

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Günter Narat über die Beschwerden vom 10. Oktober 2013 bzw. 3. Jänner 2018 der Beschwerdeführerin ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** Steuernummer: ***BF1StNr1***, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 4. Dezember 2017 betreffend **Umsatz- und Körperschaftsteuer 2013** nach der am 4. Mai 2023 über Antrag der Partei (§ 274 Abs 1 Z 1 BAO) in Linz abgehaltenen öffentlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I)

Die Beschwerde vom 10. Oktober 2013 betreffend den Umsatzsteuerbescheid 2013 wird gem. § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde vom 4. Dezember 2017 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013 wird gem. § 279 BAO Folge gegeben. Der Körperschaftsteuerbescheid 2013 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Körperschaftsteuer sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Nach einer bei der Beschwerdeführerin (in weiterer Folge kurz BF) durchgeführten Außenprüfung für den Zeitraum 1/2013 bis 3/2013 wurde von der belangten Behörde am 09.09.2013 ein Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 02/2013 erlassen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass hinsichtlich der Forderung der BF gegenüber der Fa. I in

Höhe von € 967.333,62, welche von der BF mit Vereinbarung vom 22.02.2013 um einen Kaufpreis von € 76.533,28 an die Rechtsgemeinschaft der Herren DO und DM verkauft worden war, die Voraussetzungen für eine Berichtigung gem. § 16 UStG 1994 nicht vorliegen würden, sodass die von der BF durchgeführte Berichtigung der Umsatzsteuer in Höhe von € 148.466,72 nicht anzuerkennen sei.

Mit Schreiben vom 10.10.2013 wurde von der BF eine Berufung (ab 2014 als Beschwerde zu behandeln) gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 02/2013 bei der belangten Behörde eingebracht.

Nach einer bei der BF durchgeführten Außenprüfung für den Zeitraum 2012 – 2014 wurden von der belangten Behörde am 04.12.2017 die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für 2013 erlassen. In der Begründung wurde angeführt, dass eine Berichtigung der Umsatzsteuer hinsichtlich der angeführten Forderung der BF gegenüber der Fa. I nicht möglich sei, da die Fa. I keine Vorsteuerberichtigung durchgeführt habe. Es erfolge eine außerbilanzmäßige Hinzurechnung in Höhe von € 742.333,62.

Mit Eingaben vom 03.01.2018 wurden von der BF Beschwerden gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2013 bei der belangten Behörde eingebracht. Als Begründung wurde ausgeführt, dass der Verkauf der notleidenden Forderung von EUR 967.333,62 für EUR 76.533,28 im Jahr 2013 seitens des Prüfers offensichtlich als Factoring eingestuft und in der Folge der Geschäftsfall falsch beurteilt worden sei. Die Schuldnerin, die Fa. I habe über Jahre zuvor die vereinbarten Mindestraten im Wert von etwa 1 % der Gesamtforderung jährlich nicht leisten können. Spätestens mit Anfang 2013 sei die Forderung gänzlich uneinbringlich geworden, da zur hohen Überschuldung von mehr als EUR 2,7 Mio und der defacto Zahlungsunfähigkeit der Schuldnerin noch ihr Hauptgeschäftsfeld durch eine Gesetzesänderung weggefallen sei. In der Kenntnis über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der Schuldnerin hätte eine gerichtliche Betreuung oder ein Konkursantrag seitens des Gläubigers nur zusätzliche Kosten verursacht. Durch die Offenlegung der Bilanzen durch die Schuldnerin habe die Geschäftsführung der BF zum Zeitpunkt des Verkaufs der Forderung davon ausgehen können, dass auch ein Konkurs zu keiner nennenswerten Zahlung geführt hätte. Die Auflösung der zuvor getätigten Wertberichtigung der Ertragsseite und die Berichtigung der Ertragsseite sei der einzig mögliche Weg den Geschäftsfall in der Ertragsrechnung abzubilden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 05.02.2020 wies die belangte Behörde die Beschwerden vom 10.10.2013 gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für 02/2013 vom 09.09.2013 (gem. § 253 BAO auch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 04.12.2017 gerichtet) und vom 03.01.2018 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2013 vom 04.12.2017 als unbegründet ab. Das Vorbringen der BF ziele auf das Vorliegen der Uneinbringlichkeit besagter Forderung ab, wobei zu deren Einbringung nicht die üblichen Maßnahmen (Mahnungen, Klage) getroffen

worden seien. Eine Forderung sei erst mit Eintritt der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners uneinbringlich. Der Umstand, dass (ehemalige) Gesellschafter der Fa. I die Forderung, wenn auch nur zu einem Preis von € 76.533,28 übernommen hätten, spreche dafür, dass diese die Einbringung der Forderung zumindest zu einem Teil für möglich gehalten hätten. Hinsichtlich des Vorbringens, wonach ab 2013 gültige Gesetzesänderungen der Fa. I die Geschäftsbasis entzogen hätten, sei darauf zu verweisen, dass die Fa. I nach wie vor existiere und deren Geschäftsfeld nicht allein auf die elektronische Signatur beschränkt gewesen sei. Das als Einbringungsmaßnahme vorgelegte Vergleichsanbot (Email vom 15.02.2013) stelle einen Forderungsverzicht der BF in Höhe von 80 % der aushaftenden Forderung in Aussicht. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die Forderung im Jahr 2013 zwar möglicherweise als zweifelhaft, jedoch nicht (in dem den Abtretungspreis übersteigenden Teil) als uneinbringlich einzustufen gewesen sei.

Mit Eingabe vom 24.05.2020 wurde von der BF ein Vorlageantrag bei der belangten Behörde eingebracht. Neben rechtlichen Ausführungen wurde vorgebracht, dass die Behauptung, die BF habe die Forderung gegenüber der Schuldnerin nicht eingemahnt, schlichtweg falsch sei. Die Schuldnerin sei nicht nur umfangreich gemahnt worden, sondern sei sogar eine Zahlungsvereinbarung mit der Schuldnerin abgeschlossen worden. Nachdem auch diese viel geringere Zahlung der Zahlungsvereinbarung in einer sehr schwierigen wirtschaftlichen Zeit der Schuldnerin nicht mehr bezahlt habe werden können, habe sich die BF für den Verkauf der Forderung entschieden, da diese aus damaliger Sicht (ex ante) mit vertretbarem Aufwand bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (nach Erfahrungen des Wirtschaftslebens) in absehbarer Zeit uneinbringlich gewesen sei.

Die belangte Behörde legte die Beschwerden am 23.08.2022 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Auskunftersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 21.09.2022 wurde die BF aufgefordert, diverse Fragen zu beantworten und die entsprechenden Beweismittel vorzulegen.

Mit Erhebungsauftrag des Bundesfinanzgerichtes vom 04.10.2022 wurde die belangte Behörde aufgefordert bei der Fa. I Erhebungen durchzuführen und die angeforderten Beweismittel vorzulegen.

Mit Eingabe vom 23.11.2022 wurden von der belangten Behörde die Beantwortung des Erhebungsauftrages durch die Fa. I und die entsprechenden Unterlagen vorgelegt.

Mit Schreiben der BF vom 30.11.2022 wurden das Auskunftersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 21.09.2022 beantwortet und ein Konvolut von Unterlagen vorgelegt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 13.12.2022 wurden der BF der Erhebungsauftrag vom 04.10.2022 und das Schreiben der Fa. I zur Kenntnisnahme übermittelt und die BF nochmals aufgefordert, diverse Fragen zu beantworten.

Mit Schreiben der BF vom 23.01.2023 wurde eine Stellungnahme der BF (samt einem Konvolut von Unterlagen) zum Beschluss vom 13.12.2022 beim Bundesfinanzgericht eingebracht. Seitens der BF wurde ausgeführt, dass nach zahllosen Einforderungsversuchen und Mahnungen mit der Fa. I mit Vertrag vom 24.07.2007 eine Zahlungsvereinbarung geschlossen worden sei. Diese Zahlungsvereinbarung verpflichtete die Fa. I 10 % ihres Nettoumsatzes jährlich bis zum 15. Februar des Folgejahres zu bezahlen. Die Zahlungen für das Jahr 2007 (€ 1.713,00 am 06.02.2008) und für 2008 (€ 10.370,60 am 12.02.2009) seien geleistet worden. Da die Fa. I die Zahlungen für 2009 nicht habe leisten können, habe die BF mit der Fa. B einen Optionsvertrag geschlossen und sei diese so für die Zahlungen für 2010 und 2011 indirekt aufgekommen. Die im Vertrag vom 24.07.2007 vereinbarte Zahlung von jährlich € 30.000,00 ab dem Jahr 2011 habe die Fa. I nicht erfüllen können.

Aufgrund des Einblickes in die Bücher der Fa. I sei für die BF die Zahlungsunfähigkeit außer Zweifel gestanden. Die vertraglich ausstehenden Zahlungen seien vom Geschäftsführer der BF zwischen 2010 und 2013 mehrfach telefonisch und mündlich eingemahnt worden. Auch seien schriftliche Mahnungen an die Fa. I seitens des Sekretariates der BF gesendet worden. Die BF habe die Forderung gerichtlich eintreiben wollen, habe jedoch dann das Angebot bekommen, die Forderung zu verkaufen. Um den Geschäftsführer der Fa. I nicht zu übergehen, sei diesem am 15.01.2013 das Angebot eines Forderungsverzichtes gemacht worden. Nach der Zurückweisung dieses Angebotes am 20.02.2013 sei die Forderung verkauft worden.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 31.01.2023 wurden der BF nochmals der Erhebungsauftrag des Bundesfinanzgerichtes vom 04.10.2022, das Auskunftersuchen der belangten Behörde vom 05.10.2022 sowie das Schreiben der Fa. I vom 10.11.2022 zur Kenntnisnahme übermittelt und die BF aufgefordert, diverse Fragen zum mit der Fa. B geschlossenen Optionsvertrag zu beantworten.

Mit Schreiben vom 20.02.2023 beantwortete die BF das Ergänzungersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 31.01.2023. Die BF habe die offene Forderung gegenüber der Fa. I eintreiben wollen und habe das auch kommuniziert. Da die Fa. I Schwierigkeiten gehabt habe, den vereinbarten Zahlungsplan zu erfüllen, sei der BF die Optionsvereinbarung mit der Fa. B angeboten worden. Der Forderungsverkauf sei eine chronologische Folge der Option gewesen.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 23.02.2023 wurden der BF die im Schreiben der Firma I vom 10.11.2022 angeführten Anlagen, ausgenommen jene bei deren Übermittlung durch das Bundesfinanzgericht gegen die abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht (§ 48a BAO) verstoßen würde, zur Kenntnisnahme übermittelt. Weiters wurde die BF aufgefordert, zum Vorbringen der belangten Behörde, wonach der Geschäftsführer der BF, Herr GK, früher

den Namen GS geführt habe und dass Herr GK der Bruder von AS bzw Herr S der Vater von GK (früher GS) und AS sei, Stellung zu nehmen.

Das Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 23.02.2023 blieb unbeantwortet.

Am 04.05.2023 fand die mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht in Linz statt. Seitens der BF wurde auf die Literaturmeinung im Umsatzsteuerkommentar Ruppe/Achatz⁵, § 16 Rz 74ff verwiesen, wo klar die Vorgangsweise der Problemlage im Falle des Vorliegens einer Uneinbringlichkeit einer Forderung bzw. des Entgeltes geregelt sei. Es werde dort auf mehrere EuGH-Urteile verwiesen, wo einerseits die Berichtigung schon dann durchgeführt werden müsste, wenn das Entgelt unabhängig von einem eventuellen Forderungsverkauf in einem Zeitraum von zwei bis fünf Jahren nicht einbringlich sei; andererseits sei auch klar beschrieben, wie das Prozedere in der Praxis abgehalten werde und zwar, dass zuerst der Gläubiger die Umsatzsteuer berichtige und die Finanzbehörde aufgrund der Berichtigung tätig werde und den Schuldner der Forderung zur Gegenberichtigung, das heißt zur Berichtigung der Vorsteuer, auffordere. Die Begründung der Finanzbehörde sei diametral. Die Finanzbehörde sei von Anfang an von einem gewöhnlichen Factoring ausgegangen und nicht von einem Forderungsverkauf aufgrund einer Uneinbringlichkeit. Auf der Seite der BF sei auch anzumerken, das Verhältnis zum Unionsrecht. Es liege ein Anwendungsvorgang des Unionsrecht vor und werde diesbezüglich auf die Ausführungen im angeführten Kommentar zu § 16 Rz 10 verwiesen. Im Übrigen sei die Frage der Uneinbringlichkeit ex ante zu beurteilen. Die lange Verfahrensdauer und die Handhabung der belangten Behörde habe einen Einfluss auf die Gesamtsituation dadurch gehabt, dass die Berichtigung der Vorsteuer bei der Schuldnerin (Fa. I) nicht durchgeführt worden sei, wodurch sich die Geschäftssituation bei der Schuldnerin verbessert habe und diese die Forderung letztlich bezahlen habe können. Für die BF sei insgesamt dadurch ein wirtschaftlicher Schaden entstanden. Durch die Nichtanerkennung der durchgeführten Umsatzsteuerberichtigung gem. § 16 UStG durch die belangte Behörde, nämlich mit dem Argument, dass die Schuldnerin die Vorsteuer nicht berichtigt habe, sei ein willkürlicher Eingriff in die Rechtsphäre der BF durch die belangte Behörde erfolgt und somit das Grundrecht auf Eigentum der BF verletzt worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Geschäftsführer der BF im Jahr 2013 und in den Vorjahren war Herr GK. Der frühere Name von Herrn GK war GS. GK ist der Sohn von S. AS ist der Bruder von GK.

Gesellschafter der BF im Jahr 2013 war Herr S.

Die Fa. I wurde von Herrn DO und Herrn KW im Jahr 2001 gegründet. Herr DO war bis Herbst 2004 Gesellschafter der Fa. I.

Alleiniger Geschäftsführer der Fa. I ist seit 2004 Herr KW.

Gesellschafter der Fa. I im Jahr 2013 waren KW, SG, RP, BP und AD.

Die Fa. B war an der Fa. I bis Herbst 2004 beteiligt.

AS ist seit Gründung der Gesellschaft im Jahr 2001 Geschäftsführer und war bis Juli 2013 Gesellschafter der Fa. B. DM (auch MO geschrieben) ist seit Gründung der Gesellschaft im Jahr 2001 Gesellschafter der Fa. B. Seit Juli 2013 ist auch die U Gesellschafterin der Fa. B.

Geschäftsführer der U ist seit der Gründung im Jahr 2010 Herr AS. Gesellschafter der U sind seit Gründung Herr AS und Herr DO.

Am 10.10.2002 wurde zwischen der BF als Lizenzgeberin und der Fa. I als Lizenznehmerin ein Lizenzvertrag geschlossen.

Mit Schreiben vom 28.12.2004 forderte die BF die Fa. I auf, das noch offene Lizenzentgelt in der Höhe von € 330.000,00 sowie die vereinbarten Zinsen in Höhe von € 37.290,00, zusammen somit € 367.290,00 zu entrichten.

Am 05.01.2005 wurde von der BF die Zahlung der zu diesem Zeitpunkt bestehenden Forderung gegenüber der Fa. I in Höhe von € 367.290,00 per Email an Herrn KW, Geschäftsführer der Fa. I, eingemahnt.

Am 15.04.2005 gab die BF zur Abwendung einer möglichen Überschuldung hinsichtlich der gegenüber der Fa. I bestehenden Forderung gegenüber allen anderen Gläubigern eine Rangrücktrittserklärung ab.

Mit Vereinbarung vom 15.04.2005 wurde die Laufzeit des zwischen der BF und der Fa. I abgeschlossenen Lizenzvertrages bis zum 31.12.2013 verlängert.

Am 24.07.2007 wurde die Vereinbarung Nr. IST-07072402 zum angeführten Lizenzvertrag abgeschlossen. Diese Zahlungsvereinbarung verpflichtete die Fa. I 10 % ihres Nettoumsatzes jährlich bis zum 15. Februar des Folgejahres zu bezahlen. Die Zahlungen für das Jahr 2007 (€ 1.713,00 am 06.02.2008) und für 2008 (€ 10.370,60 am 12.02.2009) wurden geleistet.

Da die Fa. I die Zahlungen für 2009 nicht leisten konnte, hat die BF mit der Fa. B einen Optionsvertrag geschlossen. Mit dieser Optionsvereinbarung hat die BF der Fa. B den Verkauf sämtlicher Forderungen und Ansprüche der BF gegenüber der Fa. I angeboten. Die Optionsprämie hat € 25.000,00 (2 Raten in Höhe von € 10.000,00 bzw. € 15.000,00) betragen. Die Fa. B hat am 15.02.2010 einen Betrag von € 10.000,00 (Rechnung der BF vom 30.12.2009) und am 31.12.2010 einen Betrag von € 15.000,00 (Rechnung der BF vom 30.12.2010) an die BF bezahlt. Die Fa. B hat vom laut der Optionsvereinbarung eingeräumten Optionsrecht nicht Gebrauch gemacht.

Die im Vertrag vom 24.07.2007 vereinbarte Zahlung von jährlich € 30.000,00 ab dem Jahr 2011 wurde von der Fa. I nicht erfüllt.

Mit Email vom 15.02.2013 bot die BF dem Geschäftsführer der Fa. I, Herrn KW, an, auf 80 % der zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Forderung in Höhe von € 967.333,62, somit auf € 777.866,90, zu verzichten, wenn im Gegenzug von der Fa. I die verbleibende Restschuld von € 193.466,72 bis zum 31.03.2013 beglichen werde. Für den Fall, dass zwar Bereitschaft aber nicht die Möglichkeit bestehe, die gesamten Mittel bis zum 31.03.2013 aufzubringen, sei die BF bereit bei der Bestellung banküblicher Sicherheiten 50 % der Schuld für 2 Jahre (bis 31.03.2015) zu stunden.

Mit Email vom 20.02.2013 teilte Herr KW der BF mit, dass die Fa. I aus wirtschaftlichen Gründen das Angebot vom 15.02.2013 nicht annehmen könne, da die Gesellschafter den genannten Betrag nicht aufbringen könnten.

Weitere schriftliche Mahnungen oder Eintreibungsversuche der BF hinsichtlich der streitgegenständlichen Forderung gegenüber der Fa. I bis zum Verkauf der Forderung am 22.02.2013 konnten nicht festgestellt werden.

Mit Vereinbarung vom 22.02.2013 verkaufte die BF die gegenüber der Fa. I bestehende Forderung in Höhe von € 967.333,62 an die Rechtsgemeinschaft der Herren DO und DM um einen Kaufpreis von € 76.533,28.

Punkt 4.2. der Vereinbarung lautet:

„Der Zedent haftet für den aufrechten Bestand der Forderung, nicht jedoch für die Einbringlichkeit. Die Forderung wird vom Zedenten explizit als notleidende Forderung eingestuft und weist der Zedent darauf hin, dass die zahlungspflichtige it20one zwar aktiv über die Bezahlung der Forderung kommuniziert, aber die Zahlungen schleppend laufen und die jährliche Liquidität der it20one, welche für die Bezahlung der Forderung in Frage kommen kann, in den vergangenen 3 Jahren nur einen einstelligen Prozentsatz der Forderungshöhe ausmacht.“

Die BF bildete in den Jahren 2001 und 2005 aufwandswirksam Wertberichtigungen betreffend die Forderung gegenüber der Firma I. Die zum 31.12.2013 bestehende Wertberichtigung der Forderung gegenüber der Fa. I in Höhe von € 263.533,78 wurde im Rahmen des Forderungsverkaufes aufgelöst.

Ein Nachweis, dass die gegenüber der Fa. I bestehende Forderung in Höhe von € 967.333,62 im Jahr 2013 uneinbringlich geworden wäre, liegt nicht vor.

Ab dem Verkauf der Forderung durch die BF an die Rechtsgemeinschaft der Herren DO und DM bestand keine Rechts- bzw. Leistungsbeziehung der Fa. I zur BF.

Die Fa. I entrichtete bis Ende 2017 den Gesamtbetrag der Forderung in Höhe von € 967.333,62 an die Rechtsgemeinschaft der Herren DO und DM.

Ein Naheverhältnis bzw. Nahestehen zwischen dem Anteilsinhaber der BF im Jahr 2013, S, und der Rechtsgemeinschaft DO und DM liegt nicht vor.

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich hinsichtlich des zeitlichen Ablaufes und der geschlossenen Verträge bzw. Vereinbarungen auf den (die) von der BF bzw. der belangten Behörde vorgelegten Schriftverkehr und Beweismittel.

Die Feststellungen hinsichtlich der bestehenden Beteiligungen und Geschäftsführerfunktionen gründen sich auf die entsprechenden Firmenbuchauszüge.

Die Feststellungen, dass der frühere Name von Herrn GK „GS“ war, dass GK der Sohn von S ist sowie, dass AS der Bruder von GK ist, wurden von Herrn GK in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 04.05.2023 bestätigt.

Die Feststellung, dass im Jahr 2013 keine Umstände eingetreten sind, die eine Uneinbringlichkeit der streitgegenständlichen Forderung über den Differenzbetrag zwischen dem Verkaufserlös von € 76.533,28 und dem zu diesem Zeitpunkt aushaftenden Betrag von € 967.333,62 belegen könnten, gründet sich vor allem darauf, dass seitens der BF – bis auf das Angebot vom 15.02.2013, auf 80 % der Forderung zu verzichten – im maßgeblichen Zeitraum bis zum Verkauf der Forderung keinerlei Mahnungen oder sonstige Eintreibungsversuche erfolgt sind. Die letzte dem Bundesfinanzgericht vorgelegte Mahnung gründet sich auf eine Email der BF an den Geschäftsführer der Fa. I, Herrn KW vom 05.01.2005.

Herr KW hat im Schreiben vom 10.11.2022 ausgeführt, dass es seitens der BF über einen längeren Zeitraum mehrere Mahnungen per Email gegeben habe, um Druck auf die Fa. I aufzubauen. Die Fa. I habe nach ihren wirtschaftlichen Möglichkeiten kleine Teilzahlungen geleistet, primär um ihre Zahlungswilligkeit zu dokumentieren. 2005 sei dann von der BF eine Rangrücktrittserklärung abgegeben worden. In weiterer Folge habe man im Jahr 2013 die Verständigung über die Abtretung der Forderung erhalten.

Daraus ist ersichtlich, dass seitens der BF in keinster Weise eine hinreichende Wahrscheinlichkeit für den Ausfall der streitgegenständlichen Forderung gegenüber der Fa. I überhaupt bzw. für die Annahme einer Uneinbringlichkeit gerade im Jahr 2013 dargelegt wurde. Selbst wenn die aushaftende Forderung – wie behauptet – noch öfter, auch mündlich, eingemahnt worden wäre, wird mit einem solchen Vorbringen nicht das Feststehen der Uneinbringlichkeit dieser Forderung im Jahr 2013 dokumentiert, wenn für das Vorliegen der Uneinbringlichkeit keine Nachweise beigebracht werden.

Dass letztendlich überhaupt keine Uneinbringlichkeit der streitgegenständlichen Forderung gegeben war, zeigt sich aus dem Umstand, dass die Fa. I innerhalb eines Zeitraumes von 4 Jahren ab Verkauf der Forderung durch die BF an die Rechtsgemeinschaft der Herren DO und DM den Gesamtbetrag der aushaftenden Forderung von € 967.333,62 beglichen hat.

Die Feststellung, dass Herr DO und Herr DM keine nahestehenden Personen zu den Machthabern der BF sind, gründet sich vor allem auf die festgestellten Beteiligungsverhältnisse im Beschwerdezeitraum an der BF und an der Fa. I.

Die belangte Behörde hat zwar in der Beschwerdevorentscheidung vom 05.02.2020 bzw. im Vorlagebericht vom 23.08.2022 aufgezeigt, dass teilweise vor Verkauf der Forderung und auch

nach Verkauf der Forderung gesellschaftsrechtliche Verbindungen zwischen den beteiligten Personen und Firmen und jedenfalls auch Geschäftsbeziehungen bestanden haben. Für die Annahme einer „nahestehenden Person“ reichen diese Anhaltspunkte jedoch nicht. Herr DO und Herr DM waren im Beschwerdezeitraum weder an der BF noch an der Fa. I unmittelbar oder mittelbar beteiligt noch mit dem Gesellschafter der BF verwandt. Die von der belangten Behörde angeführte Beteiligung der Fa. U an der Fa. B bestand erst seit Juli 2013 also nach Verkauf der streitgegenständlichen Forderung. Die angeführte Beteiligung der Fa. B an der Fa. I bestand nur bis Oktober 2004 und an der BF war in der Zeit zwischen 2014 und 2016 nicht die Fa. B, sondern die Fa. U beteiligt.

Machthaber der BF im Jahr 2013 und den Jahren davor waren der 100 %ige Gesellschafter S (von 2004 bis Juli 2014) und der Geschäftsführer GK (von Februar 2008 bis Sommer 2014). Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse waren DO und DM weder verwandt mit den Machthabern der BF noch konnten sie im Zeitpunkt des Forderungsverkaufs sonst einen maßgeblichen Einfluss auf die Führung der BF ausüben.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gem. § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs 1 BAO).

Vorab ist festzuhalten, dass die Berufung (ab 2014 als Beschwerde zu behandeln) vom 10.10.2013 gegen den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 02/2013 gem. § 253 BAO als auch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 04.12.2017 gerichtet gilt. Die bei der belangten Behörde mit Schreiben vom 03.01.2018 eingebrachte Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 gilt als Ergänzung der ursprünglichen Beschwerde vom 10.10.2013.

Hinsichtlich der Rechtzeitigkeit des eingebrachten Vorlageantrages vom 24.05.2020 wird auf § 323c BAO verwiesen.

Umsatzsteuer:

§ 16 UStG 1994 lautet:

"Änderung der Bemessungsgrundlage

(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.

(2) Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges kann unterbleiben, wenn ein dritter Unternehmer den auf die Minderung des Entgeltes entfallenden Steuerbetrag an das Finanzamt entrichtet; in diesem Fall ist der dritte Unternehmer Schuldner der Steuer. Die Steuer ist für den Veranlagungszeitraum zu entrichten, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

(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;

2. für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist;

3. eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung rückgängig gemacht worden ist.

..."

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. Uneinbringlichkeit ist mehr als bloßer Zweifel an der Realisierbarkeit einer Forderung (Dubiosität). Uneinbringlichkeit bedeutet Realität, nicht Vermutung (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 16 Rz 76).

Eine Umsatzberichtigung nach § 16 Abs 3 UStG 1994 erfordert die Uneinbringlichkeit der Forderung. Ob und wann Uneinbringlichkeit anzunehmen ist, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden. Die bloße Zweifelhaftigkeit der Einbringlichkeit einer Forderung ist 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 (vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0361; VwGH 3.9.2008, 2003/13/0109).

Umsatzsteuerlich ist vielmehr erforderlich, dass die Uneinbringlichkeit der Forderung feststeht. Uneinbringlich ist eine Forderung, wenn mit ihrem Eingang bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens) in absehbarer Zeit nicht gerechnet werden kann, wenn sie objektiv wertlos ist (so VwGH 23.11.1987, 87/15/0060; 20.10.2004, 2001/14/0128).

Der Nachweis der Uneinbringlichkeit kann auf beliebige Weise geführt werden und hängt vom Grund der Uneinbringlichkeit ab. Bei Uneinbringlichkeit wegen Zahlungsunfähigkeit sind Belege über erfolglose Einbringungsversuche ausreichend, aber nicht unbedingt erforderlich (VwGH 20.10.2004, 2001/14/0128). Im Übrigen ist ein Beweis im strengen Sinn nicht erforderlich. Es muss genügen, wenn glaubhaft gemacht wird, dass mit Zahlung innerhalb absehbarer Zeit nicht gerechnet werden kann (Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 16 Rz 78).

Werden Lieferforderungen gegen einen unter dem Nennwert liegenden Betrag zediert und ist die Reduktion darauf zurückzuführen, dass der Mehrbetrag ohnehin uneinbringlich erscheint (die Gläubiger wollen mit der Abtretung zumindest einen Teil ihrer Forderung retten), so ist auch aus der Sicht des Abnehmers (Schuldners) von einer teilweisen Uneinbringlichkeit auszugehen und der Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen (VwGH 14.6.1984, 83/15/0177).

Der Abgabepflichtige muss im Verwaltungsverfahren ausreichend konkret darlegen, aus welchen Gründen die Forderung im Zeitraum der Berichtigung der Umsatzsteuer nicht nur als zweifelhaft, sondern als uneinbringlich einzustufen ist (vgl. UFS 5.12.2008, RV/2573-W/08).

Eine Forderungsabtretung oder ein Forderungsverkauf gegen einen Minderbetrag (dh unter dem Nennwert) führt dazu, dass der leistende Unternehmer einen geringeren Betrag als das vereinbarte Entgelt erhält. Da sich der Wert der Gegenleistung, die der Leistungsempfänger für die Lieferung oder Leistung aufzuwenden hat, aber nicht verändert, liegt keine nachträgliche Änderung der Bemessungsgrundlage vor. Beim Minderbetrag handelt es sich um die

Bestreitung von Geschäftsunkosten. Ändert sich hingegen der Wert der Gegenleistung, die der Leistungsempfänger tatsächlich aufbringt, indem die Forderung ganz oder teilweise uneinbringlich wird, liegt eine Änderung der Bemessungsgrundlage vor und der Zedent (der leistende Unternehmer) hat eine Berichtigung nach § 16 vorzunehmen. Die Minderung der Bemessungsgrundlage hängt stets am Grundgeschäft und ist vom ursprünglichen Gläubiger (= leistender Unternehmer) durchzuführen (vgl. VwGH 26.2.2014, 2009/13/0254 sowie BFH 6.5.2010, V R 15/09; sowie Menheere in Berger et al, § 16 Rz 40). Dies gilt sowohl bei der Forderungsabtretung, bei der das Ausfallsrisiko beim Zedenten verbleibt (unechtes Factoring oder Inkassoession), als auch bei einem echten Factoring, bei dem das Delkredere-Risiko auf den Factor übergeht. Kommt es im Fall eines echten Factorings zu einer teilweisen Uneinbringlichkeit der Forderung, hat der ursprünglich leistende Unternehmer die Bemessungsgrundlage daher ebenso zu berichtigen. In Höhe der Differenz zwischen dem Abtretungserlös und dem vom Kunden tatsächlich bezahlten Entgelt liegt ein nicht steuerbarer Schadenersatz vor (s Ruppe/Achatz 5, § 4 Rz 47 ff).

§ 16 UStG 1994 enthält die zwingende Verpflichtung zur Berichtigung des Steuerbetrages durch den betreffenden Steuerpflichtigen im Falle der nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage. Der Berichtigungspflicht des leistenden Unternehmers steht die Vorsteuerberichtigungspflicht des Leistungsempfängers gegenüber.

Die Berichtigung hat jeweils für den Veranlagungszeitraum (Voranmeldungszeitraum) zu erfolgen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist (vgl. etwa VwGH 23.4.2008, 2005/13/0115; VwGH 20.2.2008, 2005/15/0153; VwGH 21.9.2006, 2006/15/0072 und VwGH 24.3.2004, 99/14/0237).

Dies bedeutet, dass nicht die ursprüngliche Steuerfestsetzung geändert, sondern die Berichtigung erst im Zeitraum der Änderung vorgenommen wird (Wirkung ex nunc). Wird eine Berichtigung im Veranlagungszeitraum des Eintritts der Änderung unterlassen, kann diese nicht in einem späteren Zeitraum nachgeholt werden (vgl. VwGH 4.8.2022, Ra 2022/13/0070; Melhardt/Tumpel, UStG, § 16 Rz 105 mit Verweis auf UFS 16.2.2012, RV/0217-I/10, BFG 8.4.2019, RV/7105008/2015).

Unter Punkt II 1. (Sachverhalt) wurde festgestellt, dass seitens der BF ein Nachweis, dass die gegenüber der Fa. I bestehende Forderung in Höhe von € 967.333,62 im Jahr 2013 uneinbringlich geworden wäre, nicht erbracht werden konnte.

Eine Umsatzberichtigung nach § 16 Abs 3 UStG 1994 im Jahr 2013 war daher nicht zulässig.

Die Verweise der BF auf die Ausführungen im Kommentar Ruppe/Achatz⁵ zu § 16 UStG, Rz 74ff gehen ins Leere und ist diesbezüglich auf die vom Bundesfinanzgericht getroffenen Sachverhaltsfeststellungen zu verweisen, wonach eben ein Nachweis der Uneinbringlichkeit der strittigen Forderung im Jahr 2013 nicht erbracht werden konnte. Der Verweis auf das Unionsrecht ist ebenfalls nicht zielführend, da im angeführten Kommentar an der erwähnten Stelle lediglich ausgeführt wird, dass § 16 UStG 1994 unionskonform ist.

Zum behaupteten Grundrechtseingriff ist auszuführen, dass seitens der belangten Behörde die Berichtigung der Umsatzsteuer gem. § 16 UStG 1994 zu Recht versagt wurde, wenn auch mit einer unzutreffenden Begründung.

Art. 5 StGG bestimmt, dass das Eigentum unverletzlich ist. Eine Enteignung gegen den Willen des Eigentümers kann nur in den Fällen und der Art eintreten, welche das Gesetz bestimmt. Dazu bestimmt Art. 1 des 1. ZProtMRK, dass jede natürliche oder juristische Person ein Recht auf Achtung ihres Eigentums hat und niemanden sein Eigentum entzogen werden darf, es sei denn, dass das öffentliche Interesse es verlangt und nur unter den durch Gesetz und durch die allgemeinen Grundsätze des Völkerrechts vorgesehen Bedingungen. Nach dem Wortlaut der Bestimmungen zur Unverletzlichkeit des Eigentums betrifft diese im Wesentlichen die Enteignung oder die Entziehung des Eigentums, wobei eine Enteignung auch dann anzunehmen ist, wenn wesentliche Eigentümerbefugnisse eingeschränkt werden (materielle Enteignung).

Diesbezüglich ist lediglich auszuführen, dass einerseits von der BF eine Verfassungswidrigkeit des § 16 UStG 1994 nicht behauptet wurde und andererseits seitens der belangten Behörde keine denkbare Anwendung der besagten Bestimmung vorliegt.

Körperschaftsteuer:

In ertragsteuerlicher Hinsicht ist zu prüfen, ob hinsichtlich der streitgegenständlichen Forderung gegenüber der Fa. I in Höhe von € 967.333,62, welche von der BF im Jahr 2013 an die Rechtsgemeinschaft der Herren DO und DM um einen Kaufpreis von € 76.533,28 verkauft worden ist, die Voraussetzungen für die Ausbuchung der Forderung gegen die Vereinnahmung des Kaufpreises gegeben waren.

Bei der Abtretung von Forderungen (Factoring) unterscheidet man zwischen dem echten und dem unechten Factoring. Beim unechten Factoring übernimmt der Factor (= Übernehmer der Forderung) lediglich die Finanzierungs- und Dienstleistungsfunktion, während beim echten Factoring der Factor zusätzlich das Risiko der Einbringlichkeit der Forderung trägt. Somit liegt beim echten Factoring ein Forderungsverkauf vor und die Forderung scheidet aus der Bilanz gegen Vereinnahmung eines Kaufpreises aus (Hirschler/Rohner in Bertl/Hirschler (Hrsg),

Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band II - Steuerliche Gewinnermittlung und Steuerbilanzpolitik³, Seite 178).

Vom Bundesfinanzgericht wurde festgestellt, dass laut der angeführten Vereinbarung vom 22.02.2013 betreffend die Forderungsabtretung der Zedent (= BF) für den aufrechten Bestand der Forderung haftet, nicht jedoch für die Einbringlichkeit der Forderung.

Es liegt im beschwerdegegenständlichen Fall daher zweifelsfrei ein echtes Factoring vor, da der Factor (= Rechtsgemeinschaft der Herren DO und DM) laut geschlossener Vereinbarung das Risiko der Einbringlichkeit der Forderung getragen hat.

Die Forderung ist gegen Vereinnahmung eines Kaufpreises aus der Bilanz ausgeschieden und die gebildete Wertberichtigung war aufzulösen.

Eine andere Beurteilung könnte zum Tragen kommen, wenn es sich bei der Rechtsgemeinschaft der Herren DO und DM um nahestehende Personen zum Anteilsinhaber der BF handeln würde. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die streitgegenständliche Forderung gegenüber der Fa. I in Höhe von € 967.333,62 im Jahr 2013 um einen Kaufpreis von € 76.433,28 an die angeführte Rechtsgemeinschaft veräußert wurde und die Schuldnerin der Forderung bis Ende 2017 den Gesamtbetrag der Forderung von € 967.333,62 entrichtet hat, wären im Fall des Vorliegens eines Naheverhältnisses nämlich die Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung zu überprüfen.

Einem Dritten kann eine verdeckte Ausschüttung zwar steuerlich nicht unmittelbar zugerechnet werden (BFG 27. 12. 2018, RV/7104555/2016), die eine verdeckte Ausschüttung bewirkende Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann jedoch auch darin gelegen sein, dass (unmittelbar) eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird, somit Dritte aufgrund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (VwGH 1. 6. 2017, Ro 2016/15/0021; BFG 7. 1. 2019, RV/7103584/2016).

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung sind daher Feststellungen über die Person des Empfängers sowie über das Naheverhältnis zum Anteilseigner erforderlich (VwGH 24. 11. 1999, 96/13/0115; UFS 6. 4. 2011, RV/0928–L/08 ua; BFG 10. 2. 2015, RV/5100386/2012; 12. 1. 2016, RV/5100963/2009; Kirchmayr in A/K § 8 Tz 252). Die Feststellung des „Nahestehens“ ist eine der freien Beweiswürdigung unterliegende Tatfrage (Kirchmayr in A/K § 8 Tz 254). Für das Nahestehen genügt jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an diesen Dritten beeinflusst (BFH 10. 4. 2013, I R 45/11, BStBl II 2013, 771), bzw ist diesbezüglich auch die

Möglichkeit einer unmittelbaren Einflussnahme oder eines mittelbaren, aber entscheidenden Einflusses des faktischen Empfängers von Relevanz (UFS 18. 9. 2012, RV/0759–W/10). Da das „Nahestehen“ lediglich Indiz für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist, reicht zu dessen Begründung jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an den Dritten beeinflusst (BFH 12. 9. 2018, I R 77/16, BFH/NV 2019, 296). Das „Nahestehen“ einer Person kann auf familienrechtlichen, gesellschaftsrechtlichen, schuldrechtlichen oder auch rein tatsächlichen Beziehungen beruhen (BFH 13. 9. 2017, II R 42/16, BStBl II 2018, 299 mit Verweis auf BFH 19. 6. 2007, VIII R 54/05, BStBl II 2007, 830).

Unter „nahestehende Personen“ können primär Personen fallen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich verbunden sind (zB Ehegatte oder Verwandter des Anteilsinhabers) aber auch geschäftliche (geschäftsfreundliche, arbeitsrechtliche) oder freundschaftliche Verbindungen zählen dazu.

Unter Punkt 2 wurde festgestellt, dass ein Naheverhältnis zwischen dem Anteilsinhaber der BF im Veräußerungszeitpunkt (Herr S) und der Rechtsgemeinschaft der Herren DO und DM nicht bestanden hat. Eine verdeckte Ausschüttung kommt im gegenständlichen Fall somit nicht in Betracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH vom 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht der hg einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gem. § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Beilage:

1 Berechnungsblatt

Linz, am 9. Mai 2023