



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Aigner, Felicitas Seebach und Wolfgang Böhm über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide vom 25. August 2000 des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Amtsdirektor Elisabeth Gürschka, vom 25. Juli 2000 betreffend Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1996 bis 1999 und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1996 bis 1998 nach der am 22. Februar 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1999 werden abgeändert.

Die Einkommensteuerbescheide jeweils für die Jahre 1996 bis 1998 bleiben, soweit sie den Spruch betreffen, unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Geschäftsgegenstand des Einzelunternehmens des Bw. ist die Vermietung von Maschinen (Hubsteigern).

Im Gefolge einer Betriebsprüfung, deren Gegenstand die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1996 bis 1998 war, wurde unter der Tz 14 in Verbindung mit der Tz 22 b des Prüfungsberichts vom 20. Juli 2000 (=PB) festgestellt, dass der Bw. eine notleidende Forderung in Höhe von S 6.000.000 um S 900.000 von der Fa. U GmbH (in der

Folge kurz U-GmbH) im Jahr 1994 gekauft habe; die GmbH habe eine Entgeltsberichtigung für den Differenzbetrag gemäß § 16 UStG 1972 vorgenommen und die Umsatzsteuer - S 850.000 - entsprechend berichtet. Die Forderung, welche vom Schuldner in Raten bezahlt werde, sei bis dato großteils abgestattet. Der Bw. habe diesen Sachverhalt als Einhebung einer Privatforderung, als nicht steuerpflichtig angesehen; eine Umsatzsteuer sei nicht abgeführt worden.

Als Begründung für das Vorliegen eines Spekulationsgeschäfts führte die Bp - gestützt auf Doralt § 30 EStG 1988, Tz 58 und 123 bzw. das Einkommensteuerhandbuch Quatschnigg/Schuch Tz 27 zu § 30 EStG 1988 und den dort zitierten Verweisen - ins Treffen, dass nach herrschender Lehre auch Forderungen Gegenstand eines Spekulationsgeschäfts sein könnten. Liege im Fall einer Forderung ein Spekulationsgeschäft vor allem dann, wenn eine Forderung unter ihrem Nennwert gekauft und sodann zu ihrem Nennwert eingezogen werde, vor, so sei die Einziehung einer Forderung der Veräußerung gleichzustellen.

Auch bei "Eingang" der Forderung in Raten sei das Verpflichtungsgeschäft - im vorliegenden Fall die Einziehung der Forderung - maßgeblich (Spek. RL Punkt 1.2, Quatschnigg/Schuch Tz 17 zu § 30 und die dort zitierte Literatur); durch die Begleichung der Forderung in Raten ab Erwerb sei diese eindeutig innerhalb der Spekulationsfrist eingezogen worden. Mit dem Eingang der Forderung in Raten sei die Höhe des Spekulationsgewinnes nach den Grundsätzen eines Ratengeschäftes zu ermitteln. Der Zeitpunkt der Zahlung sei für die Frage, ob der Spekulationstatbestand verwirklicht worden sei, und somit für die Berechnung der Spekulationsfrist ohne Bedeutung (vgl. auch Doralt Tz 40 zu § 30 EStG 1988). Mögen die Raten auch nach Ablauf der Spekulationsfrist fließen, führe ein Veräußerungsgeschäft mit der Vereinbarung von Ratenzahlungen innerhalb der Spekulationsfrist zu steuerpflichtigen Spekulationseinkünften. Bei Ratengeschäften würden die Spekulationseinkünfte in dem Jahr, indem die Einnahmen erstmals die Ausgaben übersteigen, zufließen (vgl. Doralt, § 30 EStG 1988, Tz 140; VwGH 1435/74 vom 27. April 1976; VwGH 2379/77 vom 27. Jänner 1981). Stehe die von Streck (FR 1987, 297) vertretene Ansicht, derzufolge ein steuerpflichtiges Spekulationsgeschäft nur dann vorliege, wenn die Ratenzahlungen die Anschaffungskosten der Forderung innerhalb der Spekulationsfrist übersteigen, den obigen Ausführungen und der oben zitierten Judikatur entgegen, so könne sie von der Bp nicht geteilt werden.

Zur Umsatzsteuer brachte die Bp im Wesentlichen vor: Im Fall der Abtretung einer notleidenden Forderung sei der den Abtretungspreis übersteigende Forderungsteil, der zu einer Entgeltminderung führe, als uneinbringlich anzusehen (vgl. VwGH 83/15/0177). Könne aufgrund der Relation zwischen Nennwert und Kaufpreis der Forderung im gegenständlichen Fall eindeutig von der Übernahme einer notleidenden Forderung ausgegangen werden, so habe die U-GmbH das Entgelt zu Recht berichtet.

Bei nachträglicher Vereinnahmung des Entgelts sei die Umsatzsteuer gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 94 neuerlich zu berichtigen (VwGH in obigem Erkenntnis: "Die Vorschriften des § 16 Abs. 1 und des § 16 Abs. 3 setzen die das Mehrwertsteuersystem tragende Wechselbeziehung zwischen Umsatzsteuer und Vorsteuer auch bei nachträglicher Änderung der Bemessungsgrundlage fort. Dieser Wechselbeziehung werden im Grunde nur betragsmäßig korrespondierende Berichtigungen von Umsatzsteuer und Vorsteuer gerecht.") Dass dies der gleiche Unternehmer sein müsse, könne dem Gesetz nicht entnommen werden; es werde nur auf die zugrunde liegende Leistung abgestellt. Gehe daher die aus der Leistung resultierende und berichtigte Forderung an einen Dritten über, so gelte das auch für die Verpflichtung zur Berichtigung bei nachträglicher Vereinnahmung, zumal die Umsatzsteuer auch durch den Gläubiger eingezogen werde.

Insoweit die Forderungseingänge die Anschaffungskosten übersteigen, berichtige die Bp daher die Umsatzsteuerberichtigung entsprechend dem Forderungseingang neuerlich.

Aufgrund der Feststellungen gemäß Tz 22 b PB sei die Umsatzsteuer - so Tz 14 PB - in Höhe von S 164.638,50 für das Jahr 1996, S 302.158,17 für das Jahr 1997, S 80.300 für das Jahr 1998 und S 103.110 für das Jahr 1999 zu berichtigen. Bedingt durch die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 1999 während der Bp erfolge die Berichtigung auf Grund der Feststellungen gem. Tz 22 b für das Jahr 1999 im Zuge der Umsatzsteuerveranlagung für das Jahr 1999.

Seitens der Bp wurden die Spekulationseinkünfte in folgender Form dargestellt.

	Zahlungen inkl. Umsatzsteuer ATS	Umsatzsteuer- berichtigung ATS	Zahlungen netto= Spekulationsein- küfte lt. Bp ATS
1994 und 1995			
Anschaffungskosten 1994	900.000,00		
Zahlungen 1994 und 1995	<u>817.048,00</u>		
verbleibende Anschaffungsk. f. 1996	82.952,00		
1996			
Zahlungen 1996	1.070.783,00		
offene Anschaffungskosten	82.952,00		
Anschaffungsk. übersteigende Zahlungen	987.831,00	164.638,50	823.192,50
1997			
Zahlungen 1997	1.812.949,00	302.158,17	1.510.790,83
1998			
Zahlungen 1998	481.800,00	80.300,00	401.500,00
Zusammenfassung sonstige Einkünfte:			
	1996 ATS	1997 ATS	1998 ATS
laut Tz 22a	0,00	208.003,00	0,00
laut Tz 22 b	823.192,50	1.510.790,83	401.500,00
Spekulationseinkünfte gesamt	823.192,50	1.718.793,83	401.500,00

Auf Grundlage des Betriebsprüfungsberichts nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1996 und 1997 mit Bescheiden

gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ jene Bescheide betreffend die Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1996 bis 1998 und die Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1996 bis 1999, gegen die mit folgender Begründung Berufung erhoben wurde:

Mit der Abtretungserklärung vom 3. Februar 1994 habe die U-GmbH einen Forderungsbetrag von S 6 Millionen gegenüber der V GmbH (in der Folge kurz V-GmbH) an den Bw. um die einvernehmlich festgesetzte Zessionsvaluta von S 900.000, somit 15 % des Forderungsnennbetrages zediert; der Schuldner sei von der Abtretung verständigt worden (offene Zession). Der zedierte Forderungsstand der U-GmbH setze sich aus mehreren Einzelforderungen aus Geschäften (Lieferungen und sonstige Leistungen) mit der V-GmbH in den Jahren 1992 bis 1994 zusammen (vgl. Auszug aus der Debitorenbuchhaltung der U-GmbH (Beilage A)). Alle Forderungen hätten 20 % Umsatzsteuer enthalten. Da aufgrund der schlechten Bonität der V-GmbH Anfang 1994 nur mehr mit dem Eingang der Forderungen in Höhe von 15 % zu rechnen gewesen sei, sei auch der Abtretungspreis in dieser Höhe festgesetzt worden. Beginnend mit 20. Mai 1994 habe die V-GmbH an den Bw. als Neugläubiger mehr oder minder regelmäßige Zahlungen geleistet (vgl. den Auszug aus der Kreditorenbuchhaltung der V-GmbH (Beilage B)):

Zeitraum	Zahlungsbetrag
1994	411.024
1995	406.024
1996	1.070.783
1997	1.812.949
1998	481.800
1999	618.660
3. Februar 1994 bis 2. Februar 1995	421.024

Im Anschluss an seine obige Sachverhaltsdarstellung führte der steuerliche Vertreter unter dem Titel "einkommensteuerliche Beurteilung" mit Verweis auf Doralt, EStG, 4. Auflage, § 30 Tz. 18 ins Treffen: Als Spekulationsgeschäfte kämen gemäß § 30 Abs. 1 EStG in der Fassung vor dem BGBl I 1999/106, nur Veräußerungsgeschäfte in Betracht, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung von anderen Wirtschaftsgütern als Grundstücken nicht mehr als ein Jahr betrage. Auch vom Bw. werde die Eigenschaft von Forderungen als Wirtschaftsgüter im Sinne des leg. cit. nicht bestritten; diese Ansicht entspreche im Übrigen auch der herrschenden Lehre (vgl. Doralt, EStG⁴, § 30, Tz 58; Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 30 Tz 27).

Die Richtigkeit der Rechtsansicht der Bp, die "Einziehung" einer Forderung sei dem Begriff der "Veräußerung" im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG in der Fassung vor dem BGBl 1999/106, gleichzusetzen, werde bestritten, wenn den in den österreichischen Kommentaren zitierten deutschen Quellen, denen nach die Einziehung einer unter ihrem Nennwert erworbenen Forderung innerhalb der Spekulationsfrist als steuerpflichtiger Tatbestand im Sinne des

§ 23 dEStG (= § 30 öEStG) anzusehen sei, ein anderer Sachverhalt zugrunde liege; hierbei handle es sich stets um die Volleinziehung, d.h. Einziehung des gesamten Nennbetrages der Forderung, innerhalb der Spekulationsfrist.

Unter Hinweis auf führende deutsche Einkommensteuerkommentare (vgl. Littmann/Bitz/Hellwig, EStG, 26. Erg.-Lfg., § 23 Tz 79 f; Kirchhof/Söhn, EStG, 56. Erg.-Lfg., § 23 Tz B 57; Herrmann/ Heuer/Raupach, EStG, 21. Aufl., Lfg. 197, § 23 Anm 71) verneinte der steuerliche Vertreter die Frage, ob die "Einziehung" überhaupt unter den Begriff der "Veräußerung" iSd § 20 EStG subsumiert werden könne, aus folgenden Gründen:

- Die reine Wortinterpretation führe dazu, dass "Einziehung" und "Veräußerung" keine synonymen Begriffe seien (vgl. Kirchhof/Söhn, EStG, 56.Erg.-Lfg., § 23 Tz B 57). Die Ausdehnung des Begriffs der Veräußerung auf die Einziehung einer Forderung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise "würde" einen klassischen Fall der belastenden Analogie im Steuerrecht darstellen (vgl. Kirchhof/Söhn, aaO; ebenso Herrmann/Heuer/ Raupach, aaO). Die §§ 24 und 31 EStG, in denen der Gesetzgeber auch Regelungen über Veräußerungsgeschäfte treffe, würden genau definieren, welche Rechtsvorgänge außerhalb der Veräußerung als ebensolche im Sinne der genannten Bestimmungen zu behandeln seien (§ 24: Aufgabe; § 31 Abs. 2: "Als Veräußerung gelten auch:...").
- Der wirtschaftliche Gehalt einer Einziehung entspreche eher dem Verbrauch des Wirtschaftsgutes als einer Veräußerung desselben. Eine Veräußerung erfordere einen dinglichen Übertragungsakt des Steuerpflichtigen; die Einziehung vollziehe sich jedoch ohne Zutun des Gläubigers durch die (freiwillige) Erfüllung des Schuldners, die die Forderung erlöschen lasse (vgl. Littmann/Bitz/Hellwig, EStG, 26. Erg.-Lfg., § 23 Tz 79f).
- Anschaffung und Veräußerung seien korrespondierende Begriffe, sodass der Veräußerung beim Veräußerer die Anschaffung beim Erwerber entspreche (vgl. Doralt, EStG⁴, § 30 Tz 18 unter Hinweis auf VwGH 17. März 1967, 112/66; ebenso EStR 1984 Abschn. 84 Abs. 1). Die "Einziehung" entziehe sich jedoch der Einordnung in diese - dem Besteuerungskonzept des § 30 EStG innewohnende - Systematik, da der Schuldner durch Zahlung von (Teil)beträgen seine Verbindlichkeiten tilge, aber keinesfalls eine Anschaffung tätige.

Auch für den Fall, dass die Ansicht, die "Einziehung" sei unter den Begriff der "Veräußerung" im Sinn des § 30 EStG zu subsumieren, vertreten werde, führte der steuerliche Vertreter als Begründung für das Fehlen eines steuerpflichtigen Spekulationstatbestands im Wesentlichen ins Treffen: Bei Gleichsetzung der Einziehung (mit) der Veräußerung bedeute die teilweise Einziehung (Teileinziehung) eine anteilige Veräußerung des Wirtschaftsgutes Forderungsrecht, womit eine Teileinziehung innerhalb der Spekulationsfrist - wie im gegenständlichen Fall -

keinesfalls mit einer gänzlichen Veräußerung gegen Raten gleichgesetzt werden könne. Bei der Teileinziehung begebe sich der Gläubiger nur insoweit seines Forderungsrechts, als der Schuldner geleistet habe. Würden dem Gläubiger hinsichtlich des noch nicht abgetragenen Teils der Verbindlichkeit des Schuldners nach wie vor alle Rechte aus der Innehabung der Forderung wie gerichtliche oder außergerichtliche Geltendmachung ebenso wie die weitere Übertragung des Forderungsrechts an einen Dritten (Zession) verbleiben, so sei der nicht eingezogene Teil der Forderung im Sinne des § 30 EStG nicht veräußert worden. Zivilrechtlich und wirtschaftlich könne von einer Übertragung des offenen Forderungsbetrages nicht die Rede sein.

Beim Ratengeschäft übertrage (im Sinne des § 30 EStG) der Veräußerer den Kaufgegenstand zur Gänze mit dem Abschluss der schuldrechtlichen Vereinbarung und verliere somit die Verfügungsmacht über den Kaufgegenstand; im Gegenzug erwerbe der Bw. lediglich eine Kaufpreisforderung, die nach dem Willen der Vertragsparteien eben nicht zur Gänze auf einmal, sondern ratenweise abzustatten sei. Der gesamte (teilbare) Kaufgegenstand werde veräußert, nur die Zahlung der Kaufpreisschuld werde geteilt.

Wie aus der Beilage A ersichtlich, habe sich der erworbene Forderungsbestand tatsächlich aus mehreren Einzelforderungen zusammengesetzt; somit habe das Anschaffungsgeschäft nicht nur ein einziges Wirtschaftsgut, sondern mehrere Forderungsrechte betroffen, "*die jedes für sich durchsetzbar und - beispielsweise durch weitere Veräußerung - verwertbar seien.*"

Da das Forderungsrecht von vorneherein geteilt (und nicht nur teilbar) sei, werde bereits nach Zivilrecht diejenige Schuld für abgetragen gehalten, welche der Schuldner, mit Einwilligung des Gläubigers tilgen zu wollen, sich ausdrücklich erklärt habe (vgl. § 1415 ABGB). Zur Ermittlung eines allfälligen Spekulationsgewinnes bedürfe es somit der Zuordnung der Zahlungen des Schuldners V-GmbH innerhalb der Spekulationsfrist (3. Februar 1994 bis 2. Februar 1995) zu den jeweiligen Einzelforderungen, die der Bw. von der U-GmbH erworben habe. Ein steuerpflichtiger Spekulationsgewinn könne sich nur dann ergeben, wenn diese Zahlungen in Höhe von S 421.024 die Anschaffungskosten der zugehörigen Forderung überstiegen hätten. Diese Schlussfolgerung ergebe sich zwingend aus dem § 30 zugrunde liegenden Nämlichkeitsprinzip, wonach nur die Anschaffung und Veräußerung ein und desselben Wirtschaftsgutes erfasst werden solle (vgl. beispielsweise Doralt, EStG⁴, § 30 Tz 63; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 30 Tz 9).

Bei Abtragung mehrerer Schuldposten obliege es den Vertragsparteien zu bestimmen, wie einzelne Zahlungen in welcher Höhe auf die einzelnen Schulden angerechnet würden (vgl. beispielsweise Rummel, ABGB², § 1415 Tz 1 ff; Schwimann, ABGB, Bd 5, § 1415 Tz 3). Aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Lage der V-GmbH zum Zeitpunkt des Forderungserwerbes durch den Bw. sei es schon aus Gründen der Gläubigergleichbehandlung

erforderlich, alle Zahlungen des Schuldners quotenmäßig auf die einzelnen Forderungen anzurechnen. In dieser Weise (quotenmäßige Abrechnung) sei auch zwischen Schuldner und Bw. verfahren worden, sodass sich für die innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist geleisteten Zahlungen solche (inkl. USt) von insgesamt S 421.024 und Nettozahlungen von S 350.853 ergeben hätten. Mit dem Einzug einer Quote von nur 7,01 % auf den Nennwert der Forderungen innerhalb der Spekulationsfrist bei Anschaffungskosten, die jedoch 15 % des Nennwerts betragen hätten, ermittle sich - nach Abzug von Anschaffungskosten in Höhe von S 750.000 von den (Netto)einziehungsbeträgen in Höhe von S 350.853 - ein "Spekulationsverlust 1995" von S 399.147.

Unter Bezugnahme "*auf die - soweit ersichtlich - einzige eingehende Auseinandersetzung in der Literatur durch Streck (FR 1987, 297)*" brachte der steuerliche Vertreter vor: Auch dieser Autor komme hinsichtlich der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung des streitgegenständlichen Sachverhaltes letztlich zu dem Schluss, dass bei Teileinziehung einer Forderung ein steuerpflichtiger Spekulationstatbestand nicht verwirklicht werde, wenn die Anschaffungskosten der Forderung durch Rückzahlungen des Schuldners innerhalb der Spekulationsfrist nicht überschritten würden.

Unter dem Titel "Umsatzsteuerliche Beurteilung" hielt der steuerliche Vertreter dem Finanzamt zunächst vor, dass sich § 16 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG im Fall der Änderung der Bemessungsgrundlage an den Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt habe, bzw. den Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden sei, wende. Abs. 3 leg. cit. ordne die sinngemäße Anwendung der Bestimmungen des Abs. 1 für den Fall der Uneinbringlichkeit sowie der nachträglichen Vereinnahmung (Abs. 3 Z 1) an.

Im Anschluss daran bestritt der steuerliche Vertreter die Ansicht der Bp, derzufolge dem Gesetz nicht entnommen werden könne, "*dass dies der gleiche Unternehmer sein muss, sondern es wird nur auf die zugrundeliegende Leistung abgestellt*" (BP-Bericht Tz 22b 2b), mit der Begründung, dass die Auffassung der Bp bereits durch die reine Wortinterpretation widerlegt werde. In eindeutiger Weise richte sich die zitierte Bestimmung hinsichtlich der Umsatzsteuerberichtigung an den Unternehmer, der den Umsatz ausgeführt habe. Ein Übergang der Verpflichtung zur Umsatzsteuerberichtigung auf den Rechtsnachfolger könne dem Gesetz keinesfalls entnommen werden. Auch stehe dieses Verständnis der herrschenden Lehre in Zusammenhang mit Unternehmensübertragungen (Einzelrechtsnachfolge) entgegen: "*Die Vorschrift richtet sich an den Unternehmer, der den Umsatz ausgeführt bzw. die Leistung empfangen hat, nicht an seinen Rechtsnachfolger, auch wenn dieser etwa Forderungen übernommen hat, die nunmehr uneinbringlich werden. (...) Die Korrekturen nach § 16 können bzw. müssen somit vom Rechtsvorgänger vorgenommen werden.*" (Ruppe, UStG 1994, § 16 Tz 16)."

Da die Bestimmung nicht an der Leistung, sondern an den beteiligten Unternehmern anknüpfe, treffe die Berichtigungsverpflichtung den Zedenten, die U-GmbH. Im Übrigen werde diese Auffassung in Zusammenhang mit FGG-Zessionen auch von Kranich/Sigl/Waba (Kommentar zur Mehrwertsteuer, 33. Lfg) vertreten:

"UE ist daher im Ausmaß der nachträglichen Vereinnahmung des Entgeltes auf Seiten des Zedenten (Hervorhebung d. Verf.) ein Anwendungsfall des § 16 Abs. 3 2. Satz UStG 1972 gegeben, der zu einer neuerlichen Berichtigung der Umsatzbesteuerung führt, wenn bereits eine Berichtigung der Umsatzsteuer für die seinerzeitige Leistung des Unternehmers wegen Uneinbringlichkeit des Entgeltes erfolgt war."

Für die Anwendung des § 16 sei nicht maßgebend, ob sich das Entgelt des leistenden Unternehmers ändere, sondern nur die Änderung der Gegenleistung, die der Abnehmer aufzuwenden habe (vgl. Ruppe, UStG 1994², § 16 Tz 18). Die Tatsache, dass der Zedent die Umsatzsteuer im Fall der nachträglichen Vereinnahmung durch den Zessionär zu berichtigen habe und dadurch wirtschaftlich seine Zessionsvaluta schmälere, möge ein zivilrechtliches Problem zwischen Zedent und Zessionär sein, könne jedoch keinesfalls Auswirkungen auf die Anwendung des Umsatzsteuerrechtes haben.

Im Übrigen sei das von der Bp zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Juni 1984, 83/15/0177 (in: ÖStZB 1985, 206) nicht geeignet, zur Stützung der Rechtsposition beizutragen, wenn die zitierte Entscheidung sich auf einen wesentlich anders gelagerten Sachverhalt beziehe und genau jenes Problem, das sich im gegenständlichen Fall darstelle, offen bleibe:

"Gemäß § 16 Abs. 3 UStG 1972 hat daher der Unternehmer seine Steuer und der Leistungsempfänger die Vorsteuer entsprechend zu berichtigen". (VwGH, aaO).

Tatsächlich gehe es hier nur um die Wechselwirkung zwischen Umsatzsteuer- und Vorsteuerberichtigung, ohne dass eine Aussage über die verpflichtete Person zur Vornahme der Berichtigung getroffen werde. Der Verwaltungsgerichtshof bestätige ausdrücklich: Leg. cit. wende sich an den die Leistung erbringenden Unternehmer.

Im Anschluss an das Zitat "*Offen bleibt die Frage, ob auch die endgültige Abtretung einer einbringlichen Forderung unter dem Nennwert zu einer Entgeltsminderung (und somit zu einer Berichtigung der Steuer gem. § 16 Abs. 1) führt oder ob in diesem Fall die Mindererlöse lediglich als entgeltsmäßig unbeachtliche Geschäftsunkosten zu beurteilen sind.*" (VwGH, aaO)- äußerte der steuerliche Vertreter die Meinung, dass genau das im streitgegenständlichen Sachverhalt aber der Fall sei. Eine zum Zeitpunkt der Abtretung als uneinbringlich erkannte Forderung (den Status der Uneinbringlichkeit habe selbst die Bp bestätigt) werde nachträglich (durch Vereinnahmung) einbringlich.

Abschließend stellte der steuerliche Vertreter klar: Die Bp wende sich mit der Berichtigung der Umsatzsteuer aufgrund der nachträglichen Vereinnahmung fälschlicherweise an den Bw.. Bestritten werde nicht die Verpflichtung zur Berichtigung an sich, sondern die Ansicht der Bp, derzufolge der Bw. der Adressat der Berichtigungsverpflichtung im Sinne des § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 sei.

Mit der die Berufung abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt den Ausführungen in der Berufung - nach Zitierung des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 - u. a. entgegen, dass eine Spekulation im Falle einer Forderung insbesondere dann, wenn eine Forderung unter ihrem Nennwert gekauft und sodann zu ihrem Nennwert eingezogen werde, vorliege; die Einziehung einer Forderung sei also der Veräußerung gleichzustellen. Die Forderung scheide aus der Bilanz gegen Vereinnahmung eines Kaufpreises aus; der Käufer der Forderung übernehme das Risiko der Einbringlichkeit und habe alle Möglichkeiten zur Nutzung der gekauften Forderung.

Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern führe nur dann zu Einnahmen, wenn dies ausdrücklich angeordnet sei (vgl. die Spekulationseinkünfte gemäß § 30 EStG). Einnahmen würden eine Vermögensvermehrung beim Empfänger voraussetzen; ohne Vermögensvermehrung liege keine Einnahme vor, die nach dem Leistungsprinzip auch steuerlich zu erfassen sei. Unzweifelhaft würden eine Vermögensvermehrung und - da der Anschaffungszeitpunkt und der erste Zahlungseingang innerhalb eines Jahres gelegen seien (Stichtagsprinzip) - Spekulationseinkünfte vorliegen.

Da sich das Spekulationsgeschäft aus der Gegenüberstellung von Anschaffung und Veräußerung ergebe, seien Anschaffung und Veräußerung korrespondierende Begriffe. Die Vereinbarungen seien grundsätzlich auf die Übertragung des Eigentums an einem Wirtschaftsgut gerichtet. Die Eigenschaft von Forderungen als Wirtschaftsgüter stehe außer Streit. Der gegenständliche Forderungskauf erfülle diese Merkmale.

Zwar mögen die Forderungen der U-GmbH gegen die V-GmbH aus unterschiedlichen Lieferungsgeschäften entstanden und bei der U-GmbH als Einzelforderungen in der Bilanz ausgewiesen worden sein, sei Gegenstand des Veräußerungsgeschäftes an den Bw. aber nicht eine (ausgewählte) Anzahl von einzelnen Forderungen, sondern eine notleidende Forderung als Ganzes gewesen.

Bei Eingang der Forderung in Raten sei das Verpflichtungsgeschäft maßgebend, im vorliegenden Fall werde das Verpflichtungsgeschäft durch die Einziehung der Forderung erfüllt. Mit der Entrichtung des Kaufpreises in Raten würden die Raten, solange die Summe der Anschaffungskosten nicht überschritten sei, steuerfrei bleiben. Entstünden erst nach Übersteigen der Anschaffungskosten Spekulationseinkünfte, die in den Veranlagungszeiträumen, in denen sie dem Bw. tatsächlich zugeflossen seien, zu versteuern

seien, so könne es vorkommen, dass Spekulationseinkünfte im Kalenderjahr der Veräußerung noch nicht zu versteuern seien. Fließe dem Bw. im Jahr des Abschlusses des Spekulationsgeschäftes weniger als die Summe der Anschaffungskosten zu, so entstehe dadurch noch kein Verlust; die Besteuerung werde nur hinausgeschoben, bis ein Überschuss entstehe.

Was die Umsatzsteuer betrifft, bestätigte das Finanzamt zwar die Richtigkeit, dass der Verwaltungsgerichtshof in dem zitierten Erkenntnis vom 14. Juni 1984, ZI. 83/15/0177 die Frage, ob es sich um eine Entgeltsminderung oder um steuerlich unbeachtliche Geschäftsunkosten handle, offen gelassen habe, hielt dem Bw. trotzdem vor, im Punkt 6) zweiter Absatz eingehend auf die Problematik eingegangen zu sein: Mit dem endgültigen Verkauf einer Forderung zu einem Mindererlös zwecks Rettung wenigstens eines Teils der Forderung sei der den Abtretungspreis übersteigende Forderungsteil für den Unternehmer als uneinbringlich anzusehen; Umsatzsteuer und Vorsteuer müssten korrigiert werden (§ 16 Abs. 3 Z 1 UStG).

Entgegen der Ansicht des steuerlichen Vertreters werde im Erkenntnis angeführt: Eine Berichtigung habe ohne Rücksicht auf die zivilrechtlichen Beziehungen zwischen Forderungskäufer und dem Leistungsempfänger zu erfolgen.

Beim Verkäufer der Forderung sei die Umsatzsteuer aufgrund der Minderung des Entgeltes im Sinne des § 16 Abs. 3 UStG berichtigt worden, ohne dass eine Vorsteuerberichtigung beim Schuldner erfolgt sei; dies habe dazu geführt, dass die Umsatzsteuer und die Vorsteuer nach unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen berechnet worden seien. Jedoch würden die Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zwingend eine Übereinstimmung von Umsatzsteuer und Vorsteuer voraussetzen.

Für die Bemessungsgrundlage des Entgeltes gemäß § 4 Abs. 1 und Abs. 2 Z 2 UStG "sollte" (das), was der Leistungsempfänger aufwende, maßgeblich sein; gleichgültig, ob er die Zahlung an den liefernden Unternehmer oder an den Abtretungsempfänger der Forderung leiste. Bei Abtretung/Verkauf einer Forderung unter dem Nennwert bestimme sich das Entgelt nach den tatsächlichen Aufwendungen des Leistungsempfängers. Infolge der Korrektur der Umsatzsteuer wegen Uneinbringlichkeit und der späteren Vereinnahmung des Entgelts sei die Umsatzsteuer erneut zu berichtigen (§ 16 Abs. 3 Z. 1 letzter Satz); dies seien jene Fälle, in denen eine Änderung der Bemessungsgrundlage unterstellt worden, aber letztlich nicht eingetreten sei.

Abschließend erklärte das Finanzamt, von den Feststellungen der Bp nicht abzuweichen und das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes auf den gegenständlichen Sachverhalt anzuwenden.

Mit dem Vorlageantrag gemäß § 276 Abs. 2 BAO beantragte der steuerliche Vertreter die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und merkte zur Begründung der Berufungsvorentscheidung an, diese lasse eine eingehende Auseinandersetzung mit den in der Berufung vorgebrachten Argumenten (und zahlreichen Judikatur- und Literaturnachweisen zur Stützung) zum größten Teil vermissen und stelle lediglich eine Wiedergabe der Rechtsauffassung der Betriebsprüfung dar.

In der vom 30. November 2005 auf den 22. Februar 2006 vertagten Berufungsverhandlung erwiderte der steuerliche Vertreter dem Vorbringen des UFS-Senatsvorsitzenden, demzufolge die bezogenen Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb darstellen könnten: Es handle sich beim Einzug einer Forderung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes um eine Tätigkeit, die durchaus vergleichbar mit dem privaten An- und Verkauf von Wertpapieren sei; dass dies in der Regel keinen Gewerbebetrieb darstelle, habe der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen bestätigt.

Des Weiteren gab der steuerliche Vertreter zur Angabe in der Niederschrift (zur letzten Verhandlung) zum Beruf des Bp. "gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern" zu Protokoll: Es hande sich um sonstige Einkünfte nach § 29 EStG.

Dem Gesagten konterte die Vertreterin des Finanzamts im Beisein des Vertreters der Bp:

Aus dem Doralt-Kommentar sei ersichtlich: Doralt vertrete in der dritten Auflage entgegen den Vorauslagen nunmehr die Meinung, der Einzug einer Forderung stelle in der Regel keine Veräußerung dar. Allerdings habe er in Tz 36 und 58 zu § 30 angeführt: Die in Rede stehenden Einkünfte könnten solche aus Kapitalvermögen nach § 27 Abs. 1 Z. 4 EStG darstellen.

Den Ausführungen der Vertreterin des Finanzamts fügte der Vertreter der Bp die Alternativvariante hinzu: "*Auch Einkünfte aus Leistungen wären denkbar.*" Trage man dem Einwand in der Berufung, dass es sich um den Einzug vieler einzelnen Forderungen handle, Rechnung, so nähere man sich im Übrigen doch schon sehr den gewerblichen Einkünften an; überdies sei der Einzug der Forderungen über einen relativ langen Zeitraum erfolgt.

Im Anschluss daran führte der steuerliche Vertreter gegen die Alternativvariante ins Treffen: Die Judikatur sehe das typische Bild eines Gewerbebetriebes im Zusammenhang mit Wertpapierhandel darin, dass mehrere Wertpapiere wiederholt ge- und verkauft würden; dies erfolge unter erheblichem Einsatz von Fremdmitteln innerhalb kurzer Zeit. Es könne also nicht schädlich sein, wenn man etwa eine argentinische Anleihe kaufe und diese dann teilweise nach einem längeren Zeitraum einziehen könne.

Was die Würdigung des in Rede stehenden Sachverhalts nach dem Umsatzsteuergesetz anbelangt, verneinte der Vertreter der Bp, dass aus § 16 Abs. 3 Z. 1 UStG klar erkennbar sei,

dass immer der Unternehmer, der den Umsatz ausgeführt habe, auch eine Änderung der Bemessungsgrundlage vorzunehmen habe, und äußerte seine Ansicht, es "könnte die Bestimmung vielmehr durchaus auch so zu lesen sein, dass im Fall der Forderungsabtretung die Berichtigung nach § 16 UStG der Erwerber der Forderung vorzunehmen" habe.

Dem Gesagten hielt der steuerliche Vertreter "die klare Kommentarameinung bzw. die bereits in der letzten Verhandlung zitierten VwGH-Erkenntnisse entgegen, wonach sich die sinngemäße Anwendung des § 16 Abs. 1 UStG auch auf den Unternehmer bezieht, der den Umsatz ausgeführt hat".

Nach der protokollierten Äußerung des Vertreters der Bp, derzufolge es in den Kommentarameinungen nur darum gehe, dass eine einmalige Berichtigung im Zusammenhang mit dem Unternehmenskauf zu erfolgen habe, im Berufungsfall hingegen die Berichtigung der Berichtigung durchzuführen sei, und es insofern zweifelhaft sei, ob die Sichtweise genauso sein könne, bestritt der steuerliche Vertreter die Vergleichbarkeit der Tätigkeit eines gewerblichen Factors mit jener des Bw., verwies betreffend des Umstands, dass der Schuldner die Vorsteuer berichtigen müsse, nochmals auf Ruppe, Tz 80 zu § 16, und stellte in Frage, ob man die Tätigkeit des Einzugs einer Forderung überhaupt als unternehmerische (Tätigkeit) ansehen könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

- Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998

Gemäß § 27 Abs. 1 EStG 1988 zählen folgende Einkünfte, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören, zu den Einkünften aus Kapitalvermögen:

"1)	a)	Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
	b)	Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.
	c)	Gleichartige Bezüge aus Genussrechten und aus Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.
2)		Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters, soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind. Verlustanteile aus solchen Beteiligungen sind nicht zu berücksichtigen.
3)		Zinsen aus Hypotheken. Bei Tilgungshypotheken ist nur der Teil der Zahlung steuerpflichtig, der als Zinsen auf den jeweiligen Kapitalrest entfällt.
4)		Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, zum Beispiel aus Darlehen, Anleihen, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.
5)		Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen.
6)	 "

Spekulationsgeschäfte sind gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 EStG in der Fassung des BGBI. Nr. 818/1993 Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung a) bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre; b) bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren, nicht mehr als ein Jahr beträgt.

Aus folgenden Gründen waren von den im Betriebsprüfungsbericht Tz 22 b den der Einkunftsart "sonstige Einkünfte" im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988" zugerechneten Beträgen S 823.192,50 für das Jahr 1997, S 1.510.790,83 für das Jahr 1998 und S 401.500 für das Jahr 1998 als Einkünfte der Einkunftsart "Kapitalvermögen" im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 EStG 1988 zu werten (und damit die Annahme eines Spekulationsgeschäfts zu verneinen): Gemäß § 1393 ABGB sind alle veräußerlichen Rechte ein Gegenstand der Abtretung. Gemäß § 1394 leg. cit. sind die Rechte des Übernehmers mit den Rechten des Überträgers in Rücksicht auf die überlassene Forderung eben dieselben. Da durch den Abtretungsvertrag nur zwischen dem Überträger (Zedent) und dem Übernehmer der Forderung (Zessionar), nicht aber zwischen dem letzten und den übernommenen Schuldner (Zessus) eine neue Verbindlichkeit entsteht, ist der Schuldner, solange ihm der Übernehmer nicht bekannt wird, gemäß § 1395 leg. cit. berechtigt, den ersten Gläubiger zu bezahlen, oder sich sonst mit ihm abzufinden. Kommt die Abtretung auf eine entgeltliche Art zustande, so haftet der Überträger dem Übernehmer gemäß § 1397 leg. cit. sowohl für die Richtigkeit als für die Einbringlichkeit der Forderung, jedoch nie für mehr, als er von dem Übernehmer erhalten hat.

Das auf Leistung gerichtete Forderungsrecht bildete für den Altgläubiger, die "U-GmbH", einen Vermögenswert, über den die GmbH auch verfügen konnte. Vor allem stand es der U-GmbH grundsätzlich frei, die Forderung einem anderen zu übertragen, so dass das gegen den Schuldner, die V-GmbH, gerichtete subjektive Recht auf Leistung nunmehr dem Bw. als Neugläubiger zusteht. Wenngleich auch die Abtretung die Rechtszuständigkeit insofern verändert hatte, als die V-GmbH als Schuldner den Bw. als neuen Gläubiger erhielt, ließ sie die abgetretene Forderung inhaltlich unberührt.

Die Abtretung von Forderungen ist ein kausales Verfügungsgeschäft, weshalb sie nur dann wirksam ist, wenn sie auf einem gültigen Verpflichtungsgeschäft beruht. Als Grundgeschäft war im gegenständlichen Fall der Kauf einer Forderung in Höhe von S 6.000.000 zum Preis von S 900.000 im Jahr 1994 festzustellen; auf Grund des Titelgeschäfts nahmen der Zedent (U-GmbH) und der Zessionar (Bw.) das Verfügungsgeschäft vor. Da hiezu keine bestimmte Form vorgeschrieben war, fielen das Titelgeschäft und das Verfügungsgeschäft zusammen.

Im Gegensatz zum Verhältnis zwischen dem Bw. und der V-GmbH, für das nach § 1394 ABGB die Identität der Rechte des Erwerbers der Forderung mit jenen des Zedenten charakteristisch ist, richten sich die Rechtsbeziehungen zwischen der U-GmbH als Zedent und dem Bw. als

Zessionar nach dem zwischen ihnen bestehenden Schuldverhältnis. Wurde vom Bw. die Forderung wegen ihrer Einstufung als notleidend unter dem Nennwert erworben und sodann zu ihren Nennwert eingezogen, waren die in Rede stehenden Einkünfte insofern als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu werten, als der niedrigere Kaufpreis dem abgezinsten Nennwert entsprechen wird. Damit war das Vorliegen eines Spekulationsgeschäfts zu verneinen.

Ebenso waren die Grenzen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb noch nicht überschritten.

Zum Verweis des Vertreters des Finanzamts auf Doralt, EStG⁷, Tz 36 zu § 30, demzufolge der niedrigere Kaufpreis dem abgezinsten Nennwert entsprechen wird, sei bemerkt: Diese von Doralt vertretene Rechtsmeinung findet Deckung in Koziol-Welser Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band I⁶, Seite 229: "*Zum Verkauf*" (der Forderung) "*Kommt es meistens dann, wenn die Forderung noch nicht fällig ist und der Gläubiger schon jetzt Geld braucht. Der Erwerber bezahlt dann nicht den Nennwert der Forderung, sondern zieht sog. "Zwischenzinsen" ab.*".

Aufgrund der Wertung der von der Bp festgestellten Zuflüsse aus "notleidenden" Forderung als Erträge aus einer Kapitalforderung setzen sich die Einkünfte aus Kapitalvermögen jeweils für die Jahre 1996 bis 1998 nunmehr aus folgenden Positionen zusammen:

	1996	1997	1998
Einkünfte aus Kapitalvermögen laut Bescheid	65.734	98.204	0
sonstige Einkünfte laut Bericht Tz 22 b	823.193	1.510.791	401.500
Einkünfte aus Kapitalvermögen neu	888.927	1.608.995	401.500

Da die angefochtenen Einkommensteuerbescheide lediglich in der Zusammensetzung der diesen zugrundegelegenen Bemessungsgrundlagen abzuändern waren, war die Berufung, soweit sie die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1998 betrifft, abzuweisen.

- Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 1999

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß § 2 Abs. 1 leg. cit. ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Was Kapitalanlagen betrifft, kann nach der Lehre und der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zwar die Tätigkeit eines gewerblichen Wertpapierhändlers Unternehmereigenschaft begründen, hingegen ist die bloße Ausübung des Eigentums durch seinen Inhaber, wie sie in einer Verwaltung des eigenen Vermögens zum Ausdruck kommt, nicht als wirtschaftliche im Sinne von unternehmerischer Tätigkeit anzusehen (vgl. Ruppe,

Umsatzsteuergesetz³, Tz 64/1 zu § 2, Seite 246, samt den dort zitierten Rechtssachen des Europäischen Gerichtshofes EuGH 20. Juni 1996, Rs C-155/94, "Wellcome Trust", Slg I - 3013; 11. Juli 1996, Rs C-306/94 "Regie Dauphinoise", Slg I-3695; 6. Februar 1997, Rs C-80/95 "Harnas & Helm", Slg I - 745 mwN).

Der Erwerb der Forderung stellt noch keine Nutzung eines Rechts zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, weil Zahlungen des Schuldners an den Neugläubiger Ausfluss der bloßen Innehabung dieser Forderung sind. Sind demnach die aus dem Kauf der "notleidenden" Forderung resultierenden Einnahmen beim Bw. kein Entgelt für eine wirtschaftliche Tätigkeit, weshalb sie nicht als steuerbare Umsätze zu werten waren, waren jene Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen für die Jahre 1996 bis 1999, die den angefochtenen Bescheiden zugrundegelegen waren, um die im Betriebsprüfungsbericht als "Berichtigung 1996: S 164.638,50", "Berichtigung 1997: S 302.158,17", "Berichtigung 1998: S 80.300", "Berichtigung 1999: S 103.110" gemäß § 16 UStG ausgewiesenen Beträge im entsprechenden Jahr zu kürzen.

Aufgrund der obigen Ausführungen war daher der Berufung im gegenständlichen Punkt Folge zu geben und die Umsatzsteuern jeweils für die Jahre 1996 bis 1999 abgabenerklärungsgemäß festzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 14 Berechnungsblätter

Wien, am 17. März 2006