



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Donau Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-Ges.m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 wird mit € 10.940,17 (S 150.540,00) festgesetzt.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), gegründet mit Gesellschaftsvertrag vom 19. November 1985, betreibt ein China-Restaurant.

Im Zuge einer die Jahre 1994 bis 1996 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde unter anderem folgende Feststellung getroffen:

Die Bw. habe zum 31. Dezember 1996 das Verrechnungskonto von Herrn Y. J., welches eine Verbindlichkeit der Bw. in der Höhe von S 527.807,27 ausgewiesen habe, steuerneutral aufgelöst, indem die Gegenbuchung auf dem Verlustvortragskonto vorgenommen worden sei.

Herr Y. J. sei nun zwar bis zum Jahre 1994 Gesellschafter der Bw. gewesen, zum maßgeblichen Zeitpunkt 31. Dezember 1996 könne es sich aber mangels Gesellschaftereigenschaft von Herrn Y. J. nicht, wie von der Bw. im Betriebsprüfungsverfahren vorgebracht, um einen steuerneutralen Gesellschafterzuschuss handeln. Die Gegenbuchung hätte daher auf einem Erlöskonto und nicht auf dem Verlustvortragskonto erfolgen müssen, weshalb es zu einer entsprechenden Gewinnerhöhung von S 527.807,27 komme.

Das Finanzamt für Körperschaften erließ, den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend, im wiederaufgenommenen Verfahren am 12. November 1998 den Bescheid betreffend die Körperschaftsteuer für das Jahr 1996.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. mit Schriftsatz vom 18. Dezember 1998 Berufung, die vom Finanzamt zunächst mit Bescheid vom 27. Jänner 1999 als verspätet zurückgewiesen wurde. Aufgrund einer Berufung der Bw. gegen diesen Zurückweisungsbescheid hob das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 15. März 1999 diesen Bescheid wieder auf.

Im Schreiben vom 18. Dezember 1998 führte die Bw. wie folgt aus:

Es sei richtig, dass Herr Y. J. zum Zeitpunkt der Auflösung des Verrechnungskontos nicht mehr Gesellschafter der Bw. gewesen sei. Die Auflösung sei aber aus einer buchhalterischen Nachlässigkeit erst 1996 erfolgt. Da das Verrechnungskonto von Herrn Y. J. bereits mit Ende 1993 in der aufgelösten Höhe bestanden habe, handle es sich bei der Auflösung dieses ehemaligen Gesellschafterverrechnungskontos um keine ertragsteuerlich relevante außerordentliche Ertragsposition, weil das Nichtgeltendmachen der Forderung durch Herrn Y. J. nicht den Prüfungszeitraum betreffe. Es werde deshalb der Antrag gestellt, die Auflösung des Verrechnungskontos aus der Betrachtung des Jahres 1996 herauszulassen und bereits in der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1994, somit dem Beginn des Prüfungszeitraumes, gegen den Verlustvortrag außer Ansatz zu lassen.

Nach einer Stellungnahme der Betriebsprüfung zu diesen Berufungsausführungen der Bw. sowie einer Gegenäußerung der Bw. hiezuvies das Finanzamt für Körperschaften mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Juli 1999 die Berufung als unbegründet ab. Das Finanzamt führte dabei aus, dass Erhebungen ergeben hätten, dass der ehemalige Gesellschafter Y. J. zu keinem Zeitpunkt seiner Stellung als Gesellschafter oder Geschäftsführer der Bw. eine For-

derung gegenüber der Bw. innegehabt habe; dies auch nicht anlässlich der Veräußerung seiner Geschäftsanteile. Herrn Y. J. sei es nach eigenen Angaben vollkommen unerklärlich, woraus diese Forderung in Höhe von S 527.807,27 bestanden haben sollte. Darüber hinaus habe er zu bedenken gegeben, dass er keineswegs auf einen solchen Forderungsbetrag anlässlich seines Ausscheidens verzichtet hätte.

Daraus ergebe sich, dass die Verbindlichkeit der Bw. aus anderen Gründen bestehen musste bzw. gegenüber anderen Personen. Es sei eher wahrscheinlich, dass diese Verrechnungsforderung zum Zwecke der Darstellung von "nicht erklärten Schwarzumsätzen" verwendet worden sei, welche nicht als sogenannte verdeckte Gewinnausschüttungen aus der Vermögenssphäre der Bw. abgefließen wären. Die abgabenbehördliche Prüfung habe ja ergeben, dass die Bücher und Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäß geführt worden seien, weshalb die Betriebsprüfung eine Zuschätzung vorgenommen habe.

Somit sei jedenfalls ein - auf gesellschaftsrechtlicher Basis - anzunehmender steuerneutraler Forderungsverzicht des ehemaligen Gesellschafters auszuschließen. Das bedeute weiters, dass die Abgabenbehörde davon ausgehe, dass die in Höhe von S 527.807,27 weggefallene Verbindlichkeit einen sonstigen betrieblichen Ertrag darstelle.

Am 13. August 1999 stellte die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte vor, dass das in Rede stehende Verrechnungskonto aus der Eröffnungsbilanz 1993 stamme, daher nicht den Zeitraum 1996 betreffe, wo bekanntermaßen (aufgrund gesetzlicher Regelung) Verlustvorträge, die die Bw. in reichlichem Maße besitze, nicht verwendbar seien bzw. gegen positive Einkünfte verrechnet werden können. Dass über dieses Konto Schwarzumsätze gelaufen sein sollen, sei nach den Feststellungen der Betriebsprüfung denkunmöglich, denn dieses Konto sei nachweislich seit dem Ausscheiden des Gesellschafters, der sich angeblich in Unkenntnis dieses Verrechnungskontos befände, ohne buchhalterische Bewegung geblieben. Warum daher gerade im Jahre 1996 diese Verbindlichkeit weggefallen sein sollte, sei aus diesem Titel ebenfalls nicht nachvollziehbar. Wenn die Betriebsprüfung unterstelle, dass der Gesellschafter Y. J. dieses Verrechnungskonto seinerzeit anwachsen habe lassen, so sei unklar, warum die neuen Gesellschafter der Bw. für diese Verrechnungsschuld zur Verantwortung gezogen werden sollen und nicht der Einzige, der dafür in Frage komme, nämlich der ehemalige Gesellschafter, der die Last der nicht erklärten Schwarzumsätze zu tragen habe.

Es werde daher der Antrag gestellt, den Vorgang des Wegfalls des Verrechnungskontos von Herrn Y. J. im Jahre 1996 als nichtbetrieblich bedingten Wegfall einer Verbindlichkeit der Bw. zu behandeln und daher steuerlich neutral.

Über die Berufung wurde erwogen:

Dem Steuerakt der Bw. bzw. dem Firmenbuch ist zu entnehmen, dass Herr Y. J. im Jahre 1990 65 % der Gesellschaftsanteile an der Bw. übernommen hat und mit Eintragung vom 19. Oktober 1990 auch zum (zweiten) Geschäftsführer bestellt wurde. Am 27. Oktober 1994 wurde im Firmenbuch die mit Notariatsakt vom 19. Oktober 1994 erfolgte Abtretung der Gesellschaftsanteile von Herrn Y. J. an Frau Y.-Y. W. eingetragen. Herr Y. J. ist aber bis zum heutigen Datum (neben Herrn Z. Q. und Frau H.-Y. P.) als Geschäftsführer der Bw. im Firmenbuch ausgewiesen.

Das Verrechnungskonto von Herrn Y. J. zeigt folgende Entwicklung:

31.12.1990	S 160.136,86
31.12.1991	S 272.417,01
31.12.1992	S 527.807,27
31.12.1993	S 527.807,27
31.12.1994	S 527.807,27
31.12.1995	S 527.807,27
31.12.1996	gewinnneutrale Auflösung gegen das Verlustvortragskonto

Was diese gewinnneutrale Auflösung des Verrechnungskontos des ehemaligen Gesellschafters Y. J. anbelangt, hat die Bw. im Betriebsprüfungsverfahren zugestanden, dass die Verbuchung gegen das Verlustvortragskonto unrichtig gewesen sei, wobei in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen werden muss, dass die Bw. zum 31. Dezember 1996 auch die Verrechnungskonten der beiden damaligen (und noch immer aktuellen) Gesellschafter (Frau Y.-Y. W. und Herr Z. Q.) in gleicher Art und Weise ausgebucht hat. Der steuerliche Vertreter der Bw. hat aber gemeint, dass sich trotz dieser falschen Verbuchung keine steuerliche Auswirkung ergebe, da es sich in allen drei Fällen um steuerfreie Gesellschafterzuschüsse handle. Dieser Meinung hat sich die Betriebsprüfung, wie sie in ihrer Berufungsstellungnahme aus-

führt, nur teilweise anschließen können und zwar bei der Auflösung der beiden Verrechnungskonten von Frau Y.-Y. W. und Herrn Z. Q. Die diesbezüglich falsche, aber steuerlich de facto nicht wirksame Verbuchung wurde von der Betriebsprüfung deshalb nicht beanstandet. In Bezug auf die Auflösung des Verrechnungskontos von Herrn Y. J. als ehemaliger Gesellschafter stellte sich die Betriebsprüfung aber auf den Standpunkt, dass es sich dabei um die Auflösung einer Verbindlichkeit handle, die zivilrechtlich nach drei Jahren verjähre, und daher steuerpflichtig sei.

In der Berufung führt nun die Bw. aus, dass die Ausbuchung des Verrechnungskontos aus einer "buchhalterischen Nachlässigkeit" nicht schon anlässlich des Ausscheidens von Herrn Y. J. im Jahre 1994, sondern eben erst im Jahre 1996 erfolgt sei. Da die Verbindlichkeit auch schon zum 31. Dezember 1993 in gleicher Höhe bestanden habe, sei eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1994 vorzunehmen, wobei aber wiederum eine Ausbuchung gegen den Verlustvortrag begehrt wird.

Dieser Antrag, die Ausbuchung der Forderung wiederum gegen das Verlustvortragskonto vorzunehmen, kann wohl nur dahingehend verstanden werden, dass schon zum 1. Jänner 1994 ein Verzicht des Gesellschafters Y. J. auf seine Forderung, damit ein Gesellschafterzuschuss vorgelegen sein soll.

Nun ist es zwar richtig, dass im bedingungslosen Forderungsverzicht eines Gesellschafters, wenn er aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt ist, eine nicht gewinnwirksame verdeckte Einlage gesehen werden kann (vgl. etwa VwGH vom 15.12.1994, 93/15/0008). Dabei ist aber die grundlegende Voraussetzung für eine Einlage, dass der Beweggrund für die Vermögensübertragung, im konkreten Fall eben der Verzicht auf eine Forderung gegen die Gesellschaft, in der Gesellschafter- bzw. Eigentümerstellung liegen muss. Der Gesellschafter muss die Einlage beabsichtigen und von ihr Kenntnis haben.

Auf Gesellschafterebene führt ein gesellschaftsrechtlich veranlasster Forderungsverzicht dazu, dass die "Einlage" auf die Beteiligung zu aktivieren sein wird (und der Beteiligungsansatz allenfalls wertzuberichtigen ist).

Zu diesem Berufungsvorbringen der Bw. ist zuerst einmal zu sagen, dass dem unabhängigen Finanzsenat kein (der Bw. anscheinend vorschwebender) "Rechtssatz" bekannt ist, wonach ein Gesellschafter mit dem Ausscheiden aus der Gesellschaft "automatisch" auch auf seine Forderung gegen diese Gesellschaft verzichten würde.

Zudem hat das Finanzamt für Körperschaften zwecks Untermauerung der Feststellung der Betriebsprüfung Herrn Y. J. zu seiner auf dem Verrechnungskonto verbuchten Forderung ge-

gen die Bw. befragt. Dabei gab Herr Y. J., wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, an, dass er diese strittige Forderung nie innegehabt und damit auch nicht auf sie verzichtet habe.

Die vom Finanzamt aus dieser Aussage von Herrn Y. J. gezogene Schlussfolgerung, wonach keineswegs ein als steuerneutrale verdeckte Einlage zu qualifizierender Forderungsverzicht im oben erläuterten Sinne gegeben ist, erweist sich demnach als unumstößlich.

Damit ist aber auch das Schicksal der Berufung entschieden. Die Ergebnisänderung im berufsgegenständlichen Jahre 1996 beruht nämlich, wie im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt, auf der Berichtigung des Verlustvortragskontos (laut Handelsbilanz: S 240.311,81 - laut Betriebsprüfung: S 768.119,08).

Die Ausbuchung der Verbindlichkeit gegen Herrn Y. J. zum 31. Dezember 1996 dagegen wurde von der Betriebsprüfung zu Recht nicht beanstandet. Sollte nun die Bw. der Ansicht sein, worauf ihr Vorbringen in der Gegenäußerung zur Berufungsstellungnahme der Betriebsprüfung schließen lässt, die Verbindlichkeit bestünde immer noch, ist ihr zu entgegnen, dass sie im gesamten Berufungsverfahren keinen Grund für die Passivierung der auf dem Verrechnungskonto von Herrn Y. J. ab dem Jahre 1990 erfassten Verbindlichkeit genannt hat. Diesbezüglich wäre es aber Sache der Bw. gewesen, zur Aufklärung des Sachverhaltes bekanntzugeben, aus welchem Anlass diese Verbindlichkeit in die Bilanz eingestellt worden ist. Zwar bestimmt § 115 Abs. 1 BAO, dass die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese amtswegige Ermittlungspflicht befreit aber die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht zudem, wenn, wie im vorliegenden Fall, ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen. Wenn sich deshalb die Bw. im gesamten Berufungsverfahren über die Entstehung der gegenständlichen Verbindlichkeit "ausschweigt", muss ihr dies als Verletzung ihrer Mitwirkungspflicht angelastet werden.

Die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vorgebrachte Vermutung, dieses Verrechnungskonto sei zum Zwecke der Darstellung von "nicht erklärten Schwarzumsätzen" verwendet worden, hat auch nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates die größte Wahrscheinlichkeit für sich. Wenn nun die Bw. in ihrem Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz darauf hinweist, dass die Betriebsprüfung für die Jahre 1994 bis 1996 Buchführungsmängel festgestellt habe, das gegenständliche Verrechnungskonto in diesem Zeitraum aber ohne buchhalterische Bewegung geblieben sei, muss dem entgegengehalten werden, dass dies unwesentlich für die Entscheidung über die gegenständliche Rechts-

frage ist. Wenn nämlich die Bw. weiters vorbringt, in einem solchen Fall müsse der ehemalige Gesellschafter Y. J. die "Last der nicht erklärten Schwarzumsätze" (die dann in den Jahren 1990 bis 1992 getätigt worden sein müssten) tragen, sei bloß darauf hingewiesen, dass in Wahrheit dann überhaupt keine Verbindlichkeit bestanden hat. Eine diesbezügliche Bilanzberichtigung würde aber keine erfolgsmäßigen Auswirkungen haben. Es verbleibt aber wiederum die Tatsache, dass die Richtigstellung des Verlustvortragskontos zur entsprechenden Erfolgserhöhung im Jahre 1996 führt.

Demnach kann dem von der Bw. im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz auch nicht näher präzisierten Vorbringen, "den Vorgang des Wegfalls des Verrechnungskontos von Herrn Y. J. im Jahre 1996 als nichtbetrieblich bedingten Wegfall einer Verbindlichkeit der Bw. zu behandeln und daher steuerlich neutral", nicht gefolgt werden.

Wien, 17. November 2003