

TE Vwgh Erkenntnis 2008/3/27 2004/13/0035

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 27.03.2008

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §114;
BAO §115 Abs1;
BAO §119;
EStG 1988 §6;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der A OEG in W, vertreten durch Dr. Alois Eichinger, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Rochusgasse 2, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 15. Dezember 2003, GZ. RV/2773-W/02, betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin hatte lt. den Angaben in der Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr die Verwertung von Liegenschaften zum Unternehmensgegenstand. Unter den Aktiva lt. Jahresabschluss zum 31. Dezember 1992 war unter der Rubrik "Forderungen" u.a. ein Darlehen in Höhe von 1,1 Mio. S ausgewiesen.

In einem Bericht vom 12. Jänner 1999 über das Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung (Zeitraum 1992 - 1996) wurde unter Tz. 26 "Darlehensforderung aus 1990 - Berichtigung der Eröffnungsbilanz zum 1.1.1992" ausgeführt, im Jahr 1990 sei an Dieter H. und Johann S. ein Darlehen in Höhe von 1,1 Mio. S gegeben und als betriebliche Darlehensforderung in die Bilanz 1990 eingestellt worden, wobei der Darlehensvertrag nicht von der Beschwerdeführerin abgeschlossen worden sei, sondern von einem ihrer Gesellschafter persönlich. Lt. Punkt III. des Darlehensvertrages hätten sich die Darlehensnehmer im Hinblick auf die Darlehensgewährung zur Finanzierung eines

Wertpapiergeschäftes ("steht im Zusammenhang mit der Finanzierung eines Feriendorfes in Brasilien") verpflichtet, an den Darlehensgeber an "Kapital, Zinsen und Gewinnbeteiligung" einen Betrag von 5,5 Mio. S innerhalb von 120 Tagen nach Unterfertigung des Vertrages zurückzuzahlen und zwar unabhängig davon, ob und in welchem Ausmaß das zu finanzierende Geschäft der Darlehensnehmer tatsächlich abgewickelt oder von diesen dabei ein Gewinn erzielt werde. Als Sicherheit sei ein Wechsel über 5,5 Mio. S akzeptiert worden. Nach Ablauf der Frist lt. Darlehensvertrag sei am 9. Jänner 1991 die Einlösung des Wechsels bei der Bank versucht worden, wobei aber festgestellt worden sei, dass weder "die Bezogenen anwesend waren noch eine Deckung vorhanden war". Eine Wechselklage beim Handelsgericht (26. November 1991) sei ebenso erfolglos geblieben wie eine vom rechtlichen Vertreter des Gesellschafters durchgeführte Forderungsexekution gegen Johann S. "So" sei eine Wertberichtigung der Darlehensforderung in Höhe von 600.000 S im Veranlagungsjahr 1995 vorgenommen worden. Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens sei vom steuerlichen Vertreter eine 100 %ige Wertberichtigung des Darlehens für das Jahr 1992 beantragt worden, weil die Uneinbringlichkeit auf Grund der vorgelegten Unterlagen (u.a. Wechselklage, Forderungsexekution) bereits in diesem Jahr offenkundig gewesen sei. In diesem Zusammenhang seien von der Betriebsprüfung u.a. Unterlagen über das zu finanzierende Projekt in Brasilien sowie Nachweise, dass die gegebenen Geldmittel aus dem Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin abgeflossen seien (Buchhaltungsunterlagen und vor allem Bankbelege), abverlangt worden. Den Aufforderungen zur Vorlage der Bankbelege sei trotz mehrmaliger Urgenz des Prüfers nicht nachgekommen worden. Lt. "letzter Darstellungen" des steuerlichen Vertreters bzw. des Gesellschafters seien sämtliche Buchhaltungsunterlagen (auch die Bankbelege) nicht mehr auffindbar (einer in Aussicht gestellten Besorgung der Bankunterlagen bei der entsprechenden Bank sei ebenfalls nicht nachgekommen worden). Zur Frage, warum gegenüber den Darlehensnehmern "keine strafrechtlichen Verfolgungen angestrebt" worden seien, sei dem Betriebsprüfer die Auskunft erteilt worden, dass diese ohnehin nicht erfolgversprechend wären, weil die Darlehensnehmer angeblich unauffindbar seien. Angesichts dieser Tatsachen sei der Geldfluss aus betrieblichen Mitteln der Beschwerdeführerin in Zweifel zu ziehen gewesen, sodass die Behandlung der Darlehensforderung als notwendiges Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin zu versagen sei. Da die Ausbuchung des Darlehens ohnehin einen erfolgsneutralen Vorgang darstelle, sei eine periodenkonforme Berichtigung im Jahr 1990 durch eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1992 vorzunehmen gewesen.

In der gegen den auf der Grundlage des Betriebsprüfungsberichtes ergangenen Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1992 erhobenen Berufung wurde das Begehr gestellt, "die Wertberichtigung eines im Jahre 1990 gegebenen Darlehens, in Höhe von S 1.100.000 im Jahre 1992" anzuerkennen. Da im Jahr 1990 die Beschwerdeführerin noch als Gesellschaft bürgerlichen Rechts nicht parteifähig gewesen sei, habe der Darlehensvertrag vom Gesellschafter persönlich abgeschlossen werden müssen, sodass aus dem diesbezüglichen Hinweis im Prüfungsbericht für die Behörde nichts gewonnen werden könne. Auch sei die Beschwerdeführerin der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht stets nachgekommen. In einem Betriebsprüfungsverfahren für die Jahre 1988 bis 1991 seien bereits alle verlangten Unterlagen ("Bilanzen, jegliche Buchhaltungsunterlagen") vorgelegt worden, sodass das nunmehrige neuerliche Verlangen zur Vorlage von Unterlagen rechtlich nicht gedeckt sei. Die siebenjährige Aufbewahrungsfrist nach § 132 BAO, die bezogen auf die Darlehensvergabe im Jahr 1990 am 31. Dezember 1997 geendet habe, habe die Beschwerdeführerin voll eingehalten. Auch sei darauf hinzuweisen, dass der Zeitraum 1990 bereits Gegenstand des vorhergehenden Prüfungsverfahrens gewesen sei und keinerlei Beanstandungen erfolgt seien. Wegen der Vernichtung der Unterlagen infolge Ablaufes der Aufbewahrungsfrist dürfe der Beschwerdeführerin kein Nachteil erwachsen. Auch bei der gegenständlichen Betriebsprüfung seien bis Sommer 1998 keine Belege abverlangt worden. Entsprechende Unterlagen zur Dokumentation des Darlehens (z.B. Wechselklage, Forderungsexekution) seien ohnedies vorgelegt worden. Für die Beschwerdeführerin habe kein Anlass zur Annahme bestanden, dass die Buchhaltungsunterlagen und die Bankauszüge aus dem Jahr 1990 über die Aufbewahrungsfrist hinaus noch von Bedeutung sein könnten. Im Jahr 1998 Belege (Buchhaltungsunterlagen und Bankauszüge) aus dem Jahr 1990 abzuverlangen, sei im Hinblick auf den Ablauf der Aufbewahrungsfrist nach § 132 BAO unzumutbar und unzulässig. Wie dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen sei, habe die Betriebsprüfung am 10. Dezember 1997 begonnen und bis 16. Dezember 1998 gedauert. Wenn der Betriebsprüfer darauf hinweise, dass die Unterlagen erst im Sommer 1998 verlangt worden seien, weil "erst zu diesem Zeitpunkt die hundertprozentige Wertberichtigung der Darlehensforderung für das Jahr 1992 beantragt wurde", gehe dies insofern ins Leere, "als in den Jahren 1995 und 1996 ja in den Bilanzen teilweise Wertberichtigungen dieses Darlehens vorgenommen wurden und

der Betriebsprüfer zur Bearbeitung dieser Wertberichtigungen ja eigentlich auch diese Unterlagen benötigt oder eben nicht benötigt hätte". Wäre das Darlehen 1990 "nicht betrieblich gewesen", hätte bereits der Vorprüfer das Darlehen als Sonderbetriebsvermögen ausbuchen müssen.

Lt. der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung vom 3. Dezember 2003 hielt die Vertreterin des Finanzamtes (Amtspartei) der Beschwerdeführerin vor, dass die erste Wertberichtigung in Höhe von 600.000 S erst 1995 in die Bilanz aufgenommen worden sei, 1998 jedoch die Wertberichtigung des Darlehens in Höhe von 1,1 Mio. S mit dem Hinweis darauf beantragt worden sei, dass die Uneinbringlichkeit der Forderung bereits 1992 offenkundig gewesen sei. Seitens der steuerlichen Vertretung wurde hiezu lt. Niederschrift eingewandt, dass "dies 1992 noch nicht offensichtlich war, 1995 wurde erstmals die voraussichtliche Uneinbringlichkeit festgestellt". 1995 habe sich - so weitere Ausführungen des Vertreters - erstmals herausgestellt, dass die Darlehensnehmer in Österreich nicht mehr gemeldet seien. Auf Grund des Vorsichtsprinzips "wurden von mir S 600.000,00 wertberichtet. Es wurde von mir in der Betriebsprüfung 1998 der Antrag gestellt, das gesamte Darlehen Wert zu berichtigen. Wäre die Wertberichtigung nicht im Zuge der BP beantragt worden, sondern ein Jahr später, wäre es überhaupt nicht aufgefallen. Die 7-Jahresfrist ist unumstößlich".

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Zur Aufbewahrungsfrist des § 132 BAO wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, es könne davon ausgegangen werden, dass ein Darlehen betreffende Belege auch für die Zukunft von Bedeutung seien und daher bis zur Zurückzahlung des Darlehens bzw. bis zu dessen Abschreibung wegen Uneinbringlichkeit zu Beweiszwecken aufzubewahren seien. Auch nach der Rechtsprechung (Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. November 1998, 97/14/0152) könne sich ein Steuerpflichtiger, der Belege im laufenden Verfahren vernichte, obwohl er wisse, dass diese Belege noch benötigt werden könnten, nicht auf den Ablauf der Aufbewahrungsfrist nach § 132 BAO berufen. Der Sinn der gesetzlichen Regelung des § 132 BAO könne nicht sein, dass man Unterlagen nach sieben Jahren vernichte und "wenn dann ein 'beweiswürdiger' Antrag gestellt wird, man sich auf die abgelaufene Siebenjahresfrist beruft". Wenn auf eine Betriebsprüfung für die Vorjahre (1988 - 1991) hingewiesen werde, sei anzumerken, dass die Vergabe eines Darlehens als solche bilanztechnisch neutral sei. Erst die Wertberichtigung eines Darlehens sei gewinnwirksam und könne nur vom Steuerpflichtigen selbst erläutert werden. Der Grundsatz von Treu und Glaubens hindere die Behörde nicht, eine Vorgangsweise, die eine abgabenbehördliche Prüfung unbeanstandet gelassen habe, für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen. Die von der Beschwerdeführerin für 1992 geltend gemachte 100 %ige Wertminderung des Darlehens aus dem Jahr 1990 sei eine anspruchsmindernde Tatsache, die eine Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin begründe und auf Grund von Unterlagen nachzuweisen gewesen wäre. Wenn keinerlei Unterlagen mehr vorhanden seien, welche die Hingabe des Darlehens belegten, weil diese Unterlagen mit der Begründung des Ablaufes der Aufbewahrungsfrist vernichtet worden seien, könne auch eine Wertberichtigung dieses Darlehens für nicht bewiesen bzw. glaubhaft gemacht angesehen werden. Da der entsprechenden Mitwirkungspflicht im Beschwerdefall nicht entsprochen worden sei, sei von dem Sachverhalt auszugehen, der der belangten Behörde nahe liegend erscheine, nämlich "dass das Darlehen, wie von der Betriebsprüfung ausgeführt, nicht gegeben worden ist".

In der Beschwerde erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihren Rechten dahingehend verletzt, dass der Berufung hinsichtlich "der Wertberichtigung des Darlehens über ATS 1,1 Mio stattzugeben" gewesen wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes darun kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. September 1995, 92/13/0310). Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen; dieser Nachweis oder die Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen ist (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 19. Mai 2005, 2001/15/0041, und vom 28. Februar 2007, 2004/13/0019). Eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtsweigigen Ermittlung des niedrigeren Teilwertes eines Wirtschaftsgutes ist der Rechtsprechung und dem Gesetz nicht zu entnehmen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 9. September 2004, 2001/15/0073).

Festzuhalten ist, dass die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren nicht konkret dargestellt hat, weshalb die

begehrte Teilwertabschreibung für das strittige Darlehen, selbst wenn es dem Betriebsvermögen zuzuordnen sein sollte, gerade im Wirtschaftsjahr 1992 vorzunehmen gewesen wäre. In dem der Steuererklärung für das Jahr 1992 angeschlossenen Jahresabschluss war eine Teilwertabschreibung noch nicht ausgewiesen. Die Einlösung des Wechsels und die Wechselklage seien - lt. den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht - im Jahr 1991 erfolglos geblieben und die Teilwertabschreibung sei zunächst in Höhe von 600.000 S für das Jahr 1995 vorgenommen worden. Erst im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 1992 bis 1996 wurde eine Teilwertabschreibung für das Jahr 1992 geltend gemacht. In der mündlichen Berufungsverhandlung war wiederum davon die Rede, dass erst im Jahr 1995 die voraussichtliche Uneinbringlichkeit festgestellt worden sei, wobei zu dem im Jahr 1998 im Rahmen der Betriebsprüfung gestellten Antrag auf Wertberichtigung auch vorgebracht wurde, bei einer Beantragung der Wertberichtigung erst ein Jahr später, "wäre es überhaupt nicht aufgefallen". Dem Beschwerdevorbringen, das sich im Wesentlichen in weitwendigen Ausführungen zum Grundsatz von Treu und Glauben und zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist nach § 132 BAO erschöpft, ist ebenfalls kein Vorbringen zu entnehmen, das den Eintritt von einer Wertberichtigung im Jahr 1992 rechtfertigenden Umständen bestimmt darlegte.

Fehlt aber trotz der der Beschwerdeführerin obliegenden Nachweispflicht für die Teilwertabschreibung ein nachvollziehbares Vorbringen, welches eine Teilwertabschreibung gerade für das Jahr 1992 gerechtfertigt erscheinen lassen könnte, kann der Beschwerde schon deshalb kein Erfolg zukommen. Dazu kommt, dass die Beschwerde zwar hinsichtlich der Belegvorlage den Ablauf der Aufbewahrungsfrist ins Treffen führt, im Übrigen aber die betriebliche Veranlassung der strittigen Darlehenshingabe in keiner Weise erläutert und beispielsweise auch keine Begründung dafür enthält, weshalb einer lt. Betriebsprüfung noch in Aussicht gestellten Besorgung der Bankunterlagen bei der Bank nicht Rechnung getragen wurde. Damit ist aber, ungeachtet der Frage des Ablaufes der Aufbewahrungspflicht für Unterlagen nach § 132 BAO, auch nicht zu erkennen, weshalb die Beweiswürdigung der belangten Behörde, es sei von keiner betrieblichen Darlehenshingabe auszugehen, unschlüssig sein sollte. Dass sich die Beschwerdeführerin schon deshalb auf den Grundsatz von Treu und Glauben zu Unrecht beruft, weil dieser eine Bindung an eine allfällige Beurteilung durch eine vorangegangene Betriebsprüfung nicht bewirken könnte, hat die belangte Behörde in Übereinstimmung mit der ständigen hg. Rechtsprechung zutreffend ausgeführt (vgl. dazu beispielsweise die Judikurnachweise bei Ritz, BAO3, § 114 Tz 9). Entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde lässt sich außerdem - worauf auch die belangte Behörde in der Gegenschrift zu Recht hinweist - den "Feststellungen im BP-Bericht der VorBP" nicht entnehmen, dass in diesem "eindeutig eine Auseinandersetzung mit dem Darlehen stattgefunden hat".

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 27. März 2008

Schlagworte

Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2004130035.X00

Im RIS seit

13.05.2008

Zuletzt aktualisiert am

05.04.2019

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at