



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Arno Maschke als Masseverwalter, Rechtsanwalt, 1070 Wien, Mariahilferstraße 50, vom 30. Dezember 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 25. Juni 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahren betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2006 und Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 und 2006, Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 und Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 und 2006 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 2006 entschieden:

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2006 und Körperschaftssteuer 2005 und 2006 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007, Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gem. § 95 Abs. 2 EStG für den Zeitraum 2006 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie mit Berufungsvorentscheidung.

---

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## **Entscheidungsgründe**

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um ein Unternehmen mit dem Betriebsgegenstand „Erzeugung von Arbeitsmaschinen“ in der Rechtsform einer GmbH. Die Bw. steht im Eigentum der A-GmbH, Geschäftsführer ist Dkfm. C..

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 2005 bis 2006 wurden folgende das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen getroffen:

< Tz. 1 Sachverhalt

Die Abgabepflichtige ist ebenso eine Tochtergesellschaft von der Fa. A-GmbH wie die in der X etablierte Fa. B..

Die Abgabepflichtige hat den Vertrieb der von der Fa. B. (X-L) produzierten Anlagen über. Grundlage dazu ist ein Fertigungsvertrag abgeschlossen zwischen der Fa. C-GmbH und der Fa. B. vom 1.1.2004 bzw. Änderung zum Fertigungsvertrag vom 30.11.2004. Laut Fertigungsvertrag sind grundsätzlich Regressansprüche gegen den Produzenten (Fa. B.) vorgesehen.

Steuerliche Feststellungen

Tz. 2 Ausländische UID-Nummern

Betrifft: UID-Nr. ESBxxx D\*  
UID-Nr. ESBxx und UID-Nr. ESBx F

Betreffend die gemeldeten Dreiecksgeschäfte an die Fa. D, Adr., Adr.1 -UID-Nr. ESBxxx, die Fa. E, Adr.2 - UID-Nr. ESBx und die Fa. F, Adr.3 vorher Adr.3\* - UID-Nr. ESBxx wurde von der Außenprüfung folgendes ermittelt.

Aus den MIAS-Abfragen ergibt sich folgender Sachverhalt:

- a) UID-Nr. ESBxx E und UID-Nr. ESBx F - die UID-Nr. sind laut MIAS-Auskunft jeweils erst ab 8.5.2007 gültig - jedoch wurden schon in der ZM für den Monat 05/2006 Dreiecksgeschäfte für beide UID-Nr. gemeldet (für UID-Nr. ESBxx in Höhe von 4.000.000,00 € und für UID-Nr. ESBx in Höhe von 2.000.000,00 €).
- b) UID-Nr. ESBxxx - Fa. D\* - die UID-Nr. ist laut Abfrage erst ab 2.5.2007 gültig - jedoch wurden schon in der "Zusammenfassenden Meldung" (ZM) für den Monat 01/2007 Dreiecksgeschäfte in Höhe von 3.750.000,00 € gemeldet.

Bei allen drei UID-Nr. wurde laut MIAS-Auskunft kein Bestätigungsverfahren durchgeführt.

Von der Abgabepflichtigen wurden zu diesen Unklarheiten Übermittlungsprotokolle zu den betreffenden "Zusammenfassenden Meldungen" vorgelegt – Übermittlungsprotokoll vom 7.7.2006 für die ZM 5.Periode 2006 und Übermittlungsprotokoll vom 8.3.2007 für die ZM 1.Periode 2007.

Da diese ZM-Online-Übermittlungen in Ordnung waren, habe man deshalb auch keine Bestätigungsverfahren betreffend oben angeführter UID-Nr. durchgeführt. Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung müssten die UID-Nr. schon zum Zeitpunkt der eingebrachten ZM vorhanden und gültig gewesen sein, da sonst die ZM-Onlineübermittlung nicht möglich gewesen wäre.

Nach Ansicht der Außenprüfung reicht die Aufnahme eines Geschäftsfalles in die ZM nicht aus um den Umsatz "steuerfrei" oder auch "nicht steuerbar" zu belassen. Da von der Abgabepflichtigen keine Nachweise betreffend die Überprüfung der Gültigkeit oben angeführter UID-Nr. vorgelegt wurden, werden die bisher als nicht steuerbar behandelten Umsätze als steuerpflichtig angenommen und daher der Umsatzsteuer (zum Normalsteuersatz) unterzogen.

Folgende Umsätze werden daher steuerpflichtig gemacht:

2006: 5.000.000,00 € - davon 20 % Ust

2007: 3.125.000,00 € - davon 20 % Ust (diese Feststellung erfolgt im Zuge einer Nachschau; die Änderung wird im Zuge der Veranlagung für 2007 vorgenommen)

Die Erlöse obiger Jahre werden um die auf die Umsätze entfallende Umsatzsteuer gemindert (2006 im Wege der Wiederaufnahme durch die Außenprüfung und für 2007 im Zuge der Veranlagung).

Erlösminderung:	2006	1.000.000,00 €
	2007	625.000,00 €

### Tz. 3 Wertberichtigung von Forderungen

Folgend werden die von der Außenprüfung nicht anerkannten Forderungswertberichtigungen und Forderungsausfälle dargestellt:

#### a} D-GmbH

	<u>2005</u>	<u>2006</u>
Dot. EWB	200.000,00	729.338,90
Dot. EWB Zinsen 2006		24.625,92
Forderungsausfälle (Darlehen)		68.654,90
	<u>200.000,00</u>	<u>822.619,72</u>

Die Forderungen stammen aus einem Darlehen vom 12.7.2004 (64.800,00 €), aus Zahlungen der Geschäftsverbindung mit der Fa. D-GmbH in den Jahren 2005 und 2006 (die Zahlungen wurden über ein Verrechnungskonto gebucht) und den Zinsen betreffend das Darlehen und die Zahlungen. Die Pflichtige (BDT) war mit 30% an der Fa. D-GmbH beteiligt. GF Dkfm. C\*. war vom 1.7.2005 bis März 2007 auch GF bei der Fa. D-GmbH. Betreffend die offenen Forderungen wurden laut Auskunft des GF Dkfm. C\*. keine Eintreibungshandlungen gesetzt. Am 10.9.2008 wurde über das Vermögen der Fa. D-GmbH der Konkurs eröffnet. Die im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen in Höhe von gesamt 1.168.811,28 € wurden vom Masseverwalter bestritten.

Nach Ansicht der BP besteht im Jahr 2005 und 2006 kein Grund für eine Wertberichtigung, wenn erst im Jahr 2008 ein Konkurs eröffnet wird und in den Prüfungsjahren keine Eintreibungshandlungen {seitens der Abgabepflichtigen wurden keine Unterlagen oder Nachweise vorgelegt} gesetzt wurden.

#### b) G., Y

2005: 87.412,50 €

---

2006: 96.598,59 €

Laut Vereinbarung im Kaufvertrag v. 19.8.2003 bzw. in der Änderung zum Kaufvertrag vom 23.4.2004 ist die Summe von 174.825,00 (d.s. 20% des Kaufpreises) gegen Übergabe diverser Dokumente zu entrichten. Darunter fällt auch das Abnahmeprotokoll. Die Ware gilt als akzeptiert nach Unterzeichnung des Abnahmeprotokolls seitens beider Parteien. Bevor das Abnahmeprotokoll unterzeichnet wird, soll jedoch ein durchgehender 72 Stunden-Test erfolgen.

Ein Test wurde 3xdurchgeführt, doch es gab jedesmal Probleme (Gewitter-Stromausfall, zu wenig Material etc.), sodass ein 72 Stunden-Test bisher nicht durchgehend durchgeführt werden konnte. Ein SGS-Test (eine Art Schiedsrichter) wurde im Jahr 2008 (Juni) von der Fa. G. abgelehnt. Es bestehen Meinungsverschiedenheiten (aus Mails ersichtlich) zwischen den zwei Geschäftspartnern ob die Auflagen erfüllt sind oder nicht. G. wurde mehrmals aufgefordert den Haftrücklass zu zahlen. Dies wird jedoch abgelehnt mit Hinweis darauf, dass diverse Parameter, welche sich aus der Vereinbarung ergeben nicht erfüllt werden.

Laut Auskunft der steuerlichen Vertretung ist die Forderung zum Beginn des Jahres 2010 noch mit 184.011,09 € (also dem Gesamtbetrag der wertberichtigten Forderung) in der Buchhaltung enthalten.

Aus Sicht der BP stellen bloße Meinungsverschiedenheiten zwischen den Geschäftspartnern ohne rechtliche Schritte noch keine Gefährdung der Forderung dar. Da keine rechtlichen Schritte - z.B. Klage -gesetzt wurden und sich die Abgabepflichtige auch beim Produzenten (Fa. B.) nicht schadlos gehalten hat bzw. dessen Verantwortung für die Abnahme nicht eingefordert hat ist daher auch eine Wertberichtigung (WB) der offenen Forderung nicht zu Recht erfolgt.

c) H.

2005: 47.000,00 €

2006: 47.000,00 €

Ein Haftrücklass in Höhe von 94.000,00 € sollte nach 6 Monaten bezahlt werden wenn die Maschine keine bedeutenden Verzögerungen im Produktionsprozess aufweist. Bei der Inbetriebnahme hat es immer wieder Probleme gegeben. Die Fa. H. wurde nach dem Start des Projektes von einer anderen Fa. (Fa. I.) gekauft, der Standort in XY aufgelassen und die Biodieselproduktion eingestellt. Eine Finalisierung der endgültigen Inbetriebnahme war daher nicht möglich und erfolgte auch keine Restzahlung. Die Aussicht auf ein Geschäft mit der übernehmenden Fa. I.. über weitere 2 CPUs (Anlagen) wollte man mit der Forderung des noch ausstehenden Betrages nicht gefährden. Es wurden daher keine Eintreibungshandlungen gesetzt.

Aus der Wirtschaftsauskunft des KSV 1870 v. 18.9.2009 geht hervor, dass die Fa. H. gelöscht ist und die Geschäftstätigkeit infolge Fusionierung eingestellt ist.

Zu Beginn des Jahres 2010 ist die Forderung in Höhe von 94.000,00 € noch offen.

Aus dem Gesamtbild ergibt sich für die BP, dass keinerlei Prozesshandlungen zur Eintreibung der Forderung gegen den Abnehmer bzw. den Rechtsnachfolger des Abnehmers getätigt wurden. Das Argument des Abgabepflichtigen, dass dies deswegen unterblieben sei um die Hoffnung auf Folgeaufträge nicht zu gefährden geht deshalb ins Leere, weil keinerlei verbindliche Vorverträge oder Angebote verwirklicht wurden. Die Wertberichtigung wird daher nicht anerkannt.

d) J.

2006: 550.000,00

211.000,00

761.000,00 WB Forderungen

Mit 23.12.2005 wurden zwei Anlagen (1 CPU 1000 um 1.000.000,00 € und 1 FRU 1000 um 720.000,00 €) an die Fa. J. fakturiert. Laut Buchhaltung wurden für die FRU 1000 eine Anzahlung in Höhe von 550.000,00 € am 23.12.2005 geleistet. Die zwei Anlagen (1 CPU und 1 FRU) wurden bisher nicht übernommen. Die Fa. J. wurde später durch die Fa. B. übernommen. Die Fa. F\* versuchte angeblich den Vertrag rückgängig zu machen. In einem Schreiben vom 2.10.2007 fordert die Fa. F\* über ihre Rechtsanwälte die BDT auf den Betrag von 750.000,00 € (darunter die Anzahlung von der Fa. J. in Höhe von 550.000,00 €) für ein nicht zustande gekommenes Projekt zurückzuzahlen.

Mit Schreiben eines Rechtsanwaltes vom Dezember 2008 wurde der Fa. JI. bis 31.12.2008 Frist gesetzt die Anlagen zu übernehmen und den Restbetrag zu zahlen. Sollte die gesamte offene Restforderung nicht bis zu diesem Tag gezahlt werden, so erklärt die Pflichtige mit dem letzten Tag der gesetzten Frist (31.12.2008) den Rücktritt vom Vertrag. Für den Fall des Vertragsrücktrittes wird der gesamte Verspätungs- und Nichterfüllungsschaden mit 550.000,00 € pauschaliert, der mit der Anzahlung in Höhe von 550.000,00 € ausgeglichen ist. Da keine Restzahlung erfolgte wurde mit der UVA 12/2008 die gesamte noch offene Forderung ausgebucht und zwar 1.000.000,00 € und 170.000,00 € (incl. 20% Ust = 27.983,92 € Ust-minderung).

Es wurden also mit Dezember 2005 die Anlagen in Rechnung gestellt, jedoch nie geliefert weil sie nicht abgenommen wurden. Diese sollten zunächst in YX aufgestellt werden dazu kam es jedoch nicht und später in Adr.4. Da aber F\* die Biodieselproduktion eingestellt hat wurde diese Überlegung verworfen, letztendlich standen die Anlagen nach Fertigstellung immer nur versendungsbereit im Werk ZX bei der Fa. B..

Aufgrund vorheriger obiger Ausführungen ist ersichtlich, dass der Abgabepflichtige weder dem Grunde noch der Höhe nach die Wertberichtigung nachweisen konnte und eine Wertberichtigung im Jahr 2006 durch nichts begründbar ist. Die Abschreibung der Restforderung in Höhe von 1.170.000,00 € ist erst im Jahr 2008 nach Rücktritt vom Vertrag durch M zulässig.

e) D\* und K.

2006:

K. 104.203,10

D\* 257.671,00

Mit Honorarnoten vom 15.5.2007 und 13.8.2007 wurden an die beiden angeführten Firmen Verzugszinsen in Höhe von 12% der Außenstände in Rechnung gestellt. Man wollte dies als Druckmittel zur Zahlung der Außenstände gegen die Firmen verwenden. Im Jahr 2006 wurden die Verzugszinsen als Ertrag gebucht und gleichzeitig im Jahr 2006 wieder wertberichtigt. Fest steht, im Jahr 2006 konnten noch keine Eintreibungshandlungen betreffend die Verzugszinsen gesetzt werden, da diesbezügliche Rechnungen erst im Jahr 2007 gelegt wurden. Im Jahr 2006 konnte man gar nicht wissen ob diese Verzugszinsen bezahlt werden oder nicht, ebenso wussten die oben angeführten Firmen im Jahr 2006 gar nicht, dass sie Verzugszinsen zahlen sollen.

Die WB ist im Jahr 2006 nicht zulässig, da 2006 noch keine Rechnungen vorhanden waren und auch eine Eintreibung gar nicht versucht wurde.

f) L.

---

2006: 500.000,00

Die Anlage wurde erst im Dezember 2006 ausgeliefert. Ebenso wurde die Schlussrechnung erst im Dezember 2006 gelegt. Der Kunde hat erst im Jahr 2008 die Betriebsgenehmigung erhalten. Da die Anlage vom Kunden nicht bezahlt wurde, wurde diese im November 2008 rückgeführt. Der Vertrag über 3 CPUs ist noch aufrecht und wenn der Kunde die Finanzierung geschafft hätte, hätte er die zurückgeholte CPU und noch 2 weitere geliefert bekommen. Dies hätte lt. GF C\* bis Ende 2009 sein sollen. Der Kunde wurde nie schriftlich gemahnt, da man hoffte das Geschäft doch noch zu Ende zu bringen.

Die Anlage wurde um 1.500.000,00 € verkauft, davon wurden 600.000,00 € für die Beteiligung an L. abgezogen, sodass ein Restbetrag von 900.000,00 € überblieb. Von diesen 900.000,00 € wurden bei der Bilanzerstellung 2006 500.000,00 € wertberichtet. Lt. GF Hr. Dkfm. C\*. aus Gründen der kaufmännischen Vorsicht. Das Ausmaß der Wertberichtigung wurde nicht nachvollziehbar dargelegt.

Laut Buchhaltung 2010 ist die Forderung in Höhe von 900.000,00 € noch offen.

Da im Dezember 2006 die Anlage erst ausgeliefert und die Schlussrechnung gelegt wurde und keine Eintreibungshandlungen gesetzt wurden ist nach Ansicht der BP im Jahr 2006 ist eine Wertberichtigung nicht zulässig.

g) B. (X)

Bei der Vor-BP (Prüfungszeitraum 2002 bis 2004) wurde im Jahr 2004 eine Wertberichtigung von Forderungen an die Schwesterfirma B. in Höhe von 348.519,60 € nicht anerkannt und dazugerechnet.

In der Bilanz 2005 und 2006 wurden diese Forderungen seitens der Abgabepflichtigen ebenfalls aufgelöst und somit doppelt als Ertrag erfasst. Im Jahr 2005 erfolgte die Richtigstellung durch den Vor-Prüfer im Zuge der Veranlagung indem die Auflösung von 100.000,00 € storniert wurde. Der ursprünglich erklärte Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 110.626,54 € wurde um 100.000,00 € auf 10.626,54 € gemindert -siehe dazu den KöSt-Bescheid 2005. Für das Jahr 2006 sind die restlichen 248.519,60 € noch durch die BP zu berichtigen.

h) Zusammenfassung der nicht anerkannten Forderungswertberichtigungen und Forderungsausfälle:

	2005	2006
a) D-GmbH	200.00,00	822.619,72
b) G.	87.412,50	96.598,59
c) H.	47.000,00	47.000,00
d) J.		761.000,00
e) K.		104.203,10
f) D*		257.671,00
g) L.		500.000,00
h) B.		-248.519,60
Gesamte Auswirkung-Steuerliche Zurechnung	334.412,50	2.340.572,81

Tz. 4 Forderungsverzicht und -abschreibung

---

## E-GmbH:

2006: 64.731,90 €

Eine Wertberichtigung erfolgte schon im Jahr 2004, 2006 wird die WB wieder aufgelöst und die Forderung abgeschrieben. Die C-GmbH verzichtet auf die Forderung in Höhe von 64.731,90 € - darüber existiert eine Art Aktenvermerk "Forderungsverzichtserklärung - mangels Einbringlichkeit verzichten wir auf die Forderung in Höhe von 64.731,90 € gegenüber der E-GmbH" vom 2.1.2006. Die Fa. E-GmbH hat ihrerseits jedoch eine Forderung aus Provisionen für Aquisitionen in Höhe von 648.247,50 € gegenüber der Fa. C-GmbH es erfolgt trotzdem keine Gegenverrechnung.

Es existiert ein Werkvertrag zwischen der Fa. E-GmbH und der C-GmbH über Honorare aus Aquisitionen von Kunden für die Fa. C-GmbH ab dem 1.1.2006. Zu diesem Zeitpunkt ist der GF der Fa. C-GmbH Hr. Dkfm. C\*. mit 10% an der Fa. E-GmbH beteiligt. Am 14.6.2006 wird die Fa. A-GmbH (Mehrheitseigentümer Dkfm. C\*) als Alleingesellschafterin der Fa. E-GmbH in das Firmenbuch eingetragen. Mit 29.3.2007 wird Hr. Dkfm. C\* als Alleingesellschafter der Fa. E-GmbH im Firmenbuch eingetragen. Seit 31.5.2006 ist Dkfm. C\* alleiniger Geschäftsführer der Fa. E-GmbH It. Firmenbucheintragung. Laut Werkvertrag vom 12.12.2005 ist er bereits ab 1.1.2006 zur Geschäftsführung beauftragt.

Die Aquisitionstätigkeit wird von Dkfm. C\* seit 2006 ausgeübt.

Laut Werkvertrag v. 12.12.2005 zwischen der E-GmbH und Dkfm. C\*. wird Dkfm C\*. im Laufe des Jahres 2006 die offiziellen Geschäftsführungsagenden der Gesellschaft übernehmen. Hr. Dkfm. C\*. steht unabhängig von seiner offiziellen Geschäftsführerbestellung bereits ab 1.1.2006 der E-GmbH zur Verfügung.

Für die Übernahme der Geschäftsführungsagenden erhält er für den Zeitraum 1.1.2006 bis 31.12.2006 einen Betrag von 50.000,00 €.

Aus Sicht der BP ist die Abschreibung der Forderung in Höhe von 64.731,90 € wegen Uneinbringlichkeit nicht gerechtfertigt. Der diesbezügliche Aktenvermerk vom 2.1.2006 wurde durch Hr. C\*. unterfertigt. Dieser musste aber wissen, dass er durch den Rahmenvertrag vom Dezember 2005 mit der Geschäftsführung und somit mit dem Auftritt nach außen für die E-GmbH beauftragt war. Weiters musste er wissen, dass es zwischen der C-GmbH und der Fa. E-GmbH eine Vereinbarung gab welche gegen Aquisitionsprämien die E-GmbH betraute für die C-GmbH Aufträge zu aquirieren. Somit musste er wissen, dass Einnahmenserzielung beabsichtigt und auch wahrscheinlich war. Es gibt daher unter Voraussetzung der Glaubwürdigkeit und Ernsthaftigkeit sämtlicher von Dkfm. C\*. unterfertigter Vereinbarungen auch bei Heranziehung jeder kaufmännischen Vorsicht keinen Grund an der Einbringlichkeit dieser Forderung zu zweifeln. Ganz im Gegenteil gerade weil die E-GmbH C\*. mit der Vertretung nach außen beauftragte, hatte dieser Gestaltungsmöglichkeiten durch seine aktive Aquisitionstätigkeit wesentlich an der Einbringlichkeit der Forderung mitzuwirken. Die Richtigkeit dieser Einschätzung zeigt sich dadurch, dass am Ende des Jahres eine werthaltige Forderung in Höhe von 648.247,50 € gegenüber der C-GmbH zu Buche steht.

## Tz 5: Verdeckte Gewinnausschüttung

Zum 31.12.2006 hat die C-GmbH an GF Dkfm C\*. eine Forderung in Höhe von 182.852,17 € nach Abzug des Geschäftsführerbezuges, des Honorars für die Aquisition und der Verzinsung des Verrechnungskontos. Diese 182.852,17 € werden auf das Konto E-GmbH übertragen und das Verrechnungskonto damit auf 0 gestellt (siehe dazu Erfüllungsübernahme). Im Jahr 2006 wurden von Dkfm C\*. zusätzlich Entnahmen von 231.677,23 € getätigt. 130.370,00 € und 12.000,00 € GF-Bezug = 142.370,00 € wurden im Jahr 2006 von Dkfm. C\*. als Einnahmen (aus Aquisitionen) erklärt und versteuert.

Die wirtschaftlichen Gründe für die Schuldübernahme sind in keiner Weise nachvollziehbar. Für die Vereinbarung sind die Kriterien der Fremdüblichkeit anzuwenden, da es sich um eine Vereinbarung zwischen zwei Gesellschaften (Fa. C-GmbH und Fa. E-GmbH) und deren mittelbaren Gesellschafter\* bzw. deren Geschäftsführer handelt, der einerseits für beide Gesellschaften zeichnungsberechtigt ist und selbst den einzigen Vorteil aus dieser Vereinbarung zieht. Kein fremder Dritter wäre ohne wirtschaftlichen Grund eine Erfüllungsübernahme gem. 1404 ABGB eingegangen. Der BP wurden keine wirtschaftlichen Gründe dargelegt, sodass sich das Bild ergibt, dass die Forderungsübernahme nur deshalb getätigt wurde um in einem nächsten Schritt mit einer anderen Forderung gegen verrechnen zu können statt an eine natürliche Person auszuschütten. Diese natürliche Person scheint Hr. Dkfm. C\*. zu sein, welcher die Vereinbarung beider Vertragsparteien unterfertigt hat.

\* Zum 31.12.2006 ist die Fa. A-GmbH Alleingesellschafter der Fa. E-GmbH und mit 73% Mehrheitsgesellschafter bei der Fa. C-GmbH. Dkfm C.f seinerseits ist zum 31.12.2006 Mehrheitsgesellschafter mit 51,91% der Fa. A-GmbH. Als Geschäftsführer aller drei oben angeführten Firmen und Mehrheitsgesellschafter der Fa. A-GmbH - welche wiederum Alleingesellschafterin bzw. Mehrheitsgesellschafterin bei der Fa. E-GmbH und der Fa. C-GmbH ist - hat Hr. Dkfm. C.f die volle Handlungsmöglichkeit und den beherrschenden Einfluss bei den drei oben angeführten Firmen.

Aus oben angeführten Gründen wird die Forderungsübertragung an die Fa. E-GmbH nicht anerkannt. Da der Betrag von 182.852,17 € aus dem Gesellschafterverhältnis an Dkfm. C\*. zugeflossen ist, wird dieser Betrag im Jahr 2006 als verdeckte Ausschüttung an diesen angenommen und der Kapitalertragsteuer unterzogen. Die Kapitalertragsteuer trägt die Gesellschaft.

Folgende Unterlagen wurden zu diesem Thema vorgelegt (per Mail am 8.9.2009):

- Erfüllungsübernahme v. 31.12.2006 - betreffend Übernahme der Schuld aus dem Verrechnungskonto des Dkfm. C\*. in Höhe von 182.852,17 € durch die Fa. E-GmbH.
- Einwilligungserklärung der C-GmbH betreffend Erfüllungsübernahme vom 31.12.2006
- Vereinbarung über das Verrechnungskonto von Dkfm. C\*. - Einräumung eines Rahmens in Höhe von 200.000,00 €.

2006: Forderungsübertragung	182.852,17
Kapitalertragsteuer 33,3333%	60.950,66
Verdeckte Ausschüttung	243.802,83

Tz. 6 Forderungsabschreibung Dkfm. C\*.

Die Forderung an Hr. Dkfm. C.f in Höhe von 182.852,17 € im Jahr 2006 wird abgeschrieben.

Tz. 7 Zurückgenommene Anlagen

Von C-GmbH wurden 4 Anlagen um insgesamt 1.487.400,00 € zurückgekauft, davon 3 von der Fa. A-B um 1.242.400,00 € (es wurden 2 neue Anlagen verkauft) und 1 von der Fa. D\*-GmbH (in Wien) um 245.000,00 netto (zuzüglich 20% Ust). Dies wurde als Wareneinkauf gebucht. Die Anlagen stehen bei der Fa. B. in ZX - X. Diese konnten bisher nicht verkauft werden. Laut C-GmbH müssten 300.000,00 € aufgewendet werden um die alten Anlagen umzurüsten. Die Materialkosten einer neuen CPU 1000 liegen bei 300.000,00 €. Eine Aufrüstung der alten Anlagen erscheint daher wirtschaftlich nicht sinnvoll. Zu einer CPU 500 führt GF Dkfm C\*. aus: Wenn wir einen Abnehmer finden der dafür 10.000,00 € zahlt, kann er gerne die Anlage kaufen als Schrott.

Die Anlagen wurden bisher mit 0,00 bewertet.

Wie schon ausgeführt wurden von der Fa. A-B 3 Anlagen um 1.242.400,00 € zurückgekauft.

Dazu folgender Sachverhalt aus der Klage v. 21.7.2008 der Fa. A-B gegen die Fa. D\*.:

Die Parteien schlossen am 5.6.2006 in Palma de Mallorca einen Vertrag über 2 Produktionsanlagen (CPUs). Dieser Vertrag wurde am 6.6.2006 von beiden Parteien unterfertigt. Als Kaufpreis wurden 3 Mio € (ohne Ust) vereinbart. Lieferort war ZX. Durch Gewährung eines Sonderrabattes von 100.000,00 € verringerte sich dieser Betrag auf 2,9 Mio €. Aufgrund schon vorher existierender Vertragsverhältnisse hatte die Beklagte (Fa. D.\*-GmbH) noch offene Forderungen gegenüber der Klägerin (Fa. A-B) in der Höhe von 596.697,00 €. Diese Forderung wurde durch die Rücknahme von bereits früher gelieferten, defekten Maschinen im Gesamtwert von 1.242.400,00 € kompensiert, wodurch sich ein Guthaben der Klägerin von 645.703,00 € ergab. Dieses Guthaben wurde vom Kaufpreis € 2,9 Mio abgezogen. Die effektiv zu zahlende Gesamtsumme für die beiden CPUs wurde dadurch nach Aufrechnung mit den noch offenen Forderungen auf insgesamt 2.254.297,00 € reduziert (Art 6 des Vertrages). Der Betrag wurde am 13.3.2007 durch Banküberweisung bei der BBVA Bank zur Gänze beglichen.

Die Klage wurde erhoben, da die vertraglich vereinbarte Qualität des Biodiesels nicht produziert werden konnte.

Seitens der BP wird eine Forderung gegen die Fa. M. vormals B. in Höhe von 1.487.400,00 € (= Rückkaufspreis der Anlagen) angesetzt, dies deshalb weil wie bereits mehrfach festgestellt auch hier von der Regressmöglichkeit bei produktionsbedingtem Schaden an den slowakischen Produzenten kein Gebrauch gemacht wurde. Mangels Bezifferung des Schadens durch den Steuerpflichtigen orientierte sich die Abgabenbehörde am Rückkaufspreis der gebrauchten Anlagen.

Insbesondere ist festzuhalten, dass ein Wert von 0,00 keinesfalls plausibel erscheint, weil im Wirtschaftsleben Anlagen dieser Größenordnung nicht um hohe Frachtspesen rücktransportiert werden, wenn diese keinen Wert haben. Der gleiche wirtschaftliche Effekt wäre für den Lieferanten günstiger durch einen Rabatt bzw. eine Preisminderung im Ausmaß des Rückkaufspreises zu erreichen gewesen.

Fortsetzung: Tz. 7 Zurückgenommene Anlagen

#### Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2006</u>
	Euro
<b>Körperschaftsteuer:</b>	
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust	1.487.400,00
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte	1.487.400,00

#### Tz. 9 Kapitalertragsteuer

Die verdeckte Ausschüttung an Hr. Dkfm. C\*. in Höhe von 243.802,83 € wird der Kapitalertragsteuer unterzogen. Die Kapitalertragsteuer trägt die Gesellschaft.>

Verdeckte Ausschüttung 2006: 243.802,83 €

davon 25%

Kapitalertragsteuer: ergibt 60.950,71 €

In der fristgerechten Berufung wurde eingewendet:

„Zu Tz. 2 des Berichtes vom 23.6.2010 hinsichtlich der ausländischen UID-Nummern:

Die Vorschreibung der Umsatzsteuer aufgrund der MIAS-Abfrage der Außenprüfung ist aus mehreren, in der Folge genannten Gründen rechtswidrig:

a) Verletzung des Parteiengehörs

Unserer Mandantin wurde erstmals im Mai 2010 vom Betriebsprüfer hinsichtlich der UID-Nummern der in der Teilziffer 2 des oben genannten Außenprüfungsberichtes angeführten Gesellschaften angesprochen, da eine MIAS-Abfrage ergeben hat, dass die UID-Nummern zu jenen Zeitpunkten, in denen die Rechnungen ausgestellt worden sind, nicht gültig waren.

Aufgrund dieser Anfrage hat unsere Mandantin die Zusammenfassenden Meldungen bzw. die dazugehörigen Protokolle zu diesen Dreiecksgeschäften übermittelt, aus denen hervorgeht, dass die Meldungen zeitgerecht erstellt wurden und bei der Übermittlung keinerlei Fehlermeldungen wegen einer falschen UID-Nummer ausgestellt wurden.

Nach Übermittlung dieser Unterlagen hat unsere Mandantin mit E-Mail vom 8.6.2010 einen Vorhalt betreffend dieser zusammenfassenden Meldungen bzw. Dreiecksgeschäften und den damit zusammenhängenden UID-Nummern erhalten mit der Bitte, bis spätestens 17.6.2010 bei der an diesem Tag stattfindenden Schlussbesprechung dazu Stellung zu nehmen.

Innerhalb dieses kurzen Zeitraumes war es unserer Mandantin nicht möglich, Ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht gem. § 115 BAO nachzukommen, wodurch sie in ihrem Recht auf Parteiengehör gem. § 115 Abs. 2 BAO verletzt wird.

Nach nun umfangreichen Bemühungen unserer Mandantin konnten folgende Informationen zusammengetragen werden.

In Spanien erhalten die Unternehmen nach der persönlichen Anmeldung als „operador intracountario“ ihre UID Nummer, die sich aus der Steuernummer mit der Staatskennung „ES“ davor zusammensetzt. Diese UID Nummer kann nach einem Jahr, in dem keine internationalen Geschäfte getätigt wurden, verfallen und muss bei Bedarf wieder neu beantragt werden.

Nach weiteren umfangreichen Recherchen der beauftragten spanischen Anwälte war es nicht möglich vom spanischen Finanzamt eine Auskunft über die jeweilige Gültigkeitsdauer der spanischen UID Nummern zu erhalten. Unsere Mandantin hat lediglich die Information erhalten, dass diese Auskunft nur dann erteilt wird, wenn ein offizieller Auftrag bzw. Anfrage – wahrscheinlich im Wege des Amtshilfeverfahrens – seitens vom österreichischen Finanzamt vorliegt.

Weiters konnte nur herausgefunden werden, dass alle drei betreffenden spanischen Gesellschaften zurzeit über keine gültige UID Nummer verfügen. Da alle drei Gesellschaften in der damaligen Form nicht mehr existieren, konnte von den Gesellschaften selbst keinerlei Auskunft mehr erhalten werden.

Da es in diesem Fall um erhebliche Umsatzsteuern geht, ist die bloße MIAS-Abfrage seitens der Außenprüfung nicht ausreichend, um der amtswegen Ermittlungspflicht gemäß § 115 BAO zu entsprechen. Es wäre der Außenprüfung durchaus zumutbar gewesen, mit Hilfe des Amtshilfeverfahrens ausfindig zu machen, ob zu den verschiedenen Zeitpunkten tatsächlich keine gültige UID Nummer vorgelegen sind bzw. ob nicht sogar die entsprechenden innergemeinschaftlichen Erwerbe ordnungsgemäß von den Gesellschaften in YYX gemeldet worden sind.

b) Ein Bestätigungsverfahren ist keine zwingende Voraussetzung für eine steuerfreie Lieferung

Die Außenprüfung begründet ihre Umsatzsteuernachforderung ausschließlich damit, dass kein Bestätigungsverfahren durchgeführt wurde und verkennt damit die Rechtslage. Denn Art 7 des Umsatzsteuergesetzes, in dem die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche

Lieferung geregelt sind, sieht grundsätzlich kein Bestätigungsverfahren vor. Die genannte Norm enthält zur Nachweispflicht des Unternehmers lediglich eine Verordnungsermächtigung, mit der der Bundesminister für Finanzen ermächtigt wird, durch Verordnung zu konkretisieren, wie der Unternehmer nachzuweisen hat, dass der Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist. Auch in dieser Verordnung ist kein Bestätigungsverfahren vorgesehen, weshalb schon deswegen die Schlussfolgerung der Außenprüfung, die Umsätze seien nur aufgrund des nicht durchgeführten Bestätigungsverfahrens steuerpflichtig zu behandeln, nicht nachvollzogen werden können.

Darüber hinaus ist die Schlussfolgerung der Außenprüfung nicht nur nicht in den gesetzlichen Vorschriften gedeckt, sondern widerspricht auch den Umsatzsteuerrichtlinien. Denn in Rz 4017 der Umsatzsteuerrichtlinien wird eindeutig festgehalten, dass ein Bestätigungsverfahren keine Voraussetzung für eine steuerfreie Lieferung ist und dass zum Nachweis der Unternehmereigenschaft des Abnehmers der Sorgfaltspflicht des Unternehmers in der Regel dadurch entsprochen wird, dass er sich die UID des Abnehmers nachweisen lässt. Die Inanspruchnahme des Bestätigungsverfahrens des Art. 28 Abs. 2 UStG sei nur in Zweifelsfällen erforderlich.

Somit ist eine UID-Überprüfung grundsätzlich nur dann erforderlich, wenn aufgrund neuer Geschäftsbeziehungen Zweifel an der Unternehmereigenschaft des Abnehmers bestehen. In den vorliegenden Fällen waren die UID Nummern – wenn überhaupt – nur kurzfristig ungültig bzw. waren in einem Zeitraum nach der Lieferung jedenfalls gültig, woraus sich die Unternehmereigenschaft des Empfängers und kein Zweifelsfall vorliegen kann.

Weiters stellt sich natürlich die Frage, welcher Nicht-Unternehmer an dem Erwerb einer Biodieselproduktionsanlage mit einem Wert von über EUR 5 Mio. interessiert sein könnte, wodurch es eigentlich automatisch keinen Zweifel mehr über die Unternehmereigenschaft gibt.

Biodieselanlagen werden ausschließlich zu betrieblichen Zwecken verwendet. Kein einziger Kunde hat bisher eine Biodieselanlage für private Zwecke erworben. Durch den Betrieb von fünf Biodieselanlagen wird bei Vollauslastung eine jährliche Produktion von 40.000 Tonnen Biodiesel erwirtschaftet. Der Vertrieb von diesen 40.000 Tonnen Biodiesel führt jedenfalls zu Umsatzerlösen, welche weit über die private Verwendung hinausgeht.

### c) Dreiecksgeschäfte sind in Österreich nicht steuerbar

Weiters verkennt die Außenprüfung die Rechtslage dahingehend, dass sie – offensichtlich ohne weitere Überlegungen – grundsätzlich davon ausgeht, die gegenständlichen Lieferungen seien in Österreich steuerbar gewesen. Dies ist jedoch gerade bei Dreiecksgeschäften, bei denen unsere Mandantin als „mittlerer Unternehmer“ agiert hat, gar nicht möglich. Denn bei Dreiecksgeschäften gelangt der Gegenstand der Lieferung direkt vom ersten Unternehmer (hier: Fa. B., X) an den letzten Abnehmer (hier: spanische Kunden der C-GmbH). Der Gegenstand der Lieferung gelangt dabei nie in den Staat des mittleren Unternehmers (hier: C-GmbH).

Die Vereinfachung von Dreiecksgeschäften besteht nicht – wie die Außenprüfung offensichtlich meint – darin, dass die Lieferung des mittleren Unternehmers steuerfrei ist, sondern lediglich darin, dass sich der mittlere Unternehmer im Staat des letzten Abnehmers umsatzsteuerlich nicht registrieren lassen muss (vgl. Umsatzsteuerrichtlinien, Rz 4292).

Die Steuerfreiheit der Lieferung im Staat des mittleren Unternehmers kann durch die Regelungen über das Dreiecksgeschäft gar nicht vorgesehen sein, weil der Liefergegenstand per Definition gar nicht in den Staat des mittleren Unternehmers gelangt und somit dessen Lieferung in diesem Staat auch nicht steuerbar sein kann. Im konkreten Fall bedeutet dies, dass die Dreiecksgeschäfte unserer Mandantin in Österreich nicht steuerbar waren. Die

Festsetzung einer Umsatzsteuer für Lieferungen, die in Österreich nicht steuerbar sind, ist system- und rechtswidrig.

In Anbetracht der obigen Ausführungen beantragen wir, die vorgeschriebenen Umsatzsteuern wie folgt gutzuschreiben:

Umsatzsteuer 2006 EUR	-1.000.000,00
Umsatzsteuer 2007 EUR	625.000,00

Zu Tz. 3 des Berichtes vom 23.6.2010 hinsichtlich der Wertberichtigung von Forderungen:

§ 207 Abs. 1 UGB sieht für das Umlaufvermögen und damit auch für Forderungen das strenge Niederstwertprinzip vor. Sinkt der beizulegende Wert von Forderungen wegen gefährdeter Einbringlichkeit, ist die Forderung zwingend auf den niedrigeren Wert abzuschreiben.

Die Einbringlichkeit hängt insbesondere von der Bonität des Schuldners, der rechtlichen und faktischen Durchsetzbarkeit der Forderung von Sicherheiten und der Verjährung ab. Die von der Außenprüfung in ihrem Bericht vielfach geforderten Prozesshandlungen zur Eintreibung von Forderungen werden weder im Unternehmensgesetzbuch noch in der dazu herrschenden Literatur als Voraussetzung für eine Wertberichtigung genannt.

Gemäß § 6 Z 2 lit.a EStG können Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden. Eine Teilwertabschreibung ist zwingend vorzunehmen, wenn sich aus den unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Durchführung eine solche Abwertungsverpflichtung ergibt.

Aus dem Maßgeblichkeitsprinzip – somit aus den steuerrechtlichen Grundsatz, wonach die Steuerbilanz von der Unternehmensbilanz nur abweichen darf, wenn zwingende steuerrechtliche Vorschriften dies vorsehen – ergibt sich schon, dass für den gemäß § 189 UGB rechnungslegungspflichtigen Unternehmer das einkommensteuerrechtliche Abschreibungswahlrecht aufgrund der ausdrücklichen Bestimmung von § 207 Abs. 1 UGB zu einer Abschreibungspflicht wird. Der steuerliche Wertansatz von Forderungen einer GmbH (eines § 5-Ermittlers) hängt somit von den unternehmensrechtlichen Bewertungsvorschriften ab. Die unternehmensrechtlichen Bewertungsvorschriften stellen hinsichtlich des beizulegenden Wertes von Forderungen auf die Einbringlichkeit, die Verzinslichkeit und den Kurswert ab. Die Einbringlichkeit hängt insbesondere von der Bonität des Schuldners, die rechtliche und faktische Durchsetzbarkeit der Forderung, Verjährung und Sicherheiten ab. Von prozessualen Eintreibungsmaßnahmen hängt die Einbringlichkeit und Werthaltigkeit einer Forderung naturgemäß nicht ab. Sie können lediglich ein Indiz (von vielen) für das Risiko einer Forderungseinbringung angesehen werden, dürfen aber keinesfalls als (einziges) entscheidendes Kriterium für die Forderungsbewertung herangezogen werden. Zusätzlich muss berücksichtigt werden, dass prozessuale Eintreibungsmaßnahmen betriebswirtschaftlich dann nicht sinnvoll sind, wenn weitere Aufträge mit den (säumigen) Kunden geplant sind. Dies war bei unserer Mandantin der Fall, zumal sie sich in einer Markteinstiegsphase befand und auf Folgeaufträge und Empfehlungen Ihrer Kunden angewiesen war. Deswegen hat unsere Mandantin auf eine klageweise Geltendmachung von offenen Forderungen in der Regel verzichtet, was jedoch keinesfalls darauf hindeutet, dass die wertberichtigten Forderungen noch voll werthaltig waren. Die bloße Feststellung, dass keine Klagen betrieben worden sind ist im gegenständlichen Fall daher nicht geeignet, um auf die Einbringlichkeit von Forderungen zu schließen. Es war Geschäftspolitik unserer Mandantin, keine Klagen gegen potentielle Großkunden zu betreiben, was betriebswirtschaftlich durchaus sinnvoll erscheint und bei der steuerlichen Beurteilung ebenfalls berücksichtigt werden muss.

Bei einigen der unten näher beschriebenen Forderungen handelt es sich zudem um Auslandsforderungen. Da die Eintreibung von Auslandsforderungen oft nur mit unverhältnismäßig hohen Aufwand und Kosten im Verhältnis zu Inlandsforderungen betrieben

werden können, wurde in diesen Fällen auch aufgrund der äußerst schlechten Bonität der Schuldner und dem daraus resultierenden Risiko, weitere hohe Kosten ohne Erfolg auf Zahlungseingang einzugehen, auch aus diesen Gründen auf die gerichtliche Geltendmachung verzichtet.

Einige der unten näher beschriebenen Forderungen wurden unter anderem auch deshalb wertberichtigt, da bei manchen Anlagen aus den ersten „Generationen“ einige Mängel aufgetreten sind bzw. diese Anlagen qualitativ noch nicht gänzlich ausgereift waren und somit der offene Betrag auch als eine Art „Gewährleistungsnachlass“ betrachtet werden kann.

Zusätzlich muss natürlich erwähnt werden, dass unsere Mandantin alle Anlagen zum Listenpreis verkauft hat und daher in einigen Fällen der nicht bezahlte Betrag eine Art Nachlass auf den Listenpreis darstellt.

Unter Berücksichtigung dieser Kriterien wurden die Wertberichtigungen, auf welche der unabhängige Wirtschaftsprüfer im Zuge der Bilanzierung jeweils bestanden hatte bzw. sonst mit einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk drohte, hinsichtlich der Forderungen, die von unserer Mandantin berücksichtigt wurden, zu Recht vorgenommen.

Dazu im Detail:

a) D-GmbH

Die Forderungen stammen aus dem Zeitraum 12.7.2004 bis 9.5.2007 bzw. zuzüglich der Zinsen bis zum 19.9.2008. Im Jahr 2005 hat sich die Auftragslage der Gesellschaft drastisch verschlechtert, wodurch es auch zu einem Liquiditätsengpass gekommen ist. Da unsere Mandantin zu dem damaligen Zeitpunkt noch mit 30% an der Gesellschaft beteiligt gewesen ist, musste sie eine Rangrücktrittserklärung für diese Forderung abgeben. Die angespannte finanzielle Lage der D\*-GmbH war daher bereits zum 31.12.2005 erkennbar.

Mit November 2006 wurde die Produktion dann vollständig eingestellt, wodurch mit einer Erholung der Liquidität nicht mehr gerechnet werden konnte und sich die finanzielle Lage der D\*-GmbH weiter verschlechterte. Diese weitere Verschlechterung der finanziellen Lage der D\*-GmbH war für unsere Mandantin aufgrund der Gesellschafterstellung bereits zum 31.12.2006 ersichtlich, weshalb entsprechend § 207 UGB eine weitere Wertberichtigung vorgenommen wurde, die aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips auch steuerlich anzuerkennen ist.

Die Richtigkeit der Wertberichtigung dieser Forderung ergibt sich weiters aus dem Umstand, dass die Jahresabschlüsse zum 31.12.2005 und zum 31.12.2006 unserer Mandantin von einem unabhängigen Wirtschaftsprüfer mit einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehen wurden und somit die Einhaltung der unternehmensrechtlichen Bewertungsvorschriften eindeutig bestätigt wurde. Die Außenprüfung konnte nicht schlüssig darlegen, warum sie zu einem anderen Bewertungsansatz gelangt, als ein unabhängiger Wirtschaftsprüfer. Fehlende Prozesshandlungen können jedenfalls nicht ausschließlich ausschlaggebend für die Forderungsbewertung sein. Dies geht nicht nur aus dem Testat eines unabhängigen Wirtschaftsprüfers, sondern auch aus der herrschenden Literatur hervor.

Zu diesen Forderungen ist zusätzlich noch festzuhalten, dass über das Vermögen dieser Gesellschaft am 10.9.2008 der Konkurs eröffnet wurde und die von unserer Mandantin angemeldeten Forderungen in Höhe von insgesamt EUR 1.168.811,28 vom Masseverwalter bestritten wurden.

Da die Forderung letztendlich vom Masseverwalter sogar bestritten worden ist, kann man nicht von einer rechtlichen und faktischen Durchsetzbarkeit der Forderung ausgehen. Aufgrund der notwendig gewordenen Rangrücktrittserklärung unserer Mandantin im Jahr 2005, konnte die Forderung seitens unserer Mandantin gar nicht vor der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen dieser Gesellschaft eingefordert werden.

Wir beantragen daher die vollständige Anerkennung der im Jahr 2005 und 2006 geltend gemachten Wertberichtigungen bzw. Abschreibungen.

Im Jahr 2005 EUR	200.000,00 an Wertberichtigungen
Im Jahr 2006 EUR	753.964,82 an Wertberichtigungen
EUR	68.654,90 an Forderungsausfällen

b) G., Y

Dieser offenen Forderung liegt eine Lieferung einer CPU (= compact production unit) auf Basis des Kaufvertrages 19.8.2003 bzw. 23.4.2004 zugrunde. Der offene Forderungsbetrag entspricht einem 20% Haftrücklass.

Unsere Mandantin hat ihrem Kunden mehrere Vorschläge unterbreitet, damit die Bedingungen für die Bezahlung des Haftrücklasses erfüllt werden können. Der Kunde hat diesbezüglich jedoch immer wieder Mängel geltend gemacht weshalb der Haftrücklass bis zum heutigen Zeitpunkt nicht bezahlt wurde.

Wenn die Außenprüfung in ihrem Bericht „Meinungsverschiedenheiten“ ortet, so verkennt sie damit die Sachlage. Aufgrund von einer – für unsere Mandantin – nachteiligen Formulierung im Kaufvertrag hatte unsere Mandantin von Anfang an keine Gelegenheit, diese Forderung (den Haftrücklass) gerichtlich geltend zu machen, da der vertraglich vorgeschriebene 72-Stunden-Test nicht durchgeführt wurde bzw. nie durchgeführt werden konnte. Eine – von der Außenprüfung geforderter - Regressforderung an den Produzenten war schon deshalb nicht möglich, da die Maschinen von der Produzentin an unsere Mandantin in vertragskonformen Zustand geliefert wurde. Lediglich der Vertrag zwischen unserer Mandantin und der Industrialexport sah den (nicht durchführbaren) 72-Stunden-Test vor, der letztlich zur Uneinbringlichkeit des Haftrücklasses geführt hat.

Im Jahr 2006 war der ursprüngliche Abschluss des Kaufvertrages bereits drei Jahre her und somit Verjährung eingetreten. Das Argument der Außenprüfung, es seien keine rechtlichen Schritte gesetzt worden, geht somit ins Leere, da nach Eintritt einer Verjährung rechtliche Schritte zur Eintreibung einer Forderung gar nicht mehr möglich sind. Der Wertverlust aus der Forderung war für unsere Mandantin daher spätestens zum 31.12.2006 ersichtlich, weshalb die Wertberichtigung im Jahr 2005 zuerst nur mit 50% vom offenen Betrag per 31.12.2004 und in weiterer Folge im Jahr 2006 dann mit 100% der Forderung entsprechend den gesetzlichen Vorschriften notwendig war und wiederum von einem unabhängigen Wirtschaftsprüfer bestätigt wurde.

Aus diesem Grund beantragen wir die vollständige Anerkennung der in den Jahren 2005 und 2006 geltend gemachten Wertberichtigungen.

Im Jahr 2005 EUR 87.412,50  
Im Jahr 2006 EUR 96.598,59

c) H.

Auch bei dieser Forderung handelt es sich um einen 10%igen Haftrücklass aus einer Lieferung einer CPU im Jahr 2004.

Da es bei der Inbetriebnahme der Anlage immer wieder zu Problemen gekommen ist, wurde der Haftrücklass zu Recht nie bezahlt. Da unserer Mandantin die technischen Probleme der Anlage bekannt waren, konnte Sie schon im Prüfungszeitraum nicht mehr mit einer Bezahlung des Haftrücklasses rechnen. Im Zuge der Prüfung des Jahresabschlusses wurde vom Wirtschaftsprüfer zunächst die Ansicht vertreten, dass nur eine Wertberichtigung in Höhe von 90% der Forderung den gesetzlichen Vorschriften entsprechen würde. In weiterer Folge konnte unsere Mandantin (durch weitere Geschäftsanbahnungen mit dem Kunden) jedoch

eine bloße 50%ige Wertminderung glaubhaft machen, die letztlich im Jahresabschluss berücksichtigt und vom Wirtschaftsprüfer bestätigt wurde. Wenn nun die Außenprüfung die Ansicht vertritt, die Wertberichtigung sei im Prüfungszeitraum nicht erforderlich gewesen, so widerspricht dies einerseits den Feststellungen des Wirtschaftsprüfers und andererseits den anzuwendenden Rechtsvorschriften. Denn technische Probleme, die einen reibungslosen Betrieb der Anlage unmöglich machen, gehen gemäß den vertraglichen Vereinbarungen (Haftungsrücklassvereinbarungen) zu Lasten unserer Mandantin und führen insoweit zu einem Verlust der Werthaltigkeit des Haftrücklasses. Die Forderung war daher im Prüfungszeitraum nicht mehr werthaltig und ihr Wert wurde zu Recht mit dem niedrigeren beizulegenden Wert angesetzt.

Ergänzend darf hierzu angeführt werden, dass unserer Mandantin durchaus schon vor den entsprechenden Vereinbarungen zu den Haftrücklässen bewusst war, dass ein sehr großes Risiko besteht, dass die Haftrücklässe nicht bezahlt würden. Denn der reibungslose Betrieb derartiger Biodieselanlagen hängt von zahlreichen technischen Feineinstellungen ab, die von den Kunden selbst oft nicht ohne Hilfe unserer Mandantin vorgenommen werden konnten. Unserer Mandantin hingegen war es aus ökonomischen Gründen nicht möglich, bei all ihren Kunden laufend die technischen Feineinstellungen zu adjustieren, sodass von Beginn an in Kauf genommen werden musste, dass Kunden die Haftrücklässe aufgrund andauernder Probleme beim Betrieb an der Anlage nicht zahlen würden. Die Gewährung der Haftrücklässe war aber aus betriebswirtschaftlichen Gründen (vor allem wegen des fehlenden Bekanntheitsgrades unserer Mandantin) unbedingt erforderlich, sodass unsere Mandantin die Haftrücklässe als eine Form von „Preisnachlässen“ betrachtet hat und eine gewisse Ausfallsquote einkalkuliert war. Zu einem derartigen Ausfall ist es bei der gegenständlichen Forderung gegenüber H. gekommen. Nachdem das Problem unserer Mandantin bewusst war und eine Eintreibung des Haftrücklasses rechtlich nicht erfolgsversprechend war, wurde die Forderung zu Recht mit dem niedrigeren beizulegenden Wert angesetzt.

Weiters sei erwähnt, dass – wie von den Außenprüfung selbst festgestellt worden ist – wurde die Gesellschaft in der Zwischenzeit gelöscht und die Forderung somit endgültig wertlos geworden ist.

Aus diesem Grund beantragen wir die vollständige Anerkennung der im Jahr 2005 und 2006 geltend gemachten Wertberichtigungen.

Im Jahr 2005 EUR 47.000,00  
Im Jahr 2006 EUR 47.000,00

d) J.

Nach dem erfolgreichen Abschluss (und der vollständigen Bezahlung) von insgesamt sechs CPU's wurde mit dem Kunden ein weiteres Geschäft über eine CPU und eine FRU (= free fatty reduction unit) im Dezember 2005 abgeschlossen.

Sowohl die Auslieferung der Anlage als auch die Bezahlung des Kaufpreises wurden bis September/Oktober 2006 gestundet (unter Berücksichtigung einer Abzinsung des Kaufpreises von 4% = EUR 39.000,00).

Seitens des Kunden bestand jedoch auch nach Ablauf dieser Frist keinerlei Interesse mehr an der Erfüllung des Vertrages bzw. wurde die Anlage nie abgeholt, obwohl die Gefahr und Risiko bereits im Dezember 2005 auf den Kunden übergegangen ist.

Im Jahr 2007 wurde vom neuen Eigentümer von J. sogar die ursprünglich geltend gemachte Anzahlung durch einen Rechtsanwalt eingefordert. Daraufhin wurde seitens unserer Mandantin – unter Androhung des endgültigen Rücktrittes vom Vertrag – eine letzte Frist zur Abholung der Anlage gesetzt, die ohne Reaktion von J. verstrichen ist, wodurch unsere Mandantin vom Vertrag zurückgetreten ist.

Auch in diesem Fall hat unsere Mandantin also – wie sich ex post zeigt – das Risiko der Forderungseinbringlichkeit richtig eingeschätzt. Aufgrund der Tatsache, dass zwei Anlagen mit einem beträchtlichen Wert (rd. EUR 1,72 Mio.) mehr als ein Jahr lang nicht wie vereinbart abgenommen wurden und die umfangreiche Erinnerungs- und Mahnkorrespondenz erfolglos blieb, hat unserer Mandantin richtigerweise auf ein Wertrisiko geschlossen und entsprechend dem gebotenen Vorsichtsprinzip eine Wertberichtigung vorgenommen.

Aus diesem Grund beantragen wir die vollständige Anerkennung der im Jahr 2006 geltend gemachten Wertberichtigung.

Im Jahr 2006 EUR 761.000,00

*e) D\* und K.*

Zu diesen Kunden ist zunächst grundsätzlich anzumerken, dass Forderungen ihnen gegenüber sehr lang offen waren und auf Mahnungen nicht reagiert wurde. Als letzte Möglichkeit die Forderungen auch ohne gerichtliche Geltendmachung einzutreiben, wurde der Weg über die Vorschreibung von Verzugszinsen gewählt, wobei logischerweise von Anfang an zu befürchten war, dass diese ebenfalls nicht bezahlt werden und daher dem Grunde nach bereits eine Wertberichtigung entsprechend den unternehmensrechtlichen Vorsichtsprinzip gerechtfertigt wäre.

Konkret ist zu den Feststellungen im Bericht der Außenprüfung zu diesen Forderungen festzuhalten, dass die Argumentation der Außenprüfung hier gänzlich nicht nachvollzogen werden kann. Die Außenprüfung stellt nämlich lediglich fest, dass Verzugszinsen für Rechnungen der Jahre 2007 vorgeschrieben wurden und kommt sodann zu dem Schluss, dass eine Wertberichtigung dieser Zinsen im Jahr 2006 nicht möglich sei, weil die Zinsen erst im Jahr 2007 angefallen wären. Die Wertberichtigung wird also dem Grunde nach anerkannt, jedoch in einem anderen Zeitraum. Dieser Überlegung ist grundsätzlich zuzustimmen, jedoch wären bei einer konsequenten Fortführung dieser Überlegung auch die Zinsen im Jahr 2006 nicht anzuerkennen gewesen. Die Außenprüfung ordnet zwar die Wertberichtigung dem Jahr 2007 zu, nicht aber die Forderung (die erst in 2007 entstanden ist), was dem Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung widerspricht und unzulässig ist.

Aus diesem Grund beantragen wir die vollständige Anerkennung der im Jahr 2006 geltend gemachten Wertberichtigung bzw. die vollständige Nichtanerkennung der Zinserträge.

Im Jahr 2006 EUR	257.671,00 (D*)
EUR	104.203,10 (K.)

*f) L.*

Der Kunde hat im Dezember 2006 eine CPU (von insgesamt drei bestellten CPU's) ausgeliefert bekommen. Vom ursprünglichen Kaufpreis wurden EUR 600.000,00 in eine Beteiligung an L. umgewandelt, die restlichen EUR 900.000,00 sind bis zum heutigen Tage offen. Ein an unsere Mandantin übergebene Scheck über EUR 900.000,00 konnte nicht eingelöst werden.

Die Umwandlung der EUR 600.000,00 in eine Beteiligung an L. stellt de facto einen Preisnachlass dar. Die Beteiligung erreicht zum 31.12.2006 in keiner Weise den Wert von EUR 600.000. Der Umwandlung wurde nur deswegen zugestimmt, weil unserer Mandantin die finanziell schlechte Situation von L. bekannt war und ohnehin wusste, dass die ursprüngliche Forderung von EUR 1,5 Mio. nicht bezahlt werden konnte.

Der geringere beizulegende Wert war für unsere Mandantin auch im Zuge des Verkaufs der Anteile im Jahr 2006 ersichtlich, als lediglich ein Verkaufspreis EUR 23.895,00 erzielt werden

konnte, während sich der Buchwert dieser Anteile auf EUR 40.000,00 belief. Die Werthaltigkeit war daher zu diesem Zeitpunkt nur mehr mit rund 50% gegeben.

Aus diesem Grund beantragen wir die vollständige Anerkennung der im Jahr 2006 geltend gemachten Wertberichtigung.

Im Jahr 2006 EUR 500.000,00

### **Zwischenergebnis zu Tz 3**

An dieser Stelle soll nochmals festgehalten werden, dass alle in Tz 3 des Außenprüfungsberichtes genannten Forderungen bis dato nicht bezahlt wurden und somit an einem Risiko der Einbringlichkeit kein Zweifel bestehen kann. Die Außenprüfung will offensichtlich die Wertberichtigung in einem Zeitraum nach der Außenprüfung verschieben, was jedoch nicht den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Denn bei jeder oben angeführten Forderung war für unsere Mandantin bereits im Prüfungszeitraum das Risiko der teilweisen Uneinbringlichkeit erkennbar und musste somit entsprechend dem Vorsichtsprinzip eine Wertberichtigung erfolgen. Dies wurde bei sämtlichen Forderungen von einem Wirtschaftsprüfer bestätigt bzw. sogar gefordert.

### **Zur Tz 4 vom Bericht vom 23.6.2010 hinsichtlich Forderungsverzicht und -abschreibung:**

Die Forderung gegenüber der E-GmbH war in Höhe von EUR 62.655,63 bereits zum 31.12.2003 wertzuberichtigen. Diesbezüglich wurde bereits bei der letzten BP eine Stellungnahme abgegeben und die Forderungswertberichtigung als richtig angesehen. Die Forderungen gegenüber der E-GmbH sind überwiegend in den Jahren 1999 bis 2002 dadurch entstanden, dass die C-GmbH für die Entwicklung von diversen Projekten als Darlehen zur Verfügung gestellt hat. Ursprünglich war vereinbart, dass bei Fertigstellung der Projekte die C-GmbH Lizizenzen zu diesen Projekten erwirbt. Da die Projekte jedoch von der E-GmbH aufgrund von Kapitalengpässen nicht finalisiert werden konnte und eine weitere Finanzierung von Seiten der C-GmbH nicht mehr vorgenommen werden konnte, wurde das Projekt stillgelegt, was in den Jahren 2003 und 2004 zu einer insgesamt 100% Wertberichtigung geführt hat.

Im Jahr 2006 wurde diese Forderung nun zu 100% abgeschrieben und zeitgleich die bereits in den Vorjahren durchgeführte 100% Einzelwertberichtigung aufgelöst, womit die Forderungsabschreibung im Jahr 2006 erfolgsneutral durchgeführt wurde.

Die Abschreibung im Jahr 2006 wurde deswegen vorgenommen, da unsere Mandantin im Zuge des Verkaufes der Anteile an der E-GmbH im Jänner 2006 auf ihre Forderung verzichten musste um erstens die E-GmbH vor dem damals drohenden Konkurs zu retten und zweitens die wirtschaftliche Geschäftstätigkeit mit der E-GmbH aufrechterhalten zu können.

Aus diesem Grund beantragen wir die vollständige Anerkennung der im Jahr 2006 geltend gemachten Abschreibung.

Im Jahr 2006 EUR 64.731,90

### **Zur Tz 5+6+9 vom Bericht vom 23.6.2010 hinsichtlich verdeckte Ausschüttung/Forderungsabschreibung Dkfm. C\*. /Kapitalertragsteuer:**

Aufgrund des Trennungsprinzips sind Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich grundsätzlich anzuerkennen.

Eine verdeckte Ausschüttung liegt vor, wenn an den Gesellschafter einer Körperschaft ein vermögenswerter Vorteil gewährt wurde, die ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben und einen Fremdvergleich nicht standhalten.

Die Frage des Fremdvergleichs muss aufgrund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO gelöst werden. Dabei muss seitens der Abgabenbehörde der Nachweis erbracht werden, dass eine Gestaltung unangemessen ist.

Im vorliegenden Fall wurde im Jahr 2004 betreffend das Verrechnungskonto von Herrn Dkfm. C\*. eine klare Vereinbarung getroffen, die einen eindeutigen Inhalt hat und auch zwischen Fremden in der Form zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Die schriftliche Vereinbarung sieht eine kontokorrentmäßige Verzinsung von 4% vor und räumt einen Rahmen (somit ein Kontokorrentverhältnis) von EUR 200.000,00 ein. Zusätzlich sieht die Vereinbarung vor, dass – sofern beide Vertragspartner zustimmen – das Verrechnungskonto auch mit gegenseitigen Ansprüchen ausgeglichen bzw. gegenverrechnet werden kann.

In weiterer Folge wurde eine Erfüllungsübernahme mit der E-GmbH getroffen, bei der vereinbart wurde, dass das oben genannte Verrechnungskonto von Herrn Dkfm. C\*. zum Stichtag 31.12.2006 mit einem Saldo von EUR 182.852,17 in vollem Umfang auf die E-GmbH übertragen wird und dort mit den Forderungen von Dkfm. C\*. gegenüber der E-GmbH auf der wechselseitigen Geschäftsverbindung in Höhe von EUR 50.000,00 gegenverrechnet wird. Als Gegenleistung für diese Übertragung des Verrechnungskontos wurde in der Erfüllungsübernahme vereinbart, dass in Höhe des übertragenen Verrechnungskontos die Schuld unserer Mandantin gegenüber der E-GmbH nicht bezahlt werden muss bzw. als getilgt anzusehen ist.

Unsere Mandantin konnte also durch ihre Einwilligung in diese Erfüllungsübernahme ihre Verbindlichkeit gegenüber der E-GmbH um den Betrag des Verrechnungskontos (EUR 182.852,17) verringern. Die im Bericht der Außenprüfung getroffene Feststellung, Herr C\*. sei der einzige, der von dieser Schuldübernahme profitiert hätte, ist daher vollkommen falsch. Die Außenprüfung hat offensichtlich die Schuldübernahme falsch interpretiert, denn durch sie konnte unsere Mandantin ihre Schulden in Höhe von EUR 182.852,17 gegenüber der E-GmbH reduzieren. Unsere Mandantin hat somit einerseits ihre Forderung gegenüber Herrn C\*. reduziert, gleichzeitig aber auch ihre Schulden getilgt. Wie die Außenprüfung hier zum dem Schluss kommt, nur Herr Dkfm. C\*. hätte von der Schuldübernahme profitiert und es gäbe keine wirtschaftlichen Gründe für die Schuldübernahme, ist nicht nachvollziehbar. Bei ständigen Geschäftsbeziehungen ist es nicht unüblich, dass Verbindlichkeiten durch Schuldübernahmen getilgt werden, um dadurch mehrere Transaktionsschritte zusammenzufassen.

Da alle Vereinbarungen schriftlich festgehalten wurden und auch die vertraglichen Bedingungen einem Fremdvergleich standhalten, kann hier keinesfalls von einer verdeckten Ausschüttung unserer Mandantin an Herrn Dkfm. C\*. gesprochen werden. Vor allem schon deshalb nicht, da ohne der Erfüllungsübernahme durch die E-GmbH die Kontokorrentvereinbarung zwischen unserer Mandantin und Dkfm. C\*. zu keinem Zeitpunkt als nicht fremdüblich seitens des Betriebsprüfers in Frage gestellt wurde.

Schon alleine aus obigen Ausführungen zeigt sich, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung vorlag. Darüber hinaus weisen wir zum wiederholten male darauf hin, dass Herr Dkfm. C\*. zu keinem Zeitpunkt Gesellschafter unserer Mandantin war. Im Jahr 2006, in dem die Außenprüfung eine verdeckte Gewinnausschüttung erkannt haben will, waren die A-GmbH zu 73 % und die X-GmbH zu 27% Gesellschafter unserer Mandantin. Eine allenfalls vorliegende verdeckte Gewinnausschüttung würden daher zur Gänze unter § 94 Z 2 EStG fallen und wäre ohnehin vom Kapitalertragsteuerabzug befreit.

Der Vollständigkeit halber möchten wir noch festhalten, dass seitens Herrn Dkfm. C\*. EUR 50.000,00 aus der Geschäftsverbindung mit der E-GmbH ordnungsgemäß versteuert wurden. Der Betriebsprüfer konnte sich davon selbst überzeugen, da zeitgleich eine Außenprüfung von

Herrn Dkfm. C\*. für den Zeitraum 2004 bis 2006 durch denselben Prüfer durchgeführt worden ist.

Wir beantragen daher die verdeckte Ausschüttung wieder rückgängig zu machen und die vorgeschriebene Kapitalertragsteuer wieder gutzuschreiben.

Im Jahr 2006 EUR – 60.950,66 KESt

Zur Tz 7 vom Bericht vom 23.6.2010 hinsichtlich zurückgenommener Anlagen:

Für die Bewertung vom Umlaufvermögen sieht § 6 Z 2 lit. a EStG bei Wirtschaftsgütern den Ansatz der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vor. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Bei protokollierten Gewerbetreibenden wird diese Kann-Vorschrift für das Umlaufvermögen infolge der Bestimmungen des § 207 UGB zur Mussvorschrift.

Der Teilwert ist der Wert, den das Wirtschaftsgut für den Betrieb hat und damit ein Schätzwert. Er entspricht dem Tageswert (Zeitwert) in der UGB-Bilanz. Dem gegenüber steht der gemeine Wert, der dem Verkaufswert entspricht. Beim Umlaufvermögen wird der Teilwert (Wiederbeschaffungswert) idR unter dem gemeinen Wert liegen.

Bei der Bewertung nach dem UGB ist weiters der Grundsatz der Vorsicht einzuhalten (§ 201 Abs. 1 Z 4 UGB). Eine Ausprägung des Vorsichtsprinzips ist das Realisationsprinzip (Grundsatz der Gewinnrealisierung), wonach ein Gewinn erst dann ausgewiesen werden darf, wenn er durch einen Umsatz auch tatsächlich verwirklicht ist.

Beim vorliegenden Sachverhalt wurden zwei verschiedene Sachverhalte vermischt, wobei zu erwähnen ist, dass diese Sachverhalte in der Form dem Betriebsprüfer bereits während der Betriebsprüfung vorgelegt und somit offen gelegt wurden:

Hinsichtlich der Anlage von der D\*-GmbH ist es zwar richtig, dass unserer Mandantin diese Anlage um EUR 245.000,00 netto zurückgekauft hat, jedoch hat sie diese Anlage mit der AR 0605/035 vom 23.05.2006 (also im Prüfungszeitraum) an die Firma B. spol.s.r.o in ZX in vollem Umfang zu dem ursprünglichen Einkaufspreis von EUR 350.000,00 weiterverrechnet, da diese Anlage einen Prototypen dargestellt hat und den geforderten und zugesagten Parametern nicht voll entsprochen hat. Der Kunde selbst wollte auch kein Ersatzgerät.

Bei diesem Sachverhalt wurde damit sogar dem von der BP geforderten Regress an die M. (vormals B.) vollinhaltlich entsprochen, da diese Anlage an die M. im Jahr 2006 ein Monat nach dem Rückkauf vom Kunden weiterverrechnet worden ist. Die Weiterverrechnung an die M. ist aufgrund der oben genannten Gründe in diesem speziellen Fall auch gerechtfertigt gewesen. Ein Ansatz einer Forderung in Höhe des Rückkaufspreises (EUR 245.000,00) ist somit vollkommen unverständlich, da ein derartiger Ansatz somit im Jahr 2006 doppelt erfasst werden würde.

Unter Berücksichtigung dieses Sachverhaltes beantragen wir, den aktivierte Rückkaufspreis der Anlagen bzw. die aktivierte Forderung wieder mit EUR 0,00 anzusetzen:

Im Jahr 2006 EUR – 245.000,00

Bei den von der Firma A-B zurückgekauften drei Anlagen um insgesamt EUR 1.242.400,00 ist der Sachverhalt anders gelegen:

Diese CPUs bzw. FRU wurden von unserer Mandantin von A-B zurückgenommen, da der Kunde mehr Leistung haben wollte (was somit dem neuen Modell CPU 1000 entsprochen hat). Erst mit der Lieferung der neuen CPUs 1000 wurden seitens von A-B Mängel gerügt und Klage erhoben. Die Rücknahme der alten CPU 500 und der beiden FRU 500 bzw. 1000 erfolgte daher nicht aus Reklamationsgründen sondern hat einen Preisnachlass dargestellt. Aus diesem Grund konnte auch zu keinem Zeitpunkt irgendeine Art von Regress gegenüber der M. (vormals B.) gestellt werden.

Eine Aufnahme dieser drei zurückgenommenen Anlagen von A-B im Umlaufvermögen zu einem Wert über EUR 0,00 darf allein aus Gründen der Vorsicht nicht erfolgen. Die entsprechenden Ausführungen seitens Dkfm. C\*. wurden diesbezüglich schon im Schlussbericht vom Betriebsprüfer angeführt:

Die reinen Materialkosten einer neuen CPU 1000 liegen bei ungefähr EUR 300.000,00 (was sich auch in den damaligen Einkaufspreisen von EUR 585.700,00 widerspiegelt). Das Aufrüsten einer alten CPU 500 auf eine neue CPU 1000 würde ebenfalls Kosten in Höhe von rund EUR 300.000,00 verursachen, wobei man dann allerdings wiederum nur eine gebrauchte Anlage – und nicht eine neuwertige Anlage – zum Weiterverkaufen anbieten kann. Der reine Materialwert (also Schrottwert) der Anlage beim Zerlegen und Versilbern aller noch zu gebrauchenden Einzelteile wurde von unserer Mandantin auf maximal EUR 10.000,00 geschätzt (unter Berücksichtigung aller damit zusammenhängenden Aufwendungen).

Der ursprüngliche Wareneinsatz (im Jahr 2003 bzw. 2004) dieser drei Anlagen hat in Summe EUR 585.700,00 betragen. Lediglich eine Anlage, die FRU 500 (Wareneinsatz EUR 97.000,00), wurde in der Zwischenzeit auf den heutigen technischen Stand angeglichen, somit in eine FRU 1000 umgewandelt und konnte nun im Jahr 2010 an die Firma X/Y verkauft werden. Die beiden anderen Anlagen stehen nach wie vor im Lager in ZX.

Unter Berücksichtigung der oben genannten Punkte beantragen wir, den aktivierten Rückkaufpreis der Anlagen mit EUR 30.000,00 (Schrottwert der drei Maschinen) anzusetzen:

Im Jahr 2006 EUR – 1.212.400,00

#### Zusammenfassung

Nochmals sei zum Zustandekommen der überwiegenden Anzahl der Feststellungen der Betriebsprüfung darauf verwiesen, dass uns zwar zweimal sehr umfangreiche Fragenkataloge zur Beantwortung übergeben wurden, zu deren Beantwortung durch uns die Betriebsprüfung allerdings niemals wieder Stellung genommen hat und wir dann erst in einer – sogenannten – Schlussbesprechung mit ganz neuen Feststellungen konfrontiert wurden, zu denen wir dann nicht mehr Stellung nehmen konnten, d.h. unsere Darstellung unberücksichtigt geblieben ist, und wir nun hier – für alle Seiten mühsam, kompliziert und daher letztlich ineffizient – in der Berufung unsere Klarstellungen vorbringen müssen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Behörde ohne taugliche Entscheidungsgrundlagen in mehrfacher Beziehung Sachverhalte bzw. Vereinbarungen unrichtig auslegte. Das hat zur Folge, dass ihr infolge des gehäuften Verkennens der Rechtsgrundlagen ihrer Entscheidung Willkür und somit nach ständiger oberstrichtlicher Rechtsprechung ein Verstoß gegen Art. 7 Abs. 1 BVG in Verbindung mit Art. 2 StGG zur Last fällt. wurde bei der Erlassung eines Bescheides Willkür geübt, so liegt eine Verletzung des verfassungsgesetzlichen gewährleisteten Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH vor (vgl. VfSlg 10337/1985. 12001/1989). Damit liegt den Bescheiden eine Rechtswidrigkeit zu Grunde, die in die Verfassungssphäre reicht.

Entgegen den Feststellungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung, wurden Vereinbarungen – beispielsweise zu Tz 7 hinsichtlich der zurückgenommenen Anlage der D\*-GmbH – vorgelegt. Diese Unterlagen wurden von den Betriebsprüfern angefordert, aber bei ihrer Beurteilung gänzlich nicht berücksichtigt bzw. gewürdigt. Ebenso wurden die Dokumentationen zu den Dreiecksgeschäften mehrfach zur Verfügung gestellt, von der Außenprüfung aber anscheinend gänzlich nicht gewürdigt.

Darüber hinaus wurde in beinahe sämtlichen Feststellungspunkten neue – zuvor niemals angesprochene – Behauptungen (welche im übrigen einfach zu entkräften waren) aufgestellt und uns als steuerlichen Vertreter keine Möglichkeit gewährt, zu diesen Stellung zu nehmen.

Um diesen Standpunkt zu verdeutlichen, weisen wir auf die entsprechende Judikatur des VwGH hin. Die Behörde hat danach der Partei Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen zunächst Kenntnis und anschließend verfahrenswirksam Stellung zu nehmen. Die Gelegenheit zur Stellungnahme erfordert die Gestaltung des Vorgangs in einer Weise, die der Partei jeweils nicht nur seine Bedeutung zum Bewusstsein bringt, sondern ihr auch die Möglichkeit der Überlegung, Zeit zur Ausarbeitung und entsprechenden Formulierung ihrer Stellungnahme bietet (VwGH 18.11.1982, 82/16/73). Das Parteiengehör schließt auch das Recht in sich angemessene Überlegungsfrist eingeräumt zu erhalten (VwGH 03.06.1976, 283/75). Hätte die Finanzverwaltung nicht gegen diesen elementaren Grundsatz jedes rechtsstaatlichen Verfahrens verstößen, wäre es niemals zur Erlassung des mit dieser Berufung bekämpften Bescheides gekommen, da diesfalls die Finanzverwaltung zu völlig anderen, nämlich den (vorgelegten) Tatsachen entsprechenden, Sachverhaltsfeststellungen gelangt wäre. Diesfalls wäre unter keinen Umständen die Erlassung eines derartigen Bescheides gerechtfertigt und zulässig gewesen. Nur aufgrund der Verletzung des Rechts auf Parteiengehör konnte die Finanzverwaltung die Grundlage für die Erlassung dieses bekämpften Bescheides schaffen.“

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung ab:

<a) Verletzung des Parteiengehörs

Wie schon in der Berufung angeführt, wurde schon im Mai 2010 der steuerlichen Vertretung mitgeteilt, dass die im BP-Bericht angeführten UID-Nr. zu jenen Zeitpunkten, in denen die Rechnungen ausgestellt worden sind, nicht gültig waren. Die UID-Nr. waren erst rund vier Monate bzw. rund zwölf Monate später gültig (genaue Zeiten siehe BP-Bericht). Die steuerliche Vertretung wusste also schon im Mai 2010 von der Ungültigkeit der UID-Nr. und hatte daher nach Ansicht der Abgabenbehörde bis zur Schlussbesprechung am 17.6.2010 genug Zeit, Recherchen bzw. Erhebungen bei den fraglichen Firmen vorzunehmen. Nicht einmal bei der Schlussbesprechung wurde seitens der Abgabepflichtigen bzw. ihrer steuerlichen Vertretung darauf hingewiesen, dass Erhebungen bei den ausländischen Firmen vorgenommen wurden bzw. werden, es wurde lediglich auf die vorgelegten „Zusammenfassenden Meldungen“ bzw. die dazugehörigen Protokolle verwiesen.

Es wurde auch zu keinem Zeitpunkt seit der Mitteilung an die steuerl. Vertretung über die Ungültigkeit der UID-Nr. im Mai 2010 vorgebracht, dass z.B. zwecks Vornahme von Erhebungen Zeit benötigt wird und ob man aus diesem Grund die Schlussbesprechung verschieben könnte.

Es ist Aufgabe der Abgabepflichtigen zu überprüfen, ob ihre Geschäftspartner aufrechte gültige UID-Nr. haben.

Die Außenprüfung hat die Gültigkeit der UID-Nr. durch eine Abfrage im Mehrwertsteuerinformationsaustauschsystem (MIAS) überprüft und festgestellt, dass zu den jeweiligen Zeitpunkten die diesbezüglichen UID-Nr. nicht gültig waren. Die MIAS ist eine offizielle Datenbank der EU-Staaten mit Aussagekraft, und die Behörde darf auf die Richtigkeit der Auskünfte daraus vertrauen. Es war daher für die Außenprüfung keine weitere amtswegige Ermittlungstätigkeit notwendig.

Nachweise über die Gültigkeit der UID-Nr. zu den jeweiligen Zeitpunkten wurden bis dato auch in der Berufung nicht vorgelegt.

Aus dem Vorbringen des Bw. geht weiters nicht hervor, dass die UID-Nr. im Zeitpunkt des Umsatzes Gültigkeit hatte.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde entbehrt der Vorwurf der Verletzung des Parteiengehörs jeder Grundlage.

## *Körperschaftsteuerbescheide 2005 und 2006 (Tz 3 - Wertberichtigung zu Forderungen)*

Von der Abgabepflichtigen bzw. deren steuerl. Vertretung wurde erstmals in der Berufung vorgebracht, dass die offenen Beträge einerseits als eine Art „Gewährleistungsnachlass“ und andererseits - in einigen Fällen - als eine Art Nachlass auf den Listenpreis angesehen werden können.

Dem steht entgegen, dass immer wieder Eintreibungshandlungen versucht wurden (es existiert umfangreicher Schriftverkehr bei diversen Firmen). Es hätte viel mehr den Geschäftspartnern eine Gutschrift als Minderung des Kaufpreises erteilt werden müssen?

Tatsächlich wurden in Höhe der offenen Beträge die Forderungen wertberichtigt und sind in der Buchhaltung im Jahr 2010 die offenen Forderungen noch ausgewiesen, was zeigt, dass die offenen Beträge von der Abgabepflichtigen nicht wie in der Berufung ausgeführt als Gewährleistungsnachlass oder Nachlass auf den Listenpreis angesehen werden.

Zu den einzelnen Positionen:

### a) D-GmbH

Obwohl laut Abpfl. die Verschlechterung der finanziellen Lage bereits 2005 und 2006 ersichtlich war, erfolgte trotzdem keine Reaktion der Abgabepflichtigen. Es wurden keine Anstrengungen unternommen, um die Außenstände einzubringen.

Dass die Forderung im Jahr 2008 vom Masseverwalter (Konkurseröffnung im Jahr 2008) bestritten wurde, kann nicht als Argument für eine zulässige Wertberichtigung der Forderung in den Jahren 2005 und 2006 herangezogen werden.

### b) G., Y

Der Einwand, die Abgabepflichtige hätte aufgrund einer nachteiligen Formulierung im Kaufvertrag von Anfang an keine Gelegenheit, die Forderung - den Haftrücklass - gerichtlich geltend zu machen, wurde trotz fünf Besprechungen im Zuge der Außenprüfung (inkl. der Schlussbesprechung) das erste Mal in der Berufung erhoben.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde liegen Vertragsformulierungen in der Verantwortung BEIDER Vertragspartner und ist keine Verjährung eingetreten, da der Geschäftspartner laufend und immer wieder zur Zahlung des Rückstandes aufgefordert wurde (umfangreicher Schriftverkehr ist vorhanden und wurde auch der Außenprüfung vorgelegt) und damit laufend Eintreibungsmaßnahmen versucht wurden.

Auch der Umstand, dass die Abgabepflichtige dem Geschäftspartner mehrere Vorschläge unterbreitet hat, damit die Bedingungen für die Bezahlung des Haftrücklasses erfüllt werden können, spricht gegen eine Verjährung der Forderung genau so wie auch der Umstand, dass noch im Jahr 2010 die Forderung in der Buchhaltung ausgewiesen wird.

### c) H.

In der Berufung wurde zum ersten Mal ausgeführt, dass aufgrund der technischen Probleme der Anlage der Abgabepflichtigen durchaus schon vor den entsprechenden Vereinbarungen zu den Haftrücklässen bewusst war, dass ein sehr großes Risiko besteht und dass der Haftrücklass nicht bezahlt werden wird. Die Abgabepflichtige hätte daher die Haftrücklässe als eine Form von „Preisnachlässen“ betrachtet.

Wie aus der Berufung hervor geht, wurde nach Ansicht der Abgabepflichtigen - da es bei der Inbetriebnahme der Anlage immer wieder zu Problemen gekommen ist - der Haftrücklass zu Recht nie bezahlt.

Aus dem vorgelegten Aktenmaterial erkennt die Abgabenbehörde die Forderung als werthaltig, weil immer wieder Eintreibungen versucht wurden, keine Gutschrift über einen Preisnachlass erteilt wurde und die Forderung noch in der Buchhaltung des Jahres 2010 als offen ausgewiesen ist.

d) J.

Nach Ansicht der Abgabebehörde stand erst mit Rücktritt vom Vertrag (31.12.2008) die Uneinbringlichkeit des Kaufpreises fest. Eine Wertberichtigung zu einem früheren Zeitpunkt scheint der Abgabenbehörde nach Würdigung des Schriftverkehrs in diesem Ausmaß nicht zulässig.

e) D\* und K.

Aus dem BP-Bericht geht eindeutig hervor, dass die Wertberichtigungen von Zinsen im Jahr 2006 nicht anerkannt werden, da die Verzugszinsen für das Jahr 2006 erst im Jahr 2007 vorgeschrieben wurden und die Abgabepflichtige im Jahr 2006 nicht wissen konnte ob die Zinsen bezahlt werden, außerdem konnte mangels Zinsenvorschreibungen im Jahr 2006 auch keine Eintreibungshandlung gesetzt werden.

f) L.

Wie erstmals in der Berufung ausgeführt wird, stellt die Umwandlung der EUR 600.000,00 in eine Beteiligung an L. einen Preisnachlass dar, da der Wert der Beteiligung in keiner Weise den Wert von EUR 600.000,00 erreicht.

Die Werthaltigkeit der Beteiligung ist kein Grund, eine Wertberichtigung von EUR 500.000,00 vorzunehmen, ohne Eintreibungshandlungen gesetzt zu haben.

Zu Beginn des Jahres 2010 sind die Forderungen noch als offen ausgewiesen.

Das Geschäft wurde gemacht, obwohl man über die schlechte finanzielle Lage wusste und anzunehmen war, dass der Kaufpreis nicht entrichtet wird. Es widerspricht jeder Lebenserfahrung und kaufmännischen Vorsicht, Geschäfte mit Geschäftspartnern abzuschließen, bei denen man weiß, dass diese nicht zahlen können.

#### *Körperschaftsteuerbescheid 2006 (Tz 4 Forderungsverzicht und -abschreibung)*

Die E-GmbH hatte im Jahr 2006 eine Forderung gegen die Fa. C-GmbH in Höhe von 648.247,50 €. Diese Forderung wurde nicht gegen die Schuld bei der C-GmbH in Höhe von 64.731,90 verrechnet.

Die Forderung an die E-GmbH wurde bei der Abgabepflichtigen (C-GmbH) - nach dem sie schon 2004 wertberichtet wurde - im Jahr 2006 abgeschrieben. Diese Forderungsabschreibung wurde von der Außenprüfung nicht anerkannt, da sie eine Schlechterstellung der C-GmbH gegenüber der E-GmbH bedeutet und es bei einem fremden Dritten sicher nicht so vorgenommen worden wäre.

#### *Zu Tz 7 - zurückgenommene Anlagen*

a) Rückkauf Anlage von der Fa. D\*-GmbH

Trotz mehrmaliger Vorhalte und Besprechungen (5 Besprechungen inbegriffen die Schlussbesprechung) wurde der Sachverhalt, nach dem die zurückgekauft Anlage im Jahr 2006 an die Firma B. in ZX zu dem ursprünglichen Einkaufspreis von EUR 350.000,00 (Rückkaufspreis EUR 245.000,00) weiterverrechnet worden wäre, das erste Mal in der Berufung vorgebracht.

Bei obigen Sachverhalt wird die von der Außenprüfung angesetzte Forderung (bisher angesetzte Forderung 1.487.400,00 €) um 245.000,00 € auf 1.242.400,00 € reduziert. Erst im Vorhalteverfahren Feber 2011 wurde der belegmäßige Nachweis erbracht, dass dieser Berufungspunkt zu Recht begehrt wurde.

---

b) Rückkauf Anlagen von der Firma A-B

Anders als in der Berufung dargestellt wurden laut Klage v. 21.7.2008 der Fa. A-B gegen die Fa. D\*. ein Teil der Forderung der Fa. D\*. **durch Rücknahme von bereits früher gelieferten, defekten Maschinen im Gesamtwert von EUR 1.242.400,00** kompensiert. Die Abgabenbehörde kommt durch Würdigung der Klage zum Ergebnis, dass die Anlagen tatsächlich defekt gewesen sind.

Sollte es sich bei der Rücknahme der Anlagen tatsächlich um einen Preisnachlass handeln und die Anlagen nicht defekt gewesen sein (wie in der Berufung vorgebracht), widerspricht es um so mehr der Lebenserfahrung, dass diese Anlagen, mit denen bisher ohne Reklamation produziert wurde einen Wert von Null haben sollen.

Die Abgabenbehörde hält daher das Vorbringen des Berufungswerbers für unschlüssig und bleibt bei ihren Feststellungen.

Nach Ansicht der Außenprüfung sind die angesetzten Werte für die Anlagen nicht überhöht, wenn die eine Anlage an die Fa. B. zum seinerzeitigen Einkaufspreis - immerhin um EUR 105.000,00 höher als der Rückkaufspreis - weiterverrechnet wurde.

Sollten die Anlagen nicht beschädigt gewesen sein und daher kein Regress an die Fa. B. möglich gewesen sein, so wären die Anlagen jedoch in das Umlaufvermögen aufzunehmen gewesen, sodass es sich dann um keine Forderung an die Fa. B. handelt, sondern um einen Warenvorrat mit der Konsequenz, dass um diesen Betrag (EUR 1.212.400,00) der Wareneinsatz zu vermindern ist.

Wie in der Berufung ausgeführt, wurde eine von der Fa. A-B zurückgenommene FRU 500 dem heutigen technischen Stand angeglichen und dann als FRU 1000 im Jahr 2010 verkauft. Der Umstand, dass die von der Abgabepflichtigen um EUR 267.000,00 zurückgekauft und von der Außenprüfung in gleicher Höhe als Forderung an die Fa. B. angesetzte Anlage (FRU 500) nach Bearbeitung als FRU 1000 um EUR 300.000,00 verkauft (AR v. 13.7.2010) wurde, spricht nach Meinung der Abgabenbehörde dafür, dass die als Forderung an die Fa. B. angesetzten Werte nicht überhöht sind.

**Weiters wird auf die Ausführungen im BP-Bericht verwiesen.**

**Zum Prüfungsverfahren**

Die Anschuldigungen betreffend Willkür und Verletzung des Parteiengehörs entbehren nach Ansicht der Abgabenbehörde aus folgenden Gründen jeder Grundlage:

a) Es wurden insgesamt fünf Besprechungen (die Schlussbesprechung einbezogen) über diverse Punkte und beabsichtigte Feststellungen abgehalten bei denen die diversen Personen anwesend waren:

2.10.2008	Besprechung und Betriebsbesichtigung
Teilnehmer:	ADir. Prüfer, Mag. FB, Dkfm. C*, Fr. U.
17.10.2008	Besprechung
Teilnehmer:	ADir. Prüfer, Mag. FB
24.4.2009	Besprechung
Teilnehmer:	ADir. GrLeiter, ADir. Prüfer, Mag. FB, Dkfm. C*, Fr. U.
5.6.2009	Besprechung
Teilnehmer:	ADir. GrLeiter, ADir. Prüfer, Mag. CH., Mag. FB, Fr. U.

17.6.2010	Schlussbesprechung
Teilnehmer:	ADir. GrLeiter, ADir. Prüfer, Mag. CH., Mag. FB, Dkfm. C*, , Fr. U.

b) Vorhalte

Es wurden zahlreiche Vorhalte an die Abgabepflichtige bzw. die steuerliche Vertretung gestellt. Zu etlichen Fragen in den Vorhalten - hauptsächlich betreffend die Wertberichtigungen von Forderungen - wurde nicht eingegangen, sondern lediglich auf bereits dargelegte Stellungnahmen in den diversen Besprechungen verwiesen (z.B. Vorhaltsbeantwortung durch Mail v. 5.3.2010 oder Mail vom 1.10.2009).

c) Stellungnahme

Zu den diversen Punkten bzw. Feststellungen wurden etliche Stellungnahmen von der Abgabepflichtigen bzw. deren steuerl. Vertretung angegeben, sodass man über die beabsichtigten Feststellungen Bescheid wusste.

In der Schlussbesprechung selbst wurden keine Einwendungen dahingehend getätig, dass man sich in seinem Parteiengehör verletzt fühlt oder dass irgendwelche willkürliche Entscheidungen seitens der Außenprüfung getroffen wurden. Es wurde auch nicht vorgebracht, dass die Feststellungen neu sind und man sich damit erst auseinandersetzen müsse und man daher die Schlussbesprechung verschieben solle.

**Schlussfolgerung:**

Dem Berufungsbegehren der Abgabepflichtigen kann mit Ausnahme der Position Tz 7 a - Rückkauf Anlage von der Fa. D\*-GmbH - nicht gefolgt werden.

Als Folge wird die Forderung an die Fa. B. im Jahr 2006 daher um EUR 245.000,00 (Rückkaufpreis der Anlage von der Fa. D\*-GmbH) auf EUR 1.242.400,00 (=Rückkaufpreis der Anlagen von der Fa. A-B) reduziert.>

Im Rahmen der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung wurde ergänzend eingewendet:

**„Zur Tz. 2 vom Bericht vom 23.6.2010 hinsichtlich der ausländischen UID-Nummern:**

In der nun vorliegenden Berufungsvorentscheidung wurde lediglich auf Punkt a) unserer Berufung, nämlich Verletzung des Parteiengehörs, eingegangen, jedoch in keiner Weise auf die weiteren Punkte, die darlegen, dass eine gültige UID-Nummer nicht unbedingt erforderlich ist bzw. dass gar kein in Österreich steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz vorliegt.

Unsere Mandantin hat weiterhin versucht - mit Hilfe eines spanischen Anwaltes - einen Nachweis über die damals gültigen UID-Nummern zu erlangen, konnte jedoch bis jetzt - aus den oben erwähnten Gründen - noch keinen Nachweis erhalten.

Wie bereits erwähnt, wurde unserer Mandantin erst im Mai 2010 erstmals mitgeteilt, dass nach Ansicht des Finanzamtes die im BP Bericht angeführten UID-Nummern zu jenen Zeitpunkten, in denen die Rechnungen ausgestellt worden sind, nicht gültig waren. Erst in der Schlussbesprechung am 17.6.2010 wurde unsere Mandantin davon informiert, dass im BP-Bericht, aufgrund der für das Finanzamt ungültigen UID-Nummern, die Umsätze in Höhe von EUR 8.125.000,00 (!) als steuerpflichtige Umsätze angenommen werden.

Der Wahrung des Parteiengehörs dient unter anderem auch dazu (§ 161 Abs. 3 BAO), dass die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung von der Abgabenerklärung zu Ungunsten des Abgabenpflichtigen, dem Abgabenpflichtigen zur vorherigen Äußerung mitzuteilen sind.

Bei einer Umsatzsteuernachforderung in Höhe von EUR 1.625.000,00 wird man wohl von einer wesentlichen Abweichung sprechen können.

Unsere Mandantin hat von der beabsichtigten Nachforderung erst im Zuge der Schlussbesprechung erfahren. Unabhängig davon, war es unserer Mandantin nicht möglich, unter anderem auch aufgrund der bekannten Tatsache, dass es sich um einen Auslandssachverhalt handelt, in der kurzen Zeit weitere Unterlagen beizubringen, was auch bei der Schlussbesprechung dargelegt wurde.

**Zur Tz. 3 vom Bericht vom 23.6.2010 hinsichtlich der Wertberichtigung von Forderungen:**

Hinsichtlich der Argumente, die nun in der Bescheidbegründung zur Berufungsvorentscheidung zur Berufung vom 30.12.2010 gegen folgende Bescheide: Umsatzsteuerbescheid 2006 und 2007 und Körperschaftsteuerbescheide 2005 und 2006 vorgebracht wurden, möchten wir auf unsere bereits umfangreiche Sachverhaltsdarstellung und Berufungsbegründung verweisen.

c) H.

Auch bei dieser Forderung handelt es sich um einen 10%igen Haftrücklass aus einer Lieferung einer CPU im Jahr 2004.

Da es bei der Inbetriebnahme der Anlage immer wieder zu Problemen gekommen ist, wurde der Haftrücklass zu Recht nie bezahlt. Da unserer Mandantin die technischen Probleme der Anlage bekannt waren, konnte Sie schon im Prüfungszeitraum nicht mehr mit einer Bezahlung des Haftrücklasses rechnen. Auf diesen Umstand hat unsere Mandantin in den diversen Besprechungen *mehrmals* hingewiesen.

**Zur Tz. 7 vom Bericht vom 23.6.2010 hinsichtlich zurückgenommener Anlagen:**

Beim vorliegenden Sachverhalt wurden zwei verschiedene Sachverhalte vermischt, wobei *nochmals* zu erwähnen ist, dass diese Sachverhalte in der Form dem Betriebsprüfer bereits während der BP vorgelegt und somit offen gelegt wurden:

Der Sachverhalt hinsichtlich der rückgekauften Anlage von der D\*-GmbH wurde in der nun vorliegenden Berufungsvorentscheidung entsprechend unserer Berufung berücksichtigt. Alle Belege als auch alle Kontenblätter des Prüfungszeitraumes sind der BP fast zwei Jahre zur Verfügung gestellt worden, daher ist es keinesfalls zutreffend, dass dieser Sachverhalt nun das erste Mal in der Berufung vorgebracht wurde.“

Das Finanzamt stellte in der Folge drei weitere MIAS-Anfragen an YYX, deren Antwort im Rahmen eines Vorhalteverfahrens der Bw. nachweislich zur Kenntnis gebracht wurde. Der Vorhalt führte wie folgt aus:

Betreffend die Firmen ESBxx E und ESBx E ergaben die neuerlichen Anfragebeantwortungen keine Änderung des Sachverhaltes. „Die Firmen und auch Firmenleitungen konnten nicht ausfindig gemacht und auch keine Unterlagen erlangt werden. Die Geschäftstätigkeit der Fa. ESBx wurde mit 20.8.2009 beendet, jene der Fa. ESBxx mit 10.8.2009. Die Fa. ESBxx war laut MIAS-System im Zeitraum 8.5.2007 bis 7.9.2009 registriert und wurden in der Zusammenfassenden Meldung 2006 innergemeinschaftliche Erwerbe iHv € 4.000.000,- bekannt gegeben. Die Fa. ESB09454240 war nie im MIAS-System registriert, trotzdem wurden in der Zusammenfassenden Meldung 2006 innergemeinschaftliche Erwerbe iHv € 2.000.000,- bekannt gegeben.“

Die neuerliche Anfrage betreffend die Firma D\* ESBxxx ergab „eine gültige UID-Nr. bis 26.10.2010, Unterlagen wurden per Post zur Verfügung gestellt, eine Kontaktaufnahme war jedoch mangels richtiger Telefonnummer nicht möglich. Lt. den zur Verfügung gestellten Unterlagen kaufte die Fa. D\* ESBxxx im Oktober 2005 3 CPUS und wurde im Jahr 2007 dieser Vertrag von der Fa. N. Ayyy (verbunden mit der Fa. D\* ESBxxx ) übernommen, welche auch die Bezahlung der ausständigen Summe von € 2.850.000,- übernahm (Beilagen 3a-c).

Die beigelegten Rechnungen ergaben folgenden Sachverhalt:

- 1) eine Anzahlung (Rechnung in Spanisch) vom 11.10.2005 iHv. € 1.125.000,-
- 2) eine Vorauszahlung vom 15.2.2006 iHv. € 1.125.000,-
- 4) eine (End)Rechnung vom 30.1.2007 iHv. € 1.500.000,- ergibt Summe € 3.850.000,-
- 5) eine Gutschrift vom 14.7.2007 iHv. € 225.000,-
- 6) eine Gutschrift vom 14.7.2007 iHv. € 1.125.000,-
- 7) eine Gutschrift vom 14.7.2007 iHv. € 1.500.000,- ergibt Summe € 2.850.000,-
- 8) eine neue (End)Rechnung vom 14.7.2007 iHv. € 2.850.000,-

Die der Anfragebeantwortung beigelegten Transportpapiere betreffend Transporte von der Fa. M. (X) an Spanien waren nicht bzw. schlecht lesbar.“

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

Ad Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO)

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den - hier nicht relevanten - Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c sowie in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2005 und 2006 gerichtete Berufung verweist in ihrer Begründung auf die inhaltliche Rechtswidrigkeit der im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Sachbescheide. Die Bw. vermeint mit ihrem Vorbringen ganz offensichtlich, dass es den vom Finanzamt für die Wiederaufnahme herangezogenen Sachverhaltselementen an der für die Verfügung einer Wiederaufnahme unabdingbar erforderlichen Eignung fehle, einen im Ergebnis anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Da die vom Finanzamt im Zuge der Prüfung festgestellten neuen Tatsachen u.a. betreffend nicht anzuerkennende innergemeinschaftliche Lieferungen, Forderungsabschreibungen und -verzicht entscheidungswesentlich und somit zur Erlassung anders lautender Bescheide geeignet sind (bzw. waren), wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Ad Ungültige UID-Nummer)

Gemäß Art. 6 Abs. 1 BMR sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen steuerfrei. Das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung regelt Art. 7 Abs. 1 und 2 BMR. Gemäß Art. 7 Abs. 3 BMR müssen die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 leg.cit. vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, dass der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist.

Gemäß § 5 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. Nr. 401/1996, muss der Unternehmer bei innergemeinschaftlichen Lieferungen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachweisen. Die Voraussetzungen müssen leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein. Gemäß § 6 der Verordnung, BGBl. Nr. 401/1996, hat der Unternehmer Folgendes aufzuzeichnen:

1. den Namen, die Anschrift und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers,
2. den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers in Abholfällen,
3. die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des Gegenstandes der Lieferung,
4. den Tag der Lieferung,
5. das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung,
6. die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Art. 7 Abs. 1 letzter Unterabsatz UStG 1994),
7. die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet und
8. den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

Die Angabe der UID-Nummer des Abnehmers ist zwar nach Art. 7 BMR keine materiellrechtliche Voraussetzung der Steuerbefreiung, jedoch nach § 6 der Verordnung, BGBl. Nr. 401/1996, zwingend aufzuzeichnen. Damit wird die UID-Nummer Bestandteil des Buchnachweises; die fehlende oder unrichtige Aufzeichnung kann zur Versagung der

Steuerfreiheit führen (vgl. Ruppe, UStG 1994<sup>2</sup>, Art 7 BMR Tz 24, mit weiteren Hinweisen). Die nach § 6 der Verordnung, BGBl. Nr. 401/1996, buchmäßig nachzuweisende UID-Nummer des Abnehmers ist die richtige UID-Nummer des wirklichen Abnehmers. Nur der buchmäßige Nachweis des wirklichen Abnehmers mit seiner richtigen UID-Nummer ermöglicht - zusammen mit der Zusammenfassenden Meldung - nach der Abschaffung der Steuergrenzen die Kontrolle der Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen. Solange der Abgabepflichtige die richtige UID-Nummer seines Abnehmers nicht (nachträglich) buchmäßig aufzeichnet, kann er nicht beanspruchen, dass die von ihm angemeldeten innergemeinschaftlichen Lieferungen als steuerfrei beurteilt werden (vgl. BFH 2.4.1997, V B 159/96, UR 1997, 224).

In den zusammenfassenden Meldungen (ZM) lt. MIAS-Abfragen über innergemeinschaftliche (ig) Warenlieferungen und Warenbewegungen im Zeitraum 2006 und 2007 wurde Umsätze hinsichtlich einer Bemessungsgrundlage von € 5.000.000,00 und € 3.125.000,00 bekannt gegeben. Die BP stellte jedoch fest, dass die verwendeten UID-Nr lt. einer MIAS-Abfrage ungültig sind.

Von der Bw. wurden Übermittlungsprotokolle vom 7.7.2006 und 8.3.2007 zu den ZM vorgelegt, Bestätigungsverfahren wären nicht durchgeführt worden.

Die BP vertrat die Ansicht, dass die in den Jahren 2006 und 2007 erfolgten Lieferungen nach Spanien aufgrund einer ungültigen UID-Nr des Empfängers nicht als steuerfreie ig Lieferungen anzuerkennen und mit 20% der Umsatzsteuer zu unterziehen seien. Bei ig Lieferungen müssten die erforderlichen Aufzeichnungen laufend vorgenommen werden und der Buchnachweis unmittelbar nach Ausführung des jeweiligen Umsatzes erbracht werden. Sollten Berichtigungen des Buchnachweises getätigt werden (darunter falle auch die Berichtigung der Rechnung wegen einer unrichtigen UID-Nr), so hätte das jedenfalls vor einer BP zu erfolgen. Da diese Voraussetzungen im gegenständlichen Fall nicht vorlägen, müsse der bisher steuerfrei behandelte Umsatz der Umsatzsteuer unterzogen werden.

In der Berufung wurde dazu vorgebracht, dass die Bw. in ihrem Recht auf Parteiengehör gem. § 115 Abs. 2 BAO verletzt worden wäre, da es innerhalb eines kurzen Zeitraumes nicht möglich, der erhöhten Mitwirkungspflicht gem. § 115 BAO nachzukommen. Nach umfangreichen Bemühungen konnten Informationen zusammengetragen werden, dass in Spanien Unternehmen nach der persönlichen Anmeldung als „operador intracountario“ ihre UID Nr erhalten, die sich aus der Steuernummer mit der Staatskennung „ES“ davor zusammensetzt. Diese UID Nr kann nach einem Jahr, in dem keine internationalen Geschäfte getätigt wurden, verfallen und muss bei Bedarf wieder neu beantragt werden. Nach weiteren umfangreichen Recherchen der beauftragten spanischen Anwälte wäre es nicht möglich vom spanischen Finanzamt eine Auskunft über die jeweilige Gültigkeitsdauer der spanischen UID

---

Nummern zu erhalten. Eine Auskunft wäre nur über offiziellen Auftrag bzw. Anfrage – im Wege des Amtshilfeverfahrens – seitens des österreichischen Finanzamtes möglich.

Weiters konnte herausgefunden werden, dass alle drei betreffenden spanischen Gesellschaften zurzeit über keine gültige UID Nr verfügen. Da alle drei Gesellschaften in der damaligen Form nicht mehr existieren, konnte von den Gesellschaften selbst keinerlei Auskunft mehr erhalten werden.

Da es um erhebliche Umsatzsteuern geht, sei die bloße MIAS-Abfrage seitens der BP nicht ausreichend, um der amtswegigen Ermittlungspflicht gemäß § 115 BAO zu entsprechen. Es wäre der Behörde zumutbar, mit Hilfe des Amtshilfeverfahrens ausfindig zu machen, ob zu den verschiedenen Zeitpunkten tatsächlich keine gültige UID Nr vorgelegen sind bzw. ob nicht sogar die entsprechenden ig Erwerbe ordnungsgemäß von den Gesellschaften in Spanien gemeldet worden sind. Ein Bestätigungsverfahren sei zudem keine zwingende Voraussetzung für eine steuerfreie Lieferung.

In Rz 4017 der Umsatzsteuerrichtlinien würde eindeutig festgehalten, dass ein Bestätigungsverfahren keine Voraussetzung für eine steuerfreie Lieferung ist und dass zum Nachweis der Unternehmereigenschaft des Abnehmers der Sorgfaltspflicht des Unternehmers in der Regel dadurch entsprochen wird, dass er sich die UID des Abnehmers nachweisen lässt. Die Inanspruchnahme des Bestätigungsverfahrens des Art. 28 Abs. 2 UStG sei nur in Zweifelsfällen erforderlich.

Somit sei eine UID-Überprüfung nur dann erforderlich, wenn aufgrund neuer Geschäftsbeziehungen Zweifel an der Unternehmereigenschaft des Abnehmers bestehen. In den vorliegenden Fällen wären die UID Nr nur kurzfristig ungültig bzw. im Zeitraum nach der Lieferung jedenfalls gültig gewesen, woraus sich die Unternehmereigenschaft des Empfängers ergeben würde.

Zum vorliegenden Sachverhalt wird festgestellt, dass die Anführung der UID-Nr des Abnehmers der einfachste Buchnachweis dafür ist, dass die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 des Art. 7 BMR hinsichtlich Abnehmer und Erwerbsbesteuerung erfüllt sind.

Bestehen Zweifel an den Gültigkeitskriterien der vorgelegten UID, so entspricht es der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmannes, die zumutbaren Schritte zu unternehmen, um sich Gewissheit über die Gültigkeit der UID zu verschaffen. Zumutbar ist jedenfalls die Inanspruchnahme des Bestätigungsverfahrens nach Art 28 Abs. 2 leg.cit., wird dieses in Anspruch genommen, so ist eine erteilte schriftliche Bestätigung ein Beleg, der als Nachweis einer Tatbestandsvoraussetzung auch Teil des Buchnachweises wird.

Diesen Buchnachweis hat die Bw. nicht erbracht. Im Zusammenhang mit den Lieferungen nach Spanien betreffend die Firmen ESBxx E und ESBx E ergaben auch die neuerlichen Anfragebeantwortungen vom Mai 2011 keine Änderung des Sachverhaltes. „Die Firmen bzw. Firmenleitungen konnten nicht ausfindig gemacht und auch keine Unterlagen erlangt werden. Die Geschäftstätigkeit der Fa. ESBx wurde mit 20.8.2009 beendet, jene der Fa. ESBxx mit 10.8.2009. Die Fa. ESBxx war laut MIAS-System im Zeitraum 8.5.2007 bis 7.9.2009 registriert und wurden bereits in der ZM 2006 ig Erwerbe iHv € 4.000.000,- bekannt gegeben. Die Fa. ESBx war nie im MIAS-System registriert, trotzdem wurden in der ZM 2006 ig Erwerbe iHv € 2.000.000,- bekannt gegeben.

Die neuerliche Anfrage betreffend die Firma D\* ESBxxx ergab zwar eine gültige UID-Nr. im Zeitraum 2.7.2007 bis 26.10.2010, Unterlagen, welche per Post zur Verfügung gestellt wurden, ergaben, dass die Fa. D\* ESBxxx bereits im Oktober 2005 3 CPUS kaufte und im Jahr 2007 dieser Vertrag von der Fa. N. Ayyy (verbunden mit der Fa. D\* ESBxxx ) übernommen wurde. Diese hätte auch die Bezahlung der ausständigen Summe von € 2.850.000,- übernommen.

Der Unabhängige Finanzsenat kann somit nicht erkennen, dass in Hinblick auf die streitgegenständlichen Lieferungen nach Spanien der geforderte Buchnachweis (nämlich unmittelbar nach Ausführung des jeweiligen Umsatzes) erbracht werden konnte. Die nachzuweisenden Voraussetzungen wurden und hätten damit auch nicht durch ein Bestätigungsverfahren die Gültigkeit der UID nicht verschafft werden können.

Betreffend die Einwendung des Vorliegens von Reihengeschäften wird festgestellt:

Gemäß Art 25 Abs. 1 UStG liegt ein Dreiecksgeschäft vor, wenn drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangt und die in Abs. 3 genannten Voraussetzungen erfüllt werden.

Der innergemeinschaftliche Erwerb iSd Art 3 Abs. 8 zweiter Satz gilt als besteuert, wenn der Unternehmer (Erwerber) nachweist, dass ein Dreiecksgeschäft vorliegt und dass er seiner Erklärungspflicht gemäß Abs. 6 nachgekommen ist. Kommt der Unternehmer seiner Erklärungspflicht nicht nach, fällt die Steuerfreiheit rückwirkend weg (Art 25 Abs. 1 UStG).

Die Rechnung muss bei Anwendung der Befreiung des Abs. 3 zusätzlich folgende Angaben enthalten:

-einen ausdrücklichen Hinweis auf die Bestimmung des Artikels 28c Teil E der 6. EG-Richtlinie,

- 
- die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, unter der der Unternehmer (Erwerber) den innergemeinschaftlichen Erwerb und die nachfolgende Lieferung der Gegenstände bewirkt hat, und
  - die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers der Lieferung (Art 25 Abs. 4 UStG).

Wenn im Geschäftsverkehr mit Unternehmen der EU Steuerfreiheit in Anspruch genommen wird, stellt die UID-Nr. des Geschäftspartners die Basis für die Steuerfreiheit dar. Wenn die UID-Nr., die der Abnehmer in einem anderen EU-Staat bekannt gegeben hat, nicht stimmt, darf jedoch vom Erwerber (=Bw.) nicht Umsatzsteuerfrei geliefert werden. Ob diese UID-Nr. richtig ist und ob sie wirklich zum Abnehmer gehört, kann durch ein Bestätigungsverfahren geprüft werden.

Im vorliegenden Fall wurden unter Verweis auf die vorgenannten Ausführungen weder Bestätigungsverfahren durchgeführt noch konnten auf Grund der MIAS-Abfragen des Finanzamtes die UID der Firmen und damit eine Ausfuhrbestätigung im strittigen Zeitraum erlangt werden. Wenn die UID des Abnehmers in einem anderen EU-Staat nicht vorliegt, darf nicht umsatzsteuerfrei geliefert werden. Die Umsatzsteuerfreiheit ist somit in den streitgegenständlichen Fällen rückwirkend nicht gegeben.

Ad Wertberichtigung der Forderungen)

Gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG ist Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (z.B. VwGH 22.11.2001, 98/15/0157). Maßgeblich für die Bewertung von Forderungen sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag. Bestehen am Bilanzstichtag Zweifel an der Einbringlichkeit einer Forderung, dann ist eine solche Forderung am Bilanzstichtag abzuschreiben (VwGH 31.3.1998, 96/13/0002).

Umstände, die objektiv bereits am Bilanzstichtag bestanden haben, sind dabei auch dann zu berücksichtigen, wenn sie dem Steuerpflichtigen erst nach dem Bilanzstichtag, längstens bis zur Bilanzerstellung bekannt werden (VwGH 25.9.2001, 95/14/0098). Der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Bilanzstichtag noch nicht vorhanden waren, bleibt bei der Bewertung am Bilanzstichtag außer Ansatz (VwGH 27.11.2001, 98/14/0052).

Um eine Abwertung von Forderungen zum Bilanzstichtag durchführen zu können, genügen Zweifel an der Einbringlichkeit; nach Bilanzierungsgrundsätzen zwingt bereits Dubiosität zu einer Abwertung (VwGH 20.10.2004, 2001/14/0128). Die Verhältnisse, die die Dubiosität

---

begründen, müssen aber bereits am Bilanzstichtag, konkret also an den Stichtagen 31.12.2005 und 31.12.2006, bestanden haben.

In der Berufung wird eingewendet, dass Eintreibungen wegen hoher Eintreibungskosten und vor allem zukünftigen Kundenaufträgen nicht durchgeführt wurden, auch wurde auf Grund der schlechten Bonität der Schuldner auf die Eintreibung verzichtet. Darüber hinaus wären diese Mängel aus der ersten Generation als Gewährleistungsnachlass zu betrachten, eine Art Nachlass auf den Listenpreis.

Wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zu Recht ausführt, steht dieser Argumentation entgegen, dass von der Bw. immer wieder Eintreibungshandlungen versucht wurden, wie ein umfangreicher Schriftverkehr betreffend diese Firmen bestätigt. Tatsächlich wurden in Höhe der offenen Beträge die Forderungen wertberichtigt oder in der Buchhaltung im Jahr 2010 die offenen Forderungen noch ausgewiesen, was zeigt, dass die offenen Beträge von der Bw. nicht wie in der Berufung ausgeführt als Gewährleistungsnachlass oder Nachlass auf den Listenpreis behandelt wurden.

Auf Grund des Vorbringens der Bw und der vorgelegten Unterlagen (umfangreicher Schriftverkehr mit den Firmen) ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

a) D-GmbH

Die Bw. wendet ein, dass die Verschlechterung der finanziellen Lage bereits 2005 ersichtlich war und die Bw. als Beteiligte eine Rangrücktrittserklärung abgeben hätte müssen. Im Jahr 2006 wurde zudem die Produktion zur Gänze eingestellt. Die Wertberichtigung wäre auch von einem unabhängigen Wirtschaftsprüfer bestätigt worden. Auf Grund der Rangrücktrittserklärung habe die Forderung vor Eröffnung des Konkurses nicht eingefordert werden können.

Dazu ist festzustellen, dass wie das Finanzamt richtig ausführt, trotz Verschlechterung der Lage des Betriebes keinerlei Einbringungsmaßnahmen gesetzt wurden. Der Konkurs erfolgte erst im Jahr 2008 und wurden keine Anstrengungen unternommen, um die Außenstände bereits in den Jahren 2005 und 2006 einzubringen.

Dass die Forderung im Jahr 2008 vom Masseverwalter (Konkurseröffnung im Jahr 2008) bestritten wurde, kann nicht als Argument für eine zulässige Wertberichtigung der Forderung in den Jahren 2005 und 2006 herangezogen werden.

b) G., Y

Der offene Forderungsbetrag entspreche lt. Bw. einem 20%igen Haftrücklass eines Kaufvertrages aus den Jahren 2003 und 2004. Der Kunde hätte Mängel geltend gemacht und

---

eine nachteilige Formulierung im Kaufvertrag die Forderung des Haftrücklasses nicht ermöglicht bzw. den vorgeschriebenen 72-Stunden-Test nicht zugelassen.

Dazu ist festzustellen, dass lt. Bw. den Geschäftspartnern mehrere Vorschläge betreffend die Bezahlung des Haftrücklasses unterbreitet wurden, Verjährung mangels laufender Zahlungsaufforderungen nicht eingetreten ist und eine nachteilige Formulierung im Kaufvertrag zwar eingewendet wird, jedoch jedenfalls nie die klagsweise Einbringung gesetzt wurde. Damit wurden ebenso keine Maßnahmen der Einbringung ergriffen.

Der Einwand, die Bw. hätte aufgrund einer nachteiligen Formulierung im Kaufvertrag von Anfang an keine Gelegenheit, die Forderung - den Haftrücklass - gerichtlich geltend zu machen, stellt keine Begründung dar, die einer klageweisen Einbringung grundsätzlich entgegen stehen.

Der Geschäftspartner wurde laufend und immer wieder zur Zahlung des Rückstandes aufgefordert, wie ein umfangreicher Schriftverkehr zeigt und damit laufend Eintreibungsmaßnahmen versucht. Der Umstand, dass die Bw. dem Geschäftspartner mehrere Vorschläge unterbreitet hat, damit die Bedingungen für die Bezahlung des Haftrücklasses erfüllt werden können, spricht jedenfalls gegen eine Verjährung der Forderung wie auch der Umstand, dass noch im Jahr 2010 die Forderung in der Buchhaltung ausgewiesen wird.

c) H.

Bei der Forderung handelt es sich ebenso um einen 10%igen Haftrücklass aus einer Lieferung im Jahr 2004, welcher nie bezahlt wurde, auch wurden zur Ermöglichung weiterer Geschäftsanbahnungen keine Maßnahmen zur Einbringung gesetzt. Die Wertberichtigung beruht auf den Feststellungen eines Wirtschaftsprüfers und sei der Gewährung des Haftrücklasses aus betriebswirtschaftlichen Gründen unbedingt erforderlich als Form eines Preisnachlasses, da auch eine gewisse Ausfallsquote einkalkuliert gewesen wäre. Die Eintreibung des Haftrücklasses wäre zudem nicht erfolgversprechend gewesen.

In der Berufung wurde ausgeführt, dass aufgrund der technischen Probleme der Anlage der Bw. durchaus schon vor den entsprechenden Vereinbarungen zu den Haftrücklässen bewusst war, dass ein sehr großes Risiko besteht und dass der Haftrücklass nicht bezahlt werden wird. Wie in der Berufung eingewendet wird, wurde - da es bei der Inbetriebnahme der Anlage immer wieder zu Problemen gekommen ist - der Haftrücklass zu Recht nie bezahlt.

Zu diesem Sachverhalt ist festzuhalten, dass unter Verweis auf den umfangreichen Schriftverkehr mit dem Geschäftspartner und den Ausweis der Forderung in der Bilanz des Jahres 2010, die Einwendungen nicht als glaubhaft zu beurteilen sind. Mangelnde Erweisbarkeit der Abschreibungsgründe gehen nach ständiger Rechtsprechung zu Lasten des

---

Steuerpflichtigen. Aus dem vorgelegten Aktenmaterial erkennt die Abgabenbehörde jedenfalls die Forderung als werthaltig, da immer wieder Eintreibungen versucht wurden und tatsächlich keine Gutschrift über einen Preisnachlass erteilt wurde.

d) J.

Zwei Anlagen wurden 2005 verkauft, jedoch nicht übernommen und daher im Jahr 2006 abgeschrieben. Die Nachfolgefirma versuchte 2007 vom Vertrag zurückzutreten und die Zahlung zurückzuerhalten. Die Bw. setzte in der Folge dem Geschäftspartner mit dem Rechtsanwalt im Jahr 2008 Frist, die Anlagen zu übernehmen und liegt ebenso eine umfangreiche Erinnerungs- und Mahnkorrespondenz vor.

Dazu ist festzustellen, dass Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners noch nicht zur Wertberichtigung führen müssen. Erst mit tatsächlichem Rücktritt vom Vertrag im Jahr 2008 steht die Uneinbringlichkeit fest. Wurde dem Schuldner somit erst 2008 mit gerichtlichen Schritten gedroht, d.h. die Bw. konnte bis zu diesem Zeitpunkt noch mit einem Zahlungseingang rechnen, kann die Forderung im Jahr 2006 noch nicht berichtigt werden (vgl. UFS 1.7.10, RV/0026-G/06).

Eine Wertberichtigung zu einem früheren Zeitpunkt erscheint auch dem Unabhängigen Finanzsenat nach Würdigung des Schriftverkehrs nicht zulässig.

e) D\* und K.

Diese Forderung war über lange Zeit offen und wurde auf Mahnungen nicht reagiert und im Jahr 2006 jedenfalls Verzugszinsen für das Jahr 2007 in Rechnung gestellt. Wie aus dem BP-Bericht hervorgeht, wurde die Wertberichtigung von Zinsen im Jahr 2006 nicht anerkannt, da die Verzugszinsen für das Jahr 2006 erst im Jahr 2007 vorgeschrieben wurden, da die Bw. im Jahr 2006 nicht wissen konnte ob die Zinsen bezahlt werden.

Dazu ist festzustellen, dass eine Wertberichtigung der Zinsen 2006 bereits mangels Eintreibungsmaßnahmen nicht anzuerkennen ist.

f) L.

Die Lieferung und Rechnungslegung erfolgte 2006, die Betriebsgenehmigung des Abnehmers wurde 2008 erhalten. Mangels Zahlung wurde die Anlage 2008 rückgeführt, der Vertrag war jedoch aufrecht und wurde gehofft, die Lieferung noch durchführen zu können. In der Berufung wird ausgeführt, dass die Umwandlung des Betrages von € 600.000,00 in eine Beteiligung an L. einen Preisnachlass darstellt, da der Wert der Beteiligung in keiner Weise den Wert von € 600.000,00 erreicht.

---

Dazu ist festzustellen, dass zu Beginn des Jahres 2010 jedenfalls die Forderungen noch als offen ausgewiesen waren. Die Werthaltigkeit der Beteiligung stellt auch keinen Grund dar, eine Wertberichtigung von € 500.000,00 vorzunehmen, ohne Eintreibungshandlungen gesetzt zu haben.

Das Geschäft wurde zudem gemacht, obwohl die schlechte finanzielle Lage bekannt und anzunehmen war, dass der Kaufpreis nicht entrichtet wird. Es widerspricht jeder Lebenserfahrung und kaufmännischen Vorsicht, Geschäfte mit Geschäftspartnern abzuschließen, bei denen man weiß, dass diese nicht zahlen können. Die schlechte finanzielle Lage des Geschäftspartners war bekannt und führen Zahlungsschwierigkeiten noch nicht zu einer Wertberichtigung.

Ad Forderungsverzicht und –abschreibung)

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern ebenso strenge Maßstäbe anzulegen, wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Abmachungen müssen demnach von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten, widrigenfalls die Rückzahlbarkeit der von der Gesellschaft empfangenen Geldbeträge nicht als erwiesen angenommen werden kann (VwGH 31.3.1998, 96/13/0121, 0122).

In Hinblick auf die Möglichkeit der Gegenverrechnung liegt eine nicht fremdübliche Vorgangsweise vor, die nur auf Grund des Naheverhältnisses des Geschäftsführers Dkfm. C\* als Gesellschafter und Geschäftsführer der E-GmbH ab 1.1.2006 zu erklären ist. Auch erfüllt die fehlende Unterzeichnung der Verzichtserklärung nicht die Kriterien einer fremdüblichen Vereinbarung.

Die E-GmbH hatte im Jahr 2006 eine Forderung gegen die Bw. in Höhe von € 648.247,50. Diese Forderung wurde nicht gegen die Schuld bei der Bw. in Höhe von € 64.731,90 verrechnet.

Die Forderung an die E-GmbH wurde bei der Bw. - nachdem sie bereits 2004 wertberichtet wurde - im Jahr 2006 abgeschrieben. Diese Forderungsabschreibung wurde nicht anerkannt, da sie eine Schlechterstellung der Bw. gegenüber der E-GmbH bedeutet und es bei einem fremden Dritten sicher nicht so vorgenommen worden wäre.

Da mangels Konkurs (der Firma E-GmbH) eine uneinbringliche Forderung nicht glaubhaft gemacht werden konnte, ist eine Wertberichtigung im Zeitpunkt des Verzichtes auch aus diesen Gründen nicht anzuerkennen.

## Ad Verdeckte Gewinnausschüttung

Unter verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) werden alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Vorteile (Zuwendungen) an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen angesehen, die zu einer Gewinnminderung der Körperschaft führen und Dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0117; 17.2.1988, 86/13/0174; 20.9.1983, 82/14/0273, 0274, 0283; Wiesner, Verdeckte Gewinnausschüttungen im Steuerrecht, SWK 1984, A I S. 167).

Die Zuwendung an den Anteilsinhaber kann aber auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Eine verdeckte Ausschüttung ist daher auch anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten (vgl. Bauer / Quantschnigg / Schellmann / Werilly, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, § 8 Tz 42, S. 40).

Für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung reicht es aus, wenn objektive Gesichtspunkte vorliegen, die auf eine subjektive Vorteilsgewährungsabsicht schließen lassen (VwGH 6.2.1990, 89/14/0034). Diese Absicht ist schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles abzuleiten, wenn sich der Gesellschafter einen Vorteil zuwendet und die Bw. sich in der Folge einverstanden erklärt, in dem sie nichts unternimmt, um den erkannten Vorteil rückgängig zu machen (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080).

Zum 31.12.2006 hat die Bw. an GF Dkfm C\*. eine Forderung in Höhe von € 182.852,17 nach Abzug des Geschäftsführerbezuges, des Honorares für die Akquisition und der Verzinsung des Verrechnungskontos. Diese Forderung wurde auf das Konto E-GmbH übertragen und das Verrechnungskonto damit auf 0,00 gestellt. Die wirtschaftlichen Gründe für die Schuldübernahme sind nicht nachvollziehbar.

Unter Verweis auf die Kriterien der Fremdüblichkeit ist die Vereinbarung zwischen zwei Gesellschaften und deren mittelbaren Gesellschafter bzw. deren Geschäftsführer zu prüfen, der einerseits für beide Gesellschaften zeichnungsberechtigt ist und selbst den einzigen Vorteil aus dieser Vereinbarung zieht. Die Vereinbarung beider Vertragsparteien wurde vom Geschäftsführer Dkfm C\*. unterfertigt.

Dkfm. C\*. war zum Zeitpunkt der Übertragung Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der Bw. sowie der Firma E-GmbH. Die Vertragsgestaltung war somit auf die Willensentscheidung des Dkfm C\*. zurückzuführen.

Der Behörde wurden keine wirtschaftlichen Gründe der Schuldübernahme dargelegt, sodass sich das Bild ergibt, dass die Forderungsübernahme nur deshalb getätigt wurde um in einem

---

nächsten Schritt mit einer anderen Forderung gegen verrechnen zu können statt an eine natürliche Person auszuschütten.

Der BP wurden Verträge betreffend Erfüllungsübernahme und Einwilligungserklärung der Bw. vorgelegt, unterfertigt von Dkfm. C\*..

Angemerkt wird, dass lt. Jahresabschluss der Fa. E-GmbH unter Verweis auf eine Firmenbuchabfrage (Anhang zur Bilanz) im streitgegenständlichen Jahr 2006 keinerlei Kredit an den Geschäftsführer Dkfm. C\*. ausgewiesen wird. Die vorgelegten Verträge betreffend Erfüllungsübernahme und Einwilligungserklärung entsprechen somit nicht den tatsächlichen Verhältnissen laut Bilanz.

Die Forderungsübertragung an die Fa. E-GmbH bewirkt damit, dass der Betrag von € 182.852,17 aus dem Gesellschafterverhältnis an Dkfm. C\*. als zugeflossen gilt, womit dieser Betrag als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen ist und Kapitalertragsteuerpflicht vorliegt.

Die Schuldübernahme bzw. Forderungsübertragung bewirkt bei der Bw. eine Vorteilsgewährung für den Geschäftsführer.

Ad Zurückgenommene Anlagen)

a) Die Bw. wendet ein, dass die zurückgekaufte Anlage im Jahr 2006 an die Firma B. in ZX zu dem ursprünglichen Einkaufspreis von EUR 350.000,00 (Rückkaufspreis EUR 245.000,00) weiterverrechnet worden wäre.

Wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, wurde im Vorhalteverfahren Februar 2011 der belegmäßige Nachweis erbracht. Die angesetzte Forderung (bisher angesetzte Forderung € 1.487.400,00) wird daher um € 245.000,00 auf € 1.242.400,00 reduziert. In diesem Punkt ist der Berufung daher Folge zu geben.

b) Rückkauf Anlagen von der Firma A-B

Anders als in der Berufung dargestellt wurden laut Klage vom 21.7.2008 der Fa. A-B gegen die Bw. ein Teil der Forderung der Bw. **durch Rücknahme von bereits früher gelieferten, defekten Maschinen im Gesamtwert von € 1.242.400,00** kompensiert. Die Abgabenbehörde kommt durch Würdigung der Klage zum Ergebnis, dass die Anlagen tatsächlich defekt gewesen sind.

Sollte es sich bei der Rücknahme der Anlagen tatsächlich um einen Preisnachlass handeln und die Anlagen nicht defekt gewesen sein (wie in der Berufung vorgebracht), widerspricht es der Lebenserfahrung, dass diese Anlagen, mit denen bisher ohne Reklamation produziert wurde

---

einen Wert von Null haben sollen. Entsprechend der Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz ist das Vorbringen der Bw. als unschlüssig und die angesetzten Werte für die Anlagen nicht überhöht zu beurteilen, wenn die eine Anlage an die Fa. B. zum seinerzeitigen Einkaufspreis - immerhin um € 105.000,00 höher als der Rückkaufspreis - weiterverrechnet wurde.

Sollten die Anlagen nicht beschädigt gewesen sein und daher kein Regress an die Fa. B. möglich gewesen sein, so wären die Anlagen weiters in das Umlaufvermögen aufzunehmen gewesen, sodass es sich dann um keine Forderung an die Fa. B. handelt, sondern um einen Warenvorrat mit der Konsequenz, dass um diesen Betrag (€ 1.212.400,00) der Wareneinsatz zu vermindern ist.

Wie in der Berufung ausgeführt, wurde eine von der Fa. A-B zurückgenommene FRU 500 dem heutigen technischen Stand angeglichen und dann als FRU 1000 im Jahr 2010 verkauft. Der Umstand, dass die von der Bw. um € 267.000,00 zurückgekauft und von der BP in gleicher Höhe als Forderung an die Fa. B. angesetzte Anlage (FRU 500) nach Bearbeitung als FRU 1000 um € 300.000,00 verkauft (AR vom 13.7.2010) wurde, spricht ebenso dafür, dass die als Forderung an die Fa. B. angesetzten Werte nicht überhöht sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 29. Dezember 2011