jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2002/11/26 99/15/0176

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.11.2002

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §303 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der R GmbH in S, vertreten durch Dr. Bernhard Schatz und Dr. Michael Tröthandl, Rechtsanwälte in 2340 Mödling, Enzersdorferstraße 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 1. Juli 1999, Zl. RV 72/1-10/98, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Körperschaftsteuer 1995) und Körperschaftsteuer 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Am Stammkapital von S 7 Mio. der beschwerdeführenden GmbH, die ein Handelsunternehmen betreibt, hält Ing. Karl H. Anteile von S 3,125.000,--.

Mit der Körperschaftsteuererklärung für 1995 wurde der Jahresabschluss 1995 vorgelegt. Im Anhang zur Bilanz zum 31. Dezember 1995 und Gewinn- und Verlustrechnung 1995 ist unter Punkt 2. (Erläuterungen zur Bilanz) b) (Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände, Aufgliederung) u.a. Folgendes angeführt:

"Das Verrechnungskonto von Herrn Ing. Karl H.... wurde im Jahr 1995 abgeschrieben. Dies ist darauf zurückzuführen, dass gegenständliche Forderung nicht einbringlich ist. Dies insofern, als Herr Ing. Karl H.... seinen Wohnsitz in die Vereinigten Staaten verlegt hat und Mahnungen erfolglos bleiben. Darüber hinausgehend ist beabsichtigt, dass Herr Ing. Karl H.... seine Geschäftsanteile an der ... (Beschwerdeführerin) symbolisch an Ing. Hans Ulrich T... übergibt, wobei die Übergabe im Umgründungswege durchgeführt wird."

Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß.

1997 wurde bei der Beschwerdeführerin eine Betriebsprüfung betreffend u.a. Körperschaftsteuer 1993 bis 1995 durchgeführt. Die Schlussbesprechung fand am 5. Dezember 1997 statt. In der darüber aufgenommenen Niederschrift

ist folgende Prüfungsfeststellung zu lesen:

"Verrechnungskonto Ing. H.

Im Prüfungsjahr 1995 wurde das negative Verrechnungskonto des Mitgesellschafters in der Höhe von S 5,729.893,-- mangels

Einbringlichkeit abgeschrieben.

Als Begründungen wurden angegeben:

1.)

Aufenthalt des Gesellschafters Ing. H. in Amerika

2.)

Nicht erfolgte Einhaltung von Rückzahlungsplänen (lt. Schreiben vom 18.2.1992).

Nach Ansicht des Prüfers stellt der dargestellte Sachverhalt eine verdeckte Gewinnausschüttung der ... (Beschwerdeführerin) an den Gesellschafter aus folgenden Gründen dar:

1.) Der erfolgte Forderungsverzicht hält einem Fremdvergleich nicht stand, da die Gesellschaft weder rechtliche Schritte zur Einbringung der Forderung unternommen hat, noch die Abdeckung des Verrechnungskontos bis dato ernsthaft betrieben hat.

2.) Der Argumentation des Geschäftsführers Herrn Ing. T., eine gerichtliche Verfolgung sei nicht möglich gewesen, da Herr H. seit Jahren nicht mehr in Österreich war, kann nicht gefolgt werden. Auf der an die T. GmbH gerichteten und von dieser auch bezahlten Honorarnote vom Juni 1992 scheint eine Aufenthaltsdauer des Ing. H. von 13 Tagen in St. Marein/M. auf.

Die KEST trägt die Gesellschaft.

Gegen diese Feststellung wird Rechtsmittel ergriffen."

Mit Schreiben vom 9. Jänner 1998 nahm die Beschwerdeführerin zum Text der Schlussbesprechung Stellung. Darin führte sie aus (Punkt 1. Fremdvergleich), dass neben dem Verrechnungskonto des Ing. Karl H. auch Exportforderungen als uneinbringlich abgeschrieben worden seien. Es habe sich zum größten Teil um Forderungen gegenüber einer in der Schweiz situierten Gesellschafterin der Beschwerdeführerin gehandelt. Diese Abschreibung der bereits in den Vorjahren wertberichtigten Forderungen sei voll anerkannt worden, die Abschreibung der Forderung gegen Ing. Karl H. sei auf Grund seiner Gesellschafterstellung nicht anerkannt worden. Es sei unrichtig (so im Punkt 2. Eintreibungsmaßnahmen), dass gegen Ing. Karl H. keine Eintreibungsmaßnahmen gesetzt worden seien. Bereits im November 1992 sei er aufgefordert worden, seine Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH abzudecken. Diese Aufforderungen seien auch in den Jahren 1993, 1994 und 1995 ergangen. Ing. Karl H. sei jedesmal dringend aufgefordert worden, Zahlungsvorschläge einzubringen, was jedoch bis zum heutigen Tag unterblieben sei. Darauf beruhe auch, dass es sich bei der Abschreibung des Verrechnungskontos des Ing. Karl H. keinesfalls um einen Forderungsverzicht handle und damit kein subjektives Element einer verdeckten Gewinnausschüttung vorliege. Es handle sich um eine Forderungsabschreibung aus dem objektiven Element der Uneinbringlichkeit.

Ing. Karl H. (Punkt 3. mangelnde Einbringlichkeit auf Grund der Situation von Ing. Karl H.) sei im Jahre 1988 in die USA ausgewandert. Er habe dort versucht, ein Unternehmen aufzubauen und mit der Beschwerdeführerin Geschäftsverbindungen einzugehen. Dies sei ihm jedoch nicht gelungen. Er habe daher erklärt, dass es ihm weder zum jetzigen Zeitpunkt noch zu irgend einem späteren Zeitpunkt möglich sein werde, seine Verbindlichkeit gegenüber der Beschwerdeführerin zu begleichen. Er verweise in seinem Schreiben darauf, dass er bereits mehrmals gebeten habe, die in der Bilanz der Beschwerdeführerin ausgewiesenen Forderungen gegen ihn auszubuchen. Ing. Karl H. besitze in Österreich keinerlei Grundvermögen. Hinsichtlich der Geschäftsanteile an der Beschwerdeführerin bestehe die Vereinbarung, dass die gegenständlichen Geschäftsanteile jederzeit von Herrn Ing. Hans Ulrich T. zum symbolischen Schilling übernommen werden könnten. Es sei sogar Wunsch von Herrn Ing. Karl H., dass diese letzten Brücken zu Österreich abgebrochen werden. Ing. Karl. H. habe keinerlei Geschäftsführungshandlungen seit 1988 mehr gesetzt, er sei zwar formell noch im Firmenbuch eingetragen, führe aber keinerlei Handlungen aus.

Es werde (Punkt 4. verdeckte Gewinnausschüttung) nochmals darauf hingewiesen, dass im vorliegenden Fall kein

Forderungsverzicht vorliege, weil dies immer ein aktives Handeln der Geschäftsführung voraussetze. Nur der persönliche Wille von Ing. Karl H. könne dazu führen, dass die ausgewiesene Forderung beglichen werde. Aus dem beiliegenden Schreiben sei ein solcher Wille keinesfalls erkennbar. Vielmehr habe Ing. Karl H. im Schreiben vom 21. Dezember 1997 mitgeteilt, dass er keinesfalls willens sei, sein Verrechnungskonto je auszugleichen. Darauf sei bereits im Anhang zum Jahresabschluss 1995 hingewiesen worden.

Der Prüfer gebe im letzten Absatz (Punkt 5. Niederschrift angesichts der Schlussbesprechung) u.a. an, dass Ing. Karl H. eine Honorarnote an die T. GmbH im Jahre 1992 ausgestellt habe und diese GmbH die Rechnung auch bezahlt habe. Der Prüfer gebe unrichtigerweise an, dass Ing. Karl H. dreizehn Tage in St. Marein gewesen sei. Dies sei unrichtig. Ing. Karl H. habe sich zu diesem Zeitpunkt in Tschechien aufgehalten.

Eintreibungsmöglichkeiten eines Rechtsanwaltes (so in Punkt 6. Exekutionsschritte) seien zwar theoretisch gegeben, jedoch führe eine Unzustellbarkeit einer Klage in den USA (geklagt werden müsste laut ZPO am Wohnsitz) zu keinem Erfolg. Gerichtliche Eintreibungsmaßnahmen würden sich auf Grund der hohen Rechtsanwalts- und Gerichtskosten nicht als zielführend erweisen. Laut Rücksprache mit dem Rechtsanwalt sei für diesen Fall mit Anwaltskosten in Höhe von mindestens S 600.000,-- zu rechnen. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise im täglichen Geschäftsleben bedeute dies eine Missrelation zum wahrscheinlichen Erfolg. Laut amerikanischer Gesetzeslage seien diese Kosten auf jeden Fall vom Kläger zu tragen.

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung ist unter Tz 17 hiezu u.a. Folgendes festgehalten:

"...

Um das Bemühen der Forderungseintreibung zu dokumentieren, wurde ein Schriftstück der T. Beton und Fertigteil GmbH vom 18.2.1992 an Herrn H. vorgelegt, in welchem dieser zur Einhaltung der vereinbarten Rückzahlungspläne bzw. zur Vorlage eines Konzeptes aufgefordert wurde, andernfalls rechtliche Schritte gegen ihn eingeleitet würden. Als Frist wurden vier Wochen eingeräumt.

Nach Auskunft des Geschäftsführers und Gesellschafters Hr. Ing. T. wurde aber von einer Klage aus folgenden Gründen Abstand genommen:

a)

Herr H. bezieht in Österreich keine Einkünfte.

b)

Es gibt in Österreich kein Vermögen, auf das zugegriffen werden könnte und

c) eine gerichtliche Verfolgung in den Vereinigten Staaten sei aussichtslos.

Unterlagen, in welcher Form die Einbringung der Forderung weiter betrieben wurde, konnten nicht beigebracht werden.

Das geprüfte Unternehmen unterhält mit der R.T. Inc., USA, in welcher Herr H. die Funktion eines Geschäftsführers ausübt, weiterhin laufende Geschäftsbeziehungen, außerdem kommt nach Auskunft Herr T. der Gesellschafter mindestens einmal jährlich nach Österreich.

Nach Ansicht des Betriebsprüfers ist die erfolgte Forderungsabschreibung aus folgenden Gründen als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln:

...

Wie bereits oben erwähnt, wurde dem Prüfer ein Schreiben vorgelegt, in welchem Hr. Ing. H. unter Klagsandrohung aufgefordert wurde, die Verbindlichkeiten abzudecken. Die Behauptung, dass durch diesen Brief Einbringungsmaßnahmen hinreichend dokumentiert seien, geht insofern ins Leere, da hier die Fa. T... Beton und Fertigteilwerke GmbH, bei welcher Herr H. weder Gesellschafter noch Geschäftsführer war, die Abdeckung des Verrechnungskontos urgierte. Weitere Unterlagen, in welcher Art die Einbringung der Forderung weiter betrieben wurde, konnten nicht vorgelegt werden.

Die Aussage des Geschäftsführers, auf eine Klagseinbringung wurde von vornherein wegen angeblicher Zahlungsunfähigkeit und Aufenthalt des Herrn Ing. H. im Ausland verzichtet, entspricht keineswegs der geforderten

Sorgfaltspflicht der Gesellschaft, die einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter abverlangt wird, trotz Kenntnis über den Aufenthaltsort und nunmehrige Tätigkeit des Gesellschafters.

..."

Unter Tz 17a ist die Äußerung des Prüfers zur Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 9. Jänner 1998 festgehalten. Darin führte der Prüfer zum Punkt 2. Eintreibungsmaßnahmen aus, es sei ihm lediglich ein Schreiben der T. Beton und Fertigteil GmbH vom 18. Februar 1992 vorgelegt worden. Sonstige Zahlungsaufforderungen aus den Jahren 1993, 1994 und 1995 seien weder im Betriebsprüfungsverfahren noch mit der Stellungnahme vom 9. Jänner 1998 vorgelegt worden.

In den Jahresabschlüssen (Punkt 3. mangelnde Einbringlichkeit) bis einschließlich 1994 sei die volle Einbringlichkeit der Forderung gegen Ing. Karl H. dokumentiert, zumal in den Vorjahren keine Wertberichtigungen vorgenommen worden seien. Das in der Stellungnahme angesprochene Schreiben hinsichtlich der Forderungsausbuchung und die Vereinbarung betreffend die Abtretung der Gesellschaftsanteile sei weder dem Prüfer noch dem Finanzamt vorgelegt worden.

Auch das erwähnte Schreiben des Ing. Karl H. vom 21. Dezember 1997, in welchem dieser mitteile, dass er keinesfalls willens sei, sein Verrechnungskonto je auszugleichen, sei offensichtlich nach der erfolgten Schlussbesprechung verfasst und weder dem Prüfer noch dem Finanzamt vorgelegt worden (zu Punkt 4. verdeckte Gewinnausschüttung). Die in der Stellungnahme vom 9. Jänner 1998 angeführten Schreiben seien weder dem Prüfer noch dem Finanzamt vorgelegt worden.

Im Bericht des Prüfers ist zur Wiederaufnahme des Verfahrens unter Tz 22 ein Verweis auf Tz 17 enthalten. In Tz 23 ist zur Begründung des Ermessensgebrauches ausgeführt, die Wiederaufnahme erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Das Finanzamt folgte den Ausführungen des Prüfers, nahm das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1995 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen entsprechenden Sachbescheid (Bescheid vom 9. Februar 1998).

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung sowohl gegen die Wiederaufnahme als auch gegen den Sachbescheid. Darin wird ausgeführt, der Prüfer habe darauf hingewiesen, dass zum Nachweis der Eintreibungsmaßnahmen lediglich ein Schreiben vom 18. Februar 1992 vorgelegt worden sei. Auf Grund des nunmehr durchgeführten Aktenstudiums seien weitere Schreiben gefunden worden, die in Fotokopie vorgelegt würden, und zwar Mahnungen vom 19. November 1992, vom 6. Dezember 1993 sowie die Schreiben vom 1. Dezember 1994 und vom 14. Juni 1995. Im erstgenannten Schreiben vom 19. November 1992 sei Ing. Karl H. aufgefordert worden, einen verbindlichen Zahlungsvorschlag zu machen. Im Schreiben vom 6. Dezember 1993 sei ebenfalls auf einen Zahlungsvorschlag und einen umgehenden Zahlungseingang hingewiesen worden. Im Schreiben vom 1. Dezember 1994 sei auf mehrere Telefonate hingewiesen worden, die die Einmahnung zum Inhalt gehabt hätten. Im Schreiben vom 14. Juni 1995 seien die Verbindlichkeiten nochmals eingemahnt und um Zahlungseingang ersucht worden.

Die formalrechtlichen Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung seien im vorliegenden Fall nicht gegeben.

Zu den Geschäftsbeziehungen der Beschwerdeführerin zur Firma R.T. Inc. sei darauf hingewiesen, dass es sich um getrennte juristische Personen handle. Allfällige Geschäftsbeziehungen würden nicht berechtigen, Kompensation oder Gegenverrechnungen durchzuführen.

Ing. Karl H. sei 1988 in die USA ausgewandert. Er verfüge über keinen Grundbesitz und keinerlei Vermögen in Österreich. Die Einbringlichkeit der Forderung sei daher nicht gegeben.

Entgegen der Auffassung des Prüfers sei nicht wegen angeblicher Zahlungsunfähigkeit und des Aufenthaltes von Ing. Karl H. im Ausland auf eine Klagseinbringung verzichtet worden. Vielmehr hätten die erforderlichen Kosten, die Unzustellbarkeit der Klage und die Aussichtslosigkeit einer solchen zu dieser Entscheidung geführt. Die Beschwerdeführerin habe bereits dargetan, dass der mit einer Klagsführung in den USA verbundene Aufwand in einer

Missrelation zu dem zu erwartenden Erfolg stehe. Im Hinblick darauf, dass auch weitere Forderungen ohne Einbringung einer Klage abgeschrieben worden seien und dies anerkannt worden sei, sei die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters nicht verletzt worden.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Juli 1998 die Berufung als unbegründet ab. Darin wurde zur Frage der Uneinbringlichkeit der Forderung gegen Ing. Karl H. ausgeführt, die im Rahmen des Berufungsverfahrens vorgelegten Schreiben aus den Jahren 1992 bis 1995 ließen berechtigte Zweifel an ihrer Richtigkeit aufkommen.

Mit Schreiben vom 13. August 1998 beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin führte sie aus, die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung sei bei einer Beteiligung des Gesellschafters von weniger als 50 % nur unter besonderen Umständen anzunehmen. Die Beteiligung des Ing. Karl H. betrage 45 %, ein Verzicht auf die Forderung ihm gegenüber sei daher nicht zur Diskussion gestanden. Dies ergebe sich auch aus der Verzinsung seines Verrechnungskontos. Aus den vorgelegten Mahnschreiben sei ersichtlich, dass zunächst von einer Nichteinbringung dieser Forderung gegen Ing. Karl H. nicht habe ausgegangen werden können. Mit Schreiben vom 14. Juni 1995 sei ihm eine Frist bis Jahresende gesetzt worden, um die offenen Forderungen zu begleichen. Da Ing. Karl H. die Forderungen zu diesem Zeitpunkt nicht beglichen habe, sei es erstmals ersichtlich gewesen, dass er absolut nicht in der Lage und Willens gewesen sei, seine Verbindlichkeiten jemals auszugleichen. Die Beschwerdeführerin sei daher gezwungen gewesen, diese Forderung als uneinbringlich auszubuchen. Soweit das Finanzamt berechtigte Zweifel an der Richtigkeit der vorgelegten Schreiben bekunde, sei darauf hinzuweisen, dass die Behörde ihr Ermessen unrichtig ausgeübt habe.

In Beantwortung eines Vorhaltes der belangten Behörde nahm die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 13. Jänner 1999 eine Aufgliederung des Verrechnungskontos des Ing. Karl H. vor. Weiters führte die Beschwerdeführerin u.a. zum Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit aus, dass dieser Zeitpunkt bisher außer Diskussion gestanden sei. Die Darlehensvereinbarung sehe eine Rückzahlung in jährlichen Raten von S 250.000,-- beginnend ab Ende 1989 vor. Bis 1990 sei es daher nicht notwendig gewesen, Mahnungen oder Eintreibungsmaßnahmen zu setzen. Sowohl 1990 als auch 1991 seien schriftliche Mahnungen durchgeführt worden. Auf Grund der Mahnungen und Telefonate der Jahre 1993 bis 1994 sei davon auszugehen, dass im Jahre 1995 nicht mehr mit einer Einbringung zu rechnen gewesen sei.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde dem Rechtsmittel gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 keine Folge, den Körperschaftsteuerbescheid 1995 änderte sie teilweise ab. In den Entscheidungsgründen stellte die belangte Behörde das Verwaltungsgeschehen ausführlich dar. Im Erwägungsteil wurde zunächst die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1995 behandelt. Die belangte Behörde vertrat die Auffassung, die Beschwerdeführerin habe im Anhangsteil zum Jahresabschluss 1995 den Sachverhalt nicht so vollständig dargestellt, dass die Behörde im Veranlagungsverfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. In diesem Hinweis sei weder das Nichtvorliegen einer konsequenten Verfolgung des aushaftenden Anspruches noch die Tatsache, dass Ing. Karl H. bereits im Jahr 1988 in die USA ausgewandert sei, entsprechend offen gelegt worden. Die Beschwerdeführerin habe dem Prüfer lediglich ein Schreiben der T. Beton- und Fertigteilwerke GmbH vom 18. Februar 1992 betreffend Einbringung der Forderung vorgelegt. Dieses Schreiben betreffe lediglich ein für die Beschwerdeführerin bei der T. GmbH geführtes Verrechnungskonto. Ein dem Gesellschafter Ing. Karl H. betreffendes Verrechnungskonto werde mit keinem Wort erwähnt. Dieses Schreiben sei daher für die Frage der Einbringungsmaßnahmen der Beschwerdeführerin ein unerhebliches Beweismittel. Den erst im Berufungsverfahren beigebrachten Ablichtungen von Mahnschreiben sei wenig Beweiswert beizumessen. Diese seien erst "nach durchgeführtem Aktenstudium" gefunden worden. Auch über Vorhalt der belangten Behörde habe die Beschwerdeführerin keine Nachweise über die Postaufgabe dieser Schriftstücke vorgelegt. Es sei daher nicht von einer zielgerichteten Verfolgung des Anspruches aus dem Verrechnungskonto auszugehen. Dem komme eine weit gehende Bedeutung zu, zumal die Verrechnungsforderung seit 1988 ohne Ansatz einer Wertberichtigung als einbringlich in den Jahresabschlüssen zu Buche stehe. Es könne nicht angenommen werden, dass im Geschäftsleben von Kaufleuten bilanziell ausgewiesene Forderungen nicht gehörig verfolgt würden.

Die Ausübung des Ermessens sei im erstinstanzlichen Bescheid damit begründet worden, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 20 BAO zweckmäßig erscheine, weil damit der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtssicherheit der Vorrang eingeräumt werde und die Wiederaufnahme mit dem Interesse der Allgemeinheit an einer gleichmäßigen Besteuerung zu rechtfertigen sei. Im Übrigen gehe es nicht an, zweifelhafte Forderungen, deren

Bestand schon im Kern einer abgabenrechtlich nicht anzuerkennenden Leistungsbeziehung zu sehen sei, nach Belieben - insbesondere bei Vorliegen einer entsprechenden Gewinnsituation - erfolgswirksam abzuschreiben. Diese Ausführungen im erstinstanzlichen Bescheid ließen eine knappe, jedoch nicht rechtswidrige Ermessensübung erkennen. Diese Ermessensentscheidung habe die Beschwerdeführerin in der Berufung nicht bekämpft, weshalb sich weitere Ausführungen als entbehrlich erwiesen.

Zum Sachbescheid betreffend Körperschaftsteuer 1995 hielt die belangte Behörde zunächst fest, nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin sei ihr Gesellschafter Ing. Karl H. im Jahr 1988 in die USA ausgewandert. Nach der Darstellung des Verrechnungskontos dieses Gesellschafters sei im Zeitraum 1988 ein Anstieg um etwa S 1,3 Mio. auf S 2,1 Mio. festzustellen. Dieser Forderungsbestand habe sich im Jahr 1989 um ca. S 1,1 Mio. erhöht, obwohl der Gesellschafter bereits 1988 ausgewandert sein soll.

Die Beschwerdeführerin habe eine Darlehensvereinbarung vom 15. Jänner 1989 vorgelegt. Diese Vereinbarung umfasse ungefähr den per 31. Dezember 1988 aushaftenden Verrechnungssaldo. Welche Vereinbarungen für die nach dem Abschluss der Darlehensvereinbarung im Jahr 1989 hingegebenen Beträge geschlossen worden seien, bleibe völlig im Dunkeln. Die Vereinbarung beinhalte ein Schuldanerkenntnis über S 2 Mio., eine Verzinsung zu 7 % und ein Rückzahlungsversprechen von S 250.000,-- pro Jahr. Eine Laufzeit gehe aus dieser Vereinbarung nicht hervor. Unter Beachtung der vereinbarten Rückzahlung und der Verzinsung errechne sich eine ungefähre Laufzeit von zwölf Jahren. Als Sicherheit seien der Beschwerdeführerin die Gesellschaftsanteile des Ing. Karl H. angeboten worden. Dieser Gesellschafter sei mit 45 % an dem mit S 7 Mio. festgelegten Stammkapital beteiligt. Aus dem ältesten noch vorliegenden Jahresabschluss per 31. Dezember 1989 ergebe sich unter der Annahme der Einbringlichkeit des strittigen Verrechnungskontos ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag von S 11,600.911,--. Bei Wegfallen dieses Aktivpostens würde sich die bilanzielle Überschuldung auf etwa S 15 Mio. erhöhen. Entsprechend dem Anhang zum Jahresabschluss 31. Dezember 1992 - unter Annahme der vollen Einbringlichkeit der Verrechnungsforderung - finde sich zum Eigenkapital der Hinweis, dass eine Überschuldung von S 14,480.439,48 vorliege und dass die beiden Hauptgläubiger auf einen Großteil ihrer Forderungen verzichten würden. In Anbetracht dieser Darlegungen der Beschwerdeführerin sei schlüssig abzuleiten, dass der Wert der als Sicherheit angebotenen Gesellschaftsanteile kein hinreichendes Äquivalent für die hingegebenen Darlehensbeträge gewesen sein könne. Im Übrigen habe die Beschwerdeführerin selbst in ihrer schriftlichen Stellungnahme zur Schlussbesprechung der Betriebsprüfung angedeutet, dass die gegenständlichen Geschäftsanteile jederzeit von Ing. T. zum symbolischen Schilling hätten übernommen werden können. Es sei daher davon auszugehen, dass die Geschäftsanteile des Ing. Karl H. keinen wirtschaftlichen Wert gehabt hätten. Die Beschwerdeführerin habe in ihrer Vorbehaltsbeantwortung ausgeführt, Ing. Karl H. habe sich immer gegenüber dem Mitgeschäftsführer als ein an der Existenzgrundlage lebender Mensch dargestellt. Diese Widersprüche in der Argumentation der Beschwerdeführerin und in den vorgelegten Unterlagen ließen berechtigte Zweifel am tatsächlichen Abschluss bzw. der Ernstlichkeit der vorgelegten Darlehensvereinbarung vom 15. Jänner 1989 aufkommen. Nach der Judikatur müssten Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und dem Anteilsinhaber jenen Anforderungen entsprechen, wie sie für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert werden. Die steuerliche Anerkennung solcher Vereinbarungen werde davon abhängig gemacht, dass sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Die vorgelegte Darlehensvereinbarung halte einem solchen Fremdvergleich nicht stand. Vielmehr sei davon auszugehen, dass diese Vereinbarung höchstwahrscheinlich für Zwecke des gegenständlichen Verfahrens rückdatiert worden sei. Wesentlich schwer wiegender sei jedoch der Umstand, dass die als Sicherheit angebotenen Geschäftsanteile keinen Wert besessen hätten. Kein anderer Darlehensgeber hätte sich mit der Hingabe einer derartigen Sicherheit zufrieden gegeben. Dazu komme, dass sich Ing. Karl H. immer als ein an der Existenzgrundlage lebender Mensch dargestellt habe.

In rechtlicher Hinsicht könne bereits die Hingabe von Darlehensbeträgen eine verdeckte Ausschüttung darstellen, wenn die Darlehensrückzahlung von vornherein nicht gewollt sei oder schon bei Zuzählung praktisch unmöglich sei. Es müsse aber auch als ungewöhnlich angesehen werden, dass eine Gesellschaft, die selbst stark überschuldet sei, doch leichtfertig den Gesellschaftern Geldbeträge darlehensweise zur Verfügung stelle. Ein Darlehensvertrag komme als Realkontrakt erst mit der Übergabe der Valuta in der Weise, dass der Darlehensnehmer darüber willkürlich verfügen könne, zu Stande. Die Rückzahlungsverpflichtung bilde einen wesentlichen Bestandteil des Darlehensvertrages.

Allerdings könne ein Darlehensvertrag auch durch die Vereinbarung entstehen, eine bisher aus einem anderen Rechtsgrund geschuldete Leistung nunmehr als Darlehen zu schulden. Dies könnte allenfalls für die im vorliegenden Darlehensvertrag ausgewiesene Summe von S 2 Mio. angenommen werden. Hier dürfe jedoch nicht übersehen werden, dass die Beschwerdeführerin auch nach der angeblichen Auswanderung des Gesellschafters im Jahre 1988 noch in der Folge mit über S 1,1 Mio. in Vorlage getreten sei. Für diesen Betrag lägen offenbar nicht einmal Vereinbarungen vor.

Die von der Beschwerdeführerin aufgezeigte Tatsache der regelmäßigen Belastung des Verrechnungskontos mit den vereinbarten Zinsen könne ein abgabenrechtlich anzuerkennendes Darlehensverhältnis nicht begründen. Die belangte Behörde könne daher die Auffassung des Finanzamtes, wonach in der von der Beschwerdeführerin im Streitjahr vorgenommenen Forderungsabschreibung ein Schulderlass liege, der auf das Gesellschaftsverhältnis zurückzuführen sei, nicht teilen. Ein solcher setze nämlich ein steuerlich anzuerkennendes Darlehen begrifflich voraus.

Es bestehe kein steuerlich anzuerkennender Grund, die Abschreibung einer bereits vor Jahren erfolgten verdeckten Ausschüttung aufwandswirksam zu sanieren, zumal die Beschwerdeführerin jahrelang das Bestehen einer einbringlichen Forderung vorgegeben habe. Die Aktivierung von Ansprüchen in der Bilanz setze nach geltendem Bilanzrecht allgemein entweder eine bereits formalrechtlich entstandene Forderung von entsprechendem wirtschaftlichen Wert oder zumindest einen wirtschaftlich ausnutzbaren Vermögensvorteil voraus, der als realisierbarer Vermögenswert angesehen werden könne.

Selbst wenn man eine steuerlich anzuerkennende Leistungsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Gesellschafter Ing. Karl H. annehmen könnte, könne die Beschwerdeführerin nicht erklären, warum die ausgewiesene Forderung gerade im gegenständlichen Jahr Not leidend geworden sei, wenn die Auswanderung des Gesellschafters bereits im Jahre 1988 erfolgt sei. Gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 könne die Berichtigung einer unrichtigen Bilanz nie durch eine periodenfremde Nacherfassung eines Betriebsvorfalles (Ertrages oder Aufwandes), sondern nur durch eine Berichtigung der fehlerhaften Bilanz selbst erfolgen. Es entspreche dem im Einkommensteuerrecht herrschenden Grundsatz der Periodenbesteuerung, dass der einer bestimmten Periode zuzuordnende Aufwand das steuerliche Ergebnis einer anderen Periode nicht beeinflussen dürfe. Habe der Steuerpflichtige eine Forderung, deren Uneinbringlichkeit ihm im Zeitpunkt der Bilanzerstellung bekannt gewesen sei oder bei bloß durchschnittlicher Aufmerksamkeit unschwer erkennbar gewesen sei, nicht abgeschrieben, so könne er die Abschreibung nicht in einem späteren Jahr nachholen. Allfällige Fehler in den Schlussbilanzen, die bereits den Schlussbilanzen der Vorjahre anhaften, müssten zu einer Berichtigung der Eröffnungsbilanz führen. Auf Grund dieser Überlegungen sei die Gewinnermittlung wie folgt vorzunehmen gewesen:

Gewinn laut Handelsbilanz

4.242.093,44

EB- Berichtigung 1.1.1995

5.351.150,56

KÖSt Rückstellung 1995

- 1.317.766,--

Bilanzgewinn

8.275.478,--

Körperschaftsteuer:

Bilanzgewinn

8.275.478,--

KÖSt

1.317.766,--

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

9.593.244,--

Verlustabzug

- 5.673.353,--

Einkommen

3.919.891,--

Einkommen gerundet

3.919.900,--

Im Ergebnis sei daher der Berufung teilweise Folge zu geben gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist daher zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmsgrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessen zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist. Die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 1995, 94/15/0003).

Wie der Verwaltungsgerichtshof u.a. in seinem Erkenntnis vom 19. September 1990, 89/13/0245, ausgeführt hat, ist eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO nur dann zulässig, wenn aktenmäßig erkennbar ist, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte. Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt (vgl. hiezu beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 8. März 1994, 90/14/0192), dass eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen ist, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können.

Die belangte Behörde führte aus, dass durch die Erklärung im Anhang zum Jahresabschluss 1995 der Sachverhalt nicht so vollständig dargestellt worden sei, dass das Finanzamt im Veranlagungsverfahren schon damals bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu dem nunmehr gefundenen Ergebnis hätte gelangen können. In dieser Erklärung sei nämlich weder das Nichtvorliegen einer konsequenten Verfolgung des aushaftenden Anspruches noch die Tatsache, dass der Gesellschafter Ing. Karl H. bereits im Jahre 1988 in die USA ausgewandert ist, entsprechend offen gelegt worden.

In der Beschwerde wird die Tatsache, dass der Gesellschafter Ing. Karl H. bereits im Jahr 1988 in die USA ausgewandert ist und dies weder in der Körperschaftsteuererklärung für 1995 noch in dem angeschlossenen Jahresabschluss offen gelegt wurde, nicht bestritten. Diese Umstände sind erst durch die abgabenbehördliche Prüfung vollständig bekannt geworden. Begründet aber bereits einer der herangezogenen Sachverhalte die Wiederaufnahme des Verfahrens, erübrigt es sich, auf das Vorliegen weiterer Sachverhalte einzugehen.

Die Beschwerdeführerin rügt auch die bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens vorzunehmende Ermessensentscheidung. Sie führt in diesem Zusammenhang aus, die belangte Behörde hätte im Ergebnis die Folgen der festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung in Bezug auf bisher verrechnete Zinsen auch für die Jahre 1992 bis 1994 beseitigen müssen; im Übrigen reiche die Begründung des Ermessensgebrauches nicht aus.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde nur im Rahmen der Sache des Berufungsverfahrens zur

Entscheidung befugt ist. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat. Im Beschwerdefall war dies lediglich die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 1995 und Körperschaftsteuer 1995. Die belangte Behörde war daher nicht befugt, die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer für andere Jahre zu verfügen.

Was die Begründung der Ermessensentscheidung anbelangt, ist darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid lediglich die Begründung des erstinstanzlichen Bescheides referierte und festhielt, dass diese Begründung im Berufungsverfahren unbekämpft blieb. Wenn die belangte Behörde dem nur anfügte, es gehe nicht an, zweifelhafte Forderungen nach Belieben erfolgswirksam abzuschreiben, liegt angesichts der Untätigkeit der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren kein Verstoß gegen Verfahrensvorschriften vor.

Den Körperschaftsteuerbescheid 1995 bekämpft die Beschwerdeführerin mit der Behauptung, es sei sehr wohl von einer Darlehensvereinbarung auszugehen, die Uneinbringlichkeit der daraus resultierenden Forderung sei erst im Jahre 1995 eingetreten.

Ob die belangte Behörde zutreffend vom Vorliegen einer steuerlich nicht anzuerkennenden Darlehensvereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Gesellschafter Ing. Karl H. ausgehen durfte, kann dahinstehen, zumal für den Beschwerdefall lediglich von Bedeutung ist, ob die von der Beschwerdeführerin behauptete Forderungsabschreibung im Streitjahr - zeitlich gesehen - zulässig war. Die belangte Behörde verneint nämlich eine Abschreibung in diesem Jahr, zumal die Uneinbringlichkeit jedenfalls bereits in den vorangegangenen Jahren eingetreten wäre und daher lediglich für das Streitjahr eine Berichtigung fehlerhafter Bilanzansätze vorzunehmen sei.

Die Beschwerdeführerin meint, die Uneinbringlichkeit sei im Jahr 1995 eingetreten und beruft sich hiezu auf die vorgelegten Mahnungen der Jahre 1993 bis 1994, aus denen sich dies ergebe. Darüber hinaus habe Ing. Karl H. 1995 telefonisch die Uneinbringlichkeit klar zum Ausdruck gebracht.

Dieser Auffassung der Beschwerdeführerin ist nicht zu folgen. Aus den von ihr erwähnten Mahnschreiben vom 6. Dezember 1993 und 1. Dezember 1994 ergibt sich keinesfalls, dass die Uneinbringlichkeit im Jahr 1995 klar zu Tage trat. Die Beschwerdeführerin hält selbst im Schreiben vom 6. Dezember 1993 fest, dass der Gesellschafter Ing. Karl H. auf die schriftliche Mahnung vom 19. November 1992 nicht reagiert habe und bei diversen Telefonaten immer nur habe wissen lassen, dass es ihm nicht möglich sei, seine Verbindlichkeiten auszugleichen. Aber auch im Schreiben vom 1. Dezember 1994 hielt die Beschwerdeführerin fest, dass der Gesellschafter Ing. Karl H. bei diversen Telefonaten darauf hingewiesen habe, dass es seine finanzielle Lage nicht erlaube, seine Verbindlichkeiten bei der Beschwerdeführerin abzudecken. Daraus ergibt sich zweifellos, dass nicht erst im Jahr 1995 von einer Uneinbringlichkeit dieser Forderung auszugehen ist, sondern der Beschwerdeführerin bereits im Anschluss an die Mahnung vom 19. November 1992 durch Telefonate mit dem Gesellschafter Ing. Karl H. im Jahr 1993 bekannt wurde, dass es ihm nicht möglich sei, seine Verbindlichkeiten auszugleichen. Aus welchen Umständen eine Uneinbringlichkeit dieser behaupteten Forderung erst im Jahr 1995 eingetreten sei, kann die Beschwerdeführerin nicht dartun. Die Sachverhaltsannahme der belangten Behörde, die behauptete Uneinbringlichkeit sei (sofern überhaupt von vornherein ein Darlehen vorgelegen sei) nicht im Jahr 1995, sondern bereits Jahre vorher der Beschwerdeführerin bekannt geworden, ist das Ergebnis einer schlüssigen Beweiswürdigung. Die Jahre zuvor eingetretene Uneinbringlichkeit kann jedoch im Streitjahr nicht gewinnmindernd nachgeholt werden.

Dies wird auch in der Beschwerde nicht bekämpft.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war

gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG

i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 26. November 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1999150176.X00

Im RIS seit

24.03.2003

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at