

TE Vwgh Erkenntnis 2013/10/23 2009/13/0175

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 23.10.2013

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §167 Abs2;

EStG 1988 §4 Abs1;

EStG 1988 §6 Z3;

1. BAO § 167 heute

2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962

1. EStG 1988 § 4 heute

2. EStG 1988 § 4 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026

3. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

4. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025

5. EStG 1988 § 4 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025

6. EStG 1988 § 4 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024

7. EStG 1988 § 4 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023

8. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

9. EStG 1988 § 4 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

10. EStG 1988 § 4 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022

11. EStG 1988 § 4 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

12. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021

13. EStG 1988 § 4 gültig von 30.10.2019 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

14. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017

15. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

16. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015

17. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

18. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

19. EStG 1988 § 4 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

20. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014

21. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

22. EStG 1988 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

23. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

24. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
25. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 4 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
27. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
28. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
29. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
30. EStG 1988 § 4 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 4 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
33. EStG 1988 § 4 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
34. EStG 1988 § 4 gültig von 16.02.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
35. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
36. EStG 1988 § 4 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
38. EStG 1988 § 4 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
39. EStG 1988 § 4 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
40. EStG 1988 § 4 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
41. EStG 1988 § 4 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
42. EStG 1988 § 4 gültig von 27.04.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
43. EStG 1988 § 4 gültig von 06.01.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
44. EStG 1988 § 4 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
45. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
46. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
47. EStG 1988 § 4 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
48. EStG 1988 § 4 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
49. EStG 1988 § 4 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
50. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
51. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.1990 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
52. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
53. EStG 1988 § 4 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 6 heute
2. EStG 1988 § 6 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. EStG 1988 § 6 gültig von 01.03.2022 bis 31.03.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
5. EStG 1988 § 6 gültig von 08.01.2021 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
6. EStG 1988 § 6 gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
7. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
8. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
9. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
10. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
11. EStG 1988 § 6 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
12. EStG 1988 § 6 gültig von 14.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2015
13. EStG 1988 § 6 gültig von 15.12.2012 bis 13.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
14. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
15. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
16. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
17. EStG 1988 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
18. EStG 1988 § 6 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
19. EStG 1988 § 6 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
20. EStG 1988 § 6 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
21. EStG 1988 § 6 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006

22. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
23. EStG 1988 § 6 gültig von 10.06.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
24. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.2004 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
25. EStG 1988 § 6 gültig von 05.10.2002 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2001
26. EStG 1988 § 6 gültig von 06.01.2001 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
27. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
28. EStG 1988 § 6 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000
29. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
30. EStG 1988 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
31. EStG 1988 § 6 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
32. EStG 1988 § 6 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 681/1994
33. EStG 1988 § 6 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
34. EStG 1988 § 6 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
35. EStG 1988 § 6 gültig von 30.12.1989 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
36. EStG 1988 § 6 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde der M GmbH in M, vertreten durch die Captura Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH in 1180 Wien, Ferrogasse 37, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 21. Juli 2009, Zl. RV/1637-W/04, betreffend Körperschaftsteuer 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. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH betrieb im Streitjahr 2001 einen Großhandel mit Stahlprodukten und ermittelte ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988. Die beschwerdeführende GmbH betrieb im Streitjahr 2001 einen Großhandel mit Stahlprodukten und ermittelte ihren Gewinn nach Paragraph 5, EStG 1988.

In der Körperschaftsteuererklärung 2001 wurde von der Beschwerdeführerin der sich aus der Auflösung einer Kapitalrücklage ergebende (handelsrechtliche) Ertrag in Höhe von ATS 6,147.910,00 im Rahmen der steuerlichen "Mehr-Weniger-Rechnung" für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns wieder in Abzug gebracht.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1999 bis 2001 vertrat die Prüferin die Ansicht, dass dieser Ertrag auf einen Forderungsverzicht gegenüber der Beschwerdeführerin zurückzuführen und der steuerliche Gewinn um diesen Betrag zu erhöhen sei. Die Prüferin stellte fest, dass die Beschwerdeführerin Geschäftsbeziehungen mit der deutschen ME-GmbH, an der die gleichen Gesellschafter zu annähernd gleichen Verhältnissen beteiligt gewesen seien, unterhalten habe. Aufgrund von Wareneinkäufen und -verkäufen zwischen den beiden Gesellschaften habe bei der Beschwerdeführerin zum Stichtag 31. Dezember 2001 ein Saldo an Verbindlichkeiten gegenüber der ME-GmbH in Höhe von ATS 5,535.336,28 bestanden. Weiters seien in den Monaten März bis August 2000 Überweisungen der ME-GmbH an die Beschwerdeführerin in der Höhe von ATS 608.573,35 zur Finanzierung laufender Regiekosten getätigt und bei dieser als Darlehen verbucht worden.

Am 16. Juni 2002 sei über das Vermögen der ME-GmbH in Deutschland ein Insolvenzverfahren eingeleitet worden. Um einer Zahlung der offenen Waren- und Darlehensverbindlichkeiten zu entgehen und um ein eigenes Insolvenzverfahren abzuwehren, habe die Beschwerdeführerin zwei Rechnungen datiert mit 31. Dezember 2001 ausgestellt, in denen sie gegenüber der ME-GmbH Schadenersatzkosten für gelieferte Waren und Auslagen für Dienstreisen in Höhe von insgesamt DM 852.050,- geltend gemacht habe. Diese Rechnungen seien vom Insolvenzgericht aber nicht anerkannt worden. Dass die Bezahlung der Verbindlichkeiten gegenüber der ME-GmbH dennoch unterblieben sei, beruhe nach Auskunft der Beschwerdeführerin darauf, dass im Insolvenzverfahren der ME-

GmbH die offenen Verbindlichkeiten als Kapitalaufstockung bei der Beschwerdeführerin gewertet worden seien. Schriftliche Beschlüsse über eine erfolgte Kapitalaufstockung seitens der Gesellschafter gebe es nicht. Diese habe lediglich in der Bilanz der Beschwerdeführerin zum 31. Dezember 2001 ihren Niederschlag gefunden. Die Beschwerdeführerin habe die Verbindlichkeiten gegenüber der ME-GmbH in der Höhe von insgesamt ATS 6,147.909,63 auf Kapitalrücklage gebucht und diese mit 31. Dezember 2001 ertragswirksam aufgelöst. Dadurch habe sich der handelsrechtliche Gewinn erhöht und seien die Verlustvorträge lt. Handelsbilanz und damit die Überschuldung ausgeglichen worden. Steuerrechtlich sei bei der Berechnung der Körperschaftsteuer eine Gewinnkürzung in Höhe der Auflösung der Kapitalrücklage erfolgt. Die Prüferin teilte aufgrund der Feststellungen (Verbindlichkeiten hauptsächlich aus Warengeschäften; Versuch, durch nachträglich ausgestellte Rechnungen die Verbindlichkeiten nicht zahlen zu müssen; keine schriftlichen Beschlüsse der Gesellschafter) die Ansicht, dass es sich bei dem Schuldenerlass um eine Kapitalaufstockung gehandelt habe, nicht. Der Nachlass der Verbindlichkeiten wurde von der Prüferin als außerordentlicher Ertrag qualifiziert und in Höhe von ATS 6,147.909,63 dem Gewinn des Jahres 2001 hinzugerechnet.

Gegen den - vom Finanzamt aufgrund dieser Feststellungen erlassenen - Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001 erhob die Beschwerdeführerin Berufung und führte aus, dass der Schuldenerlass nicht das Ergebnis einer "offiziellen Kapitalaufstockung" aufgrund von Beschlüssen gewesen sei, sondern dass es sich um eine erfolgreich durchgesetzte Darstellung der "Schwestergesellschaftsverbindlichkeiten" als verdecktes Eigenkapital gegenüber dem Insolvenzverwalter der ME-GmbH gehandelt habe, was auch im Anhang zum Jahresabschluss 2001 ausgeführt worden sei. Steuerrechtlich sei von einer Vorteilsgewährung zwischen Schwestergesellschaften auszugehen, wobei nach Rz 686 der KStR 2001 die unklare Vertragsgestaltung für eine Eigenkapital ersetzende Zuwendung spreche. Gemäß Rz 684 der KStR 2001 sei schließlich der gesellschaftsrechtlich veranlasste Verzicht auf eine Forderung in Höhe jenes Betrages eine Einlage, der dem Tageswert der Forderung im Zeitpunkt des Verzichts entspreche. Es werde nicht behauptet, dass die Forderung der Schwestergesellschaft zur Gänze einbringlich gewesen sei, es entspreche aber ebenso wenig den Tatsachen, dass die Forderung zur Gänze - dem Resultat der Betriebsprüfung entsprechend - uneinbringlich gewesen sei.

Im Rahmen der die Berufung abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass der Masseverwalter als rechtlicher Vertreter der ME-GmbH versucht habe, die Forderungen gegenüber der Beschwerdeführerin einzubringen, sodass kein Verzicht auf diese Forderungen und keine Absicht einer Vorteilsgewährung bestanden haben könne. Durch die Auflösung der ME-GmbH infolge der Insolvenz sei eine Forderungsbetreibung nicht mehr möglich und die beschwerdeführende GmbH "reicher" geworden. Durch den Wegfall der Verbindlichkeiten ergebe sich somit automatisch ein außerordentlicher, steuerlich zu berücksichtigender Ertrag. Wäre eine Kapitalaufstockung beabsichtigt gewesen, wäre es "logisch" gewesen, diese Schritt für Schritt entsprechend der Entstehung der Verbindlichkeiten in den einzelnen Jahren vorzunehmen und der Bilanzwahrheit entsprechend bilanziell auszuweisen. Wegen der Nahebeziehung zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern seien auch hier die Grundsätze des Fremdvergleichs anzuwenden. Eine Kapitalaufstockung durch Verstärkung des Eigenkapitals hätte, um einem Fremdvergleich standzuhalten, einer entsprechenden Dokumentation, am besten in Form von Beschlüssen, bedurft. Ein entsprechendes "Nach-außen-in-Erscheinung-treten" sei aber eindeutig nicht erfolgt. Diese Ansicht werde auch dadurch bestätigt, dass erst nach Betreiben der Forderungen durch den Masseverwalter Gegenforderungen eingebucht und erst nach deren Nichtanerkennung seitens des Insolvenzgerichts mit einer indirekten Leistung der Gesellschafter und mit verdecktem Eigenkapital argumentiert worden sei.

Im Vorlageantrag wurde seitens der Beschwerdeführerin ergänzend ausgeführt, dass der Versuch, die Forderung einbringlich zu machen, in einer ersten Reaktion des Geschäftsführers mit der Unerfüllbarkeit bestritten worden sei, dem Masseverwalter aber in weiterer Folge habe klar gemacht werden können, dass sein Versuch aufgrund des Vorliegens von verdecktem Eigenkapital zum Scheitern verurteilt sei. Der Verzicht sei daher "causa societatis" erfolgt. Die Einstellung der Forderungsbetreibung sei nicht dem Abschluss des Insolvenzverfahrens gefolgt, sondern umgekehrt. Solange die Schwestergesellschaft nicht insolvent gewesen sei, habe keine Forderungsbetreibung stattgefunden, weil klar gewesen sei, dass die Beschwerdeführerin durch das "Stehenlassen" der Forderungen finanziert werde.

Die belangte Behörde wies die Berufung als unbegründet ab. Streitpunkt sei die in der Bilanz zum 31. Dezember 2001 erfolgte Auflösung unsteuerter Rücklagen in Höhe von ATS 6.147.910,00. Zu klären sei, ob eine "erfolgreich

durchgesetzte Darstellung der Schwestergesellschaftsverbindlichkeiten als verdecktes Eigenkapital" stattgefunden habe oder ob durch den Schuldenerlass ein außerordentlicher Ertrag in Höhe von ATS 6.147.910,00 bewirkt worden sei.

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0208, führte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aus, die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setze voraus, dass die Leistungsbeziehung unter Bedingungen erfolge, die auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblich seien. Andernfalls würden Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vorliegen, auch wenn diese in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet seien. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern seien nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kämen, einen klaren und eindeutigen Inhalt hätten und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Zu prüfen sei, ob die Zuwendung nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis habe. Im letzteren Fall sei die Leistung als verdeckte Einlage anzusehen, wobei unklare Vertragsgestaltungen Anhaltspunkte dafür seien, dass eine Eigenkapital ersetzende Zuwendung vorliege. Dies gelte auch für Leistungsbeziehungen zwischen sich gesellschaftsrechtlich nahe stehenden Gesellschaften.

Zu klären sei, ob den

"Schwestergesellschaftsverbindlichkeiten" fremdübliche Leistungsbeziehungen und damit verdecktes Eigenkapital ausschließende betriebliche Vorgänge zugrunde lägen oder nicht. Es müsse geprüft werden, ob die in der Bilanz zum 31. Dezember 2001 verbuchten Warenverbindlichkeiten in Höhe von ATS 5.535.336,28 und die als Darlehen verbuchten Überweisungen der ME-GmbH in Höhe von ATS 608.573,35 zur Finanzierung der laufenden Regiekosten für März, Mai, Juni, Juli und August 2000 als verdecktes Eigenkapital zu qualifizieren seien oder ob es sich um verdecktes Eigenkapital ausschließende betriebliche Vorgänge handle.

Die belangte Behörde kam unter näherer Darstellung ihrer Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass die Beschwerdeführerin im Streitjahr einen Großhandel mit Stahlprodukten betrieben habe und dass dem zum 31. Dezember 2001 bestehenden Saldo aus Warenforderungen und -verbindlichkeiten gegenüber der ME-GmbH keine Scheingeschäfte, sondern reale Geschäfte zugrunde gelegen seien. Hinsichtlich der Regiekosten (Miete, Personal, etc.) sah es die belangte Behörde als erwiesen an, dass zwischen der ME-GmbH und der Beschwerdeführerin eine klare und eindeutige und damit dem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarung bestanden habe, wonach erstere die nicht durch die Handelsspanne gedeckten Regiekosten der Beschwerdeführerin trage. Die belangte Behörde erachtete es insofern als glaubwürdig, dass zur Finanzierung der laufenden Regiekosten der Monate März, Mai, Juni, Juli und August 2000 zeitnahe Überweisungen der ME-GmbH an die Beschwerdeführerin im Jahr 2000 und zuvor erfolgt seien. Ein Kapitalzufluss im Streitjahr 2001 zur Finanzierung der laufenden Regiekosten für März, Mai, Juni, Juli und August 2000 sei auszuschließen.

Weiters sah es die belangte Behörde als erwiesen an, dass die Einbringungsversuche des Insolvenzverwalters der ME-GmbH nicht im Streitjahr, sondern im Jahr 2002 stattgefunden hätten. Die belangte Behörde stellte fest, dass von der Beschwerdeführerin zwei gegen die Einbringungsversuche des Insolvenzverwalters gerichtete "Abwehrmaßnahmen" gesetzt worden seien und legte ihrer Entscheidung zugrunde, dass

"1. die beiden mit 31. Dezember 2001 datierten Rechnungen im Jahr 2002 ausgestellt und damit auf das Streitjahr rückdatiert wurden; ihre Richtigkeit nicht im Streitjahr, sondern im Jahr 2002 nicht anerkannt wurde und

2. die Verzichtserklärung des Insolvenzverwalters der (ME-GmbH) eine Prozesshandlung im 2002 eröffneten Insolvenzverfahren der (ME-GmbH) war und damit nicht im Streitjahr sondern im Jahr 2002 erfolgte".

Diese "Abwehrmaßnahmen" seien von der Beschwerdeführerin dadurch erfasst worden, dass zum 31. Dezember 2001 eine Forderung gegen die ME-GmbH verbucht und am selben Tag als Storno/Fehlbuchung wieder ausgebucht worden sei. Mit dem am 31. Dezember 2001 erfolgten Ein- und Ausbuchen der "Schwestergesellschaftsverbindlichkeiten" in der Bilanz zum 31. Dezember 2001 habe die Beschwerdeführerin aber Vorgänge erfasst, die nicht im Streitjahr 2001 stattgefunden hätten.

Die belangte Behörde setzte sich auch näher mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin auseinander, wonach das

"Stehenlassen" von Warenverbindlichkeiten nicht fremdüblich sei. Im Rahmen der Beweiswürdigung gelangte sie zum Ergebnis, dass es keine ausschließlich zwischen Schwestergesellschaften übliche Geschäftspraxis sei, dass aus Geschäftsbeziehungen zwischen den Gesellschaften Warenverbindlichkeiten entstünden, die zum Bilanzstichtag noch nicht bezahlt worden seien. Dass bei einem Großhandel mit Stahlprodukten Warenverbindlichkeiten in Höhe von ATS 5.535.336,28 auflaufen würden, sei mit dem Umfang der Geschäftstätigkeit erklärbar und kein Ergebnis, dass ausschließlich bei Schwestergesellschaften als Geschäftspartnern auftrete. Auch der Umstand, dass Wareneinkäufe ausschließlich bei einem einzigen Unternehmen getätigt würden, sei nicht fremdunüblich. Im Ergebnis führte die belangte Behörde aus, dass zwischen den Schwestergesellschaften - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin - fremdübliche Leistungsbeziehungen bestanden hätten und dass die sich aus dem "Stehenlassen" von Rechnungen ergebenden Warenverbindlichkeiten zum 31. Dezember 2001 in Höhe von ATS 5.535.336,28 kein verdecktes Eigenkapital darstellten, sondern fremdüblich gewesen seien.

Hinsichtlich der als Darlehen verbuchten Überweisungen zur Finanzierung der laufenden Regiekosten für März, Mai, Juni, Juli und August 2000 in Höhe von ATS 608.573,35 vertrat die belangte Behörde - im Gegensatz zum Finanzamt - die Auffassung, dass eine Darlehensgewährung mangels Vorliegens der zivilrechtlichen Voraussetzungen für einen Darlehensvertrag (§§ 983 f ABGB) auszuschließen sei. So sei dieser Betrag zur Finanzierung der laufenden Regiekosten der Monate März, Mai, Juni, Juli und August 2000 übergeben worden und nicht, um darüber willkürlich verfügen zu können. Auch habe keine Verpflichtung zur Rückzahlung bestanden und sei eine solche auch tatsächlich nicht erfolgt. Da der Beschwerdeführerin kein Darlehen gewährt worden sei, sei die Verbuchung von ATS 608.573,35 als Darlehen die Verbuchung eines Vorgangs, der nicht stattgefunden habe. Ein nicht stattfindender Vorgang könne "logischerweise" kein betrieblicher Vorgang sein. Verdecktes Eigenkapital in Höhe von ATS 608.573,35 sei im Streitjahr dennoch nicht zugeführt worden, habe die Kapitalzufuhr doch nicht im Streitjahr 2001 stattgefunden, sondern bereits in den Jahren davor. Auch seien dieser vor dem Streitjahr 2001 erfolgten Kapitalzufuhr betriebliche Vorgänge zugrunde gelegen, habe sich die ME-GmbH doch verpflichtet, der Beschwerdeführerin die nicht durch die Handelsspanne gedeckten Regiekosten zu finanzieren. Hinsichtlich der als Darlehen verbuchten Überweisungen zur Finanzierung der laufenden Regiekosten für März, Mai, Juni, Juli und August 2000 in Höhe von ATS 608.573,35 vertrat die belangte Behörde - im Gegensatz zum Finanzamt - die Auffassung, dass eine Darlehensgewährung mangels Vorliegens der zivilrechtlichen Voraussetzungen für einen Darlehensvertrag (Paragraphen 983, f ABGB) auszuschließen sei. So sei dieser Betrag zur Finanzierung der laufenden Regiekosten der Monate März, Mai, Juni, Juli und August 2000 übergeben worden und nicht, um darüber willkürlich verfügen zu können. Auch habe keine Verpflichtung zur Rückzahlung bestanden und sei eine solche auch tatsächlich nicht erfolgt. Da der Beschwerdeführerin kein Darlehen gewährt worden sei, sei die Verbuchung von ATS 608.573,35 als Darlehen die Verbuchung eines Vorgangs, der nicht stattgefunden habe. Ein nicht stattfindender Vorgang könne "logischerweise" kein betrieblicher Vorgang sein. Verdecktes Eigenkapital in Höhe von ATS 608.573,35 sei im Streitjahr dennoch nicht zugeführt worden, habe die Kapitalzufuhr doch nicht im Streitjahr 2001 stattgefunden, sondern bereits in den Jahren davor. Auch seien dieser vor dem Streitjahr 2001 erfolgten Kapitalzufuhr betriebliche Vorgänge zugrunde gelegen, habe sich die ME-GmbH doch verpflichtet, der Beschwerdeführerin die nicht durch die Handelsspanne gedeckten Regiekosten zu finanzieren.

Durch die Verbuchung der ersten und zweiten "Abwehrmaßnahme" gegen die Forderung des Masseverwalters (Einbuchung einer Forderung gegen die ME-GmbH am 31. Dezember 2001 und Ausbuchung am selben Tag mittels Storno/Fehlbuchung) habe sich das Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin im Ergebnis nicht verändert, sodass auszuschließen sei, dass der Beschwerdeführerin im Streitjahr 2001 Eigenkapital verdeckt zugeführt worden sei. Davon abgesehen seien mit der Verbuchung der im Jahr 2002 gesetzten ersten und zweiten "Abwehrmaßnahme" Vorgänge in der Bilanz zum 31. Dezember 2001 dargestellt worden, die nach dem Bilanzierungszeitraum stattgefunden hätten, nicht im Streitjahr hätten bilanziert werden dürfen und damit nicht zum entscheidungsrelevanten Sachverhalt gehörten.

Auch die Beweisanträge auf Vorlage der Entscheidung des Insolvenzgerichts und der Verzichtserklärung des Insolvenzverwalters der ME-GmbH wies die belangte Behörde mit der Begründung ab, dass sowohl die Entscheidung des Insolvenzgerichts als auch die Verzichtserklärung des Insolvenzverwalters erst im Jahr 2002 erfolgt seien und daher nicht zum entscheidungsrelevanten Sachverhalt gehörten.

Im Ergebnis wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab, weil der Beschwerdeführerin im Streitjahr 2001 kein Eigenkapital verdeckt zugeführt worden sei. Der aus der Stornierung der damit unrichtigen Auflösung unsteuerter Rücklagen sich ergebende Ertrag sei körperschaftsteuerpflichtig.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde. Soweit von der belangten Behörde in der Gegenschrift die Bevollmächtigung des Parteienvertreters bestritten wird, ist die Beschwerdeführerin den Bedenken in einer Gegenäußerung begründet entgegen getreten und hat sich die belangte Behörde dazu auch nicht mehr geäußert.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Wird der Gewinn eines Unternehmens durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, folgt aus dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung, dass die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben dem Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören (vgl. z.B. Doralt, EStG11, § 4 Tz 192, und Doralt/Mayr, EStG14, § 6 Tz 320). Wird der Gewinn eines Unternehmens durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, folgt aus dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung, dass die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben dem Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören vergleiche , z.B. Doralt, EStG11, Paragraph 4, Tz 192, und Doralt/Mayr, EStG14, Paragraph 6, Tz 320).

Nach ständiger hg. Rechtsprechung ergibt sich aus der die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berücksichtigenden Auslegung des § 4 Abs. 1 und des § 6 Z 3 EStG 1988 die zwingende einkommensteuerrechtliche Regelung, dass im Betriebsvermögen, welches für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich ist, nur solche negative Wirtschaftsgüter berücksichtigt werden dürfen, die mit einer Belastung des Steuerpflichtigen verbunden sind, somit also nicht etwa Verbindlichkeiten, mit deren Geltendmachung durch den Gläubiger nicht mehr zu rechnen ist (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 25. September 2001, 95/14/0098, vom 13. September 2006, 2002/13/0108, und vom 23. Mai 2013, 2010/15/0146). Nach ständiger hg. Rechtsprechung ergibt sich aus der die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berücksichtigenden Auslegung des Paragraph 4, Absatz eins und des Paragraph 6, Ziffer 3, EStG 1988 die zwingende einkommensteuerrechtliche Regelung, dass im Betriebsvermögen, welches für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich ist, nur solche negative Wirtschaftsgüter berücksichtigt werden dürfen, die mit einer Belastung des Steuerpflichtigen verbunden sind, somit also nicht etwa Verbindlichkeiten, mit deren Geltendmachung durch den Gläubiger nicht mehr zu rechnen ist vergleiche , z.B. die hg. Erkenntnisse vom 25. September 2001, 95/14/0098, vom 13. September 2006, 2002/13/0108, und vom 23. Mai 2013, 2010/15/0146).

Sobald unzweifelhaft feststeht, dass eine Verbindlichkeit nicht mehr zu Zahlungen führt, ist sie gewinnerhöhend aufzulösen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Jänner 2005, 2000/13/0162, 165, sowie Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Band III, Tz 135 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988, Stichwort: Verbindlichkeiten -Sobald unzweifelhaft feststeht, dass eine Verbindlichkeit nicht mehr zu Zahlungen führt, ist sie gewinnerhöhend aufzulösen vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 19. Jänner 2005, 2000/13/0162, 165, sowie Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Band römisch drei, Tz 135 zu Paragraph 4, Absatz eins, EStG 1988, Stichwort: Verbindlichkeiten -

nicht geltend gemachte). Ob und in welcher Besteuerungsperiode ein solcher Sachverhalt eingetreten ist, stellt eine Sachfrage dar, deren Beantwortung der Abgabenbehörde auf der Ebene der Beweiswürdigung obliegt (vgl. nochmals z.B. die hg. Erkenntnisse vom 25. September 2001, 95/14/0098, und vom 13. September 2006, 2002/13/0108, sowie das hg. Erkenntnis vom 25. September 2012, 2008/13/0241). nicht geltend gemachte). Ob und in welcher Besteuerungsperiode ein solcher Sachverhalt eingetreten ist, stellt eine Sachfrage dar, deren Beantwortung der Abgabenbehörde auf der Ebene der Beweiswürdigung obliegt vergleiche , nochmals z.B. die hg. Erkenntnisse vom 25. September 2001, 95/14/0098, und vom 13. September 2006, 2002/13/0108, sowie das hg. Erkenntnis vom 25. September 2012, 2008/13/0241).

Grundsätzlich führt ein betrieblich veranlasster Wegfall von Verpflichtungen zu einem Ertrag, der im vollen Umfang der Ertragsteuer zu unterwerfen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 2. September 2009, 2008/15/0062, und Doralt/Mayr, EStG14, § 6 Tz 269). Zu einer nicht gewinnerhöhenden Auflösung kommt es nur dann, wenn der Wegfall der Verbindlichkeit nicht betrieblich, sondern durch private oder im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Gründe veranlasst ist. Diesfalls liegt eine steuerneutrale Einlage vor (vgl. wiederum die hg. Erkenntnisse vom 19. Jänner 2005, 2000/13/0162, 0165, und vom 13. September 2006, 2002/13/0108). Grundsätzlich führt ein betrieblich veranlasster Wegfall von Verpflichtungen zu einem Ertrag, der im vollen Umfang der Ertragsteuer zu unterwerfen ist vergleiche , das

hg. Erkenntnis vom 2. September 2009, 2008/15/0062, und Doralt/Mayr, EStG14, Paragraph 6, Tz 269). Zu einer nicht gewinnerhöhenden Auflösung kommt es nur dann, wenn der Wegfall der Verbindlichkeit nicht betrieblich, sondern durch private oder im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Gründe veranlasst ist. Diesfalls liegt eine steuerneutrale Einlage vor vergleiche , wiederum die hg. Erkenntnisse vom 19. Jänner 2005, 2000/13/0162, 0165, und vom 13. September 2006, 2002/13/0108).

Die belangte Behörde hat, wie das Finanzamt, die Leistungsbeziehungen zwischen der ME-GmbH und der Beschwerdeführerin als fremdüblich beurteilt. Hinsichtlich des von der ME-GmbH an die Beschwerdeführerin geleisteten Betrags in Höhe von ATS 608.573,35 hat die belangte Behörde jedoch die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass dieser Betrag nicht als Darlehen gegeben worden sei, sondern dass zwischen der ME-GmbH und der Beschwerdeführerin eine klare und eindeutige Vereinbarung bestanden habe, wonach erstere die nicht durch die Handelsspanne gedeckten Regiekosten der Beschwerdeführerin endgültig trage. Die belangte Behörde ist daher im angefochtenen Bescheid zur Auffassung gelangt, dass die ME-GmbH zur Finanzierung der laufenden Regiekosten der Monate März, Mai, Juni, Juli und August 2000 zeitnahe Überweisungen an die Beschwerdeführerin im Jahr 2000 und zuvor getätigt habe, nicht aber im Streitjahr 2001. Mit dieser Begründung vermag die belangte Behörde aber nicht die Erhöhung des steuerlichen Gewinns im Streitjahr 2001 zu rechtfertigen, folgt doch aus dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung, dass Betriebseinnahmen in dem Wirtschaftsjahr zu erfassen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören (vgl. nochmals Doralt, EStG11, § 4 Tz 192). Die belangte Behörde hat, wie das Finanzamt, die Leistungsbeziehungen zwischen der ME-GmbH und der Beschwerdeführerin als fremdüblich beurteilt. Hinsichtlich des von der ME-GmbH an die Beschwerdeführerin geleisteten Betrags in Höhe von ATS 608.573,35 hat die belangte Behörde jedoch die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass dieser Betrag nicht als Darlehen gegeben worden sei, sondern dass zwischen der ME-GmbH und der Beschwerdeführerin eine klare und eindeutige Vereinbarung bestanden habe, wonach erstere die nicht durch die Handelsspanne gedeckten Regiekosten der Beschwerdeführerin endgültig trage. Die belangte Behörde ist daher im angefochtenen Bescheid zur Auffassung gelangt, dass die ME-GmbH zur Finanzierung der laufenden Regiekosten der Monate März, Mai, Juni, Juli und August 2000 zeitnahe Überweisungen an die Beschwerdeführerin im Jahr 2000 und zuvor getätigt habe, nicht aber im Streitjahr 2001. Mit dieser Begründung vermag die belangte Behörde aber nicht die Erhöhung des steuerlichen Gewinns im Streitjahr 2001 zu rechtfertigen, folgt doch aus dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung, dass Betriebseinnahmen in dem Wirtschaftsjahr zu erfassen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören vergleiche , nochmals Doralt, EStG11, Paragraph 4, Tz 192).

Weiters ist die belangte Behörde - in Übereinstimmung mit dem Finanzamt - davon ausgegangen, dass aufgrund fremdüblicher Geschäftsbeziehungen zwischen den Schwestergesellschaften zum 31. Dezember 2001 Warenverbindlichkeiten der Beschwerdeführerin gegenüber der ME-GmbH in Höhe von ATS 5.535.336,28 bestanden hätten. Die belangte Behörde hat jedoch im angefochtenen Bescheid die Feststellung getroffen, dass der Wegfall der Verbindlichkeiten erst mit der Verzichtserklärung des Insolvenzverwalters im Jahr 2002 erfolgt sei. Damit vermag die belangte Behörde aber nicht die Gewinnzurechnung im Streitjahr 2001 zu begründen, sodass die Beschwerde diesbezüglich zu Recht einen Verstoß gegen den dem Ertragsteuersystem immanenten Grundsatz der Abschnittsbesteuerung rügt. Kommt die belangte Behörde zum Ergebnis, dass der Schuldverzicht erst im Jahr 2002 erfolgt ist, kann dieser entsprechend dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung auch erst in diesem Wirtschaftsjahr ertragswirksam sein (vgl. nochmals die hg. Erkenntnisse vom 19. Jänner 2005, 2000/13/0162, 0165, vom 13. September 2006, 2002/13/0108, und vom 25. September 2012, 2008/13/0241, mwN). Weiters ist die belangte Behörde - in Übereinstimmung mit dem Finanzamt - davon ausgegangen, dass aufgrund fremdüblicher Geschäftsbeziehungen zwischen den Schwestergesellschaften zum 31. Dezember 2001 Warenverbindlichkeiten der Beschwerdeführerin gegenüber der ME-GmbH in Höhe von ATS 5.535.336,28 bestanden hätten. Die belangte Behörde hat jedoch im angefochtenen Bescheid die Feststellung getroffen, dass der Wegfall der Verbindlichkeiten erst mit der Verzichtserklärung des Insolvenzverwalters im Jahr 2002 erfolgt sei. Damit vermag die belangte Behörde aber nicht die Gewinnzurechnung im Streitjahr 2001 zu begründen, sodass die Beschwerde diesbezüglich zu Recht einen Verstoß gegen den dem Ertragsteuersystem immanenten Grundsatz der Abschnittsbesteuerung rügt. Kommt die belangte Behörde zum Ergebnis, dass der Schuldverzicht erst im Jahr 2002 erfolgt ist, kann dieser entsprechend dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung auch erst in diesem Wirtschaftsjahr ertragswirksam sein vergleiche , nochmals die hg. Erkenntnisse vom 19. Jänner 2005, 2000/13/0162, 0165, vom 13. September 2006, 2002/13/0108, und vom 25. September 2012, 2008/13/0241, mwN).

Die belangte Behörde, die auch nicht einsichtig macht, weshalb aus der Stornierung der Auflösung unversteuerter Rücklagen ein körperschaftsteuerpflichtiger Ertrag resultieren sollte, hat schon deshalb den Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, sodass dieser gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war. Die belangte Behörde, die auch nicht einsichtig macht, weshalb aus der Stornierung der Auflösung unversteuerter Rücklagen ein körperschaftsteuerpflichtiger Ertrag resultieren sollte, hat schon deshalb den Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, sodass dieser gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008. Das Mehrbegehren findet in diesen Vorschriften keine Deckung. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008. Das Mehrbegehren findet in diesen Vorschriften keine Deckung.

Wien, am 23. Oktober 2013

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2013:2009130175.X00

Im RIS seit

26.11.2013

Zuletzt aktualisiert am

07.04.2014

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at