



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/0326-L/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dipl. Ing. Bw, inXY, vertreten durch Mag. Karl Otzasek, Steuerberater, 5280 Braunau, Stadtplatz 8-9, vom 28. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 31. Jänner 2005 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Umsatzsteuer:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, Eigenverbrauch und steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe	78.372,84 €	Umsatzsteuer abziehbare Vorsteuer	15.357,45 € -3.492,55 €
festgesetzte Umsatzsteuer				11.864,90 €

Einkommensteuer:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Einkommen	12.476,80 €	Einkommensteuer	1.527,02 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

I. Verfahren vor dem Finanzamt:

1. Mit **Beschluss des Landesgerichtes Z vom 11. Dezember 1997** (GZ aaaa), wurde über das Vermögen der AB GmbH (im Folgenden Gesellschaft genannt) der Konkurs eröffnet. Der Berufungswerber war bis zur Konkurseröffnung Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Auf Grundlage eines gerichtlichen Vergleichs vom 8. April 2003 verpflichtete sich der Berufungswerber als Drittschuldner zur Bezahlung eines Pauschalbetrages iHv 36.337,- € an die Gläubigerbank in fünf gleichen Raten.

Die erste Rate in Höhe von 7.743,00 € (einschließlich Zinsen) per 1. August 2003 wurde mit Schreiben vom 6. Mai 2003 vorgeschrieben.

2. Der Berufungswerber erzielte laut **Einkommensteuererklärung 2003** Einkünfte aus selbständiger Arbeit als planender Baumeister in Höhe von 12.506,83 €. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der steuerpflichtigen Umsätze brachte der Berufungswerber in der **Umsatzsteuererklärung 2003** einen Betrag iHv 6.452,50 € (Vergleichszahlung) als Entgeltsminderung zum Abzug.

3. Im **Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 31. Jänner 2005** erhöhte das Finanzamt die steuerpflichtigen Umsätze um 6.452,50 € mit folgender Begründung:

Entgeltsminderungen im Sinne des § 16 UStG 1994 würden beispielsweise Rabatte, sowie Forderungsausfälle in Folge von Ausgleichs- und Insolvenzverfahren der Schuldner darstellen. Im gegenständlichen Fall sei der Abgabepflichtige von der Gläubigerbank (CD, im Folgenden CDBank genannt) seiner Klientin, der Firma AB. GmbH, zu Haftungszahlungen wegen angeblich zu hoher Honorarentgelte herangezogen und von diesem als nachträgliche Entgeltsminderung geltend gemacht worden.

Diese Haftungszahlungen an die Gläubigerbank seiner Kundin würden jedoch keine nachträglichen Entgeltsminderungen darstellen, da sie in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Grundgeschäft stehen.

Aus welchem Rechtstitel das Geldinstitut die Haftung geltend gemacht habe (Haftung als Bürge und Zahler, zu hohe Honorarnoten auf Grund der gesellschaftlichen Nahestellung des Abgabepflichtigen zu seiner Klientin), sei aus dem Akteninhalt nicht erkennbar, noch für eine allfällige Beurteilung hinsichtlich einer nachträglichen Entgeltsminderung maßgeblich.

Daher habe man die Umsatzerlöse um 6.452,- € (Haftungszahlung an CDBank) erhöht. Der Bruttobetrag (7.743,- €) sei als Schadenersatzleistung (Aufwand) anerkannt und der Gewinn aus selbständiger Arbeit dementsprechend berichtigt worden.

Im **Einkommensteuerbescheid 2003 vom 31. Jänner 2005** wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 11.216,33 € der Besteuerung unterworfen.

4. Gegen diese Bescheide er hob der Berufungswerber **Berufung (vom 28. Februar 2005)** und begründete diese wie folgt:

Der Berufungswerber sei bei der Firma AB. GmbH in Z als Geschäftsführer mit umsatzsteuerpflichtigem Honorar und auch mit seinem Büro als planender Baumeister tätig gewesen, der Planungen gegen umsatzsteuerpflichtiges Honorar durchgeführt habe. Alle Zahlungen der GmbH an den Berufungswerber seien daher der Umsatzsteuer unterworfen worden. Der Berufungswerber sei überdies nie am Stammkapital beteiligt gewesen.

Laut beiliegendem Beschluss des Landesgerichtes Z vom 11. September 2001 habe die CDBank auf Rückzahlung von „*im Zeitraum Dezember 1996 bis Oktober 1997 rechtsgrundlos auf die nachstehend genannten Honorarnoten überwiesenen Beträge in der Höhe von S 2.303.724,44 samt 4 % Zinsen*“ geklagt. Auf Grund eines Rekurses sei der Exekutionsbewilligungsbeschluss abgewiesen worden. Dagegen sei wiederum Revisionsrekurs eingebrochen worden.

Durch die Drohung des Weiterprozessierens bei dieser hohen Summe habe der Berufungswerber schließlich einem Vergleich von 500.000,- S zugestimmt, beruhend auf der Basis von zuviel bezogenen Entgelten.

Dies sei daher eine Entgeltsminderung in Bezug auf die früher erhaltenen und versteuerten Honorare und nicht eine Haftungszahlung im Sinne einer Schadenersatzforderung. Ein Anhaltspunkt sei auch die Berufungsstattegabe des Finanzamtes vom 13. April 2001, bei der eine Geschäftsführerhaftung des Berufungswerbers nicht mehr angenommen wurde.

Es werde daher die Vorlage an den unabhängigen Finanzsenat und um Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

5. Mit Vorhalt vom 17. März 2005 wurde der Berufungswerber aufgefordert, sämtliche gerichtlichen Entscheidungen und Beschlüsse vorzulegen.

Im **Antwortschreiben vom 8. April 2005** führte der Berufungswerber aus, dass hinsichtlich der zu hohen bzw nicht berechtigten Honorare ein Sachverständigengutachten erstellt worden sei. Dieses habe ergeben, dass die gegenständlichen Honorare zu Recht bezogen worden wären. Der Gutachter habe bei zwei Honorargruppen (Konsulentenhonorare für Konzession und Honorierung von diversen Managementtätigkeiten) festgestellt, dass eine Beauftragung wahrscheinlich gewesen, aber schriftlich nicht belegbar sei, weshalb in diesem Fall die Aussage des Berufungswerbers im Raum stehe.

II. Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat

6. Aus den Gerichtsakten des Bezirksgerichtes Z sowie des Landesgerichtes Z ist Folgendes zu entnehmen:

a) Klage der CD vom 11. Juli 2000, wegen 3,204.115,60 S, GZ ggggggg:

In dieser Klage wird das schuldhafte und rechtswidrige Verhalten des Berufungswerbers als Geschäftsführer der insolventen Gesellschaft vorgebracht und die Bezahlung der vom Berufungswerber trotz erkennbarer Überschuldung getätigten Überweisungen in Höhe von 3,204.115,60 S begehrts.

Dem brachte der Berufungswerber entgegen, dass die geltend gemachten Ansprüche nicht der CDBank als Klägerin zustehen würden, sondern der Gesellschaft. Mangels Aktivlegitimation der Klägerin sei die Klage daher abzuweisen. Eine Geltendmachung des Anspruchs könne nur im Rahmen einer entsprechenden Klagsausdehnung durch gesonderte Drittschuldnerklage geltend gemacht werden.

b) Drittschuldnerklage der CD vom 5. November 2001, GZ hhhhhhhh:

Festgehalten wurde in der Klageschrift, dass die Gesellschaft gegen den Berufungswerber folgende Forderungen habe:

A) Forderung auf Rückzahlung von Honoraren im Ausmaß von 2,347.976,93:

Der Berufungswerber habe sich als Geschäftsführer der Gesellschaft Zahlungen in Höhe von 2,303.724,44 S auf sein Konto überwiesen bzw einen Betrag von 44.252,49 S an sich ausbezahlt. Diese Überweisungen bzw Auszahlungen seien rechtlich unzulässige In-Sich-

Geschäfte. In-Sich-Geschäfte seien nur dann zulässig, wenn der Vertretene, nämlich die GmbH zustimme oder wenn durch das In-Sich-Geschäft Interessen des Vertretenen nicht gefährdet werden können. Beide Voraussetzungen seien im gegenständlichen Fall nicht vorgelegen und daher seien diese Geschäfte unwirksam.

B) Schadenersatzforderung im Ausmaß von 3,204.115,60 S

Diesbezüglicher Klagegrund und Klagebegehren siehe oben Punkt a)

Mit Beschluss des Landesgerichtes Z als Rekursgericht vom 8. August 2001, GZ ffffff, sei die Exekutionsbewilligung des Bezirksgerichtes Z hinsichtlich des betriebenen Anspruchs von 3,204.115,60 S (Schadenersatzforderung gegenüber dem Berufungswerber) bestätigt worden. Da der Berufungswerber keine Zahlung an die CDBank geleistet habe, mache die CDBank nunmehr die gepfändeten und ihr zur Einziehung überwiesenen Forderungen der Gesellschaft mit einem Teilbetrag von 2,300.000,- S (entspricht der Forderung auf Rückzahlung der Honorare) geltend.

In der Klagebeantwortung vom 21. Dezember 2001 wurde auf Seite 6 darauf hingewiesen, dass selbst für den Fall, dass das vorgenommene In-Sich-Geschäft unwirksam wäre, sämtliche Leistungen ordnungsgemäß erbracht und sodann auf Basis der Honorarordnung für Baumeister korrekt abgerechnet worden wären. Im Falle der Unwirksamkeit müssten daher die vom Beklagten erbrachten Leistungen nach bereicherungsrechtlichen Grundsätzen rückabgewickelt werden.

Außerdem wurde vorgebracht (Seite 5), dass es sich bei den in der Klageschrift geltend gemachten Ansprüche um Bruttoprätze handle und somit um die Umsatzsteuer (20 %) zu reduzieren seien. Die Gesellschaft habe die entsprechende Vorsteuer lukriert, sodass an den Berufungswerber tatsächlich lediglich ein Gesamtbetrag von 1,919.770,36 S geflossen sei.

c) Vergleich vom 8. April 2003 auf Grund der durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem Landesgericht Z (GZ hhhhhh) wegen 167.147,52 € (2,300.000,- S):

Nach Erörterung der Rechts- und Sachlage kamen die Parteien überein, einen Vergleich zu schließen. Damit verpflichtete sich der Berufungswerber an von der Gesellschaft erhaltenen Honoraren einen Pauschalbetrag von 36.337,- €, samt 3 % Zinsen seit 1. Juni 2003 in fünf gleichen Raten beginnend mit 1. August 2003 an die CDBank zu bezahlen. Mit diesem Vergleich wurden sämtliche wechselseitige Ansprüche zwischen den Streitteilen bereinigt und verglichen.

Auf Seite 4 des Verhandlungsprotokolls wurde festgehalten, dass die in diesem Vergleich enthaltene Generalklausel naturgemäß auch bedinge, dass die im Verfahren ggggggg (siehe oben Pkt. a) – Schadenersatzansprüche) behaupteten wechselseitigen Ansprüche abschließend bereinigt und verglichen seien.

d) Exekutionsverfahren GZ ssssss:

Mit Schriftsatz vom 12. April 2001 beantragte die CDBank wider die Gesellschaft zur Hereinbringung einer Forderung von 3,000.000,- S die Bewilligung der Forderungsexekution auf die der Gesellschaft gegen den Berufungswerber als Drittschuldner zustehende Forderung in Höhe von 2,323.016,30 S auf Rückzahlung der zu Lasten der Gesellschaft vorgenommenen Überweisungen an den Berufungswerber im Zeitraum 1996 bis Oktober 1997. Vorgelegt wurde ein Auszug aus dem Anmeldeverzeichnis im Konkursverfahren als Exekutionstitel, worin unter ON 19 Forderungen der CDBank gegenüber dem Vermögen der Gemeinschuldnerin in Höhe von insgesamt 9,880.649,82 S festgestellt wurden und auch als vollstreckbar bestätigt wurden.

Gegen den erstinstanzlichen Beschluss zur Bewilligung der Forderungsexekution erhob der Berufungswerber als Drittschuldner Rekurs. Das Landesgericht Z als Rekursgericht gab dem Rekurs Folge und wies den Exekutionsbewilligungsantrag der CDBank zur Gänze ab. Begründend führte das Gericht aus, dass aus dem Exekutionsantrag kein Rechtsgrund für die Leistung der Zahlung der Gesellschaft an den Berufungswerber und auch nicht für einen Anspruch auf Rückforderung hervorgehe. Wenn eine Pfändung von „Forderungen aller Art“ nicht einer hinlänglichen Spezifikation entspreche, könne auch für eine Rückforderung von Zahlungen der Verpflichteten aller Art nichts anderes gelten. Es könnten daher nur bestimmte bezeichnete Vermögensteile der Gesellschaft der Exekution unterworfen werden.

Den dagegen eingebrachten Revisionsrekurs der CDBank wies der OGH in seinem Beschluss vom 19. Dezember 2001 (3 Ob 181/01s) mangels Vorliegen der Voraussetzungen des § 528 Abs 1 ZPO zurück, womit die Entscheidung des Rekursgerichtes bestätigt wurde und der Exekutionsantrag rechtskräftig abgewiesen wurde.

e) Exekutionsverfahren GZ uuuuuu:

In diesem Verfahren beantragte die CDBank mit Schriftsatz vom 11. Juli 2001 die Bewilligung der Forderungsexekution zur Hereinbringung eines Anspruches von 5,000.000,- S (Exekutionstitel: ON 19, Auszug aus dem Anmeldeverzeichnis, siehe Pkt. d). Als Forderungen der Gesellschaft gegen den Berufungswerber als Drittschuldner wurden genannt:

A) Schadenersatzforderung von zumindest 3,204.115,60 S aus der schuldhaften Schädigung der Gesellschaft durch den Berufungswerber in seiner Funktion als Geschäftsführer der Gesellschaft.

B) Forderung auf Rückzahlung der von der Gesellschaft an den Berufungswerber im Zeitraum Dezember 1996 bis Oktober 1997 rechtsgrundlos auf die im Antrag detailliert angeführten Honorarnoten überwiesenen Beträge in Höhe von 2,303.724,44 S.

Dem, gegen den Exekutionsbewilligungsbeschluss des Bezirksgerichtes Z erhobene Rekurs des Berufungswerbers als Drittschuldner, gab das Landesgericht als Rekursgericht mit Beschluss vom 8. August 2001 teilweise Folge. Während hinsichtlich des betriebenen Anspruches in Höhe von 3,204.115,60 (Schadenersatzforderung) dem Rekurs nicht Folge gegeben wurde, wurde der angefochtene Exekutionsbewilligungsbeschluss bezüglich des Punktes Forderung aus Rückzahlung dahingehend abgeändert, als der Exekutionsbewilligungsantrag der CDBank im Umfange eines betriebenen Anspruches von 1,795.884,40 S zurückgewiesen wurde. Diese Abänderung des Anspruches betreffend Forderung auf Rückzahlung fußte auf der Ansicht des Gerichts, dass im Verfahren ssssss des Bezirksgerichtes Z (siehe oben Pkt. d) bei gleichen Parteien, gleichem Titel, dem der Höhe nach teilweise gleichen betriebenen Anspruch bzw auf Grund der Antragsbehauptungen jedenfalls bis zu einem Betrag von 1,795.884,40 S identen Exekutionsobjekt bereits eine Exekutionsbewilligung erteilt worden sei.

Diese Rechtsauffassung teilte der OGH nicht und fasste am 26. Juni 2002 den Beschluss (3 Ob 264/01x), dass keine Gründe gegen die Bewilligung der Exekution sprechen würden und daher in Stattgabe des Revisionsrekurses die erstinstanzliche Exekutionsbewilligung im Umfang der zweitinstanzlichen Abänderung wiederherzustellen sei.

7. Der Inhalt der Gerichtsakten wurde dem Berufungswerber mit **Vorhalt vom 10. April 2008** zur Kenntnis gebracht und darauf hingewiesen, dass entgegen der Ansicht des Berufungswerbers, die Schadenersatzansprüche der Gesellschaft gegenüber dem Berufungswerber bis zum Abschluss des gerichtlichen Vergleichs sehr wohl noch aufrecht gewesen waren und erst mit diesem abschließend bereinigt und verglichen worden wären. Somit stehe die Vergleichszahlung in Höhe von 36.337,- € nicht nur mit dem Anspruch auf Rückzahlung der von der Gesellschaft erhaltenen Honoraren in einem ursächlichen Zusammenhang, sondern darüber hinaus auch die zivilrechtliche Schadenersatzforderung aus Geschäftsführerhaftung. Im Verhältnis zu den Streitwerten würde dies eine Zuordnung vom 58:42 bedeuten.

8. Im **Antwortschreiben vom 23. Juni 2008** führte der Berufungswerber aus, dass es zwar keine schriftliche Aussage im Vergleich gebe, jedoch habe der Richter der CDBank

klargelegt, dass keine zivilrechtliche Haftung bestehe, da keine Begünstigungen in Form von Zahlungen vorlägen und der Insolvenzantrag zeitgerecht eingebracht worden wäre.

Hinsichtlich des Verhältnisses zu den Streitwerten sei außerdem auf das Verhandlungsprotokoll zu verweisen, wonach alle wechselseitigen Ansprüche verglichen seien. Dies erfordere auch eine Einbeziehung der Gegenansprüche, womit ein Verhältnis 50:50 angebracht erscheine.

9. Mit Schriftsatz vom 15. Juli 2008 verzichtete der Berufungswerber auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Über das Vermögen der AB GmbH wurde mit Beschluss des Landesgerichtes Z vom 11. Dezember 1997 der Konkurs eröffnet. Die CD als betreibende Gläubiger beantragte auf Grund eines mit Vollstreckbarkeitsbestätigung vom 26. März 2001 versehenen Auszuges aus dem Anmeldungsverzeichnis im Konkursverfahren wider die verpflichtende Partei (AB GmbH) die Bewilligung der Forderungsexekution auf die der Gesellschaft gegen den Berufungswerber als Drittshuldner zustehende Forderungen.

Während das Rechtsmittelverfahren im Exekutionsverfahren GZ ssssss zu einer rechtskräftigen Abweisung des Exekutionsantrages führte, erwuchs die Exekutionsbewilligung im Exekutionsverfahren GZ uuuuuu in Rechtskraft. Damit wurde zum einen die Exekution der **Schadenersatzforderung** von zumindest 3,204.115,60 S aus der schuldhafte Schädigung der Gesellschaft durch den Berufungswerber in seiner Funktion als Geschäftsführer der Gesellschaft rechtskräftig bewilligt und zum anderen auch die **Forderung auf Rückzahlung** der von der Gesellschaft an den Berufungswerber im Zeitraum Dezember 1996 bis Oktober 1997 rechtsgrundlos auf die im Exekutionsantrag **detailliert** angeführten **Honorarnoten** überwiesenen Beträge in Höhe von 2,303.724,44 S.

In der von der CDBank erhobenen Klage vom 11. Juli 2000 (**GZ ggggg**) wurde die Bezahlung einer **Schadenersatzforderung** in Höhe von 3,204.115,60 S vom Drittshuldner begehrt. In der Drittshuldnerklage vom 5. November 2001 (**GZ hhhh**) behauptete die Klägerin neben der eben beschriebenen Schadenersatzforderung, das Bestehen von Forderungen der Gesellschaft gegen den Berufungswerber auf Rückzahlung von Honoraren im Ausmaß von 2,347.976,93 S.

In der mündlichen Verhandlung vom 8. April 2003 vor dem Landesgericht Z schlossen die Streitparteien im Hinblick auf das Verfahren **GZ hhhh** einen **Vergleich**. Der Berufungswerber verpflichtete sich, an von der Gesellschaft erhaltenen Honoraren einen Pauschalbetrag von 36.339,- € samt 3 % Zinsen seit 1.6.2003 in fünf gleichen Raten samt den bis dahin aufgelaufenen Zinsen (beginnend mit 1. August 2003) zu bezahlen. Zum noch offenen Verfahren **GZ gggg** betreffend Schadenersatzansprüche wurde festgehalten, dass mit der im Vergleich enthaltenen Generalklausel auch die dieses Verfahren betreffenden wechselseitigen Ansprüche jedenfalls abschließend bereinigt und verglichen sind.

Die Vorschreibung der ersten Rate in Höhe von 7.743,00 € (einschließlich Zinsen, fällig mit 1. August 2003) erfolgte mit Schreiben vom 6. Mai 2003.

II. Rechtliche Erwägungen:

1. Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 und 2 geändert, so hat gemäß **§ 16 Abs 1 Z 1 UStG 1994** der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgelts eingetreten ist.

Diese Vorschrift soll sicherstellen, dass letztlich nur die tatsächlich erhaltene Gegenleistung der Umsatzsteuer unterliegt. Der Tatbestand des § 16 Abs 1 leg.cit. ist daher erfüllt, wenn sich die Gegenleistung, die der Abnehmer (oder ein Dritter für die Leistung an den Abnehmer) aufzuwenden hat, nachträglich verändert (VwGH 08.10.1998, 98/15/0127).

Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach **§ 4 UStG 1994** und ist bei Lieferungen und sonstigen Leistungen im Entgelt zu sehen (Abs 1). Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Maßgebend für die Höhe des Entgelts ist, was der Leistungsempfänger vereinbarungsgemäß für die Leistung aufwendet. Dem entspricht, dass die zunächst maßgebende vereinbarte Bemessungsgrundlage durch eine nachträgliche Vereinbarung mit umsatzsteuerrechtlicher Wirkung verändert (erhöht oder ermäßigt) werden kann, und dass die Leistung des Unternehmers letzten Endes nur mit der Bemessungsgrundlage besteuert wird , die sich auf Grund der von ihm wirklich vereinnahmten Gegenleistung ergibt (BFH 16.01.2003, V R 72/01; 28.09.2000, V R 37/98).

Allerdings ist nicht jede Verminderung der Gegenleistung des Leistungsempfängers automatisch als Minderung der Bemessungsgrundlage anzusehen. Eine solche liegt nur vor, wenn tatsächlich die Gegenleistung für die fragliche Leistung aus Gründen herabgesetzt wird, die ihre **Ursache im ursprünglichen Leistungsgeschäft** haben. Wird hingegen eine

Ersatzleistung erbracht, weil ein Schaden verursacht wurde (echter, nicht steuerbarer Schadenersatz), liegt kein Entgelt für eine Leistung und damit kein Leistungsaustausch vor.

2. Im vorliegenden Berufungsfall ist zunächst strittig, ob die auf Grund des gerichtlichen Vergleichs geleisteten Zahlungen des Berufungswerbers an die CDBank nachträgliche Entgeltsminderungen im Sinne des § 16 Abs 1 Z 1 UStG 1994 darstellen, da schließlich nicht die CDBank Leistungsempfängerin war, sondern ausschließlich die Gesellschaft.

Im Zuge des Insolvenzverfahrens der Gesellschaft machte die CDBank als Gläubigerin vollstreckbare Forderungen gegen die Gemeinschuldnerin in Höhe von rund 9,9 Mio. S geltend, wobei als Exekutionsobjekt Forderungen der Gesellschaft gegenüber dem Berufungswerber als Drittschuldner herangezogen wurde. Die im Exekutionsverfahren zu pfändenden Forderungen bestanden einerseits aus Schadenersatzforderungen auf Grund schuldhaftem und rechtwidrigem Verhalten des Drittschuldners als Geschäftsführer und andererseits aus Forderungen auf Rückzahlung von Honoraren, die laut Klageschrift rechtlich unzulässig gewesen wären.

Das zivilrechtliche Vollstreckungsverfahren (Exekutionsordnung 1896) sieht dazu grundsätzlich Folgendes vor:

Die Forderungsexekution ist die Exekution wegen Geldforderungen des betreibenden Gläubigers auf Geldforderungen des Verpflichtenden gegen einen Dritten (§§ 290 bis 324 EO). Sonach sind drei Beteiligte vorhanden und zwar der betreibende Gläubiger, der die vollstreckbare Geldforderung gegen den Verpflichteten hat, der Verpflichtete, gegen den vollstreckt wird und der zugleich Gläubiger der gepfändeten Geldforderung ist sowie der Drittschuldner als Schuldner der gepfändeten Geldforderung.

Gepfändete Forderungen werden gewöhnlich durch Überweisung verwertet (§§ 303 bis 307 EO), die zur Einziehung (§§ 308 bis 313 EO) führt. Durch die Überweisung erlangt der betreibende Gläubiger das Recht, die gepfändete Forderung zu verwerten, vom Drittschuldner Zahlung zu verlangen und ihn notfalls zu klagen.

Die Überweisung zur Einziehung bewirkt keinen Vermögensübergang, sondern macht den betreibenden Gläubiger zum **gesetzlichen Vertreter des Verpflichteten**. Die Überweisung ermächtigt und verpflichtet den Überweisungsgläubiger, die gepfändete Forderung **im Namen des Verpflichteten** einzuziehen, allenfalls einzuklagen und einzutreiben (§ 308 EO). Weigert sich der Drittschuldner zu zahlen, so kann der betreibende Gläubiger nicht ohne weiteres gegen ihn vollstrecken, denn sein Exekutionstitel wirkt nur gegen den Verpflichteten. Er muss also gemäß § 310 EO zunächst die **Drittschuldnerklage** erheben und den Streit verkünden (*Holzhammer/Roth, Exekutionsrecht und Konkursrecht, 2006, 90f.*).

Die Gläubigerbank war somit berechtigt im Namen der Gesellschaft die strittigen Forderungen mittels Drittschuldnerklage einzuklagen und einzutreiben. Durch den am 8. April 2003 geschlossenen Vergleich verzichtete die Gläubigerbank auf einen Teil des behaupteten Anspruchs der GmbH auf Rückzahlung von Honoraren sowie auf einen Teil des Anspruchs auf Leistung von Schadenersatz. Durch die Zahlung an die ssssss Raiffeisenbank als Gläubigerin der Gemeinschuldnerin bzw Verpflichteten erlosch sowohl der Anspruch der GmbH gegenüber dem Berufungswerber, als auch der Anspruch der Gläubigerbank gegenüber der GmbH.

3. In einem nächsten Schritt ist die Frage zu klären, ob die Vergleichszahlung in einem ursächlichen Zusammenhang mit den bereits versteuerten Grundgeschäften steht.

Von Seiten der Abgabenbehörde erster Instanz wurde hiezu vorgebracht, dass es sich bei den Zahlungen des Berufungswerbers um echten Schadenersatz handle, der mangels unmittelbaren Zusammenhangs zum Grundgeschäft, keine Entgeltsminderung darstelle.

Hiezu ist zunächst festzuhalten, dass der Berufungswerber die in Streit stehenden Leistungen tatsächlich an die Leistungsempfängerin (GmbH) erbracht hat. Ob das Verpflichtungsgeschäft den gesellschaftsrechtlichen Anforderungen entsprach, ist für die Umsatzsteuer nicht maßgeblich, sondern ausschließlich welche Leistungen effektiv ausgeführt und entgolten wurden.

Das Zwangsvollstreckungsverfahren (EO 1896) ist geprägt vom Prinzip der Spezialexekution, dh vollstreckungsunterworfen sind immer nur **einzelne Vermögensgegenstände** und nicht das ganze Schuldnervermögen. Dementsprechend führte die betreibende Gläubigerin in ihrem Exekutionsantrag zu GZ uuuuuuuu, betreffend Forderungen auf Rückzahlung von Honoraren im Detail (Beschreibung des jeweiligen Leistungsinhaltes, Leistungszeitraum, Rechnungsdatum sowie Datum der Überweisung) die jeweils in den Jahren 1996 und 1997 gelegten Honorarnoten an, die vom Berufungswerber rückzuzahlen gewesen wären. Diese konkrete Spezifizierung der zu pfändenden Forderungen lässt somit eine genaue Zuordnung zu den in den Jahren 1996 und 1997 bereits vereinnahmten und versteuerten Entgelten zu.

Durch den im Jahr 2003 geschlossenen Vergleich und der darauf beruhenden teilweisen Rückzahlung des Berufungswerbers reduzierte sich aber de facto nachträglich die Bemessungsgrundlage für die bereits der Umsatzsteuer unterworfenen Grundgeschäfte, wodurch § 16 Abs 1 Z 1 UStG 1994 tatbestandsmäßig wurde.

5. Anders verhält es sich allerdings mit dem Anspruch der Gläubigerbank gegenüber dem Berufungswerber als Drittschuldner zur Leistung von Schadenersatz auf Grund der civilrechtlichen Geschäftsführerhaftung. In diesem Falle lag kein Entgelt für eine Leistung und

damit kein Leistungsaustausch vor und kann daher auch nicht zu einer Entgeltsminderung führen.

Hinsichtlich des Einwandes in der Berufungsschrift vom 28. Februar 2005, dass die Abgabenbehörde erster Instanz über die Berufung betreffend Haftungsbescheid bereits stattgebend entschieden hätte (Berufungsvorentscheidung vom 13. April 2001), ist darauf hinzuweisen, dass Gegenstand dieses Bescheides ausschließlich die Haftung nach § 9 BAO für aushaftende Abgabenschulden der Gesellschaft war und nicht die zivilrechtliche Haftung, über die nicht die Abgabenbehörde abzusprechen vermag, sondern die ordentlichen Gerichte.

6. Durch den Vergleich einigten sich die Streitparteien auf eine Rückzahlung von insgesamt 36.337,- € (500.000,- S). Aus dem Protokoll zur mündlichen Gerichtsverhandlung vom 8. April 2003 geht hervor, dass – entgegen der Ansicht des Berufungswerbers – die Schadenersatzansprüche der Gesellschaft gegenüber dem Berufungswerber (die im Verfahren GZ ggggg geltend gemacht wurden) bis zum Abschluss des Vergleichs sehr wohl noch aufrecht waren und erst mit diesem abschließend bereinigt und verglichen wurden. Somit steht die Vergleichszahlung nicht nur mit dem Anspruch auf Rückzahlung der von der Gesellschaft erhaltenen Honorare in einem ursächlichen Zusammenhang, sondern darüber hinaus auch mit der zivilrechtlichen Schadenersatzforderung aus Geschäftsführerhaftung.

Laut rechtskräftiger Exekutionsbewilligung zu GZ uuuuuuu, standen einerseits pfändbare Schadenersatzforderungen im Ausmaß von 3.204.115,60 S und andererseits Forderungen auf Rückzahlung von Honoraren in Höhe von 2.303.724,44 S zur Verfügung, woraus sich ein **Verhältnis von 58:42** ergibt. Behauptete (aufrechenbare) Ansprüche des Berufungswerbers gegen den Gläubiger konnten nicht nachgewiesen werden.

Hinsichtlich des im Jahr 2003 entrichteten Fünftels des vereinbarten Pauschalbetrages (7.267,40 €) wird daher eine Aufteilung im Verhältnis der Streitwerte vorgenommen. Damit ist ein Betrag in Höhe von 4.215,09 € (58 %) der Schadenersatzforderung zuzurechnen. An Rückzahlung bereits versteuerter Honorarentgelte entfällt ein Anteil von 42 %, das sind 3.052,31 € (2.543,59 € ohne Umsatzsteuer):

36.337,00	Pauschalbetrag lt. Vergleich
7.267,40	Höhe einer Vergleichsrate (1/5)
4.215,09	davon 58 % Schadenersatzleistung
3.052,31	<u>davon 42 % Rückzahlung Honorare</u>
7.267,40	Summe (100 %)

Rückzahlung Honorare:

3.052,31 Rückzahlung bereits vereinnahmter Honorare (inkl. USt)
2.543,59 Rückzahlung, netto

-
- 77.570,25 Erlöse Honorare, 20 %
 - 175,00 Eigenverbrauch, 20 %
 - 2.543,59 abzüglich § 16 Abs 1 Z 1 UStG 1994
-

75.201,66 Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze, 20 %

7. Das Ergebnis des Vergleichs zwischen den Streitparteien beinhaltet zudem eine **Zinsvereinbarung** (3 %). Die im Schreiben vom 6. Mai 2003 vorgeschriebene erste Rate in Höhe von 7.743,00 € enthält daher auch einen Zinsanteil, der sich aus der Differenz von einem Fünftel des Pauschalbetrages (1/5 von 36.337,00, ergibt 7.267,40) und dem vorgeschriebenen Betrag (7.743,00) ermittelt. Der **Zinsanteil in Höhe von 475,60 €** ist als Betriebsausgabe bei der Berechnung der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

8. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer ergeben sich dadurch folgende Änderungen:

- 12.506,83 Gewinn lt. Erklärung
 - 6.452,50 zuzüglich bereits geltend gemachter Entgeltsminderung
 - 2.543,59 abzüglich Rückzahlung Honorare, netto
 - 475,60 abzüglich Zinsen
 - 4.215,09 abzüglich Schadenersatzzahlungen
-

11.725,05 Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Dem Berufungsbegehren war somit teilweise statzugeben.

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 16. Juli 2008