

# TE Vwgh Erkenntnis 2008/4/17 2005/15/0073

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 17.04.2008

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §115 Abs1;

BAO §119;

EStG 1988 §6 Z1;

EStG 1988 §6 Z2 lit a;

EStG 1988 §6 Z2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der O GmbH & Co KEG in G, vertreten durch Egger-Rinnerhofer-Spitzer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 8010 Graz, Neufeldweg 93, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 18. April 2005, GZ. RV/0166- G/04, betreffend Körperschaftsteuer 2000 und 2001, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

I.

1.0. Die beschwerdeführende Gesellschaft ist die Rechtsnachfolgerin der OA-HandelsgmbH (in der Folge: Beschwerdeführerin), die einen Bedachungsfachhandel betrieb; sie ermittelte den Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag 28. (29.) Februar.

1.1. Im November 1998 (Wirtschaftsjahr 1998/1999) gründete die Beschwerdeführerin in Slowenien eine Tochtergesellschaft. Die Anschaffungskosten der Beteiligung betragen S 157.500,--. Im Wirtschaftsjahr 1999/2000 wurde zum Bilanzstichtag eine Teilwertabschreibung der Beteiligung in der Höhe von S 157.499,-- geltend gemacht und

auf Grund der Siebentel-Regelung des § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 eine außerbilanzmäßige Hinzurechnung vorgenommen.

1.2. Die Beschwerdeführerin stellte der Tochtergesellschaft in Slowenien für die Beratungsleistungen im Zeitraum März bis Dezember 1999 mit Rechnung vom 31. Dezember 1999 einen Betrag von S 1,166.783,- in Rechnung. Diese Forderung wurde zum Bilanzstichtag 29. Februar 2000 zu 50 % und zum Bilanzstichtag 28. Februar 2001 zu weiteren 50 % wertberichtigt.

Mit Rechnung vom 29. Februar 2000 forderte die Beschwerdeführerin von der Tochtergesellschaft (über getragene Kosten bis 28. Februar 1999 und Gehalt samt SV-Beitrag Hr. V) den Betrag von S 376.046,98. Diese Forderung wurde zum Bilanzstichtag 29. Februar 2000 zur Gänze wertberichtigt.

1.3. Die Beschwerdeführerin gewährte ihrer Tochtergesellschaft mehrere Darlehen und zwar mit Vertrag vom 1. Juni 1999 S 3,500.000,-, vom 6. April 2000 S 1,500.000,-, vom 30. Juni 2000 S 500.000,- und vom 31. Dezember 2000 S 1,700.000,-. Auf diese Darlehensforderungen nahm die Beschwerdeführerin zum Bilanzstichtag 28. Februar 2001 eine Wertberichtigung von 20 % vor.

II.

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin wurde in der mit "Anteile an verbundenen Unternehmen" übertitelten Tz. 20 ausgeführt, Anlaufverluste der ausländischen Unternehmung rechtfertigten keine Abschreibung. Die geltend gemachte Teilwertabschreibung werde außerbilanzmäßig hinzugerechnet.

Zur Wertberichtigung der Forderungen der Beschwerdeführerin gegen die Tochtergesellschaft wurde ausgeführt, eine Wertberichtigung der Forderung sei ungerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige wegen seines Interesses an der Weiterführung des Betriebes seines Schuldners keine Schritte zur zwangsweisen Einbringung seiner Forderung durchführe. Die Beschwerdeführerin habe keine nachweisbaren Schritte zur Einbringung der aushaftenden Forderungen gesetzt. Die Wertberichtigungen der Rechnungen vom 31. Dezember 1999 und 29. Februar 2000 seien daher nicht anzuerkennen (Tz. 21).

Zu den Darlehen der Beschwerdeführerin an ihre Tochtergesellschaft heißt es in diesem Bericht, Darlehen oder sonstige Beiträge seien als Kapitalzufuhr auf eine Beteiligung zu aktivieren. Die mit den gewährten Darlehen im Zusammenhang stehenden Forderungen würden daher auf die Beteiligung umgebucht. Eine Teilwertabschreibung sei auf Grund der in Tz. 20 getätigten Ausführungen nicht zulässig.

III.

Die Beschwerdeführerin führte in der Berufung gegen die den Feststellungen und rechtlichen Ansichten der Betriebsprüfung folgenden erstinstanzlichen Bescheide Folgendes aus:

1. Die Nichtanerkennung der Teilwertabschreibung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft in Slowenien sei ungerechtfertigt. Die ausländische Tochtergesellschaft sei unter folgenden Rahmenbedingungen gegründet worden:

-

Die positiven Erfahrungen mit der Niederlassung Klagenfurt hätten eine für den slowenischen Markt entsprechend positive Ergebnisentwicklung ableiten lassen. Es sei ein schnelles Umsatzwachstum auf das Vierfache der Niederlassung Klagenfurt und ein rascher "Break-Even" erwartet worden.

-

Die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen in Slowenien im Wirtschaftsjahr 1999 seien allgemein als höchst positiv zu beurteilen gewesen.

-

Die prognostizierte EU-Erweiterung für die "Nachfolgestaaten von Ex-Jugoslawien" habe zu entsprechenden positiven Umsatz- und Ertragserwartungen geführt.

-

Die Umsatzerwartungen bzw. die Steigerungen in den Folgejahren seien als gegenüber dem Inland höher eingestuft worden.

-

Das Entwicklungspotenzial des slowenischen Immobilienmarktes (strategischer Absatzmarkt) sei hoch positiv eingeschätzt worden.

-

Das in Österreich am Betätigungsfeld der Gesellschaft entwickelte know-how sei in Slowenien als unmittelbar anwendbar angesehen worden.

-

Verfügbarkeit eines als professionell und engagiert eingeschätzten Managements.

Bereits im Kalenderjahr 1999 sowie in den ersten Monaten des Kalenderjahres 2001 (Bilanzerstellungszeitraum für den Jahresabschluss per 29. Februar 2000) sei erkannt worden, dass die in die slowenische Tochtergesellschaft gesetzten Erwartungen bei weitem nicht erfüllt werden könnten. Dies sei insbesondere auf folgende Sachverhalte zurückzuführen gewesen:

-

Die Umsatzplanungen seien bei weitem nicht erfüllt worden. Der geplante Soll-Umsatz 1999 von 515 Mio. SIT sei stark unterschritten worden, was nicht zuletzt auf eine Fehleinschätzung des Immobilienmarktes in Slowenien auf Basis der vorhandenen Einwohnerstruktur zurückzuführen sei. Im Jahr 1999 seien lediglich 7,5 % des Planumsatzes erreicht worden.

-

Der tatsächliche Umsatz im Geschäftsjahr 2000 habe nur 22,7 % des geplanten Sollumsatzes erreicht.

-

Die Rechnung über Beratungsleistung sei in Slowenien als Bilanzierungshilfe im Jahr 2000 aktiviert und über fünf Jahre abgeschrieben worden. Das wirtschaftliche Ergebnis der Tochtergesellschaft für 1999 bzw. 2000 sei also noch schlechter als in ihrem Jahresabschluss ausgewiesen.

-

Die Einkaufsstruktur und die erzielbaren Einkaufspreise in Slowenien "hielten" sich nicht an die gesetzten Erwartungen. Die Projizierung der in Österreich guten Kooperation mit der Industrie sei auf dem slowenischen Markt nicht möglich gewesen.

-

Die Erwartungen in das lokal eingesetzte Management seien nicht erfüllt worden, weshalb es auch Ende 1999 zu Änderungen im Management gekommen sei.

Die Planungsunterlagen in Verbindung mit den erzielten effektiven Absatz- und Erfolgswerten spiegelten diese Fehleinschätzung entsprechend wider. Es liege eine drastische geschäftliche Fehleinschätzung vor. Die in den weiteren Folgejahren bis inklusive 2002 belegbaren Umsatz- und Erfolgswerten würden diese Sichtweise deutlich unterstreichen. So seien beispielsweise auch im Jahr 2001 nur 27,5 % des ursprünglich für dieses Jahr geplanten Umsatzes erzielt worden. Auf Basis der dargelegten Erwartungen in die slowenische Tochtergesellschaft und den sodann unmittelbar eingetretenen abweichenden Ist-Zuständen könne eindeutig von einer geschäftlichen Fehlmaßnahme gesprochen werden, die eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung rechtfertige.

2. Der Betriebsprüfer habe die Wertberichtigung der Forderungen gegenüber der slowenischen Tochtergesellschaft mangels wirtschaftlicher und rechtlicher Begründung nicht anerkannt. Dem gegenüber sei zur Bewertung der Forderungen gegenüber der slowenischen Tochtergesellschaft festzuhalten, dass der Schuldner im Zeitpunkt der Vornahme der Bewertung ein negatives Eigenkapital aufgewiesen habe, keine laufenden Gewinne erwirtschaftet und auch einen negativen cash-flow aufgewiesen habe. Sämtliche Forderungen seien nicht besichert gewesen. Es sei daher davon auszugehen, dass die Einbringlichkeit der Forderungen nicht gesichert erschienen sei.

Zum Bilanzierungszeitpunkt habe die wirtschaftliche Situation des Schuldners als weiterhin äußerst problematisch eingestuft werden müssen. Ein potenzieller Erwerber des Betriebes hätte für die vorliegenden Forderungen nur einen entsprechend geringen Wertansatz gewählt.

Auf Grund des bestehenden Gesellschafterverhältnisses sei es der Beschwerdeführerin nicht zuzumuten, entsprechende "formalrechtliche Einbringungsmaßnahmen (z.B. Klagen)" zu setzen, um eine entsprechende Wertberichtigung vornehmen zu können. Persönliche Urzgen seien erfolgt, Mahnschreiben seien gesandt worden.

3. Die Betriebsprüfung habe die Darlehensgewährung als "verdeckte" Kapitalzufuhr angesehen. Diese Umqualifizierung der Darlehen in eine erfolgte Kapitalzufuhr sei nicht korrekt, weil

-

eine grundsätzliche Entscheidungsfreiheit des Gesellschafters hinsichtlich der Finanzierung einer Tochtergesellschaft bestehe,

-

konkrete wirtschaftliche Gründe für die Bevorzugung der Darlehensgewährung gegenüber der Kapitalzufuhr vorgelegen seien, nämlich keine Bindung als Eigenkapital gewünscht (Kapitalrückführungsmaßnahmen eines Nicht-EU-Staates waren im Zeitpunkt der Darlehensgewährung als problematisch einzuschätzen),

-

Vermeidung der Währungsabwertung des Eigenkapitals,

-

mögliche formalrechtliche Probleme bei der Rückführung von Eigenkapitalbestandteilen,

-

die Tochtergesellschaft sei im Zeitpunkt der erstmaligen Kreditgewährung (Juni 1999) kreditfähig gewesen (es lägen entsprechende schriftliche Darlehenszusagen von Kreditinstituten vor),

-

die Einstufung der erhaltenen Darlehen sei bei der Schuldnergesellschaft als Fremdkapital erfolgt,

-

es lägen entsprechende Darlehensverträge mit üblicher Verzinsung sowie Tilgungen ab Jänner 2003 vor.

Aus diesen Ausführungen ergäbe sich eindeutig, dass der Wille beider Vertragsparteien auf die Gewährung eines Darlehens und nicht auf die Vornahme einer entsprechenden Kapitalzufuhr gerichtet gewesen sei.

Nach Erlassung einer abweisenden Berufungsvorentscheidung und Stellung des Vorlageantrages durch die Beschwerdeführerin ergänzte diese ihre Berufungsausführungen wie folgt:

Abwertung der Beteiligung und Darlehen:

Die Beschwerdeführerin habe vor Errichtung der Gesellschaft in Slowenien im Raum Kärnten große Verkaufserfolge erzielen können. Sie habe Marktanteile auf dem Groß- und Fachhandelsektor gewonnen. Auch im Raum Slowenien sei eine sehr positive wirtschaftliche Entwicklung, geradezu ein Boom zu verzeichnen gewesen. Aus diesen Gründen sei in Slowenien eine eigene Gesellschaft errichtet worden. Die Plandaten seien durch unerwartete und auch unvorhersehbare Ereignisse und wirtschaftliche Entwicklungen nicht erreicht worden. In den Jahren 1999 bis 2004 sei nicht nur kein positives Betriebsergebnis erzielt worden, sondern sei es zur völligen Überschuldung der Tochtergesellschaft gekommen. Die keinesfalls vorhersehbaren Ursachen für diese unerfreuliche Entwicklung seien nicht nur in betrieblichen, sondern auch im volkswirtschaftlichen Bereich gelegen gewesen. Einerseits habe sich auch in Slowenien der wirtschaftliche Boom seit 1999 wesentlich verflacht und habe sich die Position des Großhandels und Fachhandels in der Branche beträchtlich verschlechtert. Dies sei auf die zunehmende Erweiterung der Baumärkte und Landgenossenschaften, aber auch auf die von der Industrie immer geringer gewährten Großhandelsspannen zurückzuführen. Im Übrigen sei die Großhändlerfunktion entgegen allen Erwartungen vom Markt in Slowenien nicht generell angenommen worden. Diese von außen vorgegebene negative Entwicklung sei leider auf betrieblicher Ebene

noch durch Managementfehler, z.B. durch Auswahl und Anstellung eines sich als völlig erfolglos herausstellenden Geschäfts- und Vertriebsleiters verstärkt worden. Die tatsächliche Entwicklung der slowenischen Tochtergesellschaft habe keinesfalls einem kalkulierten Risiko entsprochen, sondern sei vielmehr Ergebnis unerwarteter Ereignisse und auch hausgemachter Managementfehler gewesen.

Die slowenische Gesellschaft habe zum 31. Dezember 2001 eine Überschuldung aufgewiesen. Auf Grund der Überschuldung sei die Einbringlichkeit der Außenstände, seien es Forderungen auf Grund von Lieferungen oder Leistungen oder auch Darlehen, nicht mehr oder nicht mehr zur Gänze gegeben gewesen. Es liege bereits ab 2000 ein als nachhaltig zu betrachtender Wertverlust vor und sei eine Teilwertabschreibung zwingend vorzunehmen.

Forderungsabschreibung:

Es verstehe sich von selbst, dass eine Muttergesellschaft ihre Tochtergesellschaft nicht durch rechtliche Schritte zu zwingen versuche, offene Forderungen zu begleichen. Selbstverständlich seien anfänglich alle Bemühungen unternommen worden, die Forderungen einbringlich zu machen. Mangels Liquidität der Tochtergesellschaft sei dies jedoch nicht möglich gewesen. Auf Grund der geschilderten Verlustsituation und der massiven Überschuldung seien zu den Bilanzstichtagen im ausreichenden Maße Umstände vorgelegen, auf Grund derer nicht damit zu rechnen gewesen sei, dass die Forderungen als einbringlich anzusehen seien. Die Forderungen seien auch tatsächlich bislang nicht bezahlt worden. Im Übrigen werde auf eine angeschlossene eidesstattliche Erklärung der früheren Geschäftsführerin der slowenischen Tochtergesellschaft hingewiesen, in welcher bestätigt werde, dass seitens der Muttergesellschaft natürlich Bemühungen und auch schriftliche Aufforderungen zur Zahlung der offenen Rechnung und der Bezahlung der Zinsen für Darlehen unternommen worden seien.

IV.

Mit der in Beschwerde gezogenen Berufungsentscheidung wies die belangte Behörde die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2000 als unbegründet ab; der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2001 wurde teilweise stattgegeben.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde dazu Folgendes aus:

1. Teilwertabschreibung der Beteiligung

Die Beschwerdeführerin habe die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Teilwertabschreibung des gezeichneten Kapitals an der Tochtergesellschaft mit dem Hinweis auf die vorgelegten Planungsrechnungen begründet. Hiezu sei zu bemerken, dass die bloße Nichterfüllung von angeblich von der Beschwerdeführerin gesetzten Plandaten keine Teilwertabschreibung bewirken könne. Ebenso könne im ersten Wirtschaftsjahr der Gründung des Tochterunternehmens noch nicht auf eine Fehlmaßnahme geschlossen werden. Die Beschwerdeführerin habe der Tochtergesellschaft noch zwei Monate vor dem Ende des Wirtschaftsjahres 2001 Beträge in Höhe von S 1,700.000,- hingegeben. Daraus sei zu schließen, dass sie offenbar selbst nicht von Fehlmaßnahmen ausgegangen sei. Sollte sich eine derartige Fehleinschätzung abgezeichnet haben, so erscheine diese Gestion gegen jede wirtschaftliche Vernunft. Es könne nicht angenommen werden, dass die Beschwerdeführerin noch namhafte Beträge der Tochtergesellschaft zur Verfügung stelle, wenn sie sich keine Verbesserung der Vermögens- und Ertragslage erhoffe. Diesen Umstand habe auch die Amtspartei ins Treffen geführt. Die Beschwerdeführerin habe dies im Wesentlichen unbeantwortet gelassen. Eine krasse Fehleinschätzung des ausländischen wirtschaftlichen Engagements durch die Gründung der Tochtergesellschaft sei in den Streitjahren auszuschließen.

Sinke der Teilwert der Beteiligung voraussichtlich auf Dauer unter den Buchwert, dann könne (müsse) eine entsprechende Teilwertabschreibung durchgeführt werden. Blieben die Gewinnausschüttungen hinter den Erwartungen zurück, dann könne eine Teilwertabschreibung geboten sein, wobei jedoch Anlaufverluste bei einer Tochtergesellschaft eine solche nur dann rechtfertigten, wenn ihnen keine entsprechenden Erfolgsaussichten gegenüberstünden oder wenn die Beteiligung keine andere wirtschaftliche Bedeutung zu begründen vermöchte. Gerade bei einer Erschließung eines neuen Marktes könne im ersten Wirtschaftsjahr noch nicht von einer Fehlmaßnahme gesprochen werden. Eine solche liege nach der Rechtsprechung dann vor, wenn nach der Anschaffung Umstände objektiver Natur hervortreten, die den Anschaffungspreis als überhöht erscheinen lassen, was für den Fall

von Anlaufverlusten regelmäßig zu verneinen sei. Auch bei Sanierungsmaßnahmen sei der Wert der Beteiligung erst dann als gemindert anzusehen, wenn die weitere Entwicklung erkennen lasse, dass Belebnungsmaßnahmen der Erfolg versagt bleiben werde.

Das Finanzamt habe in der Berufungsvorentscheidung darauf hingewiesen, dass sich nach den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Bilanzen der Tochtergesellschaft deren Verluste verringert und die Umsätze erhöht hätten. Dem sei die Beschwerdeführerin im Vorlageantrag nicht entgegengetreten. Somit könne nicht erkannt werden, dass die weitere Geschäftsentwicklung eine erhebliche und andauernde Wertminderung zeige, welche die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Teilwertabschreibung rechtfertigen würde. In Anbetracht dieser Entwicklung, nämlich steigende Umsätze, sinkende Verluste, Kapitalzufuhr des Eigentümers, keine Absicht der Schließung des Unternehmens, werde der Schluss gezogen, dass eine nachhaltige und dauernde Minderung des Wertes der Beteiligung noch nicht eingetreten sei.

Einzelwertberichtigungen von Forderungen:

Eine genauere Betrachtung der Forderungen zeige, dass diese aus einem Beratungsvertrag und der Tragung von Aufwendungen durch die Beschwerdeführerin für die Tochtergesellschaft resultierten. Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaft und ihren Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setze voraus, dass sie unter gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls sei von Ausschüttungs- oder Einlagevorgängen, auch wenn diese in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet worden seien, auszugehen. Ein "In-Vorlage-Treten von Aufwendungen", die von der Tochtergesellschaft zu tragen gewesen wären, ohne angemessenen Rückersatz zu erhalten, könne unter Fremden als nicht üblich angesehen werden. Da außer den Fakturen und den der Höhe nach nicht weiter strittigen Auslagen keine weiteren Vereinbarungen der Leistungsbeziehung vorgelegt worden seien, wäre bei einer Verrechnung derartiger Aufwendungen grundsätzlich ein übliches Zahlungsziel von zwei bis vier Wochen zu fingieren. Es erscheine daher unstimmtig, dass ein Kaufmann für seinen Geschäftspartner Auslagen mehrere Monate lang vorfinanziere, um sie dann letztlich unter Hinweis auf die mangelnde Solvenz ertragswirksam wertzuberichtigen.

Die ersichtlichen Konditionen der Leistungsbeziehungen hielten einem Fremdvergleich nicht stand, weil nicht anzunehmen sei, dass bei einer fremdüblichen Leistungsbeziehung der Gläubiger kurze Zeit nach Verrechnung der Leistung mit dem "teilweise Notleidendwerden" seiner Forderung rechne. Dies könne im gegenständlichen Zusammenhang wohl nur "causa societatis" erklärt werden, wie die Beschwerdeführerin zu erkennen gebe. Ebenso wie der von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Umstand der Nichtbesicherung der Forderungen darauf hin, dass ein solches Verhalten in der Regel verbundene Geschäftspartner setzen würden, denn es entspräche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Gläubiger aus eigenem Antrieb Aufwendungen des Schuldners vorfinanziere, ohne ausreichende Gewähr für einen allfälligen Rückersatz zu haben. Die bevorschussten Auslagen erreichten rund das Zehnfache des gezeichneten Gesellschaftskapitals.

Darlehen:

Eine Vermögenszuwendung vom Gesellschafter zur Gesellschaft sei dahingehend zu untersuchen, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter habe. Andernfalls sei die Leistung, ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als Darlehen als verdeckte Einlage anzusehen. Es sei unstrittig, dass die gegenständlichen Darlehen nicht besichert gewesen seien. Gerade bei Darlehensverträgen erscheine eine Besicherung des hingegebenen Kapitals als wesentlich und entspreche auch den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, denn die Besicherung von Krediten erscheine neben der Darlehenssumme, den Rückzahlungsraten und dem Zinssatz als essenzieller Vertragsbestandteil. Nach Ansicht der belangten Behörde "entspreche es nicht der wirtschaftlichen Realität", einer neu gegründeten Kapitalgesellschaft ohne Besicherung Kredit in Höhe des 20-fachen des gezeichneten Kapitals einzuräumen. Eine derartige Handlungsweise könne auch nicht ausländischen Kreditgebern unterstellt werden. Der von der Beschwerdeführerin bloß pauschal erhobenen Behauptung, zum Zeitpunkt der Kreditgewährung hätten schriftliche Darlehenszusagen von Kreditinstituten vorgelegen, könne daher keine entscheidende Bedeutung beigemessen werden.

V.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschift durch die belangte Behörde über die Beschwerde erwogen:

## 1. Teilwertabschreibung der Beteiligung:

Wirtschaftsgüter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens sind beim Betriebsvermögensvergleich gemäß § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Der Teilwert ist nach § 6 Z. 1 leg. cit. der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Beim Teilwert im Sinne des § 6 Z. 1 und 2 EStG 1988 handelt es sich um einen objektiven Wert, bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind. Persönliche Verhältnisse sind bei Ermittlung eines Teilwertes nicht zu berücksichtigen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 5. Juli 2004, 2000/14/0174).

Im Rahmen dieses einkommensteuerlichen Wahlrechtes sind bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG (in der für die Streitjahre geltenden Fassung) die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend. Gemäß § 204 Abs. 2 HGB (jetzt UGB) sind Gegenstände des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung auf den niedrigeren Wert abzuschreiben, der ihnen am Abschlussstichtag unter Bedachtnahme auf die Nutzungsmöglichkeiten im Unternehmen beizulegen ist. Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gilt nach der Rechtsprechung die Vermutung, dass die Anschaffungskosten dem Teilwert entsprechen, weil von einem Unternehmer angenommen werden kann, dass er - Fehlmaßnahmen ausgenommen - grundsätzlich nicht mehr für ein Wirtschaftsgut aufwendet, als dieses für seinen Betrieb tatsächlich wert ist. Die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist deshalb grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige dartun kann, dass und in welcher Höhe zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag wesentliche Umstände eingetreten sind, welche die Annahme rechtfertigen, dass am Bilanzstichtag die Wiederbeschaffungskosten in nicht unerheblichem Umfang unter den ursprünglichen Anschaffungskosten liegen oder dass sich die Anschaffung als Fehlmaßnahme erwiesen hat. Je kürzer der zeitliche Abstand zwischen Anschaffungszeitpunkt und Bilanzstichtag ist, desto stärker wird die Vermutung der Übereinstimmung von Teilwert und Anschaffungskosten und desto größer sind die an den Nachweis einer Teilwertminderung zu stellenden Anforderungen.

Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, wobei Nachweis oder Glaubhaftmachung auch jener Sachverhalte erforderlich sind, auf Grund derer die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung gerade für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen sein soll. Der Teilwert einer Beteiligung ist in der Regel durch die Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden zu ermitteln. Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Ermittlung eines niedrigeren Teilwertes eines Wirtschaftsgutes ist dem Gesetz nicht zu entnehmen (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa die hg. Erkenntnisse vom 28. November 2001, 99/13/0254, vom 9. September 2004, 2001/15/0073, vom 10. August 2005, 2002/13/0037, vom 6. Juli 2006, 2006/15/0186, und vom 25. Juni 2007, 2002/14/0085, und 2005/14/0121).

Die belangte Behörde geht davon aus, dass die Beschwerdeführerin ihrer Tochtergesellschaft zwei Monate vor dem Ende des Wirtschaftsjahres 2001 erhebliche Mittel zur Verfügung gestellt hat. Sie hat weiters angenommen, dass sich - wie bereits in den durch den Vorlageantrag nicht bestrittenen Feststellungen der Berufungsvorentscheidung - die Verluste der Tochtergesellschaft verringert und die Umsätze erhöht hätten. Daraus hat sie gefolgert, dass die Beschwerdeführerin keine Absicht zur Schließung des Unternehmens der Tochtergesellschaft gehabt hat. Da die Beschwerdeführerin der sie treffenden Obliegenheit zur Darlegung einer dauernden Wertminderung des Wirtschaftsgutes etwa durch eine Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden (vgl. hiezu die hg. Erkenntnisse vom 28. November 2001, 99/13/0254 und vom 6. Juli 2006, 2006/15/0186) nicht nachgekommen ist, war die belangte Behörde - ungeachtet der von der Beschwerdeführerin aufgestellten Behauptungen zum Vorliegen einer Fehlinvestition - zur Vornahme weiterer Ermittlungen nicht verpflichtet.

Dass die belangte Behörde die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Teilwertabschreibung ihrer Beteiligung nicht anerkannt hat, ist somit nicht für rechtswidrig zu erkennen.

## 2. Forderungen auf Grund von Darlehen gegen die Tochtergesellschaft.

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach

ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung - ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung z. B. als Darlehen - als verdeckte Einlage anzusehen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 28. April 1999, 97/13/0068, vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0179, und vom 14. Dezember 2006, 2006/14/0025).

Für die belangte Behörde stellte sich die Frage, ob die von der Beschwerdeführerin dargestellte Rechtsbeziehung zwischen ihr und ihrer Tochtergesellschaft auch unter Fremden gleichermaßen zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre. Maßgebliches Kriterium für die Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis. Dabei handelt es sich zunächst um eine Tatfrage, die auf Grund der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens in freier Beweiswürdigung zu lösen ist.

Die belangte Behörde hat ausgeführt, dass es einem fremdüblichen Darlehen nicht entspreche, einer neu gegründeten Kapitalgesellschaft ohne Besicherung Kredit in Höhe des 20-fachen des Stammkapitals einzuräumen. Diese Auffassung der belangten Behörde begegnet keinen Bedenken. Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass bei dem völligen Fehlen von Kreditsicherheiten kein fremder Darlehensgeber zu den strittigen Geldhingaben bereit gewesen wäre (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 2006, 2006/14/0025). Dazu kommt die geringe Ausstattung ihrer Tochtergesellschaft mit Eigenkapital und deren von der Beschwerdeführerin gezeichnete wirtschaftliche Lage (negatives Eigenkapital, keine laufenden Gewinne, negativer cashflow). Vor diesem Hintergrund war es nicht rechtswidrig, wenn die belangte Behörde von einer gesellschaftsrechtlich veranlassten Mittelzufuhr ausgegangen ist.

3. Forderungen auf Grund der Rechnungen vom 31. Dezember 1999 und vom 29. Februar 2000 gegen die Tochtergesellschaft.

Die belangte Behörde ist von einer Fremdunüblichkeit der diesen Rechnungen zu Grunde liegenden Leistungsbeziehungen der Beschwerdeführerin zu ihrer Tochtergesellschaft ausgegangen, weil bei einer fremdüblichen Leistungsbeziehung der Gläubiger kurze Zeit nach Verrechnung der Leistung nicht mit dem teilweise Notleidenden seiner Forderung rechnen kann.

In diesem Zusammenhang wirft die Beschwerdeführerin der belangten Behörde - nach der Aktenlage - zu Recht vor, sie erstmals in der Bescheidbegründung und ohne Durchführung eines entsprechenden Ermittlungsverfahrens mit der fehlenden Fremdüblichkeit der Leistungsbeziehungen konfrontiert zu haben. Abgesehen davon sind die diesbezüglichen Erwägungen der belangten Behörde aber auch nicht mit der Lebenserfahrung in Einklang zu bringen. Dass einer der Vertragspartner nach Vertragsabschluss in wirtschaftliche Schwierigkeiten kommt, ist ein auch unter Fremden nicht selten festzustellender Umstand. Um auf die mangelnde Fremdüblichkeit der behaupteten Leistungsbeziehungen schließen zu können, bedürfte es vielmehr entsprechender Feststellungen über den Inhalt und die konkrete Abwicklung der mit der Tochtergesellschaft getroffenen Vereinbarungen. Solche hat die belangte Behörde nicht getroffen. Die Begründung des angefochtenen Bescheides ist daher in diesem Punkt sowohl ergänzungsbedürftig geblieben als auch durch unschlüssige Folgerungen gekennzeichnet.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 17. April 2008

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2008:2005150073.X00

#### **Im RIS seit**

04.07.2008

#### **Zuletzt aktualisiert am**

13.03.2017

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



© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)