



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
SENAT 14

GZ. RV/1396-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der E.GmbH, (in der Folge Bw. genannt), vertreten durch Wtrhd.GmbH, vom 15. Februar 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften vom 13. Jänner 1999 betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1993 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide über die Körperschaftsteuer 1993 sowie die Gewerbesteuer 1993 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen sind den am Ende der Entscheidung angeschlossenen Berechnungen (Tabelle) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Körperschaftsteuer für 1993 beträgt Euro 24.984,92 (ÖS 343.800,00).

Die Gewerbesteuer für 1993 beträgt Euro 11.668,64 (ÖS 160.564,00).

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 Bw. ist ein im Baugewerbe tätiges Unternehmen. Im Jahr 1998 fand für den Zeitraum 1993 - 1996 u. a. hinsichtlich der Abgaben Körperschaft- und Gewerbesteuer eine **Betriebsprüfung (Bp)** statt. Die Gesellschaftsanteile befanden sich zum Zeitpunkt der Durchführung des Bp-Verfahrens zu 100% im Besitz der E.BauAG, an der wiederum der Architekt J.E. Anteile besaß.

Wie dem Bp-Bericht vom 15.12.1998 zu entnehmen ist, wurde, neben anderen Feststellungen, die im Jahr 1993 durchgeführte **Abschreibung einer „sonstigen Forderung“ in Höhe von ÖS 10.509.538,97 nicht anerkannt** (siehe Tz. 21 des Bp-Berichtes). Die Bp aktivierte die Forderung in der Prüferbilanz und erhöhte damit das Betriebsergebnis.

Die Bp begründete ihre Feststellung im Bericht wie folgt:

Aufgrund einer ursprünglich mündlich getroffenen und am 24.1.1990 schriftlich fixierten (der Bp vorliegenden) Vereinbarung zwischen der Bw. und der S.AG oblag der Bw. als Projektentwickler die Baureifmachung des gesamten Projektes in 1030 Wien. Sämtliche damit im Zusammenhang stehenden Leistungen hatten gem. § 2 der Vereinbarung vorerst auf eigene Rechnung der Bw. zu erfolgen und sollten gem. den in § 3 festgelegten Bestimmungen (hinsichtlich Verzinsung und Zuschläge) honoriert werden. Demnach sollte die Rechnungslegung zu den erbrachten Leistungen erst nach Maßgabe der Realisierung des Projektes erfolgen. Dies bedeutete, dass die Rechnungslegung erst zu einem Zeitpunkt erfolgen sollte, zu dem der S.AG aus der Verwirklichung des Projektes die erforderlichen Mittel zur Abdeckung der Vorleistungen der Bw. zur Verfügung stünden.

Die Bp stellte fest, dass diese Vereinbarung in den Bilanzen der Bw. insofern ihren Niederschlag gefunden hatte, als bis zum 31.12.1992 gegenüber der S.AG und dem Architekten P. insgesamt Forderungen aus dem Titel Kapital und Zinsen in Höhe von ÖS 10.509.538,97 ausgewiesen worden seien. Dieser Forderungsbetrag sei im Jahr 1993 aufgrund einer durch die Bw. am 15.12.1993 gegenüber der S.AG erteilten Gutschrift ausgebucht worden. In dieser Gutschrift sei auf den Inhalt einer Zusatzvereinbarung zum Verkauf der Aktien an der E.BauAG vom 24.6.1993 zwischen Herrn J.E. und der R.Bank verwiesen worden.

Nach Ansicht der Bp halte diese Vorgehensweise einem Fremdvergleich nicht stand. Aufgrund der Gestaltung der Vereinbarung habe die Bw. 100% des Risikos der Realisierung des Bauvorhabens übernommen, dessen allfällige Nutzung komme jedoch ausschließlich der

S.AG zugute. Die durch die Bw. erbrachten Vorleistungen seien großteils mittels Subfirmen erbracht worden, ohne dass die Bw. auf diese ein Risiko überwälzt habe. Die seitens der Bw. im Hinblick auf einen Fremdvergleich beispielhaft vorgelegten Verträge seien nicht geeignet, die Fremdüblichkeit einer derartigen Risikoübernahme zu untermauern. Es sei weiters, infolge des Verweises auf den Aktienkaufvertrag in der erteilten Gutschrift, davon auszugehen, dass die Abschreibung der Forderung auch in der Gesellschafterosphäre des Herrn J.E. begründet sei.

Auf Basis der im Bp-Bericht getroffenen Feststellungen, insbesonders der versagten Anerkennung der Forderungsabschreibung, wurden durch das Finanzamt die entsprechend abgeänderten **Bescheide zur Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1993 mit Datum 13.1.1999** erlassen. Der Abgabenbemessung wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von insgesamt ÖS 10.373.983,00 zugrunde gelegt.

Die Bw. erhab gegen diese Bescheide am **15.2.1999 das Rechtsmittel der Berufung**.

Die Berufung richtet sich lediglich gegen die Nichtanerkennung der Forderungsabschreibung und der daraus resultierenden Erhöhung des Betriebsergebnisses.

In der Begründung führte die Bw. aus, dass nach ihrer Ansicht eine fremdübliche Vertragsgestaltung nachgewiesen sei und die Abschreibung der Forderung steuerlich anzuerkennen sei. Der Argumentation der Abgabenbehörde, dass die Vertragsgestaltung insofern einem Fremdvergleich nicht standhalte, als die Bw. zu 100% das Risiko der Realisierung des Bauvorhabens übernommen habe, dessen allfällige Nutzung jedoch ausschließlich der S.AG zugute komme, könne nicht gefolgt werden. Es sei im Geschäftsverkehr durchaus üblich, dass eine Vertragspartei allein das Risiko der Verwirklichung eines Bauprojektes übernehme.

Zur Untermauerung dieser Angabe und um die Fremdüblichkeit unter Beweis zu stellen, seien der Bp beispielhaft ähnlich gelagerte Verträge zwischen unternehmensfremden Firmen vorgelegt worden. Aus der einen beigebrachten Zusatzvereinbarung zu einem Vertrag zwischen Bauträger und Architekt gehe hervor, dass für die Etappe 1 (Altbestand) eines Projektes eine Risikoverteilung von 50% zu 50% vereinbart worden sei. Bezuglich der Etappe 2 (Neu- bzw. Zubau) dieses Projektes habe jedoch der Architekt allein das Risiko der Realisierung des Bauvorhabens zu tragen, falls er nicht als Sieger eines eventuell durchzuführenden Wettbewerbverfahrens hervorgehe. Dem zweiten vorgelegten Vertrag zwischen einer Bauvorbereitungsgesellschaft und der Planungsgemeinschaft sei zu entnehmen, dass die Planungsgemeinschaft zu 100% das Risiko trage und dass Vorleistungen und sonstige Leistungen nicht vergütet werden würden.

Nach Ansicht der Bw. könne man aus diesen Unterlagen ableiten, dass es in der Baubranche durchaus üblich sei, dass eine Vertragspartei allein das gesamte Risiko der Realisierung des

Bauvorhabens trage und dass im Rahmen der Verwirklichung eines Bauprojektes seitens eines Vertragspartners sogar gänzlich auf die Vergütung von umfangreichen Vorleistungen verzichtet werde. Weiters werde angemerkt, dass in der Baubranche eine Weiterbelastung des Realisierungsrisikos an beauftragte Subfirmen nicht durchsetzbar sei.

Das Argument der Bp, dass die Forderungsabschreibung in der Gesellschaftersparte des Herrn J.E. begründet sei, gehe ins Leere. Die Behauptung, die Abschreibung sei aufgrund der Zusatzvereinbarung vom 24.6.1993 zwischen Herrn J.E. und der R.Bank im Zusammenhang mit dem Verkauf der Anteile an der E.BauAG (der Gesellschafterin der Bw.) erfolgt, entspräche nicht der Sachlage. Diese Vereinbarung sei vielmehr nur ein unterjähriger Anlass zur Neubewertung der Forderung gewesen, welche anlässlich der Bilanzierung ohnehin hätte erfolgen müssen. Es bestehe kein Bezug zur Gesellschaftersparte des Herrn J.E.. Die Zitierung der Vereinbarung zwischen der R.Bank und Herrn J.E. sei dafür kein Indiz. Schon in der schriftlichen Vereinbarung vom 24.1.1990 über die Projektführerschaft der Bw. sei vereinbart gewesen, dass die Bw. ihre Leistungen nur nach Maßgabe der Projektrealisierung an die S.AG in Rechnung stellen dürfe. Nachdem sich das Projekt in seiner geplanten Form als undurchführbar herausgestellt habe, wäre die Forderung gegen die S.AG abzuschreiben gewesen. Die weitere Entwicklung des Projektes zeige, dass die Abschreibung gerechtfertigt gewesen war. Der wirtschaftliche und rechtliche Grund der Forderungsabschreibung sei damit hinreichend dokumentiert.

Die Bw. beantragte in der Berufung die **Aufhebung und Neuausstellung der bekämpften Bescheide**. Für die Abgabenbemessung seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ÖS 1.151.038,00 zu berücksichtigen.

Seitens der Abgabenbehörde wurde die Bw. in einem **Ersuchen um Ergänzung der Berufung** vom 16.8.1999 aufgefordert die Zusatzvereinbarung vom 24.6.1993 vorzulegen.

Im **Antwortschreiben** vom 27.10.1999 verwies die Bw. dazu auf ein bereits im Rahmen der Bp vorgelegtes Schreiben zweier Rechtsanwälte vom 22.1.1998, das an die damalige Gesellschafterin der Bw., die E.BauAG gerichtet gewesen war. Darin seien die für die gegenständliche Berufung relevanten Passagen aus der genannten Zusatzvereinbarung vom 24.6.1993 zitiert. In diesem Schreiben wurde dargelegt, dass es nötig gewesen sei, vor dem Verkauf der im Besitz des Herrn J.E. befindlichen Anteile an der E.BauAG an die R.Bank klare Linien zu schaffen und diverseste Abgrenzungen und Entflechtungen zwischen den einzelnen Unternehmen durchzuführen. Davon war auch das Verhältnis der Bw. zur S.AG betroffen. Da das Projekt mit der S.AG in Anbetracht der schwierigen wirtschaftlichen Situation und der nach wie vor fehlenden Baubewilligung nicht realisierbar gewesen sei, sei in klarstellender Weise festgehalten, aber keineswegs neu vereinbart worden, dass die zum Teil aus dem Jahr 1988 stammenden und seit 31.12.1990 i. H. v. ÖS 10.509.538,97 bestehenden Forderungen gegenüber der S.AG mangels Realisierbarkeit des Projektes nicht mehr rückzahlbar seien.

Die diesbezüglichen Buchungsvorgänge in den Büchern der Bw. seit 1988 wurden in diesem Schreiben ebenfalls dargelegt. Angeführt wurde auch, dass mit Datum 3.3.1993 seitens der Bw. eine Belastungsnote über ÖS 14.872.870,06 an die S.AG ergangen sei. Da jedoch eine Rechnungslegung zu diesem Zeitpunkt nicht zulässig gewesen sei, sei die Rechnung mit Gutschrift vom 15.12.1993 wiederum storniert worden.

Dieser Sachverhalt sei im Rahmen des Bp-Verfahrens bei der Vertragspartnerin, der S.AG, releviert, geprüft und zur Kenntnis genommen worden.

Zur Vorlage der gesamten Zusatzvereinbarung sei die steuerliche Vertretung der Bw. nicht befugt; dies sei von der Zustimmung aller involvierten Personen abhängig.

In der Folge legte die Abgabenbehörde **die Berufung an die Rechtsmittelbehörde zweiter Instanz** zur Entscheidung vor.

Im Zuge des weiteren **Verfahrens vor dem unabhängigen Finanzsenat** wurde Einsicht in den Betriebsprüfungsbericht und Arbeitsbogen zur Bp der S.AG genommen. Es war festzustellen, dass die S.AG im Jahr 1993 die gegenüber der Bw. bestehende Verbindlichkeit in Höhe von ÖS 14.872.870,06 als a. o. Erlös ausgebucht hat. Seitens der Bp wurden dazu keine Feststellungen getroffen und die erfolgten Verbuchungen unbeanstandet zur Kenntnis genommen.

In weiteren Besprechungen mit der steuerlichen Vertretung der Bw. wurden die unterschiedliche Betragshöhe der Forderung im Rechenwerk der Bw. und die Höhe der Verbindlichkeit im Rechenwerk der S.AG thematisiert und um Klärung der Zusammenhänge sowie der Betragsdifferenz ersucht. Des Weiteren wurde in die genannten Zusatzvereinbarungen vom 29.10.1991 sowie vom 24.6.1993 Einsicht genommen.

Mit Schreiben vom 24.3.2004 legte die steuerliche Vertretung dar, dass die Betragsdifferenz aus der unterschiedlichen Verbuchung der Geschäftsfälle (einmal als sonstige Forderung einmal als sonstige Verbindlichkeit) bei den betroffenen Gesellschaften resultierte. Beide Gesellschaften seien bei der Verbuchung vom Vorsichtsprinzip ausgegangen. Aus diesem Grund habe die Bw. die Forderung ohne Berücksichtigung von Zinsen und Zuschlägen und die S.AG die Verbindlichkeit inklusive Zinsen und Zuschlägen bilanziert.

In einer dem Schreiben beiliegenden Aufstellung wurde im Detail die Zusammensetzung und Entwicklung der Beträge aus der Sicht des jeweiligen Vertragspartners dargestellt. Durch diese Darstellung sei der Zusammenhang zwischen der bei der S.AG ausgewiesenen Verbindlichkeit und der bei der Bw. ausgewiesenen Forderung eindeutig nachvollziehbar. Die Identität der Beträge sei damit nachgewiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Sinne des § 6 EStG 1988 sind für die Bewertung von Forderungen die Verhältnisse am

Bilanzstichtag maßgeblich. Bestehen am Bilanzstichtag berechtigte Zweifel an der Einbringlichkeit oder der Werthaltigkeit einer Forderung, so ist diese am Bilanzstichtag entsprechend abzuschreiben.

Die hier strittige „sonstige Forderung“ der Bw. in Höhe von ÖS 10.509.538,97 gegenüber der S.AG resultiert aus den seit 1988 aufgelaufenen Kosten aus der vertraglichen Verpflichtung der Bw. hinsichtlich der Projektentwicklung und Baureifmachung der Liegenschaft für das Bauvorhaben.

Die Zweifel der Bp, dass die Forderung dem Grunde nach nicht zu Recht bestanden hat, da es sich um Vereinbarungen gehandelt habe, die einem Fremdvergleich nicht standhielten, sind aufgrund der vorliegenden Unterlagen als ausgeräumt zu beurteilen.

Hinsichtlich der Übernahme des Realisierungsrisikos ergibt der Vergleich der in Frage stehenden Vereinbarung mit den durch die Bw. beigebrachten fremden Verträgen, dass auch in diesen Fällen das Realisierungsrisiko großteils bzw. zur Gänze bei einem Vertragspartner gelegen war. Da dies ähnlich gelagerte Fälle waren, kann davon ausgegangen werden, dass es sich bei der Vertragsgestaltung und Vorgehensweise der Bw. im Zusammenhang mit der Baureifmachung des Objektes um eine in der Baubranche als üblich zu beurteilende Geschäftsabwicklung gehandelt hat. Nach der Verwirklichung des Projektes wäre zwar der S.AG allein das Nutzungsrecht an dem Objekt zugestanden, jedoch wären der Bw. vertragsgemäß sämtliche bis dahin angefallenen Kosten samt angemessener Zinsen und Zuschläge vom Kapital inkl. Zinsen zu ersetzen gewesen. Dass sich das Projekt in der Folge als undurchführbar erwiesen hat und die Verrechnung nicht durchgeführt wurde, ändert nichts daran, dass die getroffene Vereinbarung dem Grunde nach als fremdüblich zu beurteilen ist.

Der Betrag der „sonstigen Forderung“ von ÖS 10.509.538,97 im Rechenwerk der Bw. zum 31.12.1993 ist der Höhe nach aufgrund der beigebrachten Berechnungen im Detail nachvollziehbar. Die Zusammenhänge zwischen der mit einem Betrag von ÖS 14.872.870,06 verbuchten und letztlich 1993 erfolgserhöhend ausgebuchten Verbindlichkeit der Vertragspartnerin der Bw., der S.AG, und der sonstigen Forderung der Bw. wurden dem unabhängigen Finanzsenat rechnerisch klar und nachvollziehbar dargelegt. Die Differenz begründet sich in den aus der jeweiligen Sicht unterschiedlich zu erfassenden Zinsenbelastungen.

Die mit Datum 3.3.1993 an die S.AG ausgestellte Belastungsnote in Höhe von ÖS 14.872.870,06 war durch die Bw. entgegen den Bestimmungen der Vereinbarung ausgestellt worden. Eine Verrechnung der Leistungen hätte vertragsgemäß erst nach Realisierung des Projektes erfolgen dürfen. Die Stornierung dieser Rechnung erfolgte am 15.12.1993 mittels Gutschrift und stellte lediglich den vertragskonformen Zustand her. Die Abschreibung der Forderung steht, entgegen der Annahme der Bp, mit dieser Gutschrift nicht in Zusammenhang.

Wie aus dem Sachverhalt hervorgeht, stellte sich das Projekt in der geplanten Form als undurchführbar heraus. Die erforderliche baubehördliche Genehmigung, die notwendige Baubewilligung, konnte trotz jahrelanger Bemühungen der Bw. bis 1993 nicht erlangt werden. Es war daher jedenfalls ab diesem Zeitpunkt nicht mehr von einer Realisierung des Bauvorhabens auszugehen. Die daraus resultierenden Zweifel der Bw. an der möglichen Verrechenbarkeit und Einbringlichkeit der Forderung sind daher berechtigt. Die Bw. führte somit aus diesem Grunde die Abschreibung der nicht mehr werthaltigen Forderung zum 31.12.1993 zu Recht durch. (Anmerkung: Das Projekt wurde auch in weiterer Folge nicht realisiert.)

Die Vermutung der Bp, dass die Forderungsabschreibung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt sei, hat sich als unbegründet erwiesen. Als Indiz führte die Bp die Zusatzvereinbarungen vom 24.6.1993 und 29.10.1991 zu den Abtretungsverträgen zwischen J.E. und der R.Bank an. Diese Unterlagen wurden dem unabhängigen Finanzsenat im Zuge des Verfahrens zur Einsicht vorgelegt. Nach Einsichtnahme in diese Unterlagen ist festzustellen, dass darin jeweils nur der zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung vorliegende Sachverhalt hinsichtlich des in Frage stehenden Projektes sowie auch anderer Projekte festgehalten worden war. Ein Zusammenhang zwischen der berufungsgegenständlichen Abschreibung der Forderung und der Vertragsgestaltung zu den Verkäufen der im Eigentum des J.E. befindlichen Aktien an der Gesellschafterin der Bw., der E.BauAG war nicht festzustellen.

Aufgrund des Sachverhaltes wird festgestellt, dass die Werthaltigkeit der Forderung infolge der negativen Entwicklung des Projektes als nicht mehr gegeben zu beurteilen war. Die Bw. hat daher entsprechend den Bestimmungen des § 6 EStG die Bewertung der Forderung zum Stichtag 31.12.1993 richtigerweise mit Null durchgeführt. Die Abschreibung der Forderung zum 31.12.1993 ist zu Recht erfolgt.

Es wird somit dem Antrag der Bw. Rechnung getragen.

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb wird in Höhe von ÖS 1.151.038,--, d.h. gemindert um die nicht mehr werthaltige Forderung von ÖS 10.509.538,97, der Abgabenbemessung zugrunde gelegt.

Es war über die Berufung spruchgemäß zu entscheiden.

Bemessungsgrundlagen und Berechnung der Abgaben:

Körperschaftsteuer 1993	ÖS	Euro
Eink. aus Gewerbebetrieb	1.151.038,00	
abzügl. Sonderausgaben	-5.000,00	
zu versteuerndes Einkommen	1.146.038,00 gerundet 1.146.000,00	

Körperschaftsteuer: 30% vom Einkommen	343.800,00	24.984,92
Gewerbesteuer 1993		
Gewinn aus Gewerbebetrieb	1.151.038,00	
Gewerbeertrag gerundet	1.151.000,00	
Steuermessbetrag	51.795	
Gewerbesteuer (Hebesatz 310%)	160.564,00	11.668,64

Wien, am 25. Juni 2004