



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Leibnitz betreffend Umsatzsteuer 1999 und Einkommensteuer 1999 entschieden:

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1999 wird abgeändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Diese bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

In Euro betragen die Abgaben daher:

Umsatzsteuer (Zahllast gerundet gem. § 204 BAO)	4.469,-
Einkommensteuer (Gutschrift gerundet gem. § 204 BAO)	-10.204,-

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages an Umsatzsteuer ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) brachte zum 1. Jänner 1997 sein Einzelunternehmen (Betriebsgegenstand war die Durchführung von Dichtkontrollen für Kanäle und Schächte) gemäß Art. III UmgrStG, BGBl. I Nr. 699/1991, in die D-GmbH ein. Die bis zur Einbringung vom Einzelunternehmen des Bw. genutzte Betriebsliegenschaft samt Gebäude wurde an die D-GmbH vermietet.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren die Frage, ob die im Jahr 1999 auf dem Verrechnungskonto des Bw. gutgeschriebenen Mietzahlungen dem Bw. zugeflossen sind und wenn ja, ob bzw. inwieweit der Bw. Verbindlichkeiten gegenüber der D-GmbH im Streitjahr steuerlich geltend machen kann. Das Finanzamt geht – gestützt auf die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung – davon aus, dass der Zufluss der Mietzahlungen erfolgt ist, hat jedoch im Streitjahr keine negativen Einkünfte des Bw. aus Gewerbebetrieb anerkannt.

Nach Ansicht des Bw. ist der Zufluss der Mietzahlungen nicht erfolgt, weil aus der Veräußerung der Beteiligung an der D-GmbH ein Verlust erzielt worden sei. Es sei mit § 21 BAO nicht vereinbar, dem Bw. einerseits positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen, andererseits einen entstandenen Veräußerungsverlust als steuerlich nicht ausgleichsfähig zu behandeln. Der Bw. sei im Jahr 1999 nicht mehr Geschäftsführer der D-GmbH gewesen und habe daher weder Einfluss auf die Buchführung noch Zugang zu den Bankkonten der D-GmbH gehabt. Die Mietzahlungen seien somit zu keinem Zeitpunkt in den Verfügungsbereich des Bw. gelangt.

Mit Vorhalt vom 18. Oktober 2002 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass die Abgabenbehörde zweiter Instanz bei der Entscheidung über den vorliegenden Berufungsfall von folgendem Sachverhalt ausgehe:

Aus den Kontoauszügen der D-GmbH sei ersichtlich, dass zum 1. Jänner 1999 eine Forderung der D-GmbH gegenüber dem Bw. in Höhe von 1.654.235,49 S bestanden habe. Von dieser Forderung sei im Jahr 1999 ein Teilbetrag von 174.054,49 S abgeschrieben worden. Weiters sei diese Forderung (laut Kontoauszug der D-GmbH) zum 31. Dezember 1999 mit einer

Gegenforderung des Bw. an die D-GmbH in Höhe von 1.027.031,- S gegengerechnet worden. Die Gegenforderung des Bw. habe ua. die im Jahr 1999 von der D-GmbH an ihn geschuldete und auf seinem Verrechnungskonto verbuchte Miete für das Objekt L. 3 in W. enthalten (laut Kontoauszug der D-GmbH pro Monat brutto 47.400,- S). Die Abgabenbehörde zweiter Instanz gehe - laut Aktenlage - somit davon aus, dass die beiden oa. Forderungen im Jahr 1999 kompensiert worden seien (vgl. § 1438 ABGB). Den noch verbleibenden Differenzbetrag von rund ATS 450.000,- S habe der Bw. laut gerichtlichem Vergleich (12 Cg 227/98 b) an die D-GmbH zu zahlen gehabt. (Kopien der entsprechenden Kontoauszüge der D-GmbH wurden dem Schreiben an den Bw. beigelegt.)

Weiters wurde dem Bw. mit dem oa. Schreiben vorgehalten, aus den Kontoauszügen der D-GmbH sei ersichtlich, dass ihm im Jahr 1999 Mietzahlungen für 12 Monate auf dem Verrechnungskonto gutgeschrieben worden seien. Das seien insgesamt brutto 568.800,- S gewesen. Der mit 20% zu versteuernde Umsatz betrage im Jahr 1999 daher 474.000,- S (laut Betriebsprüfung bzw. Finanzamt habe dieser Umsatz nur 434.500,- S betragen, weil von einem Zufluss von Mietzahlungen für nur elf Monate im Jahr 1999 ausgegangen worden sei). Der Gesamtumsatz des Jahres 1999 betrage daher 544.000,- S, die Differenz zum erklärten Umsatz 470.022,66 S. Dieser Betrag sei nunmehr den erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hinzuzurechnen, wodurch sich der Verlust aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 1999 auf 86.377,- S verringere (laut Betriebsprüfung bzw. Finanzamt habe der Verlust 125.877,- S betragen).

In der am 3. Dezember 2002, somit noch vor der Finanzlandesdirektion als Abgabenbehörde zweiter Instanz, stattgefundenen mündlichen Berufungsverhandlung gab der Bw. bzw. sein steuerlicher Berater an, der Bw. habe sein Unternehmen, die D-GmbH, an einen deutschen Unternehmer verkauft. Zwischen dem Bw. und der D-GmbH habe eine Mietvereinbarung und ein Geschäftsführungsvertrag bestanden. Im Rahmen des Verkaufes sei vom Bw. eine "Bilanzgarantie" dafür abgegeben worden, dass die werthaltig mitverkauften Kundenforderungen einbringlich seien. Da einige dieser Kundenforderungen in der Folge uneinbringlich geworden seien, sei das Verrechnungskonto des Bw. mit den entsprechenden Beträgen belastet worden, wodurch sich ein Betrag von 1,6 Mio. S angesammelt habe. Ausgelöst durch Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Bw. und der D-GmbH sei zunächst das Geschäftsführungsverhältnis durch den neuen Eigentümer der D-GmbH gelöst worden. In der Folge seien mehrere Rechtsstreitigkeiten geführt und die Mietzahlungen an den Bw. eingestellt worden. Letztlich habe der Bw. 450.000,- S zu bezahlen gehabt. Man könne nicht einerseits den vollen Zufluss der Mieten annehmen, andererseits den Verlust aus der

Veräußerung der Beteiligung nicht anerkennen. Auf jeden Fall müsse man dann aber den Vorsteuerabzug für die 1,6 Mio. S gewähren, weil steuerpflichtige Leistungen an den Bw. weiterverrechnet worden seien. Wenn man bei einer Vergleichssumme von 450.000,- S somit davon ausgehe, dass die Mieten in voller Höhe zugeflossen seien, dann müsse man auch die weiterverrechneten Forderungen in voller Höhe berücksichtigen, weil der Bw. auf der Garantieebene herangezogen worden sei und diese Garantieleistungen auch umsatzsteuerpflichtig seien. Auf die Frage an den steuerlichen Berater des Bw., ob es Rechnungen für die vom Bw. geltend gemachten Vorsteuern aus den weiterverrechneten Forderungen gäbe, antwortete dieser, dass zwar keine Rechnungen vorhanden seien, der Vorsteuerabzug aber aufgrund des gerichtlichen Vergleiches vorgenommen werden könne. Da der Bw. aufgrund des Vergleiches aber etwas zahlen habe müssen, vertrete er in erster Linie die Ansicht, dass dem Bw. überhaupt keine Einkünfte zuzurechnen seien und damit auch die Belastung mit den weiterverrechneten Kundenforderungen steuerlich unberücksichtigt bleiben könne.

In einem ergänzenden Schreiben vom 11. Dezember 2002 führte der Bw. bzw. sein steuerlicher Berater aus, dass die Feststellung, durch den gerichtlichen Vergleich könne eine Aufrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten unterstellt werden, zutreffend sei. Damit sei – entgegen seinem bisherigen Dafürhalten – wohl auch die Miete zugeflossen. Jedoch müsse im Gegenzug zur Umsatzsteuer aus dem Mietenzufluss die Vorsteuer aus den weiterverrechneten Kundenforderungen anerkannt werden. Grundlage dafür sei der gerichtliche Vergleich.

In einem weiteren an den Bw. gerichteten Vorhalt vom 10. Februar 2003 wurde den Ausführungen des Bw. bzw. seines steuerlichen Beraters entgegengehalten, dass der Saldo in Höhe von 1,6 Mio. S auf dem Verrechnungskonto des Bw. bei der D-GmbH ua. aufgrund zahlreicher (privater) Entnahmen sowie weiterer privat veranlasster Zahlungen (zB Arzthonorare und Unterhaltszahlungen) entstanden sei. Schon aus diesem Grund könne nicht der gesamte Betrag von 1,6 Mio. S steuerlich berücksichtigt werden. Der Bw. wurde daher aufgefordert, allenfalls steuerlich anzuerkennende Aufwendungen nachzuweisen. Zur Frage des Vorsteuerabzuges wurde der Bw. nochmals darauf hingewiesen, dass ein Vorsteuerabzug ohne entsprechende Rechnung nicht zulässig sei und auch ein zum Vorsteuerabzug berechtigender Vertrag, Vergleich oder ähnliches die Merkmale einer Rechnung im Sinn des § 11 UStG 1994 aufweisen müsse.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 18. März 2003 führte der Bw. bzw. sein steuerlicher Berater aus, die Bilanzgarantie des Bw. sei in der Form ausgesprochen worden, dass der Bw. gegenüber dem Käufer der Geschäftsanteile der D-GmbH allfällige uneinbringliche Forderungen der D-GmbH garantiere. Die D-GmbH habe den Bw. in der Folge daher im Fall eines Forderungsausfalls als Bürgen und Zahler in Anspruch genommen. Für den Vorsteuerabzug des Bw. seien demnach die Ausgangsrechnungen der D-GmbH heranzuziehen, die nicht vom Kunden direkt, sondern vom Bw. bezahlt worden seien. Der Saldo auf dem Verrechnungskonto in Höhe von 1,6 Mio. S enthalte zwar ua. auch private Entnahmen, Arzthonorare und Unterhaltszahlungen, die wesentlichen Posten dieses Kontos betreffen jedoch Forderungsausfälle, für die der Bw. als Bürge und Zahler in Anspruch genommen worden sei. In diesem Zusammenhang wurde auf eine angeblich mit dem Betriebsprüfer gemeinsam erstellte Aufstellung verwiesen und es wurden zahlreiche Positionen aus dieser Aufstellung als Beispiele angeführt, wobei allein die beispielhaft genannten Positionen bereits rund 650.000,- S ausmachten.

In einem weiteren Vorhalt wurde entgegnet, dass die genannte Aufstellung des Betriebsprüfers ausschließlich Forderungsausfälle enthalte, mit denen der Bw. bereits im Jahr 1997 belastet worden sei. Diese Forderungsausfälle seien vom Finanzamt aufgrund eines Antrages des Bw. schon bei der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 1997 als (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt worden. Dieselben Forderungsausfälle könnten im gegenständlichen, das Jahr 1999 betreffenden Berufungsverfahren nicht nochmals steuerlich als Aufwand wirksam sein. Im Jahr 1999 könnten nur mehr die in diesem Jahr eingetretenen bzw. dem Bw. angelasteten Forderungsausfälle berücksichtigt werden. Dies seien laut Feststellung des Betriebsprüfers Forderungsausfälle in Höhe von 170.603,- S. Es gäbe jedoch keine Feststellungen des Betriebsprüfers betreffend allfälliger im Jahr 1999 anzuerkennender Vorsteuern. Im Streitjahr könnten mangels Nachweises (Vorlage der entsprechenden Rechnungen für das Jahr 1999) daher keine Vorsteuern aus der Inanspruchnahme des Bw. aus Forderungsausfällen berücksichtigt werden.

Mit Schreiben vom 3. September 2003 erklärte der Bw. mit der Festsetzung von negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb in der vom Betriebsprüfer festgestellten Höhe einverstanden zu sein und auf die Abhaltung einer (weiteren) mündliche Berufungsverhandlung zu verzichten.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Bei einer Aufrechnung fließt der Forderungsbetrag im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Aufrechnung zu. Einer einvernehmlichen Aufrechnung sind wegen der herrschenden Vertragsfreiheit – abgesehen von insolvenzrechtlichen Vorschriften – keine Grenzen gesetzt; die Parteien können beliebige Forderungen miteinander ausgleichen und so die gegenseitigen Verbindlichkeiten aufheben (vgl. VwGH vom 16. April 1991, 90/14/0043).

Laut Konto 2445 der D-GmbH mit der Bezeichnung "Forderung an S." wurde zum 31. Dezember 1999 die Forderung der D-GmbH an den Bw. in Höhe von 1,654.235,49 S mit der Forderung des Bw. an die D-GmbH in Höhe von 1,027.031,- S aufgerechnet. In der Forderung des Bw. an die D-GmbH sind laut Konto 3800 mit der Bezeichnung "Verbindlichkeiten S." ua. die von der D-GmbH dem Bw. gutgeschriebenen Mieten für die Monate Jänner bis Dezember 1999 enthalten. Nach Berichtigung der Forderung der D-GmbH um den Betrag von 174.054,49 S blieb eine Restforderung der D-GmbH an den Bw. in Höhe von 453.150,- S bestehen. Mit gerichtlichem Vergleich verpflichtete der Bw. sich an die D-GmbH bis 23. Dezember 1999 den Betrag von 450.000,- S zu zahlen. Dabei handelt es sich offensichtlich um den vom Bw. der D-GmbH nach Aufrechnung der Forderungen noch geschuldeten Betrag. Mit der Annahme dieses Vergleiches hat der Bw. der Aufrechnung der wechselseitigen Forderungen durch die D-GmbH zugestimmt. Damit sind dem Bw. die Mietzahlungen zugeflossen. Ob das Verrechnungskonto, auf dem die an den Bw. zu zahlenden Mieten gutgeschrieben wurden, im Zeitpunkt der Verbuchung positiv oder negativ war, ist für den Zufluss der Mieten im gegenständlichen Fall daher nicht relevant. Der Aufrechnung der Forderungen bzw. dem Eintritt der sich daraus ergebenden Rechtsfolgen steht auch die Tatsache, dass der Bw. im Jahr 1999 nicht mehr Geschäftsführer der D-GmbH war und damit keinen Zugang zu den entsprechenden Bankkonten hatte, nicht entgegen.

Wie aus dem Konto 3800 der D-GmbH mit der Bezeichnung "Verbindlichkeiten S." ersichtlich ist, sind im Jahr 1999 Mietzahlungen für 12 Monate, insgesamt somit brutto 568.800,- S, gutgeschrieben worden. Da der gesamte Betrag in der aufgerechneten Forderung enthalten ist, beträgt der mit 20% zu versteuernde Umsatz im Jahr 1999 474.000,- S. Der Verlust aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 1999 beträgt – wie im Schreiben an den Bw. vom 18. Oktober 2002 bereits dargelegt wurde – daher nur 86.377,- S.

Die vom Bw. geltend gemachten Forderungsausfälle werden ebenso wie im Jahr 1997 als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der vom Prüfer festgestellten Höhe (siehe dazu die

Stellungnahme des Prüfers vom 6. September 2000) anerkannt. Diese Einkünfte betragen im Jahr 1999 170.603,- S.

Beilage: 2 BerechnungsblätterGraz, 4. September 2003