



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., adr, vertreten durch stb, vom 23. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 1. Dezember 2004 betreffend Umsatzsteuer sowie die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

a) Die Umsatzsteuer für 2001 wird mit € 148.839,05 festgesetzt. Bisher war vorgeschrieben: € 149.295,44.

b) Die im Kalenderjahr 2001 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 639.593,34

Davon entfallen

75 % auf gf, das sind € 479.695,00, FA 29 = Finanzamt Lilienfeld St. Pölten (Steuernummer 1)

25 % auf k, das sind € 159.898,34, FA 29 = Finanzamt Lilienfeld St. Pölten (Steuernummer 2)

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ändert sich nicht.

## Entscheidungsgründe

### I.

Den Unternehmenszweck der seit 15.11.1983 ins damalige Handelsregister eingetragenen Bw. (im Folgenden kurz Bw.) bildete die Führung eines Druckereibetriebes. Die Bw. ermittelte ihren Gewinn gemäß § 5 EStG.

Firmenbuchabfragen ergaben, dass die Bw. bis dato weder gelöscht noch der Zusatz "in Liquidation" eingetragen wurde.

Den der Umsatzsteuererklärung und der Erklärung von Einkünften von Personengesellschaften für das Jahr 1999 beigefügten dem Finanzamt am 13.06.2001 übermittelten Beilagen war zu entnehmen, dass die Bw. im ersten Halbjahr 1999 ihre operative Tätigkeit eingestellt hatte. Im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe per 31.05.1999 waren als persönlich haftender Gesellschafter gf zu 75 % und k als Kommanditistin zu 25% beteiligt.

In der Bilanz zum 31.05.1999 waren Aktiva im Ausmaß von ATS 360.027,30, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von ATS 13,424.420,25 sowie sonstige Verbindlichkeiten in Höhe von ATS 1,192.304,60, somit in Summe ATS 14,616.724,85 ausgewiesen. Die Verrechnungskonten beider Gesellschafter wiesen nach Buchung des laufenden (Teil-) Jahresergebnisses 1999 negative Stände im Ausmaß von ATS 10,840.636,78 (gf ) und ATS 3,896.060,77 (k ), somit von zusammen ATS 14,336.697,55 aus.

Laut beigefügter Auflösungsbilanz zum 31.05.1999 wurden Aktiva im Wert von rund ATS 180.000,00 (Entnahme PKW mit ATS 100.000,00, Übernahme Forderungen und Bankguthaben im Ausmaß von ATS 80.000,00) in das Privatvermögen überführt.

Erklärt wurde ein Veräußerungsverlust resultierend aus dem höheren Buchwert (ATS 280.000,00) im Verhältnis zum angesetzten gemeinen Wert (ATS 100.030) des entnommenen PKWs. Den Rückstellungen (ATS 80.000,00) standen Forderungen und Bankguthaben (ATS 79.997,30) in fast gleichem Ausmaß gegenüber.

Verbindlichkeiten in Höhe von 14,696.724,85, darunter auch die Verbindlichkeit der Bw. gegenüber der Firma Liefer GmbH in Höhe von ATS 13,424.420,25 aus Lieferungen und Leistungen wurden mit der Buchung Verbindlichkeitskonto an Verrechnungskonto der Gesellschafter im Ausmaß deren Beteiligung erfolgsneutral umgebucht (als Übernahme in das Privatvermögen deklariert). Rechnerisch waren damit die negativen Kapitalkontenstände der Gesellschafter aufgefüllt (gf ) bzw. vermindert (k ). Stille Reserven aus Anlagevermögen waren laut Aktenlage nicht vorhanden.

In der Folge erließ das Finanzamt am 03.07.2001 Abgabenbescheide für 1999 und setzte negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO erklärungsgemäß in Höhe von ATS 2,489.589,00 (= ermittelte **laufende** Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut G/V Rechnung unter Berücksichtigung des Veräußerungsverlustes im Ausmaß von ATS 180.000,00 infolge der Überführung des KFZ in das Privatvermögen) fest.

Für die nachfolgenden Jahre gab die Bw. keine Abgabenerklärungen ab.

## **II.**

Am **11.06.2001** schloss **die Bw.** (als Kunde) mit der Firma finanzierer , als „Financier“ bezeichnet, nachfolgend auszugsweise dargestellte Vereinbarung mit der Überschrift "Factoring-Vertrag":

### *1. Vertragsteile*

*1.1 Financier: finanzierer ,  
C/. addr*

*1.2 Kunde: Firma Bw. in Liquidation, FN ...  
adr*

### *2. Gegenstand*

*Gegenstand dieses Vertrages ist die Buchforderung der Firma Liefer GmbH., FN addr2, aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von ATS 13,424.420,25 per 31.5.1999.*

### *3. Forderungseinlösung*

*Der Financier verpflichtet sich, bis längstens 31.8.2001 die unter 2. näher angeführte Forderung nach seiner Wahl durch Forderungsabtretung oder – -einlösung entgeltlich zu erwerben, sofern der damit verbundene finanzielle Aufwand an Kapital den Betrag von S 1,800.000,-- nicht übersteigt. Sollte der Forderungserwerb unter redlichen Anstrengungen des Financiers entweder nicht in der Frist oder nicht mit dem Höchst-Aufwand von ATS 1,800.000,-- zu bewerkstelligen sein, wird der gegenständliche Vertrag unmöglich und damit hinfällig.*

### *4. Tilgungspflicht*

*Für den Fall des Erwerbes der gegenständlichen Forderung durch den Financier verpflichtet sich der Kunde, die vom Financier erworbene Forderung wie folgt zu tilgen:*

*Monatlich aufeinander folgende gleiche Teilzahlungen, die erst fällig mit dem übernächsten Monatsletzten nach erfolgtem Nachweis des Forderungserwerbes durch den Financier, die weiteren Teilzahlungen jeweils bis zu den darauf folgenden Monatsletzten, deren Höhe sich wie folgt berechne:*

*1,5% aus dem für den Erwerb der Forderung aufgewendeten Kapitalertrag  
(z.B. bei ATS 1,800.000,-- ATS 27.000,-- p.m.)*

### *5. Versicherungsoption*

*Der Financier ist berechtigt, eine Ab-, Er- oder auch kombinierte Lebensversicherung abzuschließen, bei der der persönlich haftende Gesellschafter des Kunden als versicherte Person oder der Financier als Versicherungsnehmer und begünstigte Person figurieren. Der*

*Kunde verpflichtet sich im Fall der Ausübung der Versicherungsoption durch den Financier zu allen für das Zustandekommen des Versicherungsvertrages erforderlichen Erklärungen und Handlungen, insbesondere zur Mitwirkung an einer ärztlichen Untersuchung seines Gesundheitszustandes.*

## *6. Besicherung des Financiers*

*6.1 Der persönlich haftende Gesellschafter des Kunden übernimmt durch Mitfertigung des Vertrages die persönliche Garantie für die Vertragserfüllung durch den Kunden.*

*6.2 Überdies begeben sowohl der Kunde als auch sein persönlich haftender Gesellschafter mit der ersten Tilgungsrate jeweils ein Wechselakzept, welche mit Rücksicht auf die anfallende Wechselsteuer ungeachtet der weitergehenden Zahlungspflicht des Kunden und Garantiepflicht seines persönlich haftenden Gesellschafters nur auf den Teilbetrag von 150% des für den Erwerb der gegenständlichen Forderung anzuwendenden Kapitalbetrages beschränkt und hinsichtlich Zahlungstag blanco sind.*

## *7. Allgemeines*

*7.1. Die Vertragsteile vereinbaren für alle ergänzenden oder abweichenden Vereinbarungen zum gegenständlichen Vertrag bei sonstiger Wirkungslosigkeit derselben die Schriftlichkeit.*

*7.2 Zwischen den Vertragsteilen wird die ausschließliche Geltung österreichischen materiellen Rechtes vereinbart.*

*7.3 Für alle Streitigkeiten im Zusammenhang mit diesem Vertrag wird die ausschließliche Zuständigkeit des sachlich zuständigen Gerichtes am Sitz der jeweiligen beklagten Partei vereinbart; das angerufene Gericht hat das nationale Verfahrensrecht seines Staates anzuwenden.*

*7.3 Die mit der Verfassung des gegenständlichen Vertrages auflaufenden Kosten gehen ebenso wie allfällige Rechtsgeschäftsbühren oder Verkehrssteuern zu Lasten des Kunden.*

**Wien, am 11.6.2001**

finanzierer ,  
*Firma Bw. in Liquidation . . . . . gf*

**Im Namen der Bw.** unter Berufung auf die von dieser ihm erteilten Vollmacht brachte RA im Schreiben vom **25.06.2001** der Gläubigerin der Bw., der Firma Liefer GmbH zur Kenntnis, dass im Zuge der Liquidierung zutage getreten sei, dass für die letztlich verbliebenen Verbindlichkeiten keine Deckung vorhanden sei, der persönlich haftende Gesellschafter aber nach Maßgabe seiner Möglichkeiten zur Berichtigung der Verbindlichkeiten bereit sei, hiefür jedoch seine künftigen Einkünfte aufwenden müsse. Um der Firma Liefer GmbH eine prompte Erledigung offerieren zu können, habe sich dieser im EU-Ausland um eine Vorfinanzierung bemüht. Nachfolgender Vorschlag werde an die Firma Liefer GmbH herangetragen:

*Gegen Zahlung des Pauschalbetrages von ATS 1,100.000,00 bis längstens 15.07.2001 auf das bekannt zu gebende Bankkonto Ihres Hauses gehen sämtliche Forderungen Ihres Hauses aus Lieferungen und Leistungen gegen unsere Mandantschaft an Kapital und Nebengebühren gemäß § 1422 ABGB auf den Finanzierer und daher Zahler Firma finanzierer „) über, sodass Ihrseits keine wie immer gearteten Forderungen mehr gegen unsere Mandantschaft bestehen.*

*Zum Zeichen Ihres Einverständnisses ersuchen wir, das angeschlossenen Briefdoppel firmenmäßig gefertigt zu unseren Händen zurückzusenden, worauf wir die Überweisung an ihr Haus veranlassen werden.*

---

Die firmenmäßige Zeichnung durch die Gläubigerin erfolgte am **02.07.2001** mittels Firmenstempel und Unterschrift ppa XY unter gleichzeitiger Bekanntgabe des Firmenkontos der Firma Liefer GmbH.

Auf dieses genannte Konto der Firma Liefer GmbH erfolgte laut Überweisungsbeleg mit Valuta PER **12.07.2001** die Überweisung des Betrages von ATS 1,100.000,00 vom Konto 42434348001 durch den Beauftragten der Firma finanziert Herrn wt.

Entsprechend der am 11.06.2001 getroffenen Vereinbarung zahlte gf ab Dezember 2001 den vereinbarten monatlichen Betrag von ATS 16.500,00, das sind € 1.199,10 (laut Punkt 4 des Vertrages: 1,5% von ATS 1,100.000,00).

gf gab an (vgl. Niederschrift vom 14.04.2004), dass der Kontakt mit der Firma finanziert, über einen Herrn Dr. Dr.S zustande gekommen sei und er sich in Folge mit einem Repräsentanten, nämlich Herrn wt getroffen habe. Sodann habe er sich an RA gewandt um der Firma Liefer GmbH die Abschlagszahlung in Höhe von ATS 1,100.000,00 zu unterbreiten. Nachdem die Firma Liefer GmbH das Anbotsschreiben unterfertigt retourniert habe, sei die finanzierte ihrer vertraglichen Verpflichtung nachgekommen, wie er dem ihm vorgelegten Erlagschein (Überweisung von ATS 1,100.000,00) entnehmen habe können.

wt als Zeuge einvernommen gab u.a. an:

Er habe keine Funktion bei der Firma finanziert, inne gehabt. Er habe 2001 auf Veranlassung des ihm bekannten Herrn dw von Herrn P eine Vollmacht zur Unterzeichnung des (o.a.) Vertrages bei RA erhalten. Den vorbereiteten Vertrag habe er in der Kanzlei bei RA unterschrieben. In Folge habe er auftragsgemäß einen Betrag von ATS 1,100.000,00 von einem Konto der Fa. finanziert an ein Konto der Firma Liefer GmbH überwiesen. Für dieses Konto besitze er eine Bankvollmacht und habe er auch einen Weiterüberweisungsauftrag hinsichtlich der einlangenden Ratenzahlungsbeträge getätig. Die einlangenden Ratenzahlungen gingen auf ein Konto, das entweder Herrn dw selbst oder einer ihm nahestehenden Person zuzuordnen sei.

Seines Wissens sei glaublich das Gehalt des gf verpfändet, an wen wisse er jedoch nicht genau, vermutlich an einen Herrn A , Herrn B oder Herrn dw oder einen Ungarn, von dem er nur den Vornamen (Gregor) kenne (vgl. Zeugeneinvernahme vom 06.10.2004. AB Teil 1, Seite 109).

Zudem habe er von der finanzierten eine Generalvollmacht erhalten um alle im Zusammenhang mit diesem Geschäftsfall erforderlichen rechtsgeschäftlichen Willenserklärungen abzugeben, u.a. auch zur Eröffnung eines Girokontos, über dieses selbständig zu verfügen und hierauf

Einzahlungen sowie Abhebungen vorzunehmen (AB, Bl. 130a).

### **III.**

Im Zuge einer die Jahre 1999 – 2001 umfassenden die Abgabenarten Umsatzsteuer und gesonderte Gewinnfeststellung betreffenden Außenprüfung wurde erhoben bzw. festgestellt:

#### **Tz 16 Vorsteuerberichtigung gem. § 16 UStG**

*Von der offenen Verbindlichkeit (ATS 13,424.420,25), welche aus Lieferungen und sonstigen Leistungen entstand, erfolgte am 25.6.2001 eine Pauschalzahlung iHv. ATS 1,100.000,00. Die Verbindlichkeit gegenüber der Fa. Liefer GmbH ging damit unter. Die in Anspruch genommenen Vorsteuern waren daher zu berichtigen.*

#### **Verbindlichkeit:**

	Beträge
<i>offene Verbindlichkeit zum 25.6.2001</i>	<i>13,424.420,25</i>
<i>Zahlung</i>	<i>1,100.000,00</i>
<i>Rest</i>	<i>12,324.420,25</i>
<b><i>davon 20 % Vorsteuer</i></b>	<b><i>2,054.350,21</i></b>
<i>Vorsteuern 2001 bisher</i>	<i>0,00</i>
<i>Vorsteuern lt. BP</i>	<i>-2,054.350,21</i>

#### **Feststellungsverfahren:**

*Mit der Zahlung vom 24.06./02.07.01 fiel die Verbindlichkeit gegenüber der Firma Liefer GmbH iHv. ATS 13,424.420,25 weg.*

*Mit "Factoring-Vertrag" vom 11.06.01 verpflichtete sich die Fa. Bw. in Liquidation zur Zahlung von monatlich € 1.199,10 (ATS 16.499,98) an die Fa. finanzieller, Sitz in Marbella, welche die oa. Zahlung vorfinanziert hat.*

*Hr. gf unterfertigte den Vertrag mit und übernahm die persönliche Garantie der Zahlung o.a. monatlichen Betrages. (Die Zahlungen werden bis zu seinem Lebensende geleistet).*

*Die Zahlungen werden nach dem versicherungsmathematischen Rentenbarwert zum Stichtag 24.6.2001 angesetzt. Es handelt sich dabei um Betriebsausgaben.*

#### **Tz 18**

#### **Wegfall der Verbindlichkeit:**

<i>Ursprüngliche Verbindlichkeit zum 24.6.2001</i>	<i>13,424.420,25</i>
<i>abzüglich Zahlung</i>	<i>-1,100.000,00</i>
<i>abzüglich VSt lt. Tz 17</i>	<i>-2,054.350,21</i>
<i>Zwischensumme</i>	<i>10,270.070,04</i>

#### **Tz 19 Rentenbarwertberechnung (lebenslange Zahlung)**

<i>Rentenbarwert (vorschüssige monatliche Zahlungen)</i>	
$B = J (\ddot{a}x - k (m))$	
$B = (\€ 1.199,10 \times 12) (13,2922242 - 0,467186)$	
$B = \€ 184.542,04$	2,539.353,83
<i>Rentenbarwert</i>	2,539.353,83
<i>abzüglich Leistung Firma finanziert, (in Rentenbarwert inkludiert)</i>	-1,100.000,00
<b>Summe</b>	<b>1,439.353,83</b>

**Tz 20****Gewinnermittlung**

<i>Gewinn 2001 bisher</i>	0,00
<i>+ Summe lt. Tz 18</i>	10,270.070,04
<i>- Summe lt. Tz 19</i>	-1,439.353,83
<b>Gewinn 2001 lt. BP</b>	<b>8,830.716,21</b>

Auf Basis der Feststellungen der Außenprüfung erließ das Finanzamt am 01.12.2004 für das Jahr 2001 den streitgegenständlich bekämpften Umsatzsteuerbescheid sowie den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO.

**IV.**

Die Bw. erhob fristgerecht Berufung und begehrte hinsichtlich:

**1.) der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2001:**

negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Ausmaß von € 2.180,19 festzustellen, weil kein Erlass einer betrieblichen Verbindlichkeit im Jahr 2001 gegeben sei.

Die Berufungsausführungen stützen sich im Wesentlichen auf das Vorbringen, dass die Verbindlichkeit der Bw. in Höhe von 13,424.420,25 gegenüber der Firma Liefer GmbH **nicht** weggefallen sei, sondern die Forderung der Firma Liefer GmbH gegenüber der Bw. zur Gänze auf die Firma finanziert, übergegangen wäre.

**2.) der Umsatzsteuer 2001**

im Streitjahr einerseits Vorsteuerbeträge in Höhe von € 436,04 zu berücksichtigen und **keine** Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG aufgrund des unterstellten jedoch aus Sicht der Bw. nicht zutreffenden Erlasses einer betrieblichen Verbindlichkeit im Jahr 2001 vorzunehmen;

---

In der **Stellungnahme** führte die Großbetriebsprüfung u.a. aus:

Eine Vorsteuerberichtigung habe statzufinden, wenn eine Forderung ganz oder teilweise wegfalls.

Unter Wiederholung des bereits im BP-Bericht dargelegten Sachverhaltes wurde ergänzt, der Schuldner habe der Gläubigerin gegen Zahlung eines minimalen Betrages angeboten auf die Bezahlung ihrer ursprünglichen Forderung zu verzichten und diese an einen anderen Gläubiger abzutreten. Weitere Vereinbarungen gebe es nicht.

Der "Factoring" Vertrag (= die in der Berufung genannte Rückzahlungsvereinbarung) vom 11.06.2001 zwischen der Firma finanzierer, und der Bw. sei erst nach der Annahme des Vorschlages der Bw. durch die Firma Liefer GmbH möglich geworden. Die zwischen der Bw. und der Firma finanzierer vereinbarten Rückzahlungsraten würden sich nur auf den für die Abschlagszahlung aufgewendeten Pauschalbetrag beziehen (ATS 1,100.000 x 1,5% = ATS 16.500,00 , das sind € 1.199,10).

Die Besicherung mittels Wechselakzeptes sei ebenfalls nur über 150% dieses Pauschalbetrages erfolgt.

Folge man den Ausführungen in der Berufung hätte gf den monatlichen Rückzahlungsbetrag in Höhe von € 1.199,10 an die Firma finanzierer, für die Dauer von 40,67 Jahren zu zahlen, dies ohne Berücksichtigung einer Verzinsung, bis die gesamte Forderung getilgt wäre. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Schuldner nach teilweisem Forderungsverzicht durch den Gläubiger dennoch die ursprüngliche Forderung in voller Höhe zu bezahlen habe.

Die Verbindlichkeit der Bw. gegenüber der Firma finanzierer , sei als das zu bewerten, was sie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise darstelle, nämlich eine Rückzahlungsvereinbarung für den Pauschalbetrag von ATS 1,100.000,00, welcher der Bw. zur Tilgung der Abschlagszahlung für die ursprüngliche Verbindlichkeit gegenüber der Firma Liefer GmbH gewährt wurde.

**Im Schreiben vom 29.03.2005** äußerte die Bw. u.a. dazu, dass infolge Zession der gesamten Forderung durch die Firma Liefer GmbH an die finanzierer bei Nichteinhaltung der Rückzahlungsvereinbarung die gesamte Forderung fällig werde, sodass eine Vorsteuerkorrektur nicht vorzunehmen sei.

Aus zivilrechtlicher Sicht sei die gesamte Forderung der Firma Liefer GmbH in voller Höhe auf die Firma finanzierer , übergegangen. Im Zuge des Forderungsüberganges habe auch kein Forderungsnachlass stattgefunden. Aus der Rückzahlungsvereinbarung gehe hervor, dass gf

die gesamte Forderung zurückzuzahlen habe. Als Sicherheiten seien Wechsel in Höhe von ATS 3,300.000,00 übergeben und zudem eine Lebensversicherung abgeschlossen worden. Bei Nichtzahlung durch gf würden die Sicherheiten in Anspruch genommen und die gesamte Forderung fällig werden. Im Falle des Ablebens sei die gesamte Forderung in den Nachlass zu übernehmen.

Im Zuge eines **Erörterungstermins** legte der nunmehrige steuerliche Vertreter eine Vollmachtsurkunde vor. Sowohl Finanzamt als auch die Bw. wiederholten ihre grundsätzlichen Standpunkte. Der steuerliche Vertreter wurde ersucht jene Unterlagen beizubringen, die der Besicherung für die Firma finanzieller dienten.

Nach Ansicht des Finanzamtes habe die Bw. jedoch grundsätzlich lediglich die von der Fa. finanzieller, aufgewendeten ATS 1,100.000,00 zurückzuerstatten. Insbesondere ergebe sich aus Punkt 4 und Punkt 7 des Factoring-Vertrages, dass die Besicherung durch den persönlich haftenden Gesellschafter gf in Form von Lebensversicherungen bzw. eines Wechselakzeptes über 150% des aufgewendeten Betrages bestanden habe. Angesichts dessen persönlicher finanzieller Situation sowie angesichts dessen fortgeschrittenen Alters konnte die finanzieller, keinesfalls mit dem vollen Eingang der ursprünglichen Forderungssumme der Liefer GmbH rechnen.

Die Honorarnote RA über ATS 30.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer wurde vorgelegt.

**Im Schreiben vom 24.04.2008** verwies die steuerliche Vertreterin auf die in der Anlage übermittelten Kopien der beiden Wechsel jeweils über einen Betrag von ATS 1,650.000,00, die zur Sicherstellung der Forderung der Firma finanzieller dienten. Ein Wechselexemplar war von gf als Bezogenen, das zweite Wechselexemplar für die Bw. als Bezogene von gf in seiner Funktion als deren Vertreter unterfertigt worden.

Die Vorlage der – als weitere Sicherheit dienenden - Versicherungspolizze könne nicht erfolgen, da sich diese beim Financier befindet.

Weiters wurden (Krankenhaus-) Befunde beigeschlossen.

Zudem wurde vorgebracht:

*" Von der Finanzbehörde wurde jedoch ausgeführt, dass aufgrund der Einkommens- und Vermögenssituation die zedierte Forderung zu diesem Zeitpunkt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur mit einem Bruchteil zu bewerten sei. Aus diesem Grund sei im Zeitpunkt der Forderungszession ein steuerlich relevanter Sanierungsgewinn erzielt worden. Auch sei hinsichtlich der Umsatzsteuer die Uneinbringlichkeit zu diesem Zeitpunkt vorgelegen.*

*.....  
Die Bw. hat im Jahr 1999 ihre Tätigkeit eingestellt. Herr gf hat die gegenständliche Verbindlichkeit in sein Privatvermögen übernommen. Dies wurde im Zuge der Betriebsprüfung*

mehrfach erörtert. Auch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19.10.2004 wurde dies in den Vorbemerkungen fest gehalten. Dies war daher der Finanzbehörde bekannt.

Ab 1999 bis heute hat sich die Vermögenssituation von Herrn gf nicht verändert. Folgt man daher der Argumentation der Finanzbehörde, dass aufgrund der Vermögenssituation von Herrn gf die zedierte Forderung nicht mit dem vollen Nominale zu bewerten ist, so kann dieser Sanierungsgewinn nur im Zeitpunkt der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit eingetreten sein. Zu diesem Zeitpunkt hätte man (folgt man der Argumentation der Finanzbehörde) die ertragsteuerliche Konsequenz ansetzen müssen. Im Jahr 2001 kann sich jedenfalls keine ertragsteuerliche relevante Änderung der Forderungshöhe ergeben, weil sich die wirtschaftliche Situation von Herrn gf nicht geändert hat.

Die Bw. wurde ersucht hinsichtlich der monatlichen Überweisungen in Höhe von € 1.199,10 auf das Volksbank Konto an die Firma finanzierer Kopien sämtlicher Überweisungsbelege betreffend das Jahr 2001 (im Akt einliegend ab 12/2001 bis Juni 2004) und für den Zeitraum ab Juli 2004 bis laufend zu übermitteln.

Des Weiteren wurde um Vorlage einer Kopie der als Sicherstellung für die Verpflichtungen aus dem Factoring-Vertrag abgeschlossenen Lebensversicherung unter Hinweis auf die bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten ersucht.

Die Bw. teilte im Schreiben vom 18.08.2008 mit:

Der Komplementär habe der finanzierer mit Schreiben vom 04.02.2005 zu Kenntnis gebracht, dass die falsche Beratung im Zusammenhang mit der Finanzierung die Besteuerung eines Sanierungsgewinnes zur Folge habe und deswegen die monatlichen Zahlungen eingestellt würden.

Die finanzierer habe infolge der eingestellten Zahlungen Terminverlust geltend gemacht und die Forderung abzüglich 31 geleisteter Zahlungen, also € 938.418,52 fällig gestellt.

Das Ehepaar y habe sodann den Betrag von € 938.418,52 als richtig anerkannt und die rückständigen Raten inklusive der im Jahr 2005 künftig fälligen Raten zuzüglich einer Bearbeitungsgebühr von € 2.400, also in Summe € 15.591,00, am 05.08.2005 in Wien bar gezahlt (händisch beschriebener Kassaeingangsbeleg vom 05.08.2005 ohne Firmenstempel).

In den nachfolgenden Jahren erfolge jeweils im Jänner die Bezahlung eines Einmalbetrages in Höhe von € 14.389,00 (Kassabelege teilweise mit Firmenstempel).

Die Versicherungspolizze sei mit Schreiben vom 07.08.2008 von der finanzierer angefordert worden.

In einem weiteren Bedenkenvorhalt wurde um Vorlage weiterer Unterlagen gebeten:

- a) alle mit Schreiben vom 18.08.2008 in Kopie übermittelten Schreiben sowie Zahlungsbelege (Kassaeingangsbestätigungen) im Original vorzulegen und Briefkuverts sowie alle Postaufgabescheine beizufügen;
- b) den Namen und die Adresse, die Telefonnummer der für die Firma finanzierer in Österreich seit 01/2005 handelnden Person bzw. aller diesbezüglichen Personen bekannt zu geben;
- c) den Namen und die Adresse, die Telefonnummer des für die Firma finanzierer zuständigen Finanzchefs laut Schreiben vom 29.07.2005 bekannt zu geben;
- d) mitzuteilen, ob neben der Annahme der "Vereinbarung" mittels Schreibens vom 29.07.2005 weitere Vereinbarungen getroffen wurden, wenn ja, sind diese vorzulegen, bzw. bei mündlich getroffenen möge deren Inhalt bekannt gegeben werden;
- e) bekannt zugeben, von welchem Konto oder Sparbuch bzw. von welcher Geldquelle auch immer die laut vorgelegten Einzahlungsbelegen vom 05.08.5005 (über € 15.591,--), vom 13.01.2006 (€ 14.389,00), vom 12.01.2007 (€ 14.389,00) und vom 18.01.2008 (€ 14.389,00) angeführten Geldbeträge behoben wurden und die entsprechenden Kontoauszüge oder andere Dokumente (im Original) zu übermitteln, aus welchen diese Umstände eindeutig dokumentiert werden.

Die Bw. übermittelte die Kassaeingangsbestätigung vom 18.01.2008, Postaufgabescheine vom 09.02.2005 bezüglich des Schreibens vom 04.02.2005 samt Rechnung der Post AG sowie zwei Schreiben der finanzierer , vom 25.05.2005 (Fälligstellung infolge Terminverlust) und vom 28.10.2008, in welchen die jährlichen Einmalzahlungen bestätigt werden.

Des Weiteren gab die Bw. bekannt, dass neben den schon einvernommenen Personen (wt und mp ) noch Herr dw und ein gewisser yx in Österreich Ansprechpersonen gewesen seien. Hinsichtlich der beiden zuletzt genannten seien jedoch keine Adressen bekannt. Auch der Name des erwähnten Finanzchefs sei nicht bekannt.

Der Betrag für die vereinbarte jährliche Zahlung würde derart angespart, dass k monatlich die Pension vom Pensionskonto ihres Gatten abhebe und bar zuhause für die jährlich im Jänner fällig werdende Jahreszahlung anspare. Die Übergabe der jährlichen Jahresrate erfolge in einem Kaffeehaus im Auhofcenter. Übergeben werde das Geld an yx , welcher bei den ersten Gesprächen mit der finanzierer , anwesend gewesen sei. (Anmerkung: dies wurde im Rechtsmittelverfahren nun erstmals vorgebracht, vgl. die Niederschriften mit gf und wt ).

Dieser – ungewöhnliche – Zahlungsweg werde von der finanzierer , gewünscht.

Eine Kopie der Lebensversicherungspolizze wurde nicht vorgelegt.

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

Nachfolgender Sachverhalt wird zugrunde gelegt:

Die Bw. gab ihren Betrieb per 31. 05.1999 auf. Die Verrechnungskonten beider Gesellschafter wiesen nach Buchung des laufenden (Teil-) Jahresergebnisses 1999 die eingangs dargelegten negativen Stände aus.

Aktiva im Wert von rund ATS 180.000 (Entnahme PKW mit ATS 100.000,00, Forderungen und Bankguthaben im Ausmaß von ATS 80.000,00) wurden in das Privatvermögen überführt. Verbindlichkeiten (darunter auch die Verbindlichkeit der Bw. gegenüber der Firma Liefer GmbH in Höhe von ATS 13,424.420,25 aus Lieferungen und Leistungen an die Bw.) in Höhe von ATS 14,696.724,85 wurden erfolgsneutral (Buchungssatz: Verbindlichkeitskonto an Verrechnungskonto) gegen die Verrechnungskonten der Gesellschafter im Ausmaß deren Beteiligung ausgebucht. Dadurch wurden die negativen Stände der Verrechnungskonten der beiden Gesellschafter vermindert bzw. aufgefüllt. Stille Reserven waren nicht vorhanden. Für das Jahr 1999 wurde ein Veräußerungsverlust in Höhe von ATS 180.000,00 erklärt.

**Im Namen der Bw.** unter Berufung auf die von dieser erteilten Vollmacht stellte RA im Schreiben vom 25.06.2001 an die Gläubigerin Firma Liefer GmbH im Hinblick darauf, dass im Zuge der Liquidierung zutage getreten sei, dass für die letztlich verbliebenen Verbindlichkeiten keine Deckung vorhanden sei, der persönlich haftende Gesellschafter aber nach Maßgabe seiner Möglichkeiten zur Berichtigung der Verbindlichkeiten bereit sei, hiefür jedoch seine künftigen Einkünfte aufwenden müsse, das Ersuchen,

*"dass gegen Zahlung des Pauschalbetrages von ATS 1,100.000,00 bis längstens 15.07.2001 auf das bekannt zu gebende Bankkonto Ihres Hauses gehen sämtliche Forderungen Ihres Hauses aus Lieferungen und Leistungen gegen unsere Mandantschaft an Kapital und Nebengebühren gemäß § 1422 ABGB auf den Finanzierer und daher Zahler Firma finanzierer, „) über, sodass Ihrerseits keine wie immer gearteten Forderungen mehr gegen unsere Mandantschaft bestehen."*

*Zum Zeichen Ihres Einverständnisses ersuchen wir, das angeschlossene Briefdoppel firmenmäßig gefertigt zu unseren Händen zurückzusenden, worauf wir die Überweisung an ihr Haus veranlassen werden."*

Die firmenmäßige Zeichnung dieses Anbotes durch die Gläubigerin erfolgte am **02.07.2001** mittels Firmenstempel und Unterschrift ppa XY unter gleichzeitiger Bekanntgabe des Firmenkontos der Firma Liefer GmbH.

Die Bw. schloss eine als "Factoringvertrag" titulierte Vereinbarung mit der finanzierer, in welcher sich diese – als Financier bezeichnet – verpflichtete "*die Buchforderung der Firma Liefer GmbH. aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von ATS 13,424.420,25 (das sind € 975.590,66) durch Forderungsabtretung oder -einlösung entgeltlich zu erwerben*", sofern der damit verbundene finanzielle Aufwand an Kapital ATS 1,800.000,-- nicht übersteige.

Der Betrag von ATS 1,100.000,00 wurde vom Konto 12345, zuzuordnen der finanzierte, auf das Konto der Firma Liefer GmbH überwiesen.

Als Besicherung für die durch die finanzierte aufgewendete Zahlung in Höhe von ATS 1,100.000,00 unterfertigten sowohl die Bw. als auch der persönlich haftende Gesellschafter als Bezogene je einen Wechsel über einen Betrag von ATS 1,650.000,00. Zusätzlich hatte der persönlich haftende Gesellschafter eine Lebensversicherung (in unbekannter Höhe) zugunsten der finanzierte als Begünstigter abzuschließen.

Entsprechend der am 11.06.2001 getroffenen Vereinbarung zahlte gf ab Dezember 2001 den vereinbarten monatlichen Betrag von ATS 16.500,00, das sind € 1.199,10 (laut Vertrag 1,5% von ATS 1,100.000,00). Die monatlichen Ratenzahlungen wurden ab Februar 2005 eingestellt.

Im Schreiben vom 25.05.2005 "stellte" der Financier einen Betrag von € 938.418,52 (ATS 13,424.420,25 = € 975.590,67 abzüglich 31 geleisteter Teilzahlungen) fällig. Auf Basis einer neuerlichen Vereinbarung (Bezahlung in Jahresbeträgen) erfolgte am 05.08.2005 eine Barzahlung (händisch beschriebener Kassaeingangsbeleg vom 05.08.2005 ohne Firmenstempel) eines Betrages von € 15.591,00 (11 Raten plus Bearbeitungsgebühr von € 2.400,00).

Die zu bezahlenden Jahresbeträge, die derart angespart werden, dass die Gattin des persönlich haftenden Gesellschafters monatlich Beträge von dessen Pensionskonto abhebt, und so zuhause den Jahreszahlungsbetrag anspart, werden im Jänner eines jeden Jahres in einem Café im center in bar einem Vertreter des Financiers übergeben.

## **1) Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001**

Werden gemeinschaftliche Einkünfte gemäß § 188 BAO festgestellt, so sind bereits im Rahmen dieser Feststellung auch nachträgliche Einkünfte iSd § 32 Abs. 2 EStG 1972 zu erfassen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.02.1997, 92/14/0167).

### **a) Bewertung der Verbindlichkeit gegenüber der Firma Liefer GmbH**

Im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe wurde im vorliegenden Fall die Verbindlichkeit der Bw. gegenüber der Firma Liefer GmbH richtig bewertet, denn – wenn auch aus der Sicht der Bw. – die Verbindlichkeit nicht begleichbar war, darf sowohl nach handels- als auch steuerrechtlichen Vorschriften die (teilweise) Abschreibung einer Verbindlichkeit erst bei Feststehen des (teilweisen) Nachlasses der Verbindlichkeit erfolgen. Steuerrechtlich sind Verbindlichkeiten nach § 6 Z 3 iVm § 6 Z 2 lit a EStG 1988 mit den Anschaffungskosten zu bewerten, also mit jenem Betrag, den der Schuldner beim Eingehen der Verpflichtung

schuldig geworden ist, solange nicht **feststeht**, dass sie ganz oder teilweise erloschen ist.

Dass ein solcher Nachlass der betrieblichen Verbindlichkeit durch die Firma Liefer GmbH bereits 1999 erfolgt wäre, ergibt sich aus der Aktenlage nicht.

Dem gegenüber darf der **Gläubiger** einer Forderung diese bei Vorliegen entsprechender Umstände wertberichtigten.

Dies soweit zum Vorbringen der Bw. im Schreiben vom 24.04.2008, dass aufgrund der Einkommens- und Vermögenssituation des gf die "zedierte Verbindlichkeit" zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur mit einem Bruchteil zu bewerten gewesen sei, sodass der Sanierungsgewinn nur im Zeitpunkt der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit eingetreten sein könne und zu diesem Zeitpunkt daher die ertragsteuerliche Konsequenz angesetzt hätte werden müssen, sodass die Aufgabebilanz zu berichtigen wäre. Die angezogene "Werthaltigkeit" ist für die Vornahme von Wertberichtigungen von **Forderungen** zu beachten, nicht hingegen für "Berichtigungen" von Verbindlichkeiten.

Demnach war die Verbindlichkeit zum 31.05.1999 mit dem nominell aushaftenden Betrag anzusetzen.

Auch wenn sich die Vermögenssituatation des gf im Jahre 2001 gegenüber jener im Jahr 1999 nicht geändert hat, ist nicht von einem bereits 1999 bei der Bw. gegebenen teilweisen Schuld nachlass auszugehen.

### **b) Nachträgliche Betriebseinnahmen im Jahr 2001:**

§ 32 EStG 1988 normiert (auszugsweise):

*Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 gehören auch:*

*Z 2: Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (z.B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen), . . .*

Dazu führen Margreiter Wakounig Glega in "Steuerliche Sonderbilanzen in der Praxis", Verlag Weiss Wien, 2. Auflage, Seite 93, aus, dass vom Erwerber nicht übernommene bzw. nach Betriebsveräußerung oder – aufgabe noch vorhandene Verbindlichkeiten, soweit sie nicht mit einem in die private Sphäre überführten Wirtschaftsgut zusammenhängen, weiterhin dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind (§ 32 Z 2). Die darauf entfallenden Aufwendungen (insbesondere Zinsen) sind daher nachträgliche Betriebsausgaben, andererseits führt der Erlass dieser Schulden zu nachträglichen Betriebseinnahmen. Die Schulden sind insoweit Privatvermögen und die darauf entfallenden Schulden nicht abzugfähig, als der Steuerpflichtige den Erlös und die zurück behaltenen Aktiva nicht zur Tilgung der Verbindlichkeiten verwendet.

Zu den nachträglichen betrieblichen Einkünften gehören weiters beispielsweise Änderungen des Unternehmenskaufpreises aufgrund von Wertsicherungen, Zinsen aus der Unternehmenskaufpreisforderung, Verluste wegen Nichtbezahlung des Unternehmenskaufpreises, Renten bei Veräußerungen gegen Rente, nachträgliche unerwartete (Forderungs-) Eingänge, nachträglich entstandene Veräußerungskosten sowie Gewinne aus dem Erlass einer Betriebsschuld (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, TZ 66 zu § 32). Auch Doralt führt aus, dass nach Betriebsaufgabe solche Verbindlichkeiten als betrieblich veranlasst gelten, die aus dem Veräußerungserlös nicht getilgt werden konnten und auch in dem ins Privatvermögen überführten Aktiva keine Deckung finden. Der Erlass solcher Verbindlichkeiten führt zu nachträglichen Betriebseinnahmen. Der Erlass einer nach Betriebsaufgabe nicht mehr zum Betriebsvermögen gehörigen Verbindlichkeit führt dann zu einer nachträglichen Betriebseinnahme, wenn der Schulderlass betrieblich veranlasst ist.

Die betriebliche Veranlassung von Einnahmen und Ausgaben endet nicht mit der Beendigung des Betriebes, vielmehr kann auch nach Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes ein entsprechender Funktionszusammenhang gegeben sein. Voraussetzung für das Vorliegen von nachträglichen betrieblichen Einkünften ist, dass die betriebliche Tätigkeit nicht mehr ausgeübt wird, also die Einkunftsquelle veräußert oder aufgegeben wurde.

Anlässlich der Betriebsaufgabe ist der Veräußerungsgewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. In der Aufgabebilanz sind demnach alle Forderungen und Verbindlichkeiten zu erfassen. Beim späteren Eingang von Forderungen und der späteren Begleichung von Verbindlichkeiten handelt es sich folglich um eine Vermögensumschichtung ohne ertragsteuerliche Folgen.

Die Bestimmung des § 32 erfasst erst Vorgänge, die nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit stattfinden bzw. Einkünfte, die nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit anfallen. Wurden Forderungen oder Verbindlichkeiten in der Aufgabebilanz unrichtigerweise nicht erfasst oder unrichtig bewertet, führt der nachträgliche Eingang, die nachträgliche Begleichung oder die nachträgliche Korrektur zu keinen nachträglichen Einkünften, denn in einem solchen Fall wäre die Aufgabebilanz zu korrigieren. Dass im vorliegenden Fall von einem zutreffenden Wertansatz der streitgegenständlichen Verbindlichkeit zum 31.05.1999 auszugehen ist, wurde unter Punkt 1a erläutert.

Mit der Frage, in welchem Ausmaß Schuldzinsen nach Beendigung des Betriebes (durch Betriebsaufgabe) zu nachträglichen negativen betrieblichen Einkünften führen, hat sich der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen befasst und ausgesprochen, dass Schulden auch nach dem Zeitpunkt der Beendigung des Betriebes die steuerlichen Folgen von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens herbeiführen, nämlich in dem Ausmaß, in dem Verbindlichkeiten nicht mit Aktiven des Betriebes abgedeckt werden können, sodass nach

Betriebsaufgabe aufgrund dieser Verbindlichkeiten anfallenden Zinsen zu nachträglichen (negativen) Einkünften iSd § 32 Z. 2 EStG 1988 (beispielsweise VwGH vom 22.10.1996, [95/14/0018](#)) führen.

Der einmal entstandene wirtschaftliche Zusammenhang der Schuldzinsen kann nicht durch bloße Willensentscheidung des Steuerpflichtigen beeinflusst werden. Ein willkürlicher Austausch der Finanzierungsgrundlagen ist steuerrechtlich nicht möglich (z.B. VwGH vom 24.05.1993, [92/15/0041](#)).

Der Erlass von betrieblichen Verbindlichkeiten führt - so wie jeder Wegfall von Betriebsschulden, der nicht auf einem außerbetrieblichen Vorgang beruht - zu einer gewinnerhöhenden Betriebsvermögensvermehrung; die aus dem Erlass ehemals betrieblicher Verbindlichkeiten resultierende Betriebsvermögensvermehrung ist somit grundsätzlich im Sinne des § 32 Z. 2 EStG 1972 als positive nachträgliche Einkünfte steuerpflichtig.

Wie sich aus der Aktenlage ergibt, stammt die Verbindlichkeit der Bw. gegenüber der Firma Liefer GmbH aus von dieser an die Bw. erbrachten Lieferungen und Leistungen. Diese Verbindlichkeit fand in Aktiven, die ins Privatvermögen überführt wurden, keine Deckung, wozu anzumerken ist, dass den zum 31.05.1999 offenen Kundenforderungen und Bankguthaben, welche in das Privatvermögen überführt wurden, in gleiche Höhe Rückstellungen gegenüberstanden. Der betriebliche Funktionszusammenhang (dass die Verbindlichkeit weiterhin als eine betriebliche anzusehen ist) ist damit gegeben (vgl. auch Schreiben Drs. K, das **im Namen der Bw.** verfasst wurde sowie dass im Vertrag vom 11.06.2001 unter Punkt 1.2. die Bw. als Kundin genannt wird und zudem auch in ihrem Namen ein Wechselakzept unterfertigt wurde), sodass der zwei Jahre nach Betriebsaufgabe erfolgte teilweise Nachlass der Verbindlichkeit (dazu siehe unten) diesen Ausführungen folgend zu nachträglichen Betriebseinnahmen führt.

### c) Vorliegen eines teilweisen Schuld nachlasses

Gegenständlich ist zu entscheiden, ob **im Jahr 2001** ein **teilweiser Nachlass** der seinerzeitig unstrittig betrieblich veranlassten Verbindlichkeit gegenüber der Firma Liefer GmbH, die per 31.05.1999 in Höhe von ATS 13,424.420,25 aushaftete, erfolgte. Ins Treffen wurde geführt, es liege kein teilweiser Nachlass der seinerzeitigen Verbindlichkeit vor, da die gesamte Forderung der Firma Liefer GmbH gegenüber der Bw. aufgrund des Schreibens vom 25.06.2001 in Form einer Zession auf die finanzieller über gegangen sei und daher die seinerzeitige Verbindlichkeit der Bw. gegenüber der Firma Liefer GmbH nunmehr gegenüber der finanzieller bestehe.

Nun wurde das Schreiben vom 25.06.2001 **im Namen der Bw.** unter Berufung auf die von dieser erteilten Vollmacht von RA an die Gläubigerin der Bw., der Firma Liefer GmbH verfasst und ausgeführt, dass im Zuge der Liquidierung zutage getreten sei, dass für die letztlich verbliebenen Verbindlichkeiten keine Deckung vorhanden sei, der persönlich haftende Gesellschafter aber nach Maßgabe seiner Möglichkeiten zur Berichtigung der Verbindlichkeiten bereit sei, hiefür jedoch seine künftigen Einkünfte aufwenden müsse. Um der Firma Liefer GmbH eine prompte Erledigung offerieren zu können, habe sich dieser im EU-Ausland um eine Vorfinanzierung bemüht. Nachfolgender Vorschlag werde an die Firma Liefer GmbH herangetragen:

*Gegen Zahlung des Pauschalbetrages von ATS 1,100.000,00 bis längstens 15.07.2001 auf das bekannt zu gebende Bankkonto Ihres Hauses gehen sämtliche Forderungen Ihres Hauses aus Lieferungen und Leistungen gegen unsere Mandantschaft an Kapital und Nebengebühren gemäß § 1422 ABGB auf den Finanzierer und daher Zahler Firma finanziert „,) über, sodass Ihrseits keine wie immer gearteten Forderungen mehr gegen unsere Mandantschaft bestehen.*

*Zum Zeichen Ihres Einverständnisses ersuchen wir, das angeschlossene Briefdoppel firmenmäßig gefertigt zu unseren Händen zurückzusenden, worauf wir die Überweisung an ihr Haus veranlassen werden.*

Die firmenmäßige Zeichnung durch die Gläubigerin erfolgte am **02.07.2001** mittels Firmenstempel und Unterschrift ppa XY unter gleichzeitiger Bekanntgabe des Firmenkontos der Firma Liefer GmbH.

Wenn eine Forderung von einer Person an die andere übertragen und von dieser angenommen wird, so entsteht die Umänderung des Rechtes mit Hinzukunft eines neuen Gläubigers. Eine solche Handlung heißt Abtretung (Zession) und kann mit oder ohne Entgelt geschlossen werden (§ 1392 ABGB).

Der Zessionsvertrag wird demnach zwischen Altgläubiger/Zedent und Neugläubiger/Zessionar geschlossen. Betroffen davon ist eine dritte Person: der (übernommene) Schuldner (Zessus).

Die Zession wird als schuldrechtliches Verfügungsgeschäft betrachtet, der Zessionsvertrag wird zwischen Altgläubiger/Zedent und Neugläubiger/Zessionar geschlossen; mittels dessen obligatorische Rechte übertragen werden. Wie andere dingliche Rechtsübertragungsakte verlangt auch die Zession einen gültigen Titel zwischen Zedent und Zessionar, also einen tauglichen Rechtsgrund, aus dem heraus das Forderungsrecht an den neuen Gläubiger übertragen wird. Das ist idR ein Kauf, Tausch, Darlehen, ein Kredit oder eine Schenkung. Der Schuldner steht zunächst nur mit dem Altgläubiger in rechtlicher Beziehung und erhält nun durch die Zession anstelle des alten einen neuen Gläubiger.

Der Schuldner (des Altgläubigers) ist am Zessionsvertrag nicht beteiligt. Er muss daher der Zession auch nicht zustimmen, ja er muss nicht einmal verständigt werden, mag dies auch idR ratsam sein.

Aus nachfolgenden Gründen erachtet die entscheidende Behörde nun nach Durchführung des Ermittlungsverfahrens, dass nicht von einem Übergang der Forderung/Zession von der Firma Liefer GmbH auf die finanzierte auszugehen ist:

Obigen zivilrechtlichen Vorschriften für das Zustandekommen eines Zessionsvertrages wurde nicht entsprochen. Nach der Aktenlage besteht einerseits eine Vereinbarung zwischen der Bw. und der Firma Liefer GmbH (Anbotsschreiben vom 25.06.2001 und dessen Annahme) und andererseits zwischen der Bw. und der finanzierte (siehe Punkt 1 des Factoringvertrages vom 11.06.2001: Vertragsteile) jedoch keine Vereinbarung zwischen der Firma Liefer GmbH als Erstgläubigerin und der finanzierte (als Zessionarin) über die Abtretung der streitgegenständlichen Forderung. (Anm. So weist auch die Firma Liefer GmbH in ihrer Strafanzeige darauf hin, dass sie sich – wenn auch in einem Irrtum befindlich – mit einer Abschlagszahlung der Bw. einverstanden erklärt hätte, vgl. AB Teil 1, Seite 264).

Das o.a. dargelegte Schreiben vom 25.06.2001 erfolgte **im Namen der Bw.** unter Berufung auf die von dieser erteilten Vollmacht an die Gläubigerin der Bw. . In diesem werden wirtschaftliche Gründe dargelegt, nämlich, dass im Zuge der Liquidierung (der Bw. ) zutage getreten sei, dass für die letztlich verbliebenen Verbindlichkeiten keine Deckung vorhanden sei, der persönlich haftende Gesellschafter aber nach Maßgabe seiner Möglichkeiten zur Berichtigung der Verbindlichkeiten bereit sei, hiefür jedoch seine künftigen Einkünfte aufwenden müsse. Um der Firma Liefer GmbH eine prompte Erledigung offerieren zu können, habe sich dieser im EU-Ausland um eine Vorfinanzierung bemüht. Daher werde der o.a. zitierte Vorschlag an die Gläubigerin herangetragen.

Daraus zeigt sich die Absicht **der Bw.** einen teilweisen Schuldnachlass ihrer gegenüber der Firma Liefer GmbH bestehenden Verbindlichkeit ihr gegenüber zu erwirken. Auch wenn in diesem Schreiben die Formulierung, dass bei Unterfertigung dieses Anbotes durch die Firma Liefer GmbH - die zu diesem Zeitpunkt bestehende Forderung der Firma Liefer GmbH gegenüber der Bw. gegen Zahlung eines Betrages von ATS 1,100.000,00 zur Gänze auf die Firma finanzierte *gemäß § 1422 ABGB* übergehe, gebraucht wurde, wird eindeutig die Intention der Bw. – und auch die des persönlich haftenden Gesellschafters - zum Ausdruck gebracht, seitens der Firma Liefer GmbH einen Schuldnachlass für die Bw. gegen Leistung der angebotenen Abschlagszahlung im Ausmaß von ATS 1,100.000,00 zu erwirken. Von einer solchen ging im Übrigen auch der persönlich haftende Gesellschafter aus (vgl. Niederschrift vom 14.04.2004 Seite drei, fünfter Absatz).

Nur aus dieser Sicht erklärbar, dass die Bw. als Schuldnerin an die Firma Liefer GmbH herantrat um einen Teilnachlass ihrer Verbindlichkeit zu erwirken. Für das Vorbringen der Bw., dass der Financier die gesamte Forderung der Firma Liefer GmbH erworben hätte, hätte gesprochen, wenn dieser an die Firma Liefer GmbH ein Anbot zum Erwerb der Forderung herangetragen und eine entsprechende Vereinbarung geschlossen hätte. In der Folge wäre es dann an der Bw. gelegen mit dem Financier die Begleichung ihrer dann gegenüber dem Financier bestehenden Verbindlichkeit in Höhe von rund ATS 13,424.420,25 zu regeln (und nicht mit der Firma Liefer GmbH);

Nur aus dieser Sicht, nämlich dass der als "Factoringvertrag" titulierte Vertrag als Finanzierungsvertrag zu betrachten ist, ist erklärbar, warum die Besicherung mittels Wechselakzepte sowohl durch die Bw. als auch durch den persönlich haftenden Gesellschafter auf einen Betrag in Höhe von ATS 1,650.000,00 erfolgte, also auf 150% des vom "Financier" aufgewendeten Betrages in Höhe von ATS 1,100.000,00, denn

- die Bw. war im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe vermögenslos und konnte die Verbindlichkeit nicht tilgen (vgl. Schreiben des RA );
- der persönlich haftende Gesellschafter war im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe rund 58 Jahre alt. Eine Rückzahlung der Verbindlichkeit im ursprünglichen Ausmaß von ATS 13,424.420,25 (**ohne** Berücksichtigung von Zinsen) hätte bei der vereinbarten Ratenhöhe von € 1.199,10 rund 67,8 Jahre (ATS 13,424.420,25 = € 975.590,66 : € 1.199,10 = 813,6 Monate = 67,8 Jahre) in Anspruch genommen. Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten ist eine solche – von der Bw. angezogene - Vorgangsweise nicht nachvollziehbar. Wirtschaftlich gesehen konnte auch der Financier nicht von der Rückzahlung eines solchen Betrages durch den persönlich haftenden Gesellschafter ausgehen.

An dieser Betrachtung vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die finanziert als Financier in ihrem Schreiben bei Fälligstellung an die Bw. eine offene Forderung abzüglich 31 geleisteter Zahlungen, nämlich € 938.418,52, errechnete. In diesem Zusammenhang ist zudem äußerst bemerkenswert, dass – bei der Unterstellung des Überganges der gesamten Verbindlichkeit an den Financier – dieser der Höhe nach einen unrichtigen Fälligstellungsbetrag – zu Lasten - der Bw. bzw. des persönlich haftenden Gesellschafters errechnete und dieser unrichtige Betrag auch noch akzeptiert wurde. Den übermittelten Überweisungsbelegen zufolge erfolgten monatliche Ratenzahlungen beginnend mit Dezember 2001 bis Jänner 2005. Dies ergibt eine geleistete Ratenanzahl von 38 Raten.

Zudem wird im Schreiben vom 25.06.2005 auf § 1422 ABGB verwiesen. Danach kann derjenige, der die Schuld eines anderen, für die er nicht haftet (§ 1358), bezahlt, vor oder bei der Zahlung vom Gläubiger die Abtretung dessen Rechte verlangen. Hat er dies getan, so wirkt die Zahlung als Einlösung der Forderung. Dazu ist streitgegenständlich festzuhalten,

---

dass im genannten Anbotschreiben im Namen der Bw. unter Berufung auf die von dieser erteilten Bevollmächtigung die aushaltende Verbindlichkeit im Ausmaß von ATS 13,424.420,25 betraglich nicht angeführt wird und dass die finanziert an die Firma Liefer GmbH **nicht** herantrat um die Abtretung der gesamten Forderung im Ausmaß von ATS 13,424.420,25 zu verlangen. Betraglich fixiert wurde jedoch nur die Abschlagszahlung, sodass folglich nur ein Teil der Verbindlichkeit der Bw. und nicht die gesamte Schuld gezahlt wurde.

Anzumerken ist, dass die unter Hinweis auf die bei Auslandssachverhalten bestehende erhöhte Mitwirkungspflicht mehrfach urgierte Lebensversicherungspolizze mit dem Bemerkern, dass sich diese beim Financier im Ausland befindet, nicht vorgelegt wurde. Auf der anderen Seite war jedoch bei Bedarf immer ein Ansprechpartner in Österreich erreichbar, wie beispielsweise bei der Abwicklung des "Factoringvertrages" und auch bei der "Umschuldungsaktion".

Zudem ist die Vorgangsweise im Zusammenhang mit der "Umschuldung" auf Jahresraten eine äußerst ungewöhnliche. Noch ungewöhnlicher ist die dargelegte gepflogene Vorgangsweise des Ansparens und der Barübergabe des Jahresbetrages.

Dem "Factoringvertrag" ist weder eine definitive Ratendauer noch ein betraglich fixierter Rückzahlungsbetrag zu entnehmen. Da nun –wie oben dargelegt – nicht von einem Übergang der Forderung auszugehen ist, aber auch der Zeuge wt von lebenslangen Ratenzahlungen spricht, geht die entscheidende Behörde davon aus, dass eine Interpretation des "Factoringvertrages" – zu Lasten des persönlich haftenden Gesellschafters – in diesem Sinne unter Bedachtnahme auf die von der finanziert zum Ausdruck gebrachten "Außenstände" vertreten werden kann. Dem vom Finanzamt zugrunde gelegten Ansatz von lebenslangen Zahlungen wird daher gefolgt.

Mangels Vorlage der Lebensversicherungspolizze konnte dieser Umstand auch nicht weiter erhellt werden.

**Zusammenfassend** ergibt sich auf Basis dieser Ausführungen, dass von einem teilweisen Erlass der Verbindlichkeit durch die Firma Liefer GmbH als Gläubigerin auszugehen ist; dass es sich bei der als "Factoringvertrag" titulierten Vereinbarung der Bw. mit der finanziert um einen Finanzierungsvertrag handelt, denn die Finanzierung eines Betrages in Höhe von ATS 1,100.000,00 im Zusammenhang mit der Besicherung durch Wechsel im Ausmaß von ATS 1,650.000,00 entspricht dem aufgezeigten Gesamtbild und ist auch wirtschaftlich

gesehen verständlich, wobei der Rückzahlungsbetrag nicht eindeutig feststellbar war und lebenslange (Raten-) Zahlungen nicht verneint werden können.

## **2) Umsatzsteuer – Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG 1994**

§16 UStG1994 lautet:

*Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 und 2 geändert, so haben*

*1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und*

*2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.*

*Abs. 2. Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges kann unterbleiben, wenn ein dritter Unternehmer den auf die Minderung des Entgeltes entfallenden Steuerbetrag an das Finanzamt entrichtet. . . .*

*Abs. 3: Abs. 1 gilt sinngemäß, wenn*

*1. das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. . . .*

Wird die unternehmerische Tätigkeit eingestellt (Betriebsaufgabe), ohne dass das Unternehmen übergeht, so besteht die Unternehmereigenschaft solange weiter, bis sämtliche steuerlich relevanten Vorfälle aus der unternehmerischen Tätigkeit abgewickelt sind. Änderungen der Bemessungsgrundlage sind daher weiter beim ehemaligen Unternehmer zu berücksichtigen (vgl. dazu Ruppe, Kommentar Umsatzsteuergesetz, 3. Auflage. TZ 16 zu § 16).

Uneinbringlichkeit ist mehr als bloßer Zweifel an der Realisierbarkeit deiner Forderung (Dubiosität), Uneinbringlichkeit bedeutet Realität, nicht Vermutung. Umsatzsteuerlich ist erforderlich, dass die Uneinbringlichkeit feststeht (siehe Ruppe, Kommentar Umsatzsteuergesetz, 3. Auflage. TZ 76 zu § 16).

Wie unter Punkt 1) angeführt, ist vom Vorliegen eines teilweisen Schuld nachlasses, somit der Änderung der Bemessungsgrundlagen im Jahr 2001 auszugehen.

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Vorsteuerberichtigung erfolgte demgemäß grundsätzlich zu Recht.

Zutreffend war das Vorbringen der Bw., dass die Vorsteuer aus der Honorarnote Dris. K aus dem Jahr 2001 zu berücksichtigen ist.

Zu ergänzen ist auch, dass bei Berechnung der Vorsteuerberichtigung und des Rentenbarwertes ein Rechenfehler unterlief, welcher berichtigt wird (siehe unten).

---

### **3) Berechnung:**

#### **a) Umsatzsteuer**

Offene Verbindlichkeit zum 31.05.1999: ATS 13,424.420,25  
 abzüglich Zahlung . . . . . ATS 1,100.000,00  
 Nachlass: . . . . . ATS 12,324.420,25  
 darin enthaltene Vorsteuer: . . . . . ATS 2,054.070,04, das sind € 149.275,09.

Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG: € 149.275,09  
 Zusätzliche Vorsteuer: . . . . . € 436,04

Die Umsatzsteuer für 2001 ist festzusetzen mit € 148.839,00.

#### **b) Ermittlung Einkünfte aus Gewerbebetrieb** analog zu TZ 18 und TZ 19 des BP-Berichtes (unter Berichtigung des dort enthaltenen Rechenfehlers):

Ursprüngliche Verbindlichkeit: zum 31.05.1999: ATS 13,424.420,25,  
 abzüglich Zahlung . . . . . ATS 1,100.000,00  
 abzüglich Vorsteuer . . . . . ATS 2,054.070,04  
 Zwischensumme : . . . . . ATS 10,270.350,21  
 abzüglich Rentenbarwert: . . . . . ATS 2,539.353,83  
 zuzüglich Zahlung . . . . . ATS 1,100.000,00  
 Summe: . . . . . ATS 8,830.996,38

Ergibt in Euro: . . . . . € 641.773,53  
 abzüglich Honorarnote Dris. K : . . . . . € . . 2.180,19  
 Einkünfte aus Gewerbebetrieb . . . . . € 639.593,34

Die im Kalenderjahr 2001 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO festgestellt mit € 639.593,34,

davon entfallen

75% auf gf, das sind € 479.695,00, FA 29 = Finanzamt Lilienfeld St. Pölten  
 StNr 1

25 % auf k , das sind . . € 159.898,34, FA 29 = Finanzamt Lilienfeld St. Pölten StNr 2

Verfahrensrechtlich wird noch angemerkt, dass den bekämpften Bescheiden eine Begründung nicht fehlt.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 27. Oktober 2009