Forderung aus einer steuerpflichtigen Lieferung oder sonstigen Leistung in ein Darlehen stellt noch keine endgültige Vereinnahmung des Entgelts dar, und Ausfälle des Darlehens führen daher zu Uneinbringlichkeit im Sinne von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG (Korn, a. a. O. m.w.Nachw.). Unter Verbrauchsteueraspekten ist unabhängig von der zivilrechtlichen Ausgestaltung die tatsächliche Belastung maßgebend, d.h. das, was der Leistungsempfänger wirtschaftlich für die Leistung aufwendet (§ 10 Abs. 1 S. 2 UStG). Zahlt der Leistungsempfänger auf die – wenngleich auch zivilrechtlich in eine Darlehnsforderung umgewandelte – ursprüngliche Lieferantenforderungen nicht, wendet er umsatzsteuerrechtlich auch nichts auf und der Leistende erhält solange auch nichts. Der Leistende erhält nämlich grundsätzlich stets nur 59

das, was der Leistungsempfänger aufwendet (Korn in: Bunjes, UStG, 12. Auflage 2013, § 10, Rz. 4 mit weiteren Nachweisen).

Demnach hat die Klägerin hier im Zeitpunkt des Verzichts der A GmbH vom 28.12.2007 auf die noch offenen, ursprünglich aus ihren Lieferantenrechnungen resultierenden Beträge von 86.023,16 € umsatzsteuerrechtlich noch nichts aufgewendet, so dass dieser Verzicht der leistenden A GmbH zur Uneinbringlichkeit im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG führt. 60

2. 61

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 62

3. 63

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. 64