



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Fa. Bw., vertreten durch Mag. Peter Zacke, 1060 Wien, Gumpendorferstraße 65, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Körperschaftsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999

1) beschlossen:

Die Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 wird als verspätet zurückgewiesen.

2) entschieden:

Der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1997 und 1999 wird Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei der berufungswerbenden GmbH (Bw.) fand eine auch die Streitjahre umfassende Buch- und Betriebsprüfung statt.

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Das Finanzamt hat für die Jahre 1997 bis 1999 das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen. Die Wiederaufnahms- und neuen Sachbescheide wurden am 27. Februar 2004 zugestellt.

Am 24. März 2004 hat der steuerliche Vertreter der Bw. beantragt, "die Berufungsfrist betreffend Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer 1997 bis 2001" bis zum 31. Mai 2004 (= Feiertag) zu verlängern. Am nächstfolgenden Werktag hat er sodann die Berufung eingebracht, die sich gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1997 bis 1999 sowie (erkennbar) auch gegen die entsprechenden Wiederaufnahmsbescheide gerichtet hat.

2. Sachbescheide

Aus dem Betriebsprüfungsbericht ist in Verbindung mit der sonstigen Aktenlage diesbezüglich Folgendes zu entnehmen:

An der Bw., die damals nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr zum 30. April bilanzierte, war bis zum 7.3.1997 die Amerikanische Telefongesellschaft "A." mit einem Anteil am Stammkapital von ATS 4,620.000 (88%) sowie die "W. GmbH Hamburg" mit einem Anteil am Stammkapital von ATS 630.000 (12%) beteiligt. Die "W. GmbH Hamburg" wiederum war eine Tochtergesellschaft der "A.".

Mit Schreiben vom 20.12.1996 hat die "A." der Bw. mitgeteilt, auf ein in der Bilanz der Bw. ausgewiesenes Darlehen, das zu diesem Stichtag mit ATS 46,327.120,90 aushaftete, zu verzichten. Als Grund hierfür wurde im zitierten in englischer Sprache verfassten Schreiben angeführt, das Darlehen sei "uncollectible".

Per 7.3.1997, im Firmenbuch eingetragen mit 23.7.1997, hat die "A." ihre Anteile an der Bw. an die deutsche Tochtergesellschaft "W. GmbH Hamburg" ohne Gegenleistung abgetreten.

In der Bilanz zum 30.4.1997 hat die Bw. den Forderungsverzicht als außerordentlicher Ertrag erfasst, in der Mehr-Weniger-Rechnung 1997 aber wieder in Abzug gebracht und somit im Ergebnis steuerneutral behandelt.

Die Betriebsprüfung hat den außerbilanzmäßigen Abzug des Forderungsverzichtes nicht anerkannt; sie hat hierzu unter Verweis auf VwGH 26.5.1998, 94/14/0042, ausgeführt, der gesellschaftlich veranlasste Verzicht auf eine Forderung des Gesellschafters gegen die Körperschaft sei nur mit dem Betrag eine gesellschaftlich veranlasste Einlage, der dem

Tageswert der Forderung im Zeitpunkt des Verzichts entspreche. Der nicht werthaltige Teil der Verbindlichkeit sei somit zwingend steuerwirksam aufzulösen.

Aus dem Schreiben der "A." vom 20.12.1996 sei zu entnehmen, dass das Darlehen zur Gänze uneinbringlich ("uncollectible") sei, weshalb eine steuerwirksame Auflösung der gesamten Verbindlichkeit zu erfolgen habe.

Der steuerliche Vertreter der Bw. wendete in seiner Berufung dagegen ein, der Forderungsverzicht habe in Hinblick auf die Herstellung neuer Konzernstrukturen eine rein gesellschaftsrechtliche Maßnahme dargestellt. Hingewiesen wurde weiters auf die positive Entwicklung, die die Bw. nach dem Forderungsverzicht genommen habe. Die Forderung sei daher sehr wohl werthaltig gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

Wird das Verfahren wiederaufgenommen, so handelt es sich dabei um einen eigenständig anfechtbaren, vom Sachbescheid gesonderten Bescheid.

Wie aus dem Sachverhaltsteil ersichtlich ist, hat die Bw. einen Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist nur hinsichtlich der Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide beantragt. Die Wiederaufnahmsbescheide waren vom Verlängerungsansuchen nicht umfasst.

Die mehr als drei Monate nach Zustellung der Wiederaufnahmsbescheide eingebrachte Berufung ist daher, soweit sie sich gegen diese Bescheide richtet, als verspätet zurückzuweisen.

2. Sachbescheide

Die Rechtsmeinung der Betriebsprüfung, der gesellschaftlich veranlasste Verzicht auf eine Forderung des Gesellschafters gegen die Körperschaft sei nur mit dem Betrag einer gesellschaftlich veranlassten Einlage, der dem Tageswert der Forderung im Zeitpunkt des Verzichts entspreche, beruht im Wesentlichen auf der deutschen Judikatur (vgl. Zorn, SWK 33/2005, S 913; BFH 9.6.1997, GrS 1/94, BStBl. 1998 II 307).

Der Verwaltungsgerichtshof hat allerdings in seinem jüngst ergangenen Erkenntnis vom 23.9.2005, 2003/15/0078, eine hiervon abweichende Rechtsansicht vertreten:

"Gemäß § 8 Abs 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens von Körperschaftsteuer-subjekten Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglied oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Für die Frage, ob eine Vermögenszuwendung durch die Stellung als Gesellschafter veranlasst ist, kommt es maßgeblich darauf an, ob sie auch einander fremd gegenüberstehende Personen gesetzt hätten (vgl. das hg Erkenntnis vom 26. Mai 1998, 94/14/0042).

Die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft können eine Einlage in die Kapitalgesellschaft nicht nur durch die Zuführung von Wirtschaftsgütern, sondern auch durch den Verzicht auf Forderungen

gegenüber dem Gesellschafter bewirken. Ein solcher Verzicht führt durch den Wegfall der zuvor passivierten Verbindlichkeit bei der Kapitalgesellschaft zu einer Vermögensmehrung. Aus der Sicht des Schuldners ist dabei Gegenstand der Einlage der wegfallende Passivposten.

Aufgrund der Bewertungsbestimmungen des § 6 Z 2 lit a EStG 1988 einerseits und des § 6 Z 3 EStG 1988 andererseits kann es bei nicht mehr voll werthaltigen Forderungen zu einem Auseinanderfallen der Wertansätze bei Gläubiger und Schuldner kommen. Der Schuldner weist die Verbindlichkeit mit dem Rückzahlungsbetrag aus, während der Gläubiger den niedrigeren Teilwert ansetzen darf bzw muss. Durch den Wegfall der Schuld kommt es bei der Schuldnergesellschaft zu einer Betriebsvermögensmehrung in Höhe des bilanzierten Betrages, und zwar unabhängig davon, mit welchem Betrag der Gläubiger die Forderung ausgewiesen hat. Wenn der Wegfall der Schuld seine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis hat, ist die gesamte Vermögensmehrung eine steuerlich neutrale Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG 1988 (vgl Heinrich, Der Verzicht des Gesellschafters auf die nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 1997, 312). Der Verwaltungsgerichtshof vertritt die Ansicht, dass der Schuldnerlass als ein gesellschaftsrechtlich veranlasster (einheitlicher) Vorgang auf Seiten der Schuldnergesellschaft nicht in zwei Vorgänge aufgeteilt werden kann. Für die Betriebsvermögensmehrung, welche durch den auf die Gesellschafterstellung zurückzuführenden Schuldnerlass (Forderungsverzicht) bewirkt wird, findet sich in keiner Weise, also auch nicht insoweit eine betriebliche Veranlassung, als die Forderung auf Seiten des Gläubigers als nicht mehr werthaltig angesehen wird. Liegt die Wurzel für den Verzicht auf die Forderung im Gesellschaftsverhältnis, ist die sich daraus ergebende Betriebsvermögensmehrung bei der Gewinnermittlung der Schuldnergesellschaft zur Gänze als Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG 1988 zu beurteilen (vgl nochmals Heinrich, aaO). Anders als nach der dem Beschluss des BFH vom 9. Juni 1997, GrS 1/94, BStBl 1998 II 307, zugrunde liegenden deutschen Rechtslage ist ein Schuldnerlass durch den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft nicht dem § 6 Z 5 EStG 1988 zu subsumieren.

Für den Beschwerdefall ist zunächst festzuhalten, dass die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens davon ausgehen, dass die Waren-GmbH den Forderungsverzicht (noch) als Gesellschafterin ausgesprochen hat...

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid den Wegfall der Verbindlichkeit aufgrund des Forderungsverzichts in erster Linie deshalb nicht als Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG 1988 behandelt, weil die Forderung nicht mehr werthaltig gewesen sei. Wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, vermag diese Ansicht den angefochtenen Bescheid nicht zu tragen."

Der Sachverhalt des Berufungsfalles deckt sich in den wesentlichen Teilen mit der dem VwGH vorliegenden Beschwerde. Dass der Forderungsverzicht zumindest gesellschaftsrechtlich mitveranlasst war, wird auch von der Betriebsprüfung nicht in Zweifel gezogen. Auch für den unabhängigen Finanzsenat erscheint dies schon wegen der gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen zwischen der "A." und der "W. GmbH Hamburg" als eindeutig nachvollziehbar. Somit spielt es – den Ausführungen des obigen VwGH-Erkenntnisses folgend – keine Rolle, ob bzw. in welcher Höhe die in Rede stehende Forderung werthaltig gewesen ist.

Hieraus ergibt sich folgende Erledigung der Berufung:

2.1 Körperschaftsteuer 1997: Abänderung

Zu versteuerndes Einkommen lt. Bescheid	46,174.044
+ Verrechnung IFB-Verlust bisher	1,480.822
- Forderungsverzicht	<u>- 46.327.120</u>
	1,327.746
- Verrechnung IFB-Verlust neu	<u>- 1.327.746</u>

Zu versteuerndes Einkommen neu	0
--------------------------------	---

2.2 Körperschaftsteuer 1998: Da in diesem Jahr ein Verlust entstanden ist, das Betriebsergebnis dieses Jahres somit durch die Änderung der Höhe der Verlustvorträge nicht beeinflusst wird und auch keine verrechenbaren Verluste vorliegen, war die Berufung für dieses Jahr als unbegründet abzuweisen.

2.3 Körperschaftsteuer 1999: Abänderung

1997 kann der IFB-Verlust nur zum Teil verrechnet werden. Die Verrechnung des Restbetrages von ATS 153.076 erfolgt daher erst 1999, wodurch sich die Höhe des verbleibenden Verlustabzuges ändert.

Beilage: 4 Berechnungsblätter (in ATS und €)

Wien, am 15. Februar 2006