



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch StB., vom 26. Februar 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 23. Jänner 2003 betreffend Körperschaftsteuer 2000 und 2001 entschieden:

1. Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Körperschaftsteuer 2001 wird festgesetzt mit € 47.923,74 (entspricht: ATS 659.445,00). Die Berechnung erfolgt noch in ATS:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.860.232,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	1.860.232,00
Einkommen gerundet	1.860.200,00
Gemäß § 22 KStG 1988, 34%	632.468,00
Steuer vom Sondergewinn aus Eigenkapitalverzinsung	26.977,00
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	659.445,00

Entscheidungsgründe

I.

Im Unternehmen der Bw. fand eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung statt, bei der unter anderem folgende gegenständlich strittigen Feststellungen getroffen wurden:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen (Tz. 20):

In Tz. 20 des Betriebsprüfungsberichtes wird ausgeführt, die Bw. habe eine Teilwertabschreibung und einen damit verbundener Aufwand für die in Slowenien ansässige und am 25. November 1998 (Wirtschaftsjahr 1998/99) gegründete Tochtergesellschaft (kurz: d.o.o.) in Höhe von S 157.499,00 geltend gemacht und hievon im Zuge der Siebentelregelung wiederum S 134.999,00 außerbilanzmäßig hinzugerechnet. Diese Abschreibung wurde nicht anerkannt. Bei der Beteiligungsbewertung an ausländischen Unternehmen würden die allgemeinen Grundsätze zur Bewertung von Beteiligungen im Inland angewendet, wobei es jedoch auslandsspezifische Besonderheiten und Risiken aus anderen politischen, rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen gebe, die eine wesentliche Rolle spielen könnten. Maßgebend sei dabei vor allem, ob die Risiken zum Anschaffungszeitpunkt bereits vorhanden und bekannt waren oder ob sie erst während der Beteiligung entstanden sind und somit die Erwartungen, die mit dem Erwerb der Beteiligung geknüpft waren, nicht mehr erfüllbar seien. Nur bei im Nachhinein entstandenen Risiken sei eine Teilwertabschreibung möglich. Bei Anlaufverlusten ausländischer Unternehmungen gelten ähnliche Grundsätze wie bei Inlandsbeteiligungen, wo nach geltender Rechtsprechung Anlaufverluste keine Abschreibung rechtfertigen würden, da der Erwerber mit diesen gerechnet habe und hoffe, der Betrieb werde nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen voraussehbar in naher Zukunft mit Gewinn arbeiten. Der Anlaufzeitraum werde von der Rechtsprechung mit fünf Jahren angenommen, weshalb die Teilwertabschreibung nicht anzuerkennen sei.

2. Einzelwertberichtigungen zu Forderungen an verbundene Unternehmen (Tz. 21):

Eine Wertberichtigung (Tz. 22) wegen Uneinbringlichkeit ergebe sich unabhängig von der Gewinnermittlungsart zwingend aus dem Wirtschaftsgutbegriff und dem Grundsatz der Bilanzwahrheit. Dies gelte auch für eine nur teilweise endgültige Uneinbringlichkeit. Dagegen erscheine eine volle Wertminderung der Forderung ungerechtfertigt, wenn der Gläubiger wegen seines Interesses an der Weiterführung des Betriebes seines Schuldners (der oa. d.o.o., Tz. 20) keine Schritte zur zwangsweisen Einbringung seiner Forderung durchführt, wobei bloß vorübergehende Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners nicht zu einer Wertberichtigung berechtigen.

Im Detail geht es um folgende zwei Rechnungen:

Die erste Rechnung vom 31. Dezember 1999 in Höhe von S 1.166.783,00 wurde mit S 583.391,50 im Jahr 2000 und S 583.391,50 im Jahr 2001, die zweite Rechnung vom 29. Februar 2000 in Höhe von S 376.046,98 im Jahr 2000 zur Gänze wertberichtet. (*Die*

(Jahres- und Betragsangabe der zweiten Rechnung im Bericht mit "28.02.2002 in Höhe von ATS 378.046,98" dürfte aus zwei Schreibfehlern resultieren.)

3. Darlehen (Tz. 22):

Im Zeitraum vom 1. Juni 1999 bis 31. Dezember 2000 wurden der Tochtergesellschaft (d.o.o.) Kredite in folgender Höhe gewährt:

1. Juni 1999	3,500.000,00 S
6. April 2000	1,500.000,00 S
30. Juni 2000	500.000,00 S
31. Dezember 2000	1,700.000,00 S

Zusammenfassend erfolgten im Wirtschaftsjahr 1999/2000 Darlehenshingaben von S 3.500.000,00 und 2000/2001 weitere Aufstockungen von S 3.700.000,00, sodass per 28. Februar 2001 insgesamt S 7.200.000,00 an Darlehenshingaben bei der d.o.o. aushafteten. Zahlungen einer Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaft, sei es in Form von Darlehen oder sonstigen Beiträgen, seien als Kapitalzufuhr auf eine Beteiligung zu aktivieren. Eine Teilwertabschreibung sei aus den in der Tz. 20 (Anteile an verbundenen Unternehmen, Teilwertabschreibung der Beteiligung) angeführten Gründen nicht zulässig. Somit sei eine bei diesen Darlehen vorgenommene Einzelwertberichtigung in Höhe von S 1.440.000,00 (20% von S 7.200.000,00) unzulässig.

II.

In ihrer fristgerecht überreichten Berufung führte die Bw. gegen die Prüfungsfeststellungen sinngemäß folgendes aus:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen (Tz. 20):

Zum Thema Teilwertabschreibung an der Tochtergesellschaft führt sie aus, diese sei unter folgenden Rahmenbedingungen bzw. Grundsatzprämissen gegründet worden:

- "Die positiven Erfahrungen mit der Niederlassung K. ließen eine für den slowenischen Markt entsprechend positive Ergebnisentwicklung ableiten. Es wurde ein schnelles Umsatzwachstum auf das Vierfache der Niederlassung K. und ein rascher Break-Even erwartet.
- *Die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen in Slowenien im Wirtschaftsjahr 1999 waren allgemein als höchst positiv zu beurteilen.*
- *Die prognostizierte EU-Erweiterung für die "Nachfolgestaaten von Ex-Jugoslawien" führte zu entsprechenden Umsatz- und Ertragserwartungen.*
- *Die Umsatzerwartungen bzw. Steigerungen in den Folgejahren wurden seitens der Bw. als gegenüber dem Inland höher eingestuft.*
- *Das Entwicklungspotenzial des slowenischen Immobilienmarktes (strategischer Absatzmarkt für die d.o.o.) wurde hoch positiv eingeschätzt.*

- *Das in Österreich am Betätigungsfeld der Bw. entwickelte Know-how wurde in Slowenien als unmittelbar anwendbar angesehen.*
- *Verfügbarkeit eines professionell und engagiert eingeschätzten Managements."*

Auf Basis dieser Grundsatz Einschätzungen seien seitens des Managements der Bw. für die dem Gründungsjahr (1999) folgenden Wirtschaftsjahre der slowenischen Tochtergesellschaft (d.o.o.) entsprechende Planungsrechnungen entsprechend einer beigeschlossenen Beilage erstellt worden. Bereits im Kalenderjahr 1999 sowie in den ersten Monaten des Kalenderjahres 2001 (Bilanzierstellungszeitraum der Bw. für den Jahresabschluss per 28. Februar 2000 [!]) habe sie erkannt, die in die d.o.o. gesetzten Erwartungen konnten bei weitem nicht erfüllt werden, da im Kalenderjahr 1999 lediglich 7,5% des Planumsatzes erreicht wurde, was nicht zuletzt auf eine Fehleinschätzung des Immobilienmarktes auf Basis der vorhandenen Einwohnerstruktur zurückzuführen sei. Ebenso erreichte der Umsatz 2000 im Geschäftsjahr 2000 nur 22,7% des geplanten Sollumsatzes. Die Erwartungen in das lokal eingesetzte Management (Dienstnehmer) seien ebenfalls nicht erfüllt worden, weshalb es Ende des Jahres 1999 zu Änderungen im Management gekommen sei. Zusammenfassend kommt sie zum Ergebnis, ihr Engagement durch ihre slowenische d.o.o. wurde völlig falsch eingeschätzt, da auch 2001 nur 27,5% des ursprünglich geplanten Umsatzes erzielt werden konnten. Es liege daher eine drastische geschäftliche Fehlentscheidung vor, weshalb es nicht zumutbar erscheine, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit der mit dieser Fehleinschätzung verbundenen Aufwendungen erst nach dem Abwarten der Anlaufphase einhergehe. Im Übrigen werde bei Vorliegen einer Fehlmaßnahme von der Judikatur des VwGH die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung bejaht.

2. Einzelwertberichtigungen zu Forderungen an verbundene Unternehmen (Tz. 21):
 Sie sei auf Grund des strengen Niederstwert- und Vorsichtsprinzips gehalten gewesen, eine Abschreibung vorzunehmen. Bezugnehmend auf die Bewertung sei festzuhalten, die Schuldnerin (d.o.o.) habe im Zeitpunkt der Bewertung ein negatives Eigenkapital und einen negativen Cashflow aufgewiesen und dazu seien die Forderungen nicht besichert gewesen, weshalb ein unabhängiger Dritter einen entsprechend niedrigeren Wertansatz gewählt hätte. Unter Berücksichtigung dieser Tatsache und des Umstandes, dass es sich um ein bestehendes Gesellschaftsverhältnis handle, könne ihr nicht zugemutet werden, entsprechende formalrechtliche Einbringungsmaßnahmen zu setzen, um eine entsprechende Wertberichtigung vornehmen zu können. Auf Basis der zu den Bewertungsstichtagen vorliegenden negativen Rahmenbedingungen und weiteren negativen Ertragsaussichten der d.o.o. sei die Vornahme der Wertberichtigung gerechtfertigt.

3. Darlehen (Tz. 22):

Zur abgabenrechtlichen Nichtanerkennung als Darlehen und der Umqualifizierung als Kapitalzufuhr in die Tochtergesellschaft bezieht sie sich auf die grundsätzliche Entscheidungsfreiheit des Gesellschafters hinsichtlich der Finanzierung der Tochtergesellschaft, das Vorliegen von konkreten wirtschaftlichen Gründen für die Bevorzugung der Darlehensgewährung gegenüber der Kapitalzufuhr, zumal Kapitalrückführungsmaßnahmen in einem Nicht-EU-Staat im Zeitpunkt der Darlehensgewährung als problematisch einzuschätzen wären, die Vermeidung der Währungsabwertung des Eigenkapitals und mögliche formalrechtliche Probleme bei Rückführung von Eigenkapitalbestandteilen. Die d.o.o. sei zum Zeitpunkt der erstmaligen Kreditgewährung (Juni 1999) kreditfähig gewesen, weil entsprechende schriftliche Darlehenszusagen von Kreditinstituten vorgelegen wären. Außerdem sei die Einstufung der erhaltenen Darlehen bei der d.o.o. als Fremdkapital erfolgt und es lägen auch entsprechende Darlehensverträge vor, in denen eine übliche Verzinsung sowie Tilgungen ab Jänner 2003 vereinbart worden seien. Im Übrigen sei die Nichtanerkennung der Einzelwertberichtigung unter Verweis auf die vorhin erwähnten Abschreibungen für Forderungen (Tz. 21) nicht nachvollziehbar, weil grundsätzlich seitens der Betriebsprüfung auf eine Kapitalzufuhr abgestellt werde, weshalb der Vergleich mit einer Wertberichtigung ins Leere gehe. Daher müssten die zur Teilwertabschreibung der Beteiligung an der d.o.o. dargestellten Überlegungen Anwendung finden, weshalb eine 20% Wertberichtigung mehr als angemessen erscheine.

III.

In der Berufungsvorentscheidung wurden sämtliche Punkte als unbegründet abgewiesen. Zur Teilwertabschreibung der Beteiligung an der d.o.o. bemerkte sie, diese sei deshalb nicht möglich, weil die wirtschaftlichen Risiken bereits zum Anschaffungszeitpunkt vorhanden und bekannt waren, zumal man eine Unkenntnis eventueller rechtlicher und wirtschaftlicher Beschränkungen der Bw. nicht unterstellen könnte, bezog sich auf die zu Anlaufverlusten ergangene Judikatur und führte die steigende Umsatztätigkeit der Tochtergesellschaft an, die dagegen spreche, dass es sich um eine Fehlmaßnahme gehandelt habe.

Zum Berufungspunkt der Wertberichtigung zu Forderungen an verbundene Unternehmen führte das Finanzamt aus, solche seien nur dann anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Risiken bestünden, die einzelnen Forderungen zugerechnet werden könnten. Da ein konkretes Länderrisiko ausgeschlossen werden könne und auch keine Unterlagen zur Geltendmachung der Ansprüche wie Mahnschreiben vorgelegt wurden, sei die Wertberichtigung nicht gerechtfertigt. Im Übrigen müsse auch das Naheverhältnis zur Tochtergesellschaft d.o.o. berücksichtigt werden.

Was die Darlehensgewährung betreffe, seien diese als zusätzliche Anschaffungskosten der Beteiligung zu betrachten, die zu einer Erhöhung des Beteiligungsansatzes führen würden, weshalb die Anschaffungskosten von der Teilwertabschreibung getrennt beurteilt werden müssten. Da diese bereits verneint wurden, könnte eine 20%ige Wertberichtigung der Darlehensforderung auch unter dem Rechtstitel einer Teilwertabschreibung nicht gewährt werden.

IV.

In ihrem fristgerecht eingebrachten Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte die Bw. ohne Replik auf die in der Berufungsvereentscheidung aufgezählten Entscheidungsgründe die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat unter Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

1.

In der mündlichen Berufungsverhandlung führte die Bw. durch ihren Vertreter aus, anlässlich der Gründung der d.o.o. wurde von den in der Berufung angeführten Plandaten ausgegangen, die bedauerlicherweise nicht erreicht werden konnten. Es wurde in den Jahren 1999 bis 2004 nicht nur kein positives Betriebsergebnis, sondern ein negatives EGT im Betrage von € 541.700,00 und ein negativer Cashflow von € 363.300,00 erwirtschaftet. Die keinesfalls vorhersehbaren Ursachen lägen nicht nur im betrieblichen, sondern auch im volkswirtschaftlichen Bereich, weil sich auch in Slowenien der wirtschaftliche Boom der letzten Jahre ab 1999 wesentlich verflacht und die Position des Fachhandels in der Branche ähnlich wie in Österreich verschlechtert habe, was auf die zunehmende Erweiterung der Baumärkte und Landgenossenschaften, aber auch auf die von der Industrie immer geringer gewährten Großhandelsspannen zurückzuführen sei. Diese von außen vorgegebene negative Entwicklung wurde auf betrieblicher Ebene noch durch die Auswahl und Anstellung eines sich als völlig erfolglos herausstellenden Geschäfts- bzw. Vertriebsleiters verstärkt. Die Tochtergesellschaft sei zum 31. Dezember 2001 bereits mit € 394.670,00 überschuldet gewesen. Daher treffe die Annahme der Betriebsprüfung, die Bw. habe mit Verlusten gerechnet, nicht zu.

2. Zur Forderungsabschreibung bemerkte sie, eine Einbringlichmachung dieser sei mangels Liquidität nicht möglich gewesen. Das Abhängigmachen der Abschreibbarkeit von Lieferforderungen von der Tatsache des Vorliegens von Mahnschreiben innerhalb der Firmengruppe sei nicht sachgerecht, zumal im Hinblick auf die Verlustsituation bzw. massive Überschuldung zu den Bilanzstichtagen im ausreichenden Maße Umstände vorlägen, auf Grund derer nicht damit zu rechnen war, dass die gegenständlichen Forderungen als einbringlich anzusehen wären. Im Übrigen sei von der früheren Geschäftsführerin eidesstattlich erklärt worden, seitens der Bw. seien Bemühungen und schriftliche

Aufforderungen zur Zahlung der offenen Rechnung und Darlehenszinsen unternommen worden.

Seitens der Amtspartei wurde hierzu repliziert, die Planrechnungen seien erst nachträglich im Berufungsverfahren vorgelegt worden und die Tendenz der Soll-Ist-Rechnungen weise auf ein ausgeglichenes Ergebnis hin, weshalb nicht von Fehlmaßnahmen ausgegangen werden könne. Trotz der vorgenommenen Wertberichtigungen der Forderungen am 29. Februar 2000 und der Darlehen am 28. Februar 2001 seien am 31. Dezember 2000 nochmals Darlehen im Ausmaß von S 1,700.000,00 hingegeben worden. Der steuerliche Vertreter erwiderte dahingehend, er könne aus diesem Umstand nicht erkennen, warum es sich dabei nicht um Fehlmaßnahmen gehandelt hätte.

V.

Mit Berufungsentscheidung zu RV/0166-G/04 vom 18. April 2005 wies der unabhängige Finanzsenat die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2000 als unbegründet ab; der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2001 wurde teilweise stattgegeben. Begründend führte er Folgendes aus:

1. Die bloße Nichterfüllung von angeblichen von der Bw. gesetzten Plandaten bewirke noch keine Teilwertabschreibung sowie im ersten Wirtschaftsjahr der Gründung der Tochtergesellschaft könne noch nicht auf eine Fehlmaßnahme geschlossen werden, denn die Bw. habe zwei Monate vor dem Ende des Wirtschaftsjahres 2001 noch Beträge in Höhe von 1,700.000,00 S hingegeben. Sollte sich eine derartige Fehleinschätzung abgezeichnet haben, erscheine diese Gestion gegen jede wirtschaftliche Vernunft, ein Umstand den auch die Amtspartei ins Treffen geführt habe, von der Bw. aber im Wesentlichen unbeantwortet gelassen wurde. Gerade bei Erschließung eines neuen Marktes könne im ersten Wirtschaftsjahr noch nicht von einer Fehlmaßnahme gesprochen werden. Eine solche liegen nach der Rechtsprechung dann vor, wenn nach der Anschaffung Umstände objektiver Natur hervortreten, die den Anschaffungspreis als überhöht erscheinen lassen. Auch bei Sanierungsmaßnahmen sei der Wert der Beteiligung erst dann als gemindert anzusehen, wenn die weitere Entwicklung erkennen lasse, dass Belebungsmaßnahmen der Erfolg versagt bleiben werde. Im Hinblick auf die weitere Geschäftsentwicklung (steigende Umsätze, sinkende Verluste) könne nicht erkannt werden, dass diese eine erhebliche und andauernde Wertminderung indiziere, die eine Teilwertabschreibung rechtfertigen würde. Eine nachhaltige und dauernde Wertminderung der Beteiligung sei noch nicht eingetreten.

2. Eine genauere Betrachtung der Forderungen zeige, diese resultierten aus einem Beratungsvertrag und der Tragung von Aufwendungen durch die Bw. für die Tochtergesellschaft. Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaft und ihren

Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setze voraus, dass sie unter gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen, andernfalls sei von Ausschüttungs- oder Einlagevorgängen, auch wenn diese in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet worden seien, auszugehen. Ein „In-Vorlage-Treten von Aufwendungen“, die von der Tochtergesellschaft zu tragen gewesen wären, ohne angemessenen Rückersatz zu erhalten, könne nicht als üblich angesehen werden. Da außer den Fakturen und den der Höhe nach nicht weiter strittigen Auslagen keine weiteren Vereinbarungen der Leistungsbeziehung vorgelegt worden seien, wäre ein übliches Zahlungsziel von zwei bis vier Wochen zu fingieren. Es erscheine daher unstimmig, dass ein Kaufmann für seinen Geschäftspartner Auslagen mehrere Monate lang vorfinanziere, um sie dann unter Hinweis auf die mangelnde Solvenz ertragswirksam wertzuberichtigen. Die ersichtlichen Konditionen der Leistungsbeziehungen hielten einem Fremdvergleich nicht stand, weil nicht anzunehmen sei, dass bei einer fremdüblichen Leistungsbeziehung der Gläubiger kurze Zeit nach Verrechnung der Leistung mit dem „teilweise Notleidendwerden“ seiner Forderung rechne. Dies könne im gegenständlichen Zusammenhang wohl nur „causa societatis“ erklärt werden. Ebenso weise der von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Umstand der Nichtbesicherung der Forderungen darauf hin, ein solches Verhalten würde in der Regel verbundene Geschäftspartner setzen, denn es entspräche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Gläubiger aus eigenem Antrieb Aufwendungen des Schuldners vorfinanziere, ohne ausreichende Gewähr für einen allfälligen Rückersatz zu haben. Die bevorschussten Auslagen erreichten rund das Zehnfache des gezeichneten Gesellschaftskapitals.

3. Was die hingegebenen Darlehen anlangt, sei eine Vermögenszuwendung vom Gesellschafter zur Gesellschaft dahingehend zu untersuchen, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter habe. Andernfalls sei die Leistung, ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als Darlehen als verdeckte Einlage anzusehen. Es sei unstrittig, dass die gegenständlichen Darlehen nicht besichert gewesen seien. Gerade bei Darlehensverträgen erscheine eine Besicherung des hingegebenen Kapitals als wesentlich und entspreche auch den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, denn die Besicherung von Krediten erscheine neben der Darlehenssumme, den Rückzahlungsraten und dem Zinssatz als essenzieller Vertragsbestandteil. Es entspräche nicht der wirtschaftlichen Realität, einer neu gegründeten Kapitalgesellschaft ohne Besicherung Kredit in Höhe des 20-fachen des gezeichneten Kapitals einzuräumen. Eine derartige Handlungsweise könne auch ausländischen Kreditgebern nicht unterstellt werden. Der von der Beschwerdeführerin bloß pauschal erhobenen Behauptung, zum Zeitpunkt der Kreditgewährung hätten schriftliche Darlehenszusagen von Kreditinstituten vorgelegen, könne daher keine entscheidende Bedeutung beigemessen werden.

VI.

Der von der Bw. angerufene Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 17. April 2008, 2005/15/0073 Punkt 1: Teilwertabschreibung der Beteiligung und Punkt 3: Forderungen auf Grund von Darlehen gegen die Tochtergesellschaft als nicht rechtswidrig erkannt.

Zum Streitpunkt Forderungen auf Grund der Rechnungen gegen die Tochtergesellschaft habe der unabhängige Finanzsenat die Bw. erstmals in seiner Bescheidbegründung – ohne Durchführung eines entsprechenden Ermittlungsverfahrens mit der fehlenden Fremdüblichkeit der Leistungsbeziehung konfrontiert. Im Übrigen wurde bemerkt, dass einer der Vertragspartner nach Vertragsabschluss in wirtschaftliche Schwierigkeiten kommt, sei ein auch unter Fremden nicht selten festzustellender Umstand. Um auf die mangelnde Fremdüblichkeit schließen zu können, bedürfe es vielmehr entsprechender Feststellungen über den Inhalt und die konkrete Abwicklung der mit der Tochtergesellschaft getroffenen Vereinbarungen, welche nicht getroffen wurden.

VII.

Unter Hinweis auf das oa. aufhebende VwGH-Erkenntnis wurde die Bw. eingeladen nachstehende Fragen zu beantworten und die entsprechenden Unterlagen vorzulegen:

„Mit Rechnung vom 31.12.1999 wurden der O. d.o.o., L. (Tochtergesellschaft) gemäß dem Beratungsvertrag für den Zeitraum 3-12/1999 ein Honorar für Beratungsleistungen inkl. Barauslagen in Höhe von S 1.166.783,00 verrechnet. In den Akten befindet sich weiters eine mit 17. Februar 2000 datierte zum Teil handschriftlich ergänzte (insbesondere um S 929.000,00, V.) Kostenaufstellung, aus der sich der Fakturenbetrag errechnet. Auf Grund der Datierung ist davon auszugehen, dass mit Fakturendatum die verrechneten Aufwendungen für die Tochtergesellschaft noch gar nicht bekannt waren. In einer zweiten Rechnung vom 29.2.2000 wurden „getragene Kosten bis 28.2.1999, Gehalt Hr. V., SV-Betrag Hr. V. abzüglich ÜW Bank-Austria“ der Tochtergesellschaft fakturiert.“

1.) Vorlage des (schriftlichen) „Beratungsvertrages“. Undeutlich bleibt in diesem Zusammenhang sowohl der Inhalt der „Beratungsleistung“ als auch die fehlende Verrechnung eines Gewinnaufschlages. In der ersten Rechnung vom 31.12.1999 wird von einem „Beratungsvertrag“ und in der zweiten vom 29.2.2000 lediglich von „getragenen Kosten“ gesprochen.

2.) Warum wurden die monatlich anfallenden Gehaltsaufwendungen des Herrn V. von der Bw. bevorschusst und erst am Ende des Kalenderjahres (= Wirtschaftsjahr der Tochtergesellschaft) (1999) bzw. Wirtschaftsjahres 28./29.2 (Bw.) abgerechnet?

3.) Auf Grund der personellen Verflechtung der statuarischen Organe beider Gesellschaften dürfte der Bw. bereits bei Eingehen der Geschäftsverbindung mit der Tochtergesellschaft deren wirtschaftliche Lage bekannt gewesen sein, weshalb Sie aufgefordert werden, darzustellen, welche Sicherheiten für die bevorschussten Aufwendungen seitens der Tochtergesellschaft gewährt wurden. Der VwGH führt in diesem Zusammenhang wörtlich aus: „Dass einer der Vertragspartner nach Vertragsabschluss in wirtschaftliche Schwierigkeiten kommt, sei ein auch unter Fremden nicht selten festzustellender Umstand.“ Seitens des unabhängigen Finanzsenates bestehen in tatsächlicher Hinsicht erhebliche Bedenken, diese

wirtschaftlichen Schwierigkeiten seien erst nach Vertragsabschluss aufgetreten. In Ihrer Berufung weisen Sie darauf hin, ein unabhängiger Dritter hätte einen entsprechend geringeren Wertansatz im Jahresabschluss gewählt. In diesem Zusammenhang wäre daher aufzuhellen, ob ein Dritter, dem die finanzielle Situation der O. d.o.o., L., bekannt war, sich mit einer Bevorschussung von Aufwendungen bereit erklärt hätte, um den nachträglichen Rückersatz infolge schlechter wirtschaftlicher Bonität abzuschreiben. M.a.W. soll damit ausdrückt werden, dass Ihnen bereits bei dem In-Vorlage-Treten von Aufwendungen d.h. dem Eingehen der Geschäftsbeziehung bzw. dem Entstehen der Forderung und nicht erst am Bilanzstichtag oder im Bilanzerstellungszeitraum die mangelnde Solvenz der Tochtergesellschaft bekannt war und Sie damit nicht „überrascht“ wurden. Im Übrigen wurden mit den Kreditverträgen vom 1.6.1999, 6.4.2000 und 31.12.2000 umfangreiche Kapitalhingaben an die Tochtergesellschaft geleistet.

4.) In Ihrer Beschwerde monieren Sie, die belangte Behörde habe Ihnen vorgehalten, Sie hätten Auslagen mehrere Monate lang vorfinanziert, um den Rückersatz ertragswirksam abzuschreiben und Sie vorgebracht hätten, das Zahlungsziel hätte keinesfalls mehrere Monate, sondern lediglich vier Wochen betragen. Abgesehen davon, dass auf den oa. Rechnungen sich entweder der Hinweis „Zahlung prompt erbeten“ oder gar kein Hinweis befand, wäre aufzuklären, warum die getragenen Aufwendungen nicht ab dem Anfallen der Kosten an die Tochtergesellschaft weiterverrechnet wurden. In wirtschaftlicher Hinsicht ist daher schon aus der Abrechnungsmodalität de-facto eine monatelange Stundung zu erblicken, die nicht fremdüblich erscheint. Im Übrigen wäre die Erheblichkeit des Einwandes näher darzustellen, zumal die finanzielle Situation an den Abrechnungstagen wohl kaum anders als beim tatsächlichen Anfall der bevorschussten Ausgaben war. Die von Ihnen gewählte Vorgangsweise ist – wie Sie zum selbst zu erkennen geben - aus der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit mit der Tochtergesellschaft zu erklären.“

In ihrer Beantwortung vom 29. August 2008 führte die steuerliche Vertreterin zu Punkt 1 aus, auf Grund der Übersiedlung des Archivs sei es ihr nicht möglich, schriftliche Unterlagen hinsichtlich des Beratungsvertrages und somit des gesamten Inhalts beizubringen.

Was die Punkte 2 und 4 betreffe, sei die Abrechnung der angefallenen Gehaltsabrechnungen aus Verwaltungsvereinfachungsgründen am Ende des Kalenderjahres (Wirtschaftsjahr der Tochtergesellschaft) 1999 bzw. Wirtschaftsjahr 28./29. Feber (BW) erfolgt. Schließlich sei es auch im wirtschaftlichen Verkehr nicht unüblich, dass Unternehmen, deren Unternehmensgegenstand eine Rechts- und Beratungstätigkeit sei, ihre angefallenen Kosten erst nach Vollendung der Beratungsleistung bzw. zu einem bestimmten Stichtag in Abrechnung zu bringen.

Zu Punkt 3 führte sie aus, Sicherheiten für die bevorschussten Ausgaben seien nicht gewährt worden, da zum Zeitpunkt der Aufwandsverursachung bzw. Aufwandsverrechnung mit einer Verbesserung der wirtschaftlichen Situation der Tochtergesellschaft gerechnet wurde, die jedoch schlussendlich dann doch nicht eingetreten sei. Im Übrigen werde auf die Ausführungen in den obzitierten Berufungen verwiesen.

Auf Grund des bisher erstatteten Vorbringens wurde weder die Tatsache noch der Inhalt des (vermeintlichen) Beratungsvertrages glaubhaft gemacht. Es erfolgte lediglich eine Vorfinanzierung von Ausgaben und Einstellung einer entsprechenden Verrechnungsforderung

gegen die Tochtergesellschaft. Entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes finden Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und nahe stehenden Unternehmen nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

In einem weiteren Vorhalt wurde die Bw. in Wahrung des Parteiengehörs in Kenntnis gesetzt, die hier strittigen Vertragsverhältnisse (Forderungen auf Grund der Rechnungen gegen die Tochtergesellschaft) seien voraussichtlich nicht anzuerkennen, zumal auch kein steuerlich anzuerkennender Grund zur Übernahme von Aufwendungen der Tochtergesellschaft durch Bw. zu erkennen war, denn die Tragung der Personalkosten für die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft gehöre nicht zu den Aufgaben der Muttergesellschaft. Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setze voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber fremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen, andernfalls Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge lägen vor.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung führte sie aus, die Anstellung des Geschäftsführers sei bei der Muttergesellschaft (Bw.) erfolgt, weil in Slowenien damals eine Arbeitserlaubnis nur mit großem bürokratischen Aufwand erreicht hätte werden können. Außerdem konnte er als österreichischer Staatsbürger nicht als handelsrechtlicher Geschäftsführer eingetragen werden und fungieren. Bei den in Rechnung gestellten Beträgen handelte es sich um die gesamten Gehalts- und Nebenkosten, welche fremdüblich weiterverrechnet wurden. Dass diese Beträge in einer Gesamtabrechnung zum Bilanzstichtag in Rechnung gestellt wurden, sei nicht zwecks Vorfinanzierung, sondern ausschließlich aus Vereinfachungsgründen erfolgt. Aus dem mündlich abgeschlossenen und in einem Entwurf vorliegenden Dienstvertrag gehe hervor, dass die Tätigkeit ausschließlich auf die slowenische Tochtergesellschaft beschränkt war.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Teilwertabschreibung der Anteile an verbundenen Unternehmen (Tz. 20):

Wirtschaftsgüter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens sind beim Betriebsvermögensvergleich gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, wobei Nachweis oder Glaubhaftmachung auch jener Sachverhalte erforderlich sind, auf Grund derer die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung gerade für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr zu

berücksichtigen sein soll. Der Teilwert einer Beteiligung ist in der Regel durch die Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden zu ermitteln. Aus der Tatsache, dass die Bw. ihrer Tochtergesellschaft zwei Monate vor dem Ende des Wirtschaftsjahres 2001 erhebliche Mittel zur Verfügung gestellt hat und sich die Verluste verringert und die Umsätze erhöht hätten, ist anzunehmen, sie habe keine Absicht zur Schließung des Tochterunternehmens gehabt. Eine entsprechende Unternehmensbewertung wurde nicht vorgelegt. Daher ist eine Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtsweigigen Ermittlung eines niedrigeren Teilwertes eines Wirtschaftsgutes auf Grund bloßer Behauptungen dem Gesetz nicht zu entnehmen. Im Übrigen wird auf Seite 13 des aufhebenden VwGH- Erkenntnisses vom 17. April 2008, 2005/15/0073 und den in Beschwerde gezogenen Bescheid vom 18. April 2005, RV/0166-G/04 verwiesen.

2. Forderungen auf Grund von Darlehen gegen die Tochtergesellschaft (Tz. 22):

Die von der Bw. an die Tochtergesellschaft hingegebenen als Darlehen bezeichneten Beträge, entsprechen keinem fremdüblichen Darlehen, weil es unüblich ist, einer neu gegründeten Kapitalgesellschaft ohne Besicherung Kredit in Höhe des 20-fachen Stammkapitals einzuräumen, denn es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass beim völligen Fehlen von Kreditsicherheiten ein fremder Darlehensgeber zu Geldhingaben bereit gewesen wäre. Dazu kommt die geringe Eigenkapitalausstattung der Tochtergesellschaft. Diese Würdigung wurde vom VwGH unbeantwortet gelassen und im fortgesetzten Verfahren kein Neuvorbringen erstattet, sodass an der bisherigen Beurteilung festzuhalten war.

3. Einzelwertberichtigungen zu Forderungen an verbundene Unternehmen (Tz. 21) bzw. Forderungen auf Grund der Rechnungen vom 31. Dezember 1999 und 29. Februar 2000 gegen die Tochtergesellschaft:

Wie bereits ausgeführt, wurde die Bw. aufgefordert, die vertraglichen Grundlagen der Vereinbarung mit der Tochtergesellschaft vorzulegen und den Inhalt des „Beratungsvertrages“ aufzuklären. Sie erklärte hierzu lediglich, auf Grund der Übersiedlung des Archivs sei es ihr nicht mehr möglich, schriftliche Unterlagen vorzulegen. Inhaltlich wurden keine weiteren Ausführungen zum Vertragsverhältnis erstattet.

In der weiteren Folge wird seitens der Bw. für ihre Vorgangsweise der Anstellung eines österreichischen Geschäftsführers durch die Muttergesellschaft (Bw.) die slowenischen Bestimmungen über die Ausländerbeschäftigung und die fehlende handelsrechtliche Registrierung bei der Tochtergesellschaft ins Treffen geführt. Die entstandenen Aufwendungen einschließlich der Gehaltsnebenkosten seien nicht zwecks Vorfinanzierung, sondern aus Vereinfachungsgründen der Tochtergesellschaft zum Bilanzstichtag in Rechnung gestellt worden.

Die Aufwendungen sind der Höhe nach unbestritten. Was die Vorgangsweise der Bw. anlangt, einen österreichischen Geschäftsführer bei einer ausländischen Tochtergesellschaft anzustellen, bleibt zumindest zu bedenken, dass die in Slowenien als ansässige Kapitalgesellschaft dort als inländisches (slowenisches) Unternehmen anzusehen ist und sich an die lokalen Vorschriften der Ausländerbeschäftigtegs- und Aufenthaltsgesetze zu halten hat. Im Übrigen gesteht die Bw. zu, der österreichische Machthaber musste zumindest pro forma durch einen slowenischen Geschäftsführer vertreten werden. Ungeachtet dieser Schwierigkeiten bei Auslandsinvestitionen bei der Anstellung von inländischen Geschäftsführern und auch der buchhaltungsmäßigen Belastung der Kosten müssen entsprechend der herrschenden Rechtsansicht Verrechnungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern so gestellt werden, um auch steuerliche Anerkennung zu erhalten, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Es ist daher zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat, ansonsten Ausschüttungs- oder Einlagevorgänge vorliegen, auch wenn diese in vermeintlich zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden.

Die Tatsache des Notleidendwerdens und der mangelnden Besicherung der Forderung kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht mit bloßen Abrechnungsmodalitäten begründet werden, denn der Bw. wäre es freigestanden den Aufwand durch monatliche Akonto-Zahlungen einzuhaben und allfällige Differenzbeträge im Nachhinein zu verrechnen. Bei Dauerschuldverhältnissen (Mieten, Pachten, Energielieferungsverträgen etc.), wo Leistungen kontinuierlich erbracht werden, werden regelmäßig Teilzahlungen im voraussichtlichen (geschätzten) Ausmaß vereinbart. Die bloße Behauptung angeblich üblicher Abrechnungsmodalitäten wie sie im Wirtschaftsleben durchaus vorkommen, vermag eine fremdübliche Verhaltensweise beim Abschluss von Verträgen nicht zu ersetzen. Wenn Aufwendungen über Monate bevorschusst werden, ist eine wenn vielleicht auch nicht unbedingt geplante Vorfinanzierung nicht von der Hand zu weisen. Im Hinblick auf die gesellschaftsrechtliche Verflechtung (100% Tochtergesellschaft) ist daher auf eine besonders saubere Trennung der Geschäftsvorgänge zu achten.

Wie bereits in der früheren Entscheidung angeführt, ist ein In-Vorlage-Treten von Aufwendungen, die von der Tochtergesellschaft zu tragen gewesen wären, ohne angemessenen Rückersatz zu erhalten schon dem Grunde nach als unüblich zu betrachten. Daran ändert sich auch nichts, wenn es zwar denkbar erscheint, dass ein Vertragspartner nach Vertragsabschluss in wirtschaftliche Schwierigkeiten kommt. Der bw. Hinweis, es sei

auch im wirtschaftlichen Verkehr nicht unüblich, dass Unternehmen, deren Unternehmensgegenstand eine Rechts- und Beratungstätigkeit ist, ihre angefallenen Kosten erst nach Vollendung der Leistung bzw. zu einem bestimmten Stichtag zur Abrechnung zu bringen, vermag die fehlende Rechtsgrundlage der wirtschaftlichen Beziehungen zur Tochtergesellschaft nicht zu ersetzen. Im Übrigen kann die Geschäftstätigkeit der Bw., die einen Bedachungsfachhandel betrieb, nicht mit einer Dienstleistungstätigkeit, deren Unternehmensgegenstand eine Rechts- und Beratungstätigkeit ist, verglichen werden. Bei einer Stand-Alone-Betrachtung ist es nicht üblich, dass eine fremde Gesellschaft Geschäftsführungsaufwendungen einer anderen Gesellschaft übernimmt.

Zum Umstand, die wirtschaftliche Situation musste vor der Übernahme der Aufwendungen der Bw. wohl bekannt sein und es sei ungewöhnlich, dass ein fremder Gläubiger sich zur Vorfinanzierung der Aufwendungen bereit erklärt hätte, erklärte sie bloß, im Zeitpunkt der Aufwandsverursachung habe sie mit einer Verbesserung der wirtschaftlichen Situation der Tochtergesellschaft gerechnet, die dann doch nicht eingetreten ist. Damit gibt sie zu erkennen, mit der zweifelhaften Einbringlichkeit der vorfinanzierten Beträge vom Anfang an gerechnet zu haben. Eine derartige Gestion scheint im Wirtschaftsleben nicht mit der Lebenserfahrung in Einklang zu bringen sein, wenn Aufwendungen in der Weise übernommen werden, ohne mit einem Rückersatz ernstlich zu rechnen. Daher ist wie in Bezug auf die vorhin erwähnten Darlehen zu verfahren. Derartige Aufwendungen sind daher nicht den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zuzurechnen, sondern als verdeckte Kapitalzufuhr in die Tochtergesellschaft zu qualifizieren. Dementsprechend ist der Buchwert der Beteiligung um diese Beträge zu erhöhen und die Wertberichtigungen zu stornieren.

Ermittlung der Bemessungsgrundlagen:

	EURO	ATS
Handelsbilanzgewinn 2001 (lt. Erkl.)	-72.239,05	-994.031,00
WB bzw. Beteiligungsaktivierung	147.045,61	2.023.391,71
Körperschaftsteuerrückstellung	-44.206,99	-608.301,44
Handelsbilanzgewinn neu	30.599,57	421.059,26
Körperschaftsteueraufwand	47.923,74	659.445,04
Eigenkapitalverzinsung	-7.842,00	-107.908,27
sonstige Abänderungen	64.507,00	887.635,67
Zwischensumme	135.188,31	1.860.231,70
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	135.188,31	1.860.232,00

Graz, am 21. Oktober 2008