jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2014/2/26 2009/13/0254

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.02.2014

Index

E6J;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

62003CJ0032 Fini H VORAB;
EStG 1988 §2 Abs3 Z1;
EStG 1988 §2 Abs3 Z2;
EStG 1988 §2 Abs3 Z3;
EStG 1988 §32 Z2;
UStG 1994 §1 Abs1 Z1;
UStG 1994 §1 Abs1 Z2;
UStG 1994 §16 Abs1 Z2;
UStG 1994 §16 Abs1;
UStG 1994 §16 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde der Ing. B KG in W, vertreten durch die Dr. Georg Kahlig Rechtsanwalt GmbH, Mag. Gerhard Stauder und Dr. Georg Kahlig, Rechtsanwälte in 1070 Wien, Siebensterngasse 42/3, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 27. Oktober 2009, Zl. RV/0135-K/05, betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin, eine Kommanditgesellschaft, betrieb bis 1999 eine Druckerei und ermittelte ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988. Im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zum 31. Mai 1999 waren an der beschwerdeführenden Gesellschaft der Komplementär zu 75% und seine Ehefrau als Kommanditistin zu 25% beteiligt.

Laut Auflösungsbilanz per 31. Mai 1999 wurden Aktiva im Wert von ATS 179.997,30 und Passiva in Höhe von ATS 14,696.724,85 in das "Privatvermögen" übertragen. Unter den in das "Privatvermögen" übernommenen Verbindlichkeiten befand sich auch die Verbindlichkeit der Beschwerdeführerin gegenüber der R-GmbH in Höhe von ATS 13,424.420,25 aus Lieferungen und Leistungen.

Mit Bescheiden vom 3. Juli 2001 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer sowie die (negativen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 erklärungsgemäß fest.

Für die nachfolgenden Jahre gab die Beschwerdeführerin keine Abgabenerklärungen mehr ab.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, dass im Streitjahr 2001 zum Ausgleich der offenen Verbindlichkeiten der Beschwerdeführerin gegenüber der R-GmbH in Höhe von ATS 13,424.420,25 eine pauschale Abschlagszahlung in Höhe von ATS 1,100.000,-- erfolgt sei. Damit sei die Verbindlichkeit gegenüber der R-GmbH (im darüber hinausgehenden Betrag) "untergegangen". Es habe eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 16 UStG 1994 in Höhe von ATS 2,054.350,21 zu erfolgen. Weiters ermittelte der Prüfer aufgrund des von ihm festgestellten "Untergangs" der Verbindlichkeit gegenüber der R-GmbH für das Streitjahr 2001 einen Gewinn der Beschwerdeführerin in Höhe von ATS 8,830.716,21. Dazu stellte er fest, dass die spanische Gesellschaft P, eine Sociedad Limitada mit Sitz in Marbella (im Folgenden: P S.L.), die Pauschalzahlung an die R-GmbH in Höhe von ATS 1,100.000,-- vorfinanziert habe. Die Beschwerdeführerin sei aufgrund des mit der P S.L. abgeschlossenen "Factoring-Vertrags" verpflichtet, monatlich ATS 16.500,-- zurückzuzahlen. Da auch der Komplementär den Vertrag unterfertigt und die persönliche Garantie für diese Rückzahlung bis an sein Lebensende übernommen habe, seien die Rückzahlungen, so der Prüfer, nach dem versicherungsmathematischen Rentenbarwert anzusetzen. Es handle sich dabei um Betriebsausgaben, die bei der Ermittlung der nachträglichen Einkünfte gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 zu berücksichtigen seien.

In Bezug auf die besagten Vorgänge liegt in den Verwaltungsakten die nachstehende Vereinbarung der Beschwerdeführerin mit der P S.L. vom 11. Juni 2001 ein:

"FACTORING-VERTRAG

1. Vertragsteile

1.1 Financier: (P S.L.)

1.2 Kunde: (Beschwerdeführerin)

2. Gegenstand

Gegenstand dieses Vertrages ist die Buchforderung der (R-GmbH) 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,-- (Schilling eine Million achthunderttausend) 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 aufeinanderfolgende gleiche Teilzahlungen, die erste 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 berechnet:

1,5% aus dem für den Erwerb der Forderung aufgewendeten Kapitalbetrag (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 und 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 Rechtsgeschäftsgebühren oder Verkehrssteuern zu Lasten des Kunden.

Wien, am 11.6.2001

(P S.L.) als Financier (Unterschrift des Bevollmächtigten) (Beschwerdeführerin) in Liquidation (Unterschrift des Komplementärs)

(Komplementär) (Unterschrift des Komplementärs)" Weiters liegt in den Verwaltungsakten ein Schreiben des Rechtsanwalts der Beschwerdeführerin an die R-GmbH vom 25. Juni 2001 (im Folgenden: Anbotsschreiben) ein, das auszugsweise lautet:

"Wir schreiten für die (Beschwerdeführerin) i. L. ein und berufen uns gemäß§ 8 Abs. 1 RAO auf die erteilte Vollmacht.

Gelegentlich der Liquidation unserer Mandantschaft ist zutage getreten, dass für die letztlich verbliebenen Verbindlichkeiten keine Deckung vorhanden ist.

Der persönlich haftende Gesellschafter unserer Mandantschaft ist zwar bereit, nach Maßgabe seiner Möglichkeiten zur Berichtigung der Verbindlichkeiten beizutragen, muß aber hiezu seine Einkünfte auch während der kommenden Jahre aufwenden.

Um der Gläubigerschaft eine prompte Erledigung offerieren zu können, hat sich unsere Mandantschaft um eine Vorfinanzierung bemüht, und konnte im EU-Ausland tatsächlich die Gelegenheit zu einer Factoring-Finanzierung erlangen.

Im Ergebnis haben wir folgenden Vorschlag an Ihr Haus heranzutragen:

Gegen Zahlung des Pauschalbetrages von ATS 1,100.000,-- bis längstens 15.7.2001 auf das bekanntzugebende 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 (P S.L.) in E-29600 Marbella 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 Handen zurückzusenden, worauf wir die Überweisung an ihr Haus veranlassen werden."

Die firmenmäßige Zeichnung durch die R-GmbH erfolgte am 2. Juli 2001 mittels Firmenstempel und Unterschrift "ppa (XY)" unter gleichzeitiger Bekanntgabe des Firmenkontos.

Weiters liegt in den Verwaltungsakten ein Überweisungsbeleg ein, aus dem ersichtlich ist, dass die P S.L. mit Valuta 12. Juli 2001 einen Betrag in Höhe von ATS 1,100.000,-- auf das Konto der R-GmbH überwiesen hat. Als Verwendungszweck wird auf diesem Beleg angeführt:

"LT. VEREINB. V 25.6./2.7.01 VERLANGEN WIR I.S. DES PARAGR. 1422 ABGB DIE ABTRETUNG IHRER FORD. GEG. DIE (Beschwerdeführerin) I - AN KAPIT.U.NEBENG".

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers zum (teilweisen) Wegfall der Verbindlichkeiten und erließ für das Streitjahr 2001 einen entsprechenden Umsatzsteuerbescheid (Vorsteuerberichtigung gemäß § 16 UStG 1994) sowie einen entsprechenden Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO (nachträgliche Einkünfte gemäß § 32 Z 2 EStG 1988).

Gegen diese Bescheide erhob die Beschwerdeführerin am 23. Dezember 2004 Berufung und brachte im Wesentlichen vor, dass ihre Verbindlichkeit gegenüber der R-GmbH in Höhe von ATS 13,424.420,25 nicht weggefallen, sondern zur Gänze auf die P S.L. übergegangen sei. Diese habe die Forderung von der R-GmbH im Wege einer Forderungszession erworben und sei die Forderung somit auf einen anderen Gläubiger in unveränderter Höhe übergegangen. Weiters habe der Komplementär mit der P S.L. eine Rückzahlungsvereinbarung geschlossen, aufgrund der er monatlich ATS 16.500,-- zurückzahle.

In einer Stellungnahme zur Berufung führte der Prüfer ergänzend u.a. aus, dass eine Vorsteuerberichtigung nach§ 16 UStG 1994 zu erfolgen habe, wenn das vereinbarte Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden sei. Ein Unternehmer, dessen Forderung ganz oder teilweise uneinbringlich geworden sei, könne in Höhe des Forderungsausfalls eine Entgeltsminderung vornehmen. Da die R-GmbH dies getan habe, sei die Vorsteuerberichtigung bei der Beschwerdeführerin zu Recht erfolgt.

Weiters führte der Prüfer aus, dass die Beschwerdeführerin der R-GmbH im Schreiben vom 25. Juni 2001 das Angebot unterbreitet habe, gegen Zahlung eines minimalen Pauschalbetrages in Höhe von ATS 1,100.000,-- auf die ursprüngliche Lieferforderung zu verzichten und diese einem anderen Gläubiger abzutreten. Der "Factoringvertrag" vom 11. Juni 2001 zwischen der P S.L. und der Beschwerdeführerin sei erst durch die Annahme der R-GmbH möglich geworden. Die Rückzahlungsraten würden sich nur anhand des Pauschalbetrags berechnen und sei die Besicherung mittels Wechselakzepts nur über 150% des Pauschalbetrags erfolgt. Wenn man der Ansicht der Beschwerdeführerin folge und von monatlichen Rückzahlungsraten in Höhe von ATS 16.500,-- ausgehe, müsste der Komplementär Rückzahlungen an die P S.L. über 40,67 Jahre (richtig wohl: 67,8 Jahre) hinweg leisten, um die gesamte ursprüngliche Forderung zu tilgen. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Schuldner nach teilweisem Forderungsverzicht durch den Gläubiger dennoch die ursprüngliche Forderung in voller Höhe zu leisten habe. Die Verbindlichkeit der Beschwerdeführerin gegenüber der P S.L. sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Rückzahlungsvereinbarung für die Pauschalzahlung in Höhe von ATS 1,100.000,-- zu werten.

In der Replik vom 29. März 2005 auf die Stellungnahme des Prüfers führte die Beschwerdeführerin u.a. aus, dass keine Uneinbringlichkeit der Forderung vorliege, da die gesamte Forderung der R-GmbH an die P S.L. zediert worden sei. Bei Nichteinhaltung der Rückzahlungsvereinbarung werde die gesamte Forderung fällig, sodass eine Vorsteuerkorrektur nicht vorzunehmen sei. Ob die R-GmbH zu Unrecht eine Umsatzsteuerkorrektur vorgenommen habe, sei für die vorliegende Berufung unerheblich. Aus zivilrechtlicher Sicht sei die Forderung der R-GmbH in voller Höhe auf die P S.L. übergegangen. Auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise des vorliegenden Geschäfts habe kein Forderungsnachlass stattgefunden. Aus der Rückzahlungsvereinbarung gehe hervor, dass der Komplementär die gesamte Forderung zurückzuzahlen habe. Als Sicherheiten seien Wechsel in Höhe von ATS 3,300.000,-- übergeben und zudem eine Lebensversicherung abgeschlossen worden. Bei Nichtzahlung 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. Auch habe der Bevollmächtigte der P S.L. im Rahmen seiner Einvernahme auf die lebenslange Rückzahlung der Raten hingewiesen. Bei einer Forderungszession sei es üblich, dass der Zessionar mehr erhalte, als er für die Abtretung der Forderung bezahle. Die Verbindlichkeit gegenüber der P S.L. sei als das zu bewerten, was sie in

wirtschaftlicher Betrachtungsweise darstelle, nämlich die zedierte Forderung der R-GmbH in voller Höhe.

In einer weiteren Stellungnahme vom 18. August 2008 führte die Beschwerdeführerin aus, dass aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung der Komplementär der Beschwerdeführerin der P S.L. mit Schreiben vom 4. Februar 2005 zur Kenntnis gebracht habe, dass die falsche Beratung im Zusammenhang mit der Finanzierung die Besteuerung eines Sanierungsgewinnes zur Folge habe und deswegen die monatlichen Zahlungen eingestellt würden. Daraufhin habe der "Financier" Terminverlust geltend gemacht und die gesamte Forderung abzüglich 31 geleisteter Raten - somit EUR 938.418,52 (ATS 12,912.920,--) - fällig gestellt. Der Komplementär und seine Gattin hätten diesen Betrag als richtig anerkannt und die rückständigen Raten einschließlich aller für das Jahr 2005 künftig fälligen Raten sowie einer Bearbeitungsgebühr von EUR 2.400,-- am 5. August 2005 bar bezahlt. Seit diesem Zeitpunkt erfolge jeweils im Jänner die Bezahlung eines Einmalbetrages in Höhe von EUR 14.389,-- (ATS 198.000,--, entspricht ATS 16.500,--/Monat). Dieser Betrag werde von der Pension des Komplementärs angespart und erfolge die Übergabe in einem Kaffeehaus in Wien, wobei dieser ungewöhnliche Zahlungsweg von der P S.L. gewünscht werde.

Die belangte Behörde gab der Berufung nur insoweit statt als sie die - hier nicht strittige - Honorarnote des Rechtsanwalts der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 2001 sowohl bei der Ermittlung der Umsatzsteuer als auch der Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigte und einen Rechenfehler berichtigte. Im Übrigen vertrat die belangte Behörde die Auffassung, dass es nicht zu einem Übergang der Forderung von der R-GmbH auf die P S.L. gekommen sei, sondern dass ein teilweiser Erlass der Verbindlichkeit durch die R-GmbH vorliege.

Begründend führte die belangte Behörde aus, dass schon den zivilrechtlichen Vorschriften für das Zustandekommen eines Zessionsvertrags nicht entsprochen worden sei. Nach § 1392 ABGB liege eine Abtretung (Zession) vor, wenn eine Forderung von einer Person an eine andere übertragen und von dieser angenommen werde. Der Zessionsvertrag werde demnach zwischen dem Altgläubiger (Zedent) und dem Neugläubiger (Zessionar) geschlossen. Der Schuldner stehe zunächst nur mit dem Altgläubiger in rechtlicher Beziehung und erhalte durch die Zession anstelle des alten Gläubigers einen neuen Gläubiger. Der Schuldner selbst sei am Zessionsvertrag nicht beteiligt. Er müsse der Zession weder zustimmen, noch davon verständigt werden. Nach der Aktenlage bestehe aber keine Vereinbarung zwischen der R-GmbH als Erstgläubigerin und der P S.L. als Zessionarin über die Abtretung der streitgegenständlichen Forderung. Vielmehr liege lediglich eine Vereinbarung der Beschwerdeführerin mit der R-GmbH (Anbotsschreiben vom 25. Juni 2001 und dessen Annahme) und eine Vereinbarung der Beschwerdeführerin mit der P S.L. ("Factoring-Vertrag" vom 11. Juni 2001) vor.

Auch habe die R-GmbH in ihrer Strafanzeige gegen ihre ehemalige Buchhalterin sowie gegen den Komplementär der Beschwerdeführerin darauf hingewiesen, dass sie sich - wenn auch in einem Irrtum über die tatsächliche Höhe der aushaftenden Verbindlichkeit befindlich - mit einer "Abschlagszahlung" der Beschwerdeführerin einverstanden erklärt habe und gehe auch der Komplementär in seiner Einvernahme von einer solchen "Abschlagszahlung" aus. Weiters sei dem Anbotsschreiben vom 25. Juni 2001 die Absicht der Beschwerdeführerin zu entnehmen, einen teilweisen Schuldnachlass ihrer gegenüber der R-GmbH bestehenden Verbindlichkeit zu erwirken. So würden im Schreiben wirtschaftliche Gründe dargelegt, nämlich, dass im Zuge der Liquidierung der Beschwerdeführerin zutage getreten sei, dass für die 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 R-GmbH eine prompte Erledigung offerieren zu können, habe sich der Komplementär der Beschwerdeführerin um eine Vorfinanzierung bemüht. Auch wenn in diesem Schreiben die Formulierung verwendet werde, dass bei Unterfertigung dieses Anbots durch die R-GmbH die zu diesem Zeitpunkt bestehende Forderung der R-GmbH gegenüber der Beschwerdeführerin gegen Zahlung eines Betrags von ATS 1,100.000,--

zur Gänze auf die P S.L. gemäß § 1422 ABGB übergehe, werde eindeutig die Intention der Beschwerdeführerin und die des persönlich haftenden Gesellschafters zum Ausdruck gebracht, seitens der R-GmbH einen Schuldnachlass für die Beschwerdeführerin gegen Leistung der angebotenen Abschlagszahlung im Ausmaß von ATS 1,100.000,-- zu erwirken. Nur aus dieser Sicht sei erklärbar, warum die Beschwerdeführerin als Schuldnerin an die R-GmbH herangetreten sei. Für den Erwerb der gesamten Forderung der R-GmbH durch die P S.L. hätte gesprochen, wenn diese an die R-GmbH ein Anbot zum Erwerb der Forderung gelegt und mit ihr eine entsprechende Vereinbarung geschlossen hätte, was im konkreten Fall aber nicht erfolgt sei. In der Folge wäre es dann an der Beschwerdeführerin gelegen gewesen, mit der P S.L. die Begleichung ihrer dann gegenüber der P S.L. bestehenden Verbindlichkeit in Höhe von ATS 13,424.420,25 zu

regeln.

Nur aus der Sicht, dass der "Factoringvertrag" ein Finanzierungsvertrag sei, lasse sich erklären, warum die Besicherung mittels Wechselakzept sowohl durch die Beschwerdeführerin als auch durch den persönlich haftenden Gesellschafter auf einen Betrag in Höhe von ATS 1,650.000,-- erfolgt sei, somit auf 150% des vom "Financier" aufgewendeten Betrags in Höhe von ATS 1,100.000,--. Die Beschwerdeführerin sei im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe vermögenslos gewesen und habe die Verbindlichkeit gegenüber der R-GmbH nicht tilgen können. Der persönlich haftende Gesellschafter sei im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe 58 Jahre alt gewesen und hätte eine Rückzahlung der Verbindlichkeit im ursprünglichen Ausmaß 67,8 Jahre in Anspruch genommen. Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten sei eine solche, von der Beschwerdeführerin vorgebrachte, Vorgangsweise nicht nachvollziehbar. Wirtschaftlich gesehen habe auch der "Financier" nicht von der Rückzahlung eines solchen Betrages durch den persönlich haftenden Gesellschafter ausgehen können. Daran vermöge auch das Schreiben der P S.L. vom 25. Mai 2005 nichts zu ändern, in dem diese gegenüber der Beschwerdeführerin eine Restforderung in Höhe von EUR 938.418,52 (ATS 12,912.920,--) fällig gestellt habe. In diesem Zusammenhang sei äußerst bemerkenswert, dass - selbst bei Unterstellung des Übergangs der gesamten Verbindlichkeit an den "Financier" - der fällig gestellte Betrag zu hoch sei, da den vorgelegten Überweisungsbelegen zufolge die Beschwerdeführerin zu diesem Zeitpunkt bereits 38 und nicht bloß 31 Rückzahlungsraten geleistet gehabt habe und sei dieser zu hohe Betrag von der Beschwerdeführerin bzw. deren persönlich haftendem Gesellschafter auch noch akzeptiert worden.

Zudem werde im Anbotsschreiben der Beschwerdeführerin an die R-GmbH auf § 1422 ABGB verwiesen. Danach könne derjenige, der die Schuld eines anderen, für die er nicht hafte (§ 1358), bezahle, vor oder bei der Zahlung vom Gläubiger die Abtretung seiner Rechte verlangen. Habe er dies getan, so wirke die Zahlung als Einlösung der Forderung. Dazu sei festzuhalten, dass im Anbotsschreiben der Beschwerdeführerin an die R-GmbH die aushaftende Verbindlichkeit in Höhe von ATS 13,424.420,25 betraglich nicht angeführt worden sei und dass die P S.L. nicht an die R-GmbH herangetreten sei, um die Abtretung der gesamten Forderung im Ausmaß von ATS 13,424.420,25 zu verlangen. Eine betragliche Fixierung habe nur hinsichtlich der Abschlagszahlung stattgefunden, sodass folglich nur ein Teil der Verbindlichkeit der Beschwerdeführerin und nicht deren gesamte Schuld bezahlt worden sei.

Auch sei die mehrfach urgierte Lebensversicherungspolizze trotz der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten, mit dem Hinweis, dass sich diese bei der P S.L. befinde, nicht vorgelegt worden. Zudem sei die Vorgangsweise im Zusammenhang mit der "Umschuldung" auf Jahresraten äußerst ungewöhnlich. Noch ungewöhnlicher sei die dargelegte gepflogene Vorgangsweise des Ansparens und der Barübergabe des Jahresbetrags.

Da dem "Factoringvertrag" weder eine definitive Ratendauer noch ein betraglich fixierter Rückzahlungsbetrag zu entnehmen seien und der Bevollmächtigte der P S.L. in seiner Einvernahme von lebenslangen Ratenzahlungen gesprochen habe, gehe die belangte Behörde - im Einklang mit dem Prüfer - davon aus, dass eine Interpretation des "Factoringvertrages" - zu Lasten des persönlich haftenden Gesellschafters - in diesem Sinne unter Bedachtnahme auf die von der P S.L. zum Ausdruck gebrachten "Außenstände" vertreten werden könne. Dem vom Finanzamt zugrunde gelegten Ansatz von lebenslangen Zahlungen werde daher gefolgt und könne dieser Umstand mangels Vorlage der Lebensversicherungspolizze auch nicht weiter erhellt werden.

Zusammenfassend sei daher von einem teilweisen Erlass der Verbindlichkeit durch die R-GmbH als Gläubigerin auszugehen. Bei der als "Factoringvertrag" titulierten Vereinbarung handle es sich um einen Finanzierungsvertrag, denn die Finanzierung eines Betrages in Höhe von ATS 1,100.000,-- im Zusammenhang mit der Besicherung durch Wechsel im Ausmaß von ATS 1,650.000,-- entspreche dem aufgezeigten Gesamtbild und sei auch wirtschaftlich gesehen verständlich, wobei der Rückzahlungsbetrag nicht eindeutig feststellbar sei und lebenslange Ratenzahlungen nicht verneint werden könnten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 leg. cit. auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 leg. cit., wie beispielsweise Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen. Solche Einkünfte sind der Einkunftsart zuzurechnen, der die frühere Tätigkeit zuzuordnen war (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 22. März 1993, 91/13/0091, und vom 17. April 2008, 2006/15/0082, VwSlg. 8330/F).

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 betrieblich veranlassten Erlass ehemals betrieblicher Verbindlichkeiten resultierenden Betriebsvermögensvermehrungen sind somit grundsätzlich im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988 als positive nachträgliche Einkünfte steuerpflichtig (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. Mai 1993, 92/15/0041, VwSlg. 6781/F, und vom 17. April 2008, 2006/15/0082, VwSlg. 8330/F).

Ändert sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994, hat der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, nach § 16 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen und ist die Berichtigung für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist. Auch ein Forderungsverzicht führt zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 16 Abs. 1 UStG 1994 und löst eine Verpflichtung des Leistungsempfängers zur Vorsteuerkorrektur aus (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. September 2005, 2003/15/0078, VwSlg. 8067/F).

Bei der Betriebsaufgabe besteht die Unternehmereigenschaft solange weiter, bis sämtliche umsatzsteuerlich relevanten Vorfälle, die im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit stehen, abgewickelt sind (vgl. das Urteil des EuGH vom 3. März 2005, C-32/03, I/S Fini H). Erfolgt nach Betriebsaufgabe ein Nachlass der seinerzeit betrieblich veranlassten Verbindlichkeit, ist im Zeitpunkt des Forderungsverzichts eine Vorsteuerberichtigung gem. § 16 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 vorzunehmen (vgl. Gaedke in Melhardt/Tumpel, UStG, § 16 Rz 23).

Hingegen führt eine Forderungsabtretung unter dem Nennwert grundsätzlich zu keiner nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage, da sich der Wert der Gegenleistung, die der Leistungsempfänger für die Lieferung oder sonstige Leistung aufzuwenden hat, nicht verändert (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 16 Tz 33, Gaedke in Melhardt/Tumpel, UStG, § 16 Rz 52). Eine Berichtigung ist nach § 16 Abs. 3 UStG 1994 aber dann vorzunehmen, wenn die Forderung ganz oder teilweise uneinbringlich wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 3. September 2008, 2003/13/0109).

Im Beschwerdefall ist strittig, ob - der Ansicht der belangten Behörde entsprechend - im Streitjahr 2001 ein teilweiser Schuldnachlass durch die R-GmbH erfolgt ist, oder ob die gesamte Forderung der R-GmbH in Höhe von ATS 13,424.420,25 gegenüber der Beschwerdeführerin auf die P S.L. übergegangen ist, sodass nur ein Gläubigerwechsel stattgefunden hat und vom Fortbestand der Forderung auszugehen ist.

Mit der Annahme eines teilweisen Schuldnachlasses setzt sich die belangte Behörde an sich schon über den insoweit klaren Wortlaut des Anbotsschreibens vom 25. Juni 2001 hinweg, in dem der Rechtsanwalt der Beschwerdeführerin der R-GmbH den Vorschlag unterbreitet hat, wonach "gegen Zahlung des Pauschalbetrages von ATS 1,100.000,-- bis längstens 15.7.2001 auf das bekanntzugebende Bankkonto Ihres Hauses (...) sämtliche Forderungen Ihres Hauses aus Lieferungen und Leistungen gegen unsere Mandantschaft an Kapital und Nebengebühren gemäß § 1422 ABGB auf den Finanzierer und daher Zahler (P S.L.) in E-29600 Marbella über(gehen)". Die R-GmbH hat mit Unterfertigung des Anbotsschreibens diesem Vorschlag zugestimmt und die P S.L. hat durch Überweisung des vereinbarten Pauschalbetrags an die R-GmbH diese Vereinbarung erfüllt. Dass sich die Annahme des Anbots bei der R-GmbH wirtschaftlich in einer Vermögensminderung niederschlägt, ändert grundsätzlich nichts daran, dass durch diese Vereinbarung die gegenüber der Beschwerdeführerin bestehende Forderung nicht "untergegangen" ist, sondern hat die R-GmbH gegen Zahlung eines Pauschalbetrags in Höhe von ATS 1,100.000,-- ihr Einverständnis zum Übergang sämtlicher Forderungen auf die P S.L. erklärt.

Gegen die Annahme, dass es die Intention der Beschwerdeführerin gewesen sei, durch diese Vereinbarung mit der R-GmbH einen Schuldnachlass zu erwirken, spricht aber auch, dass die Beschwerdeführerin selbst der R-GmbH dieses Anbot unterbreitet hat und sie die Höhe ihrer offenen Verbindlichkeiten kannte, was durch deren betragsmäßige Angabe im "Factoringvertrag" ersichtlich ist. Auch geht aus dem "Factoringvertrag" hervor, dass es der der Beschwerdeführerin und der R-GmbH offenkundig fremd gegenüberstehen P S.L. gerade darauf angekommen ist, mit der Pauschalzahlung an die R-GmbH die gesamte offene Forderung der R-GmbH gegenüber der Beschwerdeführerin zu erwerben. Dass der P S.L. die schlechte Bonität der Beschwerdeführerin bekannt war und sie damit rechnen musste, letztlich nicht den gesamten Forderungsbetrag in Höhe von ATS 13,424.420,35 zu erhalten, spricht auch dafür, dass sie nur gegen Erwerb der gesamten offenen Forderung der R-GmbH gegenüber der Beschwerdeführerin bereit

war, die Pauschalzahlung zu leisten, um im Falle einer Insolvenz oder eines Rechtsstreits einen entsprechenden Rechtstitel vorweisen zu können. Somit kann aber nicht gesagt werden, dass durch die geschlossenen Vereinbarungen ein teilweiser Schuldnachlass durch die R-GmbH erfolgen sollte.

Wenn die belangte Behörde einen Schuldnachlass der R-GmbH mit der Begründung bejaht, dass die zivilrechtlichen Voraussetzungen für eine Forderungsübergang nicht erfüllt seien, lässt sie außer Acht, dass selbst für den Fall, dass es dafür zivilrechtlich eines weiteren Rechtsaktes dafür bedürfte, aufgrund der Zustimmung der R-GmbH zum Übergang ihrer Forderung auf die P S.L. kein Spielraum für die Annahme eines Forderungsverzichts durch die R-GmbH bleibt.

An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass sowohl die R-GmbH in ihrer Strafanzeige vom 10. Juli 2003 als auch der Komplementär der Beschwerdeführerin in seiner Einvernahme durch den Prüfer den Betrag in Höhe von 1,100.000,-- als "Abschlagszahlung" bezeichnen. Im Übrigen wird in der, in den Verwaltungsakten (Arbeitsbogen der Betriebsprüfung) einliegenden, Strafanzeige der R-GmbH gegen ihre ehemalige Buchhalterin sowie gegen den Komplementär der Beschwerdeführerin (wobei das Strafverfahren gegen letzteren von der Staatsanwaltschaft eingestellt wurde) dargelegt, dass die das Anbotsschreiben unterfertigende Prokuristin der R-GmbH aufgrund einer Falschinformation der Buchhalterin von einem offenen Forderungsbetrag gegenüber der Beschwerdeführerin in Höhe von ca. ATS 1,500.000,-- ausgegangen und ihr der tatsächlich offene Forderungsbetrag nicht bekannt gewesen sei, wobei auch dies einen von der belangten Behörde gesehenen Forderungsverzicht der R-GmbH nicht nahelegt.

Dass die Beschwerdeführerin die Lebensversicherungspolizze nicht vorlegen konnte, vermag ihr nicht zum Nachteil gereichen, ließe sich aus dieser doch für die Frage, ob ein Schuldnachlass durch die R-GmbH erfolgt ist, nichts Entscheidendes gewinnen.

Da die belangte Behörde zu Unrecht einen Schuldnachlass bejaht und auch keine weiteren Feststellungen zu einer - gerade im Streitjahr 2001 eingetretenen - Uneinbringlichkeit der Forderung der R-GmbH gegenüber der Beschwerdeführerin getroffen hat, die den angefochtenen Bescheid stützen könnten, hat sie diesen mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, sodass dieser gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 26. Februar 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2009130254.X00

Im RIS seit

27.03.2014

Zuletzt aktualisiert am

19.09.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at