



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Barbara Straka, Mag. Natascha Kummer und Reinhold Haring über die Berufung der S. Handels GmbH, Adr., vertreten durch Examina Rev.-, Trhd.- und BeratungsgmbH., 1030 Wien, Hainburgerstraße 11, vom 28. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Mag. Sabine Niederreiter-Stipsits, vom 27. Mai 2005 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 und 2001 nach der am 2. April 2008 in 7000 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2000 wird abgeändert. Die Körperschaftsteuer 2000 beträgt 126.723,47 € (1.743.753 ATS).

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Berechnung der Abgabe für das Jahr 2000 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt als Gesellschaft mit beschränkter Haftung einen Handel mit landwirtschaftlichen Großgeräten. Die Gewinnermittlung erfolgt in einem abweichenden Wirtschaftsjahr. Die Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2000 und 2001 wurde vorerst erklärungsgemäß durchgeführt, wobei laut Beilagen zu den Steuererklärungen im

Wirtschaftsjahr 1999/2000 eine Abschreibung von Exportforderungen in Höhe von 1.686.769,54 ATS und 2000/2001 in Höhe von 1.237.244,35 ATS erfolgte.

Im Zuge einer **abgabenbehördlichen Prüfung** der Jahre 2000 – 2002 wurde vom Betriebsprüfer ua. die Abschreibung von Exportforderungen von 1.686.769,54 ATS im Jahr 1999/2000 und von 643.979,60 ATS im Jahr 2000/2001 nicht anerkannt. Im Punkt 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung erläuterte der Betriebsprüfer, dass dieser geltend gemachte Aufwand die Fa. A. in Tschechien betreffe, aber nach seiner Ansicht eine Erhöhung der Beteiligung an der Fa. A. darstelle und als verdeckte Einlage zu behandeln sei. Die genannten Beträge seien daher einerseits nicht als Aufwand anzuerkennen und andererseits sei die Beteiligung an verbundenen Unternehmen um diese Beträge zu erhöhen.

Weiters führte der Betriebsprüfer zu der von der Bw. gebildeten Rückstellung für Rücknahmerisiken aus, dass gemäß § 9 Abs. 3 EStG eine pauschale Rückstellung nicht zulässig sei, da keine konkreten Umstände nachgewiesen worden seien, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen sei. Der Gewinn der Bw. sei daher um 1.729.820 ATS (1999/2000) zu erhöhen und um 394.475 ATS (2000/2001) zu vermindern.

Unter Bedachtnahme auf diese und andere (nicht strittige) Feststellungen des Betriebsprüfers nahm das Finanzamt das Verfahren wieder auf und erließ neue Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2000 – 2002, die dem Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung Rechnung trugen.

Wegen der Aberkennung der Abschreibungen von Exportforderungen gegenüber der 100%-Tochtergesellschaft A. spol. s.r.o. in Tschechien brachte die Bw. gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 und 2001 eine **Berufung** ein. Der steuerliche Vertreter führte aus, die Bw. sei im Außenhandel - vorwiegend mit Großtraktoren - tätig. Einkaufsseitig sei die Bw. von ihrem Hauptlieferanten US (x), USA, abhängig. Absatzseitig operiere die Bw. in einem relativ kleinen Markt, der fast ausschließlich landwirtschaftliche Großbetriebe umfasse und von Konkurrenzunternehmen stark umworben werde.

Der technische Zustand der landwirtschaftlichen Maschinen habe umfangreichen gesetzlichen Vorgaben in den jeweiligen Bestimmungsländern zu entsprechen. Bevor ein Maschinentyp behördlich zugelassen werde, sei ein umfangreiches Typisierungsverfahren durchzuführen. Dieses Verfahren erfordere eine umfassende Zusammenarbeit mit den örtlichen Behörden und ein hohes technisches Know-how. Erst nach Erteilen der Typengenehmigung durch die Behörde des Importlandes könne ein bestimmter Maschinentyp in Umlauf gebracht werden.

Zur Abwicklung dieses Typengenehmigungsverfahrens sei in Tschechien eine Tochtergesellschaft, die Fa. A., gegründet worden. Sie habe bis 2001 den Status eines Generalimporteurs gehabt und sei berechtigt gewesen, für bestimmte Maschinentypen Typenscheine auszustellen.

Wegen der Ausrichtung der Maschinen auf landwirtschaftliche Großbetriebe seien von den einzelnen Typen eher kleine Stückzahlen verkauft worden, für welche das geschilderte aufwendige Prozedere durchlaufen werden müsse.

Während die Bw. die Großhandelsfunktion, teilweise Finanzierungsfunktion und strategische Planungen innegehabt habe, seien der Tochtergesellschaft neben den üblichen Vertriebsagenden (Einzelhandelsfunktion und technische Einschulung sowie Maschinenservice) auch Zusatzagenden übertragen worden, nämlich Typengenehmigungsverfahren, Zolllager, Technische Überprüfung bei Anlieferung, sonstiger Support wie die Übersetzung von Betriebsanleitungen, Ausstellen von Typenscheinen.

Auf Grund dieser Aufgabenverteilung können die Strukturen der Bw. in Österreich sehr schlank gehalten werden. Es sei neben dem Geschäftsführer nur eine Teilzeitmitarbeiterin beschäftigt und es gebe keinen eigenen Lagerplatz. Die Fa. A. beschäftige hingegen sechs Mitarbeiter und unterhalte einen Lagerplatz und eine Werkstätte.

Im Sinne einer möglichst sparsamen Gebarung und der Steigerung des Kostenbewusstseins des tschechischen Managements der Tochterfirma habe diese für die erwähnten Zusatzagenden neben den marktüblichen Spannen keinen regelmäßigen Kostenersatz erhalten. Im Ergebnis bedeute dies, dass die in Österreich besteuerten Unternehmensgewinne der Bw. im Sinne einer Gesamtbetrachtung zum Teil von der tschechischen Tochtergesellschaft erwirtschaftet worden seien.

Der Verzicht der Bw. auf einen Teil ihrer Exportforderungen sei als Abgeltung der zusätzlichen Kosten der Fa. A., also aus rein betrieblichem Anlass, zu sehen.

Bei einem Vergleich der Tochterfirma A. mit den ebenfalls regelmäßigen und längerfristigen Geschäftsbeziehungen der Bw. zu der Fa. CZ, Tschechien, und der Fa. SLO, Slowakei, sei ersichtlich, dass die Fa. A. keine höheren Spannen erzielt habe.

Der Rohaufschlag der Bw. bei den A.-Geschäften sei vergleichbar oder sogar besser als bei den Fremdfirmen. Der Umstand, dass die Fa. SLO in der Slowakei Typisierungsverfahren durchführen musste, habe zu geringeren Rohaufschlägen der Bw. im Wirtschaftsjahr 2000/2001 geführt. Das Typisierungsverfahren in der Slowakei sei aber einfacher, da die Fa. SLO auf den tschechischen Unterlagen aufbauen könne, die von der Fa. A. kostenlos zur

Verfügung gestellt werden. Bei den Grundgeschäften gebe es daher keine Bevorzugung der Fa. A., die auf eine Abgeltung der zusätzlichen Leistungen durch bessere Konditionen schließen lasse.

US gebe werkseitig Listenpreise für den Endkunden vor, welcher Verhandlungsbasis für Rabatte sei, die vom Einzelhändler zu dessen eigenen Lasten gewährt werden. Eine rechnerische Darstellung der Rohaufschläge der Einzelhändler – im Sinne eines Aufschlagpotentials - zeige, dass alle drei Vertriebspartner vor Berücksichtigung der Exportforderungsabschreibung nahezu gleiche Aufschläge haben. Erst nach Vornahme der Exportforderungsabschreibung weichen die Aufschläge der Fa. A. von denen der anderen Firmen ab.

Daraus leite sich eindeutig die Zweckbestimmung des Forderungsverzichts ab, nämlich die Abgeltung der zusätzlichen Aufwendungen, die durch die Zusatzaufgaben der Fa. A. entstehen.

Nach einer Auflistung der Unternehmensergebnisse der Fa. A. und der Bw. in den Jahren 1995 – 2003 ermittelt die Bw. das Gesamtergebnis der Fa. A. und der Bw. laut Steuererklärungen für die Jahre 1999 – 2001 mit insgesamt 3.704,57 € und das in Österreich besteuerte Gesamtergebnis 1999 – 2001 laut Steuererklärungen mit 49.172,26 €. Die Abschreibung von Exportforderungen bewirke daher keinerlei Ergebnisverschiebung in Richtung der Tschechischen Republik, sondern sei auch im Interesse der österreichischen Finanzverwaltung zu sehen. Immerhin werde ein Vielfaches des Gesamtergebnisses beider Unternehmen der österreichischen Körperschaftsteuer unterzogen.

Der Argumentation des Betriebsprüfers folgend steige das steuerliche Ergebnis der Bw. um die nicht gewährte Exportforderungsabschreibung und gleichzeitig würde bei der Behandlung als Einlage das steuerliche Ergebnis der Fa. A. sinken. Das Gesamtergebnis beider Rechenkreise 1999 – 2001 bliebe allerdings unverändert bei 3.704,57 €. Das in Österreich besteuerte Ergebnis steige aber auf 145.407,60 €. Es komme also zu einer Besteuerung des nahezu Vierzigfachen der erwirtschafteten Gesamtergebnisse beider Unternehmen, was betriebswirtschaftlich in keiner Weise vertretbar sei und in krassem Widerspruch zur gemäß § 21 Abs. 1 BAO gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise stehe.

Die steuerrechtliche Würdigung dieses Sachverhalts als verdeckte Einlage greife nicht. Sowohl nach den EStR als auch nach den KStR seien Einlagen „aus gesellschaftlichem Anlass“ zu tätigen. Nach den Ausführungen und der rechnerischen Nachweisführung der Bw. liege aber kein gesellschaftlich veranlasster Forderungsverzicht vor, sondern die Abgeltung einer Reihe betrieblicher Aufwendungen, die im ureigensten betrieblichen Interesse der Bw. liegen, da

gerade die zusätzlichen Aufwendungen den Absatz der Geräte fördern und sicherstellen. Wegen des betrieblich veranlassten Verzichts auf die Forderung liege eine Betriebsausgabe vor.

Im übrigen unterscheide die Bw. eindeutig zwischen betrieblicher und gesellschaftlicher Sphäre. So sei im Dezember 1999 eine nominelle Kapitalerhöhung bei der Fa. A. vorgenommen worden, die durch einen gesellschaftlich veranlassten Forderungsverzicht finanziert worden sei.

Es werde daher beantragt, die Exportforderungsabschreibung in Höhe von 680.247,54 ATS (1999/2000) bzw. 643.979,60 ATS (2000/2001) als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Der Berufung sind umfangreiche Berechnungen beigelegt: Analyse des Rohaufschlages der Bw., Analyse der Spannen der Kunden der Bw., Jahresabschlüsse der Fa. A. 1999 – 2003 inklusive kanzeleigener Übersetzungen.

In der **Stellungnahme** zur Berufung führte der Betriebsprüfer aus, dass während der Betriebsprüfung hinsichtlich der Exportforderungsabschreibung von 1.686.769,54 ATS und 643.979,60 ATS von der Bw. Bestätigungen vorgelegt worden seien, worin auf die schlechte wirtschaftliche Lage der Fa. A. hingewiesen werde und die Bw. daher Unterstützung gewähre. Bei den ersten Vorbesprechungen habe der Betriebsprüfer klargestellt, dass er eine Wertung als verdeckte Einlage und eine Aktivierung beabsichtige. Daraufhin habe sich die Argumentation der Bw. und deren steuerlichen Vertreters dahingehend geändert, dass die Beträge eine Art „Aufwandsentschädigung“ für diverse Leistungen seien.

Der Stellungnahme sind die erwähnten Bestätigungen der Bw. gerichtet an die Fa. A. beigelegt:

- Bestätigung vom 31. Dezember 1999:

*Die S. Handels GmbH. bestätigt, dass der Betrag von 680.247,54 ATS aus der Rechnung 0313/96 (gesamt 783.561,04 ATS) bei S. aus der Buchhaltung ausgebucht wird und die Fa. A. dies ebenfalls ausbuchen soll.*

*Begründung:*

*Die S. GmbH. möchte auf die schwierigen Umstände in Tschechien reagieren und insbesondere, weil alle offenen Forderungen von der Fa. A. laufend verzinst werden, und deshalb eine Unterstützung gewähren will.*

*Zur Erinnerung:*

*Die Erhöhung des Grundkapitals bei der Fa. A., durchgeführt im Dezember 1999, erfolgte durch Heranziehen der offenen Rechnungen 0214/96 über 1.006.522,00 ATS und der*

Rechnung 0313/96 über 783.561,04 ATS, wobei lediglich der Betrag von 103.313,50 ATS aus Rechnung 0313/96 ins Grundkapital gebucht wurde. Das Grundkapital der Fa. A. beträgt somit 3.000.000,00 kc.

Die Rechnungen 0214/96 und 0313/96 sind somit zur Gänze aus den offenen Forderungen ausgebucht.

Angefügt ist eine Berechnung zur Erhöhung des Grundkapitals der Fa. A.:

AR 0214/96	1.006.522,00 ATS	
AR 0313/96	783.561,04 ATS	
AR 0214/96	1.006.522,00 ATS	
AR 0313/96	<u>103.313,50 ATS</u>	
	1.109.835,50 ATS	= 2.900.000,00 kc
	altes Grundkapital	<u>+ 100.000,00 kc</u>
	Grundkapital A.	3.000.000,00 kc

Rest von AR 0313/96 680.247,54 ATS wird ausgebucht aus BH wegen schwieriger Umstände in Tschechien.

- Bestätigung vom 28. Dezember 2000:

Die Fa. S. GmbH. bestätigt, dass der Betrag von 643.979,60 ATS aus der Rechnung 0329 vom 27.3.1996 bei S. aus der Buchhaltung ausgebucht wird und Fa. A. dies ebenfalls ausbuchen soll.

*Begründung:*

Die Fa. S. GmbH. möchte auf die schwierigen Umstände in Tschechien reagieren und insbesondere, weil alle offenen Forderungen von der Fa. A. laufend verzinst werden, und deshalb eine Unterstützung gewähren will.

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** vom 16. Dezember 2005 als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, dass das Bestehen der Tochtergesellschaft A. in Tschechien nicht bestritten werde. In den vorgelegten Bestätigungen komme die schlechte wirtschaftliche Lage der Fa. A. und der Unterstützungswille der Muttergesellschaft durch Forderungsverzicht eindeutig zum Ausdruck. Die Abschreibung der Exportforderungen sei seitens der Finanzbehörde als verdeckte Einlage qualifiziert worden. Erst in der Berufung sei vorgebracht worden, dass die gegenständlichen Forderungsverzichte als Entgelt für getätigte Zusatzagenden gewährt worden seien.

Der Inhalt der Bestätigungen widerspreche damit den Berufungseinwendungen. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung folge die Finanzbehörde der Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes, wonach die Erstdarstellung eines Sachverhaltes die Vermutung, der Wahrheit am nächsten zu kommen, für sich habe. Zudem werde die Beweiskraft der Erstaussage durch eine Bestätigung untermauert. Aus den Unterstützungsbestätigungen vom 31. Dezember 1999 und vom 28. Dezember 2000 sei die Vorteilszuwendung der Gesellschafterin (der Bw.) an die Körperschaft (A.) gemäß § 8 Abs. 1 KStG nachzuvollziehen. Die Feststellung einer verdeckten Einlage in Höhe des Forderungsverzichts sei zu Recht erfolgt, wobei das Recht der Bw., ihre Beteiligung unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 KStG abzuschreiben, unbeeinträchtigt bleibe.

Die Bw. beantragte die **Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**. Die Darstellung in der Berufungsvorentscheidung, dass erst in der Berufung der Forderungsverzicht als Entgelt für Zusatzagenden bezeichnet worden sei, sei nicht zutreffend. Denn bereits im Zuge der Betriebsprüfung sei ausführlich über die Problemstellung diskutiert worden. In den Besprechungen vom 22. Oktober 2004 und 26. November 2004 seien dem Betriebsprüfer diesbezüglich Unterlagen übergeben worden, welche ergänzend verbal verdeutlicht worden seien. Die Argumentation der Bw. habe aber keinen Eingang in die Niederschrift gefunden.

Die in den Bestätigungen vom 31. Dezember 1999 und vom 28. Dezember 2000 gewählten Formulierungen stellen nur eine extrem komprimierte Zusammenfassung eines komplexen wirtschaftlichen Sachverhaltes dar. Im Zuge der Betriebsprüfung und in der Berufung habe die Bw. dann den gesamten betriebswirtschaftlichen Sachverhalt erläutert.

Die Begründung der Berufungsvorentscheidung stütze sich weiters auf die Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes, wonach die Erstdarstellung eines Sachverhaltes der Wahrheit am nächsten komme. Diese Meinung könne sich jedoch nur auf wenig Judikatur stützen. Im Erkenntnis vom 3.3.1977, 1748/76 stelle der VwGH fest: *„Die bei einer ersten Vernehmung gemachten Angaben kommen erfahrungsgemäß der Wahrheit am nächsten.“* Der Verwaltungsgerichtshof spreche hier nicht von der „Erstdarstellung eines Sachverhalts“, sondern von einer ersten Vernehmung. Eine solche habe allerdings nicht stattgefunden. Vielmehr habe der Vertreter der Bw. bei einer Besprechung mit dem Betriebsprüfer versucht, den in der Berufung dargestellten betriebswirtschaftlichen Hintergrund genau zu erläutern.

Die Bestätigungen stellen die „Erstaussage“ dar, deren zu Grunde liegender Sachverhalt im Rahmen der Betriebsprüfung und in der Berufung präzisiert worden sei.

Dem Vorlageantrag ist eine Darstellung vom 22. Oktober 2004 beigelegt, in der unter Punkt 4. „A. Exportförderungsabschreibung“ darauf hingewiesen wird, dass die Fa. A. ein Zolllager unterhalte und die Typengenehmigung für eine Reihe von in Tschechien zum Verkehr zugelassenen Landwirtschaftsmaschinen vornehme. Für diese Modelle sei die Fa. Argus die einzige Institution, die in Tschechien zur Ausstellung von Typenscheinen berechtigt sei.

In einer **Berufungsergänzung** vom 31. März 2008 bezog sich die Bw. auf die vom Betriebsprüfer nicht anerkannte Rückstellung für Rücknahmerisiken und führte aus, dass die Grundsätze des Nachholverbotes anzuwenden seien. Die Rückstellung als unrichtige Position in der Bilanz sei durch eine Bilanzberichtigung zu korrigieren. Da die gegenständlichen Dotierungen in den Wirtschaftsjahren 1997/1998 und letztmalig 1998/1999 – somit vor den geprüften Jahren – stattgefunden haben, habe die Berichtigung in diesen Geschäftsjahren zu erfolgen. Es sei eine amtswegige Berichtigung der Eröffnungsbilanz des Wirtschaftsjahres 1999/2000 durchzuführen.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, den Einkommensteuerrichtlinien und der einschlägigen Literatur habe eine Bilanzberichtigung über die erste Eröffnungsbilanz, bei der die Bestandskraft durchbrochen werden könne, zu erfolgen. Ein unrichtiger Bilanzansatz im Fehlerjahr könne nicht mit steuerlicher Wirkung in einem späteren Wirtschaftsjahr ausgeglichen werden. Durch das Nachholverbot werde der periodengerechten Gewinnermittlung der Vorrang vor der Gesamtgewinnbesteuerung eingeräumt, und zwar auch dann, wenn das fehlerhafte Jahr bereits rechtskräftig sei und sich die Korrektur des fehlerhaften Jahres nicht mehr auswirken könne. Die Belastung einer Periode mit Gewinnermittlungsfehlern einer anderen Periode komme nicht in Betracht. Auch früher gebildete Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer seien ohne steuerliche Auswirkung aufgelöst worden, nachdem der VwGH sie als unzulässig erkannt habe.

Wenn eine Passivpost zu Unrecht in die Bilanz aufgenommen wurde, sei daher zwingend eine Bilanzberichtigung durchzuführen, unabhängig davon, ob dies zum Vor- oder Nachteil des Abgabepflichtigen sei, und unabhängig davon, ob eine Wiederaufnahmemöglichkeit des Jahres bestehe, in dem die Wurzel des Fehlers liege.

Die Rückstellung für Rücknahmerisiken habe zum 30. Juni 1999 einen Stand von 2.124.295 ATS (154.378,54 €) gehabt. Die Steuerbemessungsgrundlage des Wirtschaftsjahres 1999/2000 sei daher um diesen Betrag zu vermindern.

In der mündlichen **Berufungsverhandlung** am 2. April 2008 legte der steuerliche Vertreter die Detailberechnung zu seinem Antrag vom 31. März 2008 vor.



Zur Frage der Bilanzberichtigung im Zusammenhang mit der von der Betriebsprüfung als unzulässig angesehenen Rückstellung für Rücknahmerisiken teilte die Vertreterin des Finanzamtes die rechtliche Auffassung der Bw., dass nach der Judikatur des VwGH eine Berichtigung in der Wurzel vorzunehmen wäre. Sie ist nach Prüfung der Berechnungsgrundlagen mit der von der Bw. beantragten Vorgangsweise zur Bilanzberichtigung einverstanden.

Zum Berufungspunkt „Forderungsverzicht A.“ hielt der steuerliche Vertreter zunächst fest, dass in den strittigen Jahren die Betreuung durch die steuerliche Vertretung nicht in optimaler Form erfolgen habe können. Die Kanzleileiterin der Vorgängerkanzlei sei 1999 verstorben, im Zuge der Zusammenführung beider Kanzleien sei es auch zu Kommunikationsproblemen gekommen. Sowohl bei der Bw. als auch bei der Fa. A. handle es sich um Kleinbetriebe. Der Geschäftsführer der Bw. spreche nicht tschechisch, wodurch es mit der Fa. A. auch zu sprachlichen Verständigungsschwierigkeiten gekommen sei. Da vor dem Beitritt Tschechiens zur EU auch die Rechtsgrundlagen in Tschechien noch ungewiss gewesen seien, sei die Bw. bestrebt gewesen, so wenig Geld wie möglich nach Tschechien zu transferieren, um nicht gegebenenfalls einen Verlust der Mittel zu riskieren.

Der Geschäftsführer der Bw. ergänzte, dass aufgrund des Übergangs vom planwirtschaftlichen zum marktwirtschaftlichen System in Tschechien die Rahmenbedingungen ganz anders als heute gewesen seien. Insbesondere hätten laufend Anpassungen an sich ständig geänderte Rechtsvorschriften vorgenommen werden müssen. Die Bw. sei bestrebt gewesen, möglichst wenig Ansprüche der Tochterfirma entstehen zu lassen. Es seien die drei Händler von den Provisionssätzen her gleich behandelt worden, hinsichtlich der Abgeltung der zusätzlichen Leistungen der Fa. A. habe man dann den Weg eines späteren Forderungsverzichts gewählt.

Von der Vertreterin des Finanzamtes wurde außer Streit gestellt, dass von der Fa. A. Zusatzleistungen erbracht worden seien, die bei den anderen Händlern nicht erforderlich gewesen seien. Sie sehe jedoch den klassischen Fall einer verdeckten Einlage für gegeben und verwies auf die unterschiedlichen Argumentationen während des Verfahrens. Auch die beiden Bestätigungen seien mehr als ein Buchungsbeleg.

Der steuerliche Vertreter entgegnete, dass seitens des Geschäftsführers der Bw. sehr wohl zwischen der gesellschaftsrechtlichen Sphäre und der betrieblichen Sphäre unterschieden worden sei. So lasse sich auch dem einen Beleg entnehmen, dass ein Teil der Forderungen für die Erhöhung des Grundkapitals bei der Fa. A. verwendet worden sei, während der andere Teil zur Abdeckung der Zusatzkosten bei der Bw. abgeschrieben worden sei. Es sei unstrittig, dass der Fa. A. zusätzliche Aufwendungen entstanden seien. Diese könnten über die Marge abgegolten werden, was im gegenständlichen Fall im Hinblick auf die Gleichbehandlung der

Händler nicht der Fall gewesen sei. Daher sei nach einer anderen Abdeckungsmöglichkeit gesucht worden.

Der Geschäftsführer der Bw. vermag einen wirtschaftlichen Sinn in der Annahme des Finanzamtes, er würde Geld in eine der drei Auslandsfirmen pumpen, nicht zu erkennen. An den Geschäftsführer habe es keinerlei Ausschüttungen von der Fa. A. gegeben.

Die Vertreterin des Finanzamtes replizierte, dass für Verträge zwischen verbundenen Gesellschaften die Grundsätze für Vereinbarungen zwischen einander nahe Stehenden anzuwenden seien. Die behaupteten Vereinbarungen seien nicht klar nach außen in Erscheinung getreten, außerdem mangle es an der Fremdüblichkeit. Zwischen einander fremden Unternehmungen wäre eine derartige Vereinbarung nicht abgeschlossen worden. Die Fa. A. hätte verlangt, dass ihre zusätzlichen Aufwendungen auch abgegolten werden.

Der steuerliche Vertreter brachte seine Auffassung zum Ausdruck, dass der Fremdvergleich für die Argumentation der Bw. spreche. Üblicherweise erhalte ein Generalimporteur andere Margen als die Einzelhändler. Hier sei jedoch die A. diesbezüglich mit den beiden anderen Händlern gleich behandelt worden, sodass im Fremdvergleich ein anderweitiger Ausgleich erforderlich gewesen sei.

Über Frage des Vorsitzenden, wie die beiden strittigen Beträge ermittelt worden seien, gibt der Geschäftsführer an, er könne derzeit keine detaillierten Zahlen dazu nennen. Es habe sich jeweils um Pauschalberichtigungen gehandelt. Diese seien in der Weise ermittelt worden, dass einerseits die Aufwendungen der Fa. A. im Zusammenhang mit den Sonderleistungen bekannt waren, andererseits aber auch bestimmte Rabatte berücksichtigt worden seien.

Der Geschäftsführer legte dazu eine Kopie einer Rechnung an die Fa. A. über Prüfkosten im Zusammenhang mit einem Steyr M 975 A über 169.393,50 tschechische Kronen vor, die nach Einsicht zurückgestellt wurde. Eine detaillierte Aufstellung über die diesbezüglich der Fa. A. entstandenen Kosten, die auch die entsprechenden Personalkosten beinhalten, konnte vom Geschäftsführer nicht vorgelegt werden, da er seinerzeit nicht gewusst habe, dass für die Finanzbehörden derartige Unterlagen benötigt würden.

Die Vertreterin des Finanzamtes hielt die Formulierung in den Bestätigungen, dass damit auf die schwierigen Umstände in Tschechien reagiert werde, für einen Beweis dafür, dass der Fa. A. allgemein aufgrund der schwierigen wirtschaftlichen Lage geholfen werden hätte sollen und nicht dass die zusätzlichen Aufwendungen Gegenstand des Verzichts gewesen seien.

Der Geschäftsführer der Bw. räumte ein, dass die Formulierungen in den Bestätigungen möglicherweise nicht exakt gewesen seien und der Text für das Folgejahr kopiert worden sei. Dies ändere jedoch nichts am wahren wirtschaftlichen Gehalt.

Der steuerliche Vertreter betonte, dass nach jetziger Rechtslage von einer Gruppe auszugehen wäre, wobei - wenn man der Betriebsprüfung folge - rund das 40fache des Gruppenergebnisses in Österreich versteuert würde. Dies könne einfach nicht zutreffend sein. Es handle sich nicht um internationale Großkonzerne, sondern um Kleinunternehmen. Es sei unstrittig, dass die formalen Vorgänge nicht optimal gelaufen seien, aber ebenso müsste es klar sein, dass die Vorgangsweise der Bw. betriebswirtschaftlich sinnvoll gewesen ist. Die Bw. habe auch eine Finanzierungsfunktion für die Händler gehabt, da sie gegenüber ihrem Lieferanten die Waren pünktlich innerhalb der Zahlungsfrist gezahlt habe, während den Händlern sehr lange Zahlungsfristen gewährt worden seien.

Die Vertreterin des Finanzamtes fasste abschließend zusammen, dass nach wie vor von durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten strittigen Zahlungen auszugehen sei. Der fremdübliche betriebswirtschaftliche Zusammenhang habe auch in der Verhandlung nicht dargelegt werden können.

Der steuerliche Vertreter verwies schließlich nochmals darauf, dass es sich bei den beiden Unternehmen um Kleinunternehmen handle. Die nach der BAO maßgebende wirtschaftliche Betrachtungsweise zeige, dass die strittigen Zahlungen betriebswirtschaftlich veranlasst gewesen seien. Hinzu komme die schwierige Situation in Tschechien Ende der 1990er Jahre sowohl was die rechtlichen Rahmenbedingungen als auch die Arbeitseinstellung der Mitarbeiter anlange. An die gegenständlichen Vereinbarungen dürften daher nicht die gleichen Maßstäbe angelegt werden wie zwischen internationalen Großunternehmen. Die Vorgangsweise des Betriebsprüfers führe zu einer überschießenden Besteuerung in Österreich.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Forderungsverzicht:**

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

Für die Frage, ob eine Vermögenszuwendung durch die Gesellschafterstellung veranlasst ist, kommt es maßgeblich darauf an, ob diese Zuwendung auch einander fremd

gegenüberstehende Personen gesetzt hätten („Fremdvergleich“ VwGH 26.5.1998, 94/14/0042, VwGH 23.9.2005, 2003/15/0078).

Einlagen nach § 8 Abs. 1 KStG liegen vor, wenn der Körperschaft vom Anteilsinhaber liquide Mittel oder Wirtschaftsgüter aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen zugewendet werden oder anlässlich einer rechtsgeschäftlichen Transaktion ein geldwerter Vorteil zukommt, der nur aus der Anteilsinhaberstellung seine Erklärung findet (*Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 8 Tz 6). Ein Forderungsverzicht eines Anteilseigners aus gesellschaftlichen Gründen stellt eine verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft dar. Ein solcher Verzicht führt durch den Wegfall der zuvor passivierten Verbindlichkeit bei der Schuldnerin zu einer Vermögensmehrung.

Der Vermögenszugang ist im Fall der Einlage nicht durch eine steuerlich relevante Tätigkeit der Körperschaft veranlasst, sondern durch Interesse des Gesellschafters an einer entsprechenden Kapitalausstattung der Körperschaft (*Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 8 Tz 11).

Ob nun im Berufungsfall der Beweggrund für die Vermögenszuwendung an die Tochtergesellschaft in der Gesellschafterstellung lag, ist nach der für die Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen entwickelten höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu beurteilen. Danach werden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, wenn sie einen eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und wenn sie auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Nahebeziehungen können auch durch gesellschaftliche Verflechtungen entstehen.

Die Bw. nahm in den Wirtschaftsjahren 1999/2000 und 2000/2001 Abschreibungen von Exportforderungen von 1.686.769,54 ATS und von 1.237.244,35 ATS vor. Eine Forderung gegen einen Kunden in der Slowakei von 488.227,55 ATS (Konkurs eines Landwirtschaftsbetriebes) und eine weitere Forderung gegen einen Kunden in Kroatien von 105.037,25 ATS wurden am 30. Juni 2001 als uneinbringlich ausgebucht. Die steuerwirksame Abschreibung dieser Forderungen ist nicht strittig. Alle anderen abgeschrieben Forderungen hingegen (1.686.769,54 ATS im Jahr 1999/2000 und 643.979,60 ATS im Jahr 2000/2001) betreffen die Fa. A. in Tschechien, an welcher die Bw. zu 100% beteiligt ist, und wurden vom Betriebsprüfer nicht als betrieblich veranlasst anerkannt.

In Streit steht, ob der Forderungsverzicht der Bw. in Höhe von 680.247,54 ATS (1999/2000) bzw. 643.979,60 ATS (2000/2001) gegenüber der Fa. A. als betrieblich veranlasster Aufwand – wie von der Bw. argumentiert wird - oder als im Gesellschaftsverhältnis begründete

verdeckte Einlage an die Tochtergesellschaft zu behandeln ist. Ein weiterer Forderungsverzicht gegenüber der Fa. A. in Höhe von 1.006.522 ATS für das Wirtschaftsjahr 1999/2000 wurde durch den Betriebsprüfer ebenfalls als Einlage eingestuft, was jedoch von der Bw. nicht angefochten wurde.

Nach der dargestellten Literatur und Rechtsprechung kann durch einen Forderungsverzicht des Anteilseigners grundsätzlich eine verdeckte Einlage bewirkt werden, es ist aber auch eine betriebliche Aufwendung denkbar.

Zum Motiv des Forderungsverzichts wurden der Abgabenbehörde vorerst Bestätigungen der Bw. an die Fa. A. vom 31. Dezember 1999 und 28. Dezember 2000 vorgelegt, in denen es jeweils heißt: *„Die Bw. möchte auf die schwierigen Umstände in Tschechien reagieren und insbesondere, weil alle offenen Forderungen von der Fa. A. laufend verzinst werden, und deshalb eine Unterstützung gewähren will.“*

In der Berufung wird der Verzicht auf die in Streit stehenden Exportforderungen als Abgeltung von Zusatzagenden der Fa. A. bezeichnet. Die Bw. begründet diese Vorgangsweise damit, dass die Fa. A. von der Bw. keinen regelmäßigen Kostenersatz für die zusätzlichen Leistungen (Typengenehmigungsverfahren, Zolllager, Technische Überprüfung bei Anlieferung, sonstiger Support wie die Übersetzung von Betriebsanleitungen, Ausstellen von Typenscheinen) erhalten und auch keine höheren Spannen als andere Geschäftspartner der Bw. erzielen habe können, da die Bw. der Fa. A. keine geringeren Rohaufschläge verrechnet habe als den anderen Firmen.

Auszugehen ist davon, dass die Fa. A. tatsächlich Zusatzleistungen erbracht hat, die bei den anderen Händlern nicht erforderlich waren. Dieser Umstand wurde vom Finanzamt ausdrücklich außer Streit gestellt. Eine Abgeltung für von der Fa. A. erbrachte Leistungen würde eine betriebliche Veranlassung des Forderungsverzichts bedeuten.

Der Bw. kann nicht beigespflichtet werden, dass die Bestätigungen vom 31. Dezember 1999 und vom 28. Dezember 2000 betreffend den Forderungsverzicht lediglich als Zusammenfassung eines Sachverhaltes zu werten seien, welcher später in der Berufung bzw. während der Betriebsprüfung präzisiert worden sei. Die Bestätigungen enthalten nicht einmal ansatzweise Aspekte, die für eine Vergütung einer Leistung sprechen würden. Der Inhalt der Bestätigungen, nach dem die Fa. A. auf Grund der schwierigen wirtschaftlichen Lage unterstützt werden sollte, widerspricht vielmehr dem späteren Vorbringen der Bw. über eine Abgeltung für Zusatzagenden. Die Formulierung der Bestätigungen macht deutlich – auch wenn sie, wie der Geschäftsführer einräumt, nicht exakt gewesen ist –, dass der Forderungsverzicht seine Ursache in keiner schuldrechtlichen Beziehung zwischen der Bw. als

Anteilsinhaberin und ihrer Tochtergesellschaft hat, sondern im Gesellschaftsverhältnis. Ein Gesellschafter ist im Fall von wirtschaftlichen Schwierigkeiten nämlich dazu verhalten, der Gesellschaft nachträglich Kapital in seiner Funktion als Gesellschafter zuzuführen.

Die Bw. versucht den Entgeltcharakter des Forderungsverzichts durch den Hinweis zu belegen, dass sie die Fa. A. – trotz derer Zusatzaufgaben - gegenüber anderen Geschäftspartnern in Hinblick auf die Höhe des Rohaufschlags nicht bevorzugt habe, dass jedoch eine Abgeltung der Leistungen in anderer Weise von Nöten gewesen sei. Selbst wenn das den Tatsachen entspricht, ergibt sich daraus keineswegs der zwingende Schluss, dass die Bw. der Fa. A. mit dem Forderungsverzicht konkrete Leistungen vergüten bzw. Kosten ersetzen wollte.

Davon abgesehen ist bei Anwendung der Regeln für Angehörigenvereinbarungen auf die behauptete Abgeltung von Zusatzagenden festzustellen, dass zwar gegenüber einer fremden Firma eine Abgeltung von Leistungen durchaus den Usancen des Wirtschaftslebens entspricht, dass jedoch die gewählte Vorgangsweise von einer Fremdüblichkeit weit entfernt ist. Ist doch eine diesbezügliche Vereinbarung mit der Fa. A. nach außen nicht zum Ausdruck gekommen und ist kein eindeutiger Inhalt festzustellen. Nach der Aktenlage ist sogar davon auszugehen, dass mit der Fa. A. gar keine konkreten Vereinbarungen getroffen wurden, sondern die Fa. A. hinsichtlich der Abgeltung auf den „good will“ der Bw. angewiesen war. Dies lässt sich ua. aus dem Vorbringen des Geschäftsführers schließen, wonach die Bw. bestrebt gewesen sei, „möglichst wenig Ansprüche der Tochterfirma entstehen zu lassen“.

Für den Berufungssenat ist auch eine zahlenmäßige Nachvollziehbarkeit nicht gegeben, da von der Bw. weder eine konkrete Abrechnung der Leistungen noch Grundlagen für die Ermittlung der strittigen Beträge bekannt gegeben werden konnten. Ob die Beträge der Höhe nach fremdüblich sind, kann daher nicht festgestellt werden.

Zwischen Geschäftspartnern, zwischen denen kein im Gesellschaftsverhältnis begründetes Naheverhältnis besteht, wäre eine Abgeltung von Leistungen nicht auf diese Weise erfolgt – auch nicht wenn es sich wie hier um zwei kleine Unternehmen handelt. Die Bw. hätte wohl bei einem Fremden keine Veranlassung gesehen, ihm auf Grund des schlechten Geschäftsganges ohne einer rechtsgeschäftlichen Verpflichtung einen Vorteil zuzuwenden.

Da der gewährte Schuldnachlass seine Erklärung im Wesentlichen in der Beteiligung der Bw. an der Fa. A. findet und folglich durch das Gesellschaftsverhältnis bedingt ist, ist die steuerliche Anerkennung eines fremdüblichen betriebswirtschaftlichen Zusammenhanges zu versagen. Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung sowie das

Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien der Angehörigenjudikatur gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

### **Rückstellung:**

Gemäß § 9 Abs. 3 EStG dürfen Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 (und 4) – das sind „sonstige ungewisse Verbindlichkeiten“ – nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Rückstellungen, die von vornherein steuerlich zu Unrecht gebildet worden sind, sind als Anwendungsfall einer Bilanzberichtigung zu Gunsten des Gewinnes des Bildungsjahres aufzulösen. Diese Auflösung ist nur steuerwirksam, wenn verfahrensrechtlich ein neuer Bescheid erlassen werden kann (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, EStG, § 9 Anm 4).

Gemäß § 4 Abs. 2 EStG hat der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht zu berichtigen, wenn sie nicht nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellt ist oder wenn sie gegen zwingende Vorschriften des EStG verstößt.

Bilanzierungsmängel sind zu Gunsten oder zu Lasten jener Gewinnermittlungsperiode zu berichtigen, in der sie entstanden sind bzw. in der sie in Folgejahren Folgeunrichtigkeiten ausgelöst haben (VwGH 29.10.2003, 2000/13/0090). Die steuerwirksame Berichtigung ist nur möglich, wenn das Verfahrensrecht eine Änderung eines rechtskräftigen Bescheides zulässt. Die Folgewirkungen der Fehlerberichtigung treten allerdings unabhängig von der Steuerwirksamkeit der Berichtigung ein (VwGH 17.2.1993, 88/14/0097).

Im vorliegenden Fall besteht zwischen den Verfahrensparteien Einigkeit darüber, dass die Rückstellung gemäß § 9 Abs. 3 EStG nicht gebildet hätte werden dürfen. Es ist daher mit Bilanzberichtigung vorzugehen.

Die Rückstellung wurde schon vor dem gegenständlichen Berufungszeitraum gebildet, der Stand zum 1. Juli 1999 (Beginn des Wirtschaftsjahres) betrug laut den eingereichten Bilanzen 2.124.295 ATS. Die Auflösung der Rückstellung hat in jener Gewinnermittlungsperiode zu erfolgen, in der sie gebildet wurde, also schon vor dem Berufungszeitraum. Im Wirtschaftsjahr 1999/2000 kann daher die Auflösung der Rückstellung keine steuerlichen Auswirkungen entfalten. In diesem Fall ist die Eröffnungsbilanz zu berichtigen, der Stand der Rückstellung zum 1. Juli 1999 hat also richtigerweise 0 ATS zu betragen.

Die Bw. hat ursprünglich zum 31. Juni 2000 eine Auflösung der Rückstellung in Höhe von 394.475 ATS vorgenommen. Vom Betriebsprüfer wurde zum selben Stichtag der Restbetrag in Höhe von 1.729.820 ATS aufgelöst, was sich insgesamt als Erhöhung des Betriebsergebnisses in diesem Wirtschaftsjahr um 2.124.295 ATS ausgewirkt hat. Da die in den Vorjahren vorzunehmende Bilanzberichtigung nicht im Wirtschaftsjahr 1999/2000 nachgeholt werden darf, sind die steuerlichen Auswirkungen zu neutralisieren und ist die Steuerbemessungsgrundlage antragsgemäß um 2.124.295 ATS zu vermindern. Die Vertreterin des Finanzamtes erklärte sich in der Berufungsverhandlung mit der von Seiten der Bw. vorgeschlagenen Vorgangsweise zur Bilanzberichtigung einverstanden.

In diesem Punkt war dem Berufungsbegehren somit zu folgen.

**Berechnung:**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Bp.	7.296.550 ATS
Rückstellungsbetrag	<u>-2.124.295 ATS</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu	5.172.255 ATS

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 8. April 2008