

GZ. RV/0371-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 17. Dezember 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Hans Baumgartner GesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk, vertreten durch OR Dr. Christa Muth, betreffend Gewerbesteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 1993 und 1994 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO sowie Gewerbesteuer für das Jahr 1993 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO sowie Gewerbesteuer für das Jahr 1994 wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sowie die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

## 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

Im berufungsgegenständlichen Streitzeitraum waren an der berufungswerbenden KG (Bw.) Frau GK und Frau HEM als Komplementärinnen sowie Frau BSS als Kommanditistin mit einer Vermögenseinlage in Höhe von 32.000,-- S beteiligt.

Im Rahmen einer die Jahre 1991 bis 1993 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gem. den §§ 147 ff. BAO wurden u.a. auch folgende Feststellungen getroffen:

### **1.) betreffend Schadensfall ES KG:**

Das Unternehmen der Bw. sei Teil einer Unternehmensgruppe, die aus mehreren operativen Unternehmen – darunter auch die ES KG – bestanden habe.

Alle Unternehmen dieser Gruppe seien im Prüfungszeitraum unmittelbar oder zumindest mittelbar im Eigentum der Komplementärinnen und der Kommanditistin der Bw. gestanden.

Im August 1992 sei für alle Unternehmen der Unternehmensgruppe ein Insolvenzverfahren in Form eines Ausgleiches angemeldet worden. Für die ES KG sei in der Folge am 11.12.1992 das Anschlusskonkursverfahren eröffnet worden. Zwischen den Unternehmungen hätten enge wirtschaftliche Verflechtungen bestanden.

Im Jahr 1986 sei von der Bw. zugunsten der ES KG eine unlimitierte Zessionsvereinbarung mit der damaligen L AG abgeschlossen worden. Auf Grund dieser Vereinbarung habe die Bw. mit ihren Forderungen für Kredite der ES KG gehaftet. Als im August 1992 die ES KG Ausgleich (und im Dezember 1992 Anschlusskonkurs) angemeldet habe, habe die L AG ab diesem

Zeitpunkt die zedierten Forderungen der Bw. vereinnahmt. In Höhe der von der L AG einbehaltenen Kundenzahlungen seien von der Bw. Kundenforderungen auf Forderungen gegen die ES KG umgebucht worden. Als die ES KG im Dezember 1992 in Konkurs gegangen sei, seien diese Forderungen als uneinbringlich (aufwandswirksam) abgeschrieben worden.

Aus Sicht der Bp. sei bereits die Bereitschaft, für derart umfangreiche Haftungen zur Verfügung zu stehen, nur aus der gesellschaftsrechtlichen Verknüpfung der beiden Unternehmen zu verstehen. Die Bp. gingen davon aus, dass zu einander fremde Unternehmen nicht derart gehandelt hätten.

Aus diesem Grund handle es sich bei der geschilderten Vorgangsweise um keinen betrieblich veranlassten Vorgang. Die von der Bw. durchgeführte Forderungsausbuchung (in Höhe von 8.084.970,97 S) sei daher dem Gewinn als Entnahme wieder hinzugerechnet worden.

## **2.) betreffend Grundstücksverkauf 1993:**

Im Jahresabschluss zum 30. Juni 1993 sei von der Bw. der Gewinn aus dem Verkauf des Grundstückes in L realisiert worden. Der Kaufvertrag sei am 17. Dezember 1992 (Unterschrift Verkäufer) und 22. April 1993 (Unterschrift Käufer) unterfertigt worden.

Da das verkauft Grundstück im Assanierungsgebiet liege, bedürfe es gemäß § 9 Stadterneuerungsgesetz zur Rechtsgültigkeit des Grundstücksverkaufs der Zustimmung der Gemeinde Wien. Die Stadt hatte im betreffenden Verfahren die Angemessenheit des vereinbarten Kaufpreises zu überprüfen. Die bescheidmäßige Zustimmung der Gemeinde Wien zu dem genannten Grundstücksverkauf sei mit Bescheid vom 15.7.1993 erfolgt.

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens sei von der Bw. beantragt worden, die bisher zum 30. Juni 1993 erfolgte Gewinnrealisierung aus dem Verkauf rückgängig zu machen, und den Gewinn erst im nächsten Wirtschaftsjahr zu realisieren. Dies werde damit begründet, dass die im Kaufvertrag vereinbarte Bedingung erst durch den Bescheid vom 15. Juli 1993 erfüllt worden sei, und daher der zivilrechtliche Eigentümerwechsel erst zu diesem Zeitpunkt erfolgt sei. Die Bp. seien allerdings der Meinung, dass ausschließlich nach steuerlichen Gesichtspunkten zu beurteilen sei, zu welchem Zeitpunkt der Gewinn realisiert worden sei. Dies sei regelmäßig bei Übergang der Preisgefahr anzunehmen. Daher seien die Bp. zu dem Schluss gelangt, dass in Anbetracht der nachfolgend angeführten Umstände die Gewinnrealisierung bereits zum 30. Juni 1993 zu erfolgen habe:

- Im Kaufvertrag sei vereinbart, dass der Gefahrenübergang bereits zum 1. Jänner 1993 erfolgen solle.

- Bereits zum Bilanzstichtag hätten alle Voraussetzungen für die Zustimmung der Gemeinde Wien vorgelegen.
- Die Gemeinde Wien spreche über bereits bestehende Rechtsgeschäfte ab, da § 9 Stadtneuerungsgesetz eine auflösende Bedingung enthalte.
- Das Auftragsverhältnis mit der Hausverwaltung sei bereits im Februar 1993 beendet worden.
- Für 1993 seien keine Mieteinkünfte aus der Liegenschaftsvermietung erklärt worden.
- Die Zustimmung der Gemeinde Wien sei kurz nach dem Bilanzstichtag erfolgt und stelle aus der Sicht der Bp. nur mehr die formelle Bestätigung eines zum Bilanzstichtag bereits bestehenden Faktums dar.

In der gegen die im Sinne der Bp. ergangenen o.a. Sachbescheide für das Jahr 1993 fristgerecht eingebrochenen Berufung brachte die Bw. im Wesentlichen vor:

### **1.) betreffend Schadensfall ES KG:**

Die Bp. hätten laut Bw. in ihrer im Übrigen korrekten Sachverhaltsdarstellung nicht ausgeführt, dass die L AG auch umgekehrt Haftungsübernahmen für Darlehen der Bw. durch die ES KG verlangt habe, und somit die gleiche Haftungsübernahme auch seitens der ES KG erfolgt sei, wodurch die Finanzierung der Bw. sicher gestellt worden sei. Die wechselseitigen Haftungsübernahmen seien somit Bedingung für die Kreditgewährung an das eigene Unternehmen gewesen. Die wechselseitige Haftungsübernahme sei daher ausschließlich zur eigenen Finanzierung unmittelbar notwendig und daher betrieblich veranlasst gewesen, da sonst die Zahlungsunfähigkeit des eigenen Unternehmens eingetreten wäre.

Die Bp. würden in ihrer Beurteilung übersehen, dass Aufwendungen dann den Charakter von Betriebsausgaben hätten, wenn sie zumindest mittelbar mit dem Betrieb in Zusammenhang stünden. Es müsse somit eine Abgrenzung zu Aufwendungen der privaten Lebensführung gegeben sein. Eine Prüfung der Angemessenheit bzw. Fremdüblichkeit von Betriebsausgaben komme nur dann in Betracht, wenn diese Vorteilsgewährungen an die Gesellschafter beinhalteten. Bei Sachverhalten in Verbindung mit fremden Dritten sei wohl von vorn herein von der Angemessenheit auszugehen.

In Entsprechung der Ausführungen von Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz. 36.2, sei daher ein Betriebsausgabencharakter dann gegeben, wenn ein überwiegendes privates Interesse an diesem Verhalten auszuschließen sei. Ein Fremdverhaltensgrundsatz für die Anerkennung von Betriebsausgaben sei keinesfalls notwendig. Bereits ein bloß

mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb genüge, um eine betriebliche Veranlassung annehmen zu können. Es müsse lediglich die Trennung von der Lebensführung möglich sein.

Die im vorliegenden Fall aufgezeigte Vorgangsweise sei grundsätzlich nicht geeignet ein Interesse der Lebensführung der Gesellschafterinnen zu erkennen, da die wechselseitigen Haftungsübernahmen jeweils nur für betriebliche Kredite eingegangen worden seien. Ein privates Interesse der Gesellschafterinnen sei daher in keinem Fall festgestellt worden und werde auch von den Bp. nicht unterstellt. Die Bp. würden übersehen, dass die wechselseitige Haftungsübernahme unmittelbar als Bedingung für die Einräumung der eigenen Betriebsmittelkredite auferlegt worden sei, und somit nur durch die Haftungsübernahme für die ES KG die Liquidität der Bw. hätte aufrecht erhalten werden können.

Im ABC der Betriebsausgaben zu § 4 EStG würden Quantschnigg/Schuch weiter ausführen, dass Aufwendungen aus der Übernahme von Bürgschaftsverpflichtungen insoweit abzugsfähig seien, als das Eingehen der Bürgschaft eine betriebliche Veranlassung gehabt habe.

Auch Hofstätter/ Reichel würden zum gleichen Ergebnis gelangen. Darüber hinaus werde auch auf die Erkenntnisse des VwGH, 25.5.1988, 86/13/0154, 23.10.1990, 90/14/0080, sowie 20.9.1988, 87/14/0168 verwiesen, denen zu entnehmen sei, dass eine Darlehensforderung nur dann als notwendiges Privatvermögen anzusehen sei, wenn das Darlehen aus persönlichen (privaten) Gründen an Verwandte gewährt worden sei. Gleiche Überlegungen würden auch für das Eingehen von Bürgschaftsverpflichtungen gelten. Darauf ob das Verhalten einem Fremdvergleich standhalte, komme es nicht an.

Der von den Bp. vorgenommene Fremdvergleich (einander fremde Unternehmen hätten nicht in dieser Weise gehandelt) sei daher nicht geeignet, die Bürgschaftsübernahme nicht als betrieblich veranlasst zu sehen, und dem daraus entstandenen Schaden den Betriebsausgabencharakter abzuerkennen. Die Einstufung als Entnahme sei daher zu Unrecht erfolgt.

In der antragsgemäß durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung wurde von den Vertretern der Bw. ergänzend ausgeführt, die Banken hätten ursprünglich beim Erwerb des Unternehmens der Bw. eine Haftungsübernahme durch die ES KG verlangt. Später als die Geschäfte der Bw. besser gegangen seien, sei eine Haftungsübernahme von der Bw. für die ES KG verlangt worden. Die Banken hätten immer bei dem Unternehmen eine Haftungsübernahme verlangt, welches gerade "besser gegangen" sei.

Hinsichtlich der im Bericht über die bei der ES KG durchgeföhrte abgabenbehördliche Prüfung getroffenen Feststellung, die Gesellschafterinnen hätten den Schadensbetrag in Höhe von S 8.084.970,97 anlässlich der Auflösung der Gesellschaft in ihr Privatvermögen übernommen,

werde darauf hingewiesen, dass eine derartige Annahme lediglich durch die Bp. getroffen worden seien, welche im Übrigen als unrichtig bekämpft werde. Es gäbe nämlich keine Verpflichtung der genannten Gesellschafterinnen gegenüber der Bw. zur Übernahme dieser Schulden.

## **2.) betreffend Grundstücksverkauf 1993:**

Von der Bw. wurde der von den Bp. festgestellte Sachverhalt insoweit ergänzt, als ausgeführt wurde, dass im Zuge des die Bw. betreffenden Ausgleichsverfahrens auch die Verwertung der Liegenschaft in L in Erwägung gezogen worden sei. Die Realisierung des sich daraus ergebenden Gewinnes sollte zur teilweisen Deckung der Verpflichtungen im Ausgleichsverfahren dienen. Da die Liegenschaft im Sanierungsgebiet liege, bedürfe es gemäß § 9 Stadterneuerungsgesetz zur Rechtsgültigkeit des Grundstücksverkaufs der Zustimmung der Gemeinde Wien zu diesem Rechtsgeschäft. Aus diesem Umstand heraus sei der Kaufvertrag unter der aufschiebenden Bedingung geschlossen worden, dass die Gemeinde Wien dem Kaufvertrag zustimme.

Bei der ursprünglichen Bilanzerstellung sei jedoch die Gewinnrealisierung bereits für das Wirtschaftsjahr 1992/1993 vorgenommen worden, obwohl die gegenständliche Zustimmung erst am 15. Juli 1993, also nach dem Bilanzstichtag, erfolgt sei. Da es sich hier nicht um eine auflösende sondern um eine aufschiebende Bedingung handle, sei das Rechtsgeschäft erst dann rechtswirksam, wenn die Zustimmung der Gemeinde Wien vorliege. Das Geschäft sei zivilrechtlich überhaupt nicht zustande gekommen, solange die Zustimmung nicht vorliege. Da die Zustimmung erst nach dem Bilanzstichtag erfolgt sei, sei die Gewinnrealisierung im Wirtschaftsjahr 1992/1993 völlig verfehlt. Der bereits für das Wirtschaftsjahr 1993/1994 eingereichte Jahresabschluss für das Jahr 1994 weise nunmehr die Gewinnrealisierung aus dem Liegenschaftsverkauf ordnungsgemäß aus.

Ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vor der Zustimmung sei schon allein deshalb auszuschließen, weil das wirtschaftliche Risiko für den Untergang des Objekts den Liegenschaftsverkäufer bis zum Zeitpunkt der Rechtsgültigkeit des Geschäftes, das ist der 15. Juli 1993 getroffen habe. Die Unrichtigkeit der Bilanzerstellung und der Ansicht der Bp. zeige sich auch darin, dass eine Forderung ausgewiesen werde, die rechtlich nicht durchsetzbar sei und deren Werthaltigkeit demnach keinesfalls gegeben sei. Sollte man sich daher nicht dem Argument anschließen, dass die Gewinnrealisierung aus dem Liegenschaftsverkauf erst im Wirtschaftsjahr 1993/1994 vorzunehmen sei, wäre jedenfalls die Forderung zum Bilanzstichtag 10.6.1993 zur Gänze wertüberichtigen, da sie eine rechtlich keinesfalls durch-

setzbare Forderung darstellen würde. Die vorgenommene Darstellung der Bp. widerspreche in jedem Fall dem imparitätischen Realisationsprinzip. Wirtschaftlicher Eigentümer könne nur sein, wer zwar noch nicht das zivilrechtliche Eigentum über den Gegenstand habe, aber die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübe. Das sei im Falle eines noch nicht rechtskräftigen Kaufvertrages ausgeschlossen, da die Gefahr des Unterganges noch nicht übergegangen sei.

In der antragsgemäß durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung gaben die steuerlichen Vertreter der Bw. bekannt, dass die Mieteinnahmen aus der Liegenschaft bereits per 1. Jänner 1993 an den Käufer geflossen seien, auch die Hausverwaltung sei bereits per diesem Stichtag gekündigt worden. Der Kaufpreis sei dann im Dezember 1993 geflossen.

Für das Wirtschaftsjahr 1993/1994 gab die Bw. Abgabenerklärungen ab, in welchen nunmehr die Gewinnrealisierung aus dem Liegenschaftsverkauf ausgewiesen wird. Gegen die erklärungsgemäß durchgeföhrte Veranlagung wurde fristgerecht mit der Begründung berufen, die für dieses Jahr abgegebenen Steuererklärungen seien nur dann korrekt, wenn der Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO und Gewebesteuer für das Jahr 1993 im Hinblick auf den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung aus dem Liegenschaftsverkauf stattgegeben werde. Eine doppelte Erfassung in beiden Jahren sei keineswegs korrekt, weshalb bei Aufrechterhaltung der Ansicht der Bp. die Veranlagung für das Jahr 1994 zu korrigieren sei.

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

#### **1.) betreffend Schadensfall ES KG:**

#### **Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen:**

Die berufungswerbende KG (Bw.) betrieb ein Großhandelsunternehmen und ermittelte ihren Gewinn in einem vom Kalenderjahr abweichen Wirtschaftsjahr zum jeweiligen Bilanzstichtag 31. Juni. Im Streitzeitraum waren an der Bw. die beiden Komplementärinnen Frau GK und Frau HEM sowie die Kommanditistin Frau BSS beteiligt. Alle drei Gesellschafterinnen waren gleichfalls auch Kommanditistinnen der einen Produktionsbetrieb führenden ES KG, deren Komplementärin die ES GmbH war. Gesellschafterinnen der ES GmbH waren wiederum die Damen EK und HEM. Die im Betrieb der ES KG erzeugten Güter wurden u.a. auch an die Bw. zu gleichen Konditionen wie an die übrigen Abnehmer geliefert.

Mit Schreiben vom 11. Februar 1983 verpflichtete sich die ES KG gemeinsam mit den Gesellschafterinnen HEM und GK gegenüber der L AG zur Sicherstellung und allfälligen

Übernahme aller gegen die Bw. aushaftenden Forderungen mittels eines Wechsels, der blanko unterschrieben war. Im berufungsgegenständlichen Streitzeitraum war der Bw. von der L AG ein Barkredit in Höhe von 12.000.000,-- S eingeräumt, zu dessen Deckung u.a. auch dieses Blankoakzept herangezogen werden konnte.

Mit Schreiben vom 1. September 1986 zedierte die Bw. an die L AG zur Sicherung deren Forderungen gegenüber der ES KG aus Kreditverträgen vom 31. Juli bzw. 1. August 1986 unlimitiert ihre Kundenforderungen. Am 17. August 1992 wurde der Ausgleich über die ES KG eröffnet, welchem am 11. Dezember 1992 ein Anschlusskonkurs folgte. Als sich herausstellte, dass auf Grund des Konkurses die Forderungen der L AG gegenüber der ES KG uneinbringlich sein würden, begann diese im Rahmen der Forderungszession die Kundenforderungen der Bw. zu vereinnahmen. Die Bw. buchte daher zunächst die von der L AG eingetriebenen Kundenforderung auf das Konto "Forderungen gegenüber ES KG" um, und schrieb diese dann zum Bilanzstichtag 31. Juni 1993 als uneinbringlich ab.

Im Bericht über die abgabenbehördlichen Prüfung bei der ES KG wurde unter anderem festgehalten, die Bankverbindlichkeit in Höhe des aus der Forderungszession erwachsenen Schadens sei von den Gesellschafterinnen ins Privatvermögen übernommen worden. Eine schriftliche Verpflichtungserklärung der Gesellschafterinnen, diese Forderungen privat zu begleichen, liegt aber nicht vor.

Über die Bw. selbst wurde am 26. August 1992 das Ausgleichsverfahren eröffnet, welches am 15. April 1993 aufgehoben wurde.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Firmenbuchauszügen der genannten Gesellschaften, den Feststellungen der Bp. und den von der Bw. vorgelegten Unterlagen (insbesondere dem Schriftverkehr der L AG mit der Bw. und der ES KG) und ist auch nicht strittig.

### **Der festgestellte Sachverhalt war folgendermaßen zu würdigen:**

Gemäß § 5 Abs. 1, 1. Satz EStG 1988 sind für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988) beziehen, die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes treffen abweichende Regelungen.

Gewinn ist nach der in § 4 Abs. 1 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung festgelegten Definition der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen

---

nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (z.B. von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich.

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Das notwendige Betriebsvermögen umfasst alle Wirtschaftsgüter, die schon ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen. Dafür, ob dies der Fall ist, ist im Zweifel die Verkehrsauffassung entscheidend. Als gewillkürtes Betriebsvermögen kommt nicht in Betracht, was zum notwendigen Privatvermögen gehört. Eine Darlehensforderung ist dann als notwendiges Privatvermögen anzusehen, wenn das Darlehen vom Unternehmer Verwandten überwiegend aus persönlichen (privaten) Gründen gewährt wird. Gleiche Überlegungen haben für eine Bürgschaftsverpflichtung zu gelten. (vgl. VwGH 23.10.1990, 90/14/0080).

Bei betrieblicher Veranlassung des Eingehens einer Bürgschaft kommt den daraus erwachsenden Aufwendungen Betriebsausgabencharakter zu. Dies ist nicht der Fall, wenn die Bürgschaft aus persönlichen (privaten) Gründen eingegangen wird.

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern bzw. deren Betrieben oder zwischen ineinander verflochtenen Personengesellschaften als betriebliche Vorgänge setzt voraus, dass die Leistungsverhältnisse dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechend abgewickelt werden bzw. dass diese Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Entnahme-Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden (vgl. VwGH 10.12.1992, 92/14/0151). Die Bw. irrt, wenn sie behauptet, die Ausführungen dieses Erkenntnisses bezögen sich nur auf das Verhältnis von einer Personengesellschaft zu ihren Gesellschaftern, während im gegenständlichen Fall das Verhältnis von zu einander fremden Unternehmen zu untersuchen sei. In dem genannten Erkenntnis waren nämlich sehr wohl Rechtsbeziehungen zwischen einer Personengesellschaft und weiteren Gesellschaften, an welchen die Gesellschafter der Personengesellschaft beteiligt waren, zu beurteilen. Daher sind die rechtlichen Erwägungen dieses Erkenntnisses durchaus auch für die Beurteilung des gegenständlichen Falles zutreffend, da die Konstruktion der Firmenverflechtung sehr ähnlich ist.

---

Im gegenständlichen Fall behauptet die Bw., die zugunsten der ES KG durchgeführte Forderungscession sei deshalb aus betrieblichen Gründen eingegangen worden, weil umgekehrt auch diese mittels Blankowechsels für einen Barkredit der Bw. gehaftet habe. Ohne das Eingehen wechselseitiger Sicherstellungen wären beide Unternehmen nicht liquid gewesen.

Es ist zwar richtig, dass auch die ES KG für Verbindlichkeiten der Bw. mittels eines Blankowechsels die Haftung übernommen hat. Daran war jedoch zum damaligen Zeitpunkt keinerlei Verpflichtung zu einer Haftungsübernahme durch die Bw. geknüpft. Diese wurde auch erst einige Jahre später eingegangen, zu einem Zeitpunkt, als sich das Unternehmen der ES KG – wie auch von den Vertretern der Bw. eingeräumt - offensichtlich in einer Krise befand. Die dahin gehende Argumentation, die Bw. wäre aus betrieblichem Interesse die Forderungscession eingegangen, weil sie ansonsten selbst ohne den erwähnten Barkredit illiquid gewesen wäre, ist daher insofern unzutreffend, als die Konsequenzen einer Weigerung der Übernahme dieser Haftung in keiner Weise dokumentiert werden. Es geht aus dem gesamten vorgelegten Schriftverkehr der Bw. mit der L AG weder hervor, dass bei einer Weigerung der Bw. der ihr eingeräumte Barkredit fällig gestellt worden wäre (zumal dafür ja auch noch die Gesellschafterinnen HEM und GK privat hafteten), noch dass die ES KG in irgend einer Form die Möglichkeit gehabt hätte, die Haftung aufzukündigen. Eine mögliche und wahrscheinliche Konsequenz einer Weigerung wäre daher lediglich das Eintreten der Illiquidität bei der ES KG und die sich daran knüpfende Folge eines Konkurses gewesen. Dass diese vermieden werden sollte, lag zweifellos im Interesse der ES KG und deren Gesellschafterinnen, die ja wiederum sozusagen ident mit den Gesellschafterinnen der Bw. sind.

Ein betriebliches Interesse der Bw. kann daraus aber nicht abgeleitet werden. Ein solches könnte nämlich nur dann vorliegen, wenn der Bestand des anderen Unternehmens für den eigenen Betrieb von erheblicher Bedeutung gewesen wäre. Das wäre z.B. dann der Fall, wenn die Bw. auf die ES KG als Lieferanten dermaßen angewiesen gewesen wäre, dass ihr eigener Geschäftsgang vom Bestand dieses Unternehmens abhängig gewesen wäre. Ein derartiges betriebliches Interesse der Bw. am Bestand der ES KG wurde aber niemals behauptet.

Darüber hinaus wäre aber auch bei Bestehen eines solchen Interesses zu überprüfen, ob dieses tatsächlich den Grund für das Eingehen eines Wagnisses in diesem Ausmaß bildet. Diesbezüglich wäre dann sehr wohl im Rahmen eines Fremdvergleiches herauszufinden, ob für einen fremden Lieferbetrieb auch ein derartiges Haftungsrisiko eingegangen worden wäre. Dies wird von der Bw. selbst abschlägig beurteilt, da sie die Fremdunüblichkeit ihres Vorgehens nicht in Abrede stellt.

Darüber hinaus wurde ein derartiges Interesse am Bestehen der ES KG gar nicht behauptet, sondern ausschließlich auf die gegenseitige Haftungsübernahme abgestellt, die für beide Unternehmen die Liquidität sichern sollte.

Das Interesse an der Haftungsübernahme lag aber immer ausschließlich bei dem Betrieb, für dessen Verbindlichkeiten die Haftung übernommen wurde und niemals bei dem Betrieb, der die Haftungserklärung abgab. Dementsprechend kann auch ein betrieblichem Interesse der Bw. an der von ihr getätigten Forderungszession nicht gesehen werden. Interesse am Fortbestand und der Liquidität der ES KG hatten nämlich in erster Linie die Gesellschafterinnen der Bw. und zwar nicht im Hinblick auf die wirtschaftlichen Belange des Unternehmens der Bw. sondern auf jene der ES KG. Die Haftungsübernahme ergibt sich daher ausschließlich aus der personellen Verflechtung der Gesellschafterinnen der beiden Personengesellschaften.

Das Eingehen der Haftungsübernahme stellt daher keinen betrieblichen Vorgang dar, weshalb auch die damit eingegangene Verbindlichkeit keine Betriebsschuld darstellt. Aus diesem Grund ist dementsprechend die Inanspruchnahme der Forderungszession durch die L AG ausschließlich dem privaten Bereich der Gesellschafterinnen zuzuordnen, was dazu führt, dass dem daraus entstandene Schaden kein Betriebsausgabencharakter zukommt. Die Vereinnahmung der Kundenforderung durch die L AG ist - entsprechend den diesbezüglichen Ausführungen der Bp. - als gewinnneutrale Entnahme durch die Gesellschafterinnen zu bewerten.

## **2.) betreffend Liegenschaftsverkauf:**

**Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen.**

Die Liegenschaft liegt in einem mit Verordnung der Gemeinde Wien festgelegten Assanierungsgebiet.

Der Kaufvertrag betreffend die Liegenschaft L wurde am 17. Dezember 1992 seitens der Verkäufer und 22. April 1993 seitens der Käufer unterfertigt. Der Kaufpreis betrug 30.000.000,-- S.

Unter Punkt III des Kaufvertrages ist Folgendes festgehalten:

*"Den Vertragsparteien ist bekannt, dass die Liegenschaft derzeit gemäß der Verordnung der Wiener Landesregierung, Landesgesetzblatt für Wien Nummer 22 im Assanierungsgebiet liegt. Der gegenständliche Kaufvertrag wird unter der aufschiebenden Bedingung geschlossen, wonach er erst dann in Rechtswirksamkeit erwächst, wenn er gemäß §§ 8 und 9 des Stadterneuerungsgesetzes vom Magistrat der Stadt Wien rechtskräftig genehmigt wurde. Sollte*

*diese Genehmigung aus irgend einem Grund nach Inanspruchnahme des ordentlichen und des außerordentlichen Rechtszuges rechtskräftig nicht erteilt werden, so tritt dieser Kaufvertrag nicht in Rechtswirksamkeit und ist als nicht abgeschlossen anzusehen.*

*Beide Vertragsteile verpflichten sich, zur Erlangung dieser Genehmigung alle notwendigen Schritte vorzunehmen und daran ohne Verzug mitzuwirken.*

*Festgestellt wird, dass die Verkäuferin die kaufgegenständliche Liegenschaft dem Magistrat der Stadt Wien, Magistratsabteilung 69 noch nicht angeboten hat. Dies deshalb, weil die Verkäuferin gemäß der mit 1. Juli 1992 in Kraft getretenen Stadterneuerungsgesetznovelle beim Magistrat der Stadt Wien, MA 21 einen Antrag auf Herausnahme aus dem Geltungsbereich der oberwähnten Verordnung gestellt hat.“*

Unter Punkt V. wird des Weiteren vereinbart:

*“Als Stichtag für die Übergabe und Übernahme der kaufgegenständlichen Liegenschaft in den physischen Besitz des Käufers wird der 31.12.1992 24 Uhr/1.1.1993 null Uhr vereinbart. ab diesem Stichtag gehen sämtliche mit dem Besitz des Kaufgegenstandes verbundene Vorteile auf den Käufer über, doch trägt er ab diesem Zeitpunkt auch die Last und Gefahr.“*

Im Zuge des Genehmigungsverfahrens durch die Gemeinde Wien wurde von den Käufern der Liegenschaft ein Schätzungsgutachten vom 17. August 1992 vorgelegt, in welchem ein Schätzpreis in Höhe von 31.000.000,-- S errechnet wurde. Dieses konnte aber im Genehmigungsverfahren keine Berücksichtigung finden, da die Begutachtung durch eine Gutachterkommission vorgesehen ist. Aus diesem Grunde wurde mit Bescheid vom 20. April 1993 den Antragstellern im Genehmigungsverfahren der Vorauserlag der Kosten der Gutachterkommission vorgeschrieben, da diese vorher nicht mit der Erstattung des Gutachtens beauftragt werden könne.

Die von der Gemeinde Wien beauftragte Gutachterkommission ermittelte in ihrem Gutachten vom 28. Juni 1992 einen Wert der Liegenschaft in Höhe von 29.200.000,-- S und stellte dementsprechend fest, dass der im Kaufvertrag vereinbarte Kaufpreis in Höhe von 30.000.000,-- S mit rund 2,68% über dem Schätzwert und damit innerhalb der Toleranzgrenze liege. Die Gegenleistung übersteige daher nicht den angemessenen Wert gemäß § 23 Abs. 2 Stadterneuerungsgesetz.

Mit Bescheid vom 15. Juli 1993 wurde der Kaufvertrag genehmigt.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Bp. und den von der Bw. vorgelegten Unterlagen - wie insbesondere dem Kaufvertrag, den Bescheiden der Gemeinde Wien und den schriftlichen Gutachten - und ist auch nicht strittig.

**Der festgestellte Sachverhalt war folgendermaßen zu würdigen:**

Gemäß § 8 Abs. 1 Stadterneuerungsgesetz sind in den gemäß § 1 festgelegten Gebieten der Gemeinde Grundstücke vor ihrem Verkauf unter Bekanntgabe des Kaufpreises und aller Nebenbedingungen zunächst zum Kauf anzubieten. Die Gemeinde kann von diesem Anbot Gebrauch machen, wenn sie diese Grundstücke für öffentliche Zwecke, die sie wahrzunehmen hat, insbesondere im Zusammenhang mit der örtlichen Raumplanung, benötigt. Ist der Kaufpreis nicht angemessen, so hat die Gemeinde an dessen Stelle die von der Bezirksverwaltungsbehörde festgesetzte Gegenleistung zu erbringen (§ 29 Abs. 3). Allfällige außer dem Kaufpreis genannte Nebenbedingungen, welche von der Gemeinde nicht oder nur mit unverhältnismäßigen Kosten erfüllt werden können und sich durch einen Schätzungswert (§ 23) ausgleichen lassen, werden durch dessen Leistung erfüllt. Lassen sie sich auch durch einen Schätzungswert nicht ausgleichen, so gelten sie als nicht gefordert. Sämtliche Bedingungen und alle Bestimmungen, die sich gegen den Zweck der Anbotsverpflichtung richten, gelten gleichfalls als nicht beigesetzt. Ebenso hat ein bei der Veräußerung einer Liegenschaft verlangtes Wiederkaufsrecht für den Fall, dass die Gemeinde von dem Anbot Gebrauch macht, als nicht gefordert zu gelten.

Gemäß § 9 Abs. 2 des genannten Gesetzes bedarf in den gemäß § 1 Abs. 1 festgelegten Gebieten sowie für Baulichkeiten außerhalb von Assanierungsgebieten gemäß § 1 Abs. 2, im letztangeführten Fall nur, wenn ein Enteignungsverfahren gemäß § 13 Abs. 3 eingeleitet wurde, die Übertragung des Eigentums, die Einräumung eines Baurechtes und eines Fruchtnießungsrechtes an einem Grundstück oder Teilen davon, soweit sie von Maßnahmen nach diesem Bundesgesetz nicht ausgenommen sind, durch Rechtsgeschäft unter Lebenden der Genehmigung der Bezirksverwaltungsbehörde. Die Genehmigung ist zu versagen, wenn die Gegenleistung den angemessenen Wert (§ 23) übersteigt. Nebenbedingungen sind, soweit sie einen Schätzungswert haben, bei der Bewertung der Angemessenheit der Gegenleistung zu berücksichtigen. Wird die Genehmigung versagt, so ist das Rechtsgeschäft rechtsunwirksam. Ebenso sind Vereinbarungen rechtsunwirksam, die der Umgehung der Genehmigungspflicht dienen.

Für die ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermittelnde Bw. sind – wie bereits oben dargestellt – für die Gewinnermittlung die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende Vorschriften des EStG 1988 treffen abweichende Regelungen. Daher kommt es im gegenständlichen Fall allein darauf an, ob die Bw den aus der Veräußerung der Liegenschaft erzielten Gewinn aus handels- und steuerrechtlicher Sicht im Wirtschaftsjahr 1992/93 oder erst danach mit Erteilung der Genehmigung durch die Gemeinde Wien zu erfassen hatte.

§ 201 Abs. 2 Zif. a lit. a HGB sieht als Grundsatz der Bewertung den Grundsatz der Vorsicht vor, weshalb insbesondere nur die am Abschlussstichtag verwirklichten Gewinne auszuweisen sind.

Maßgeblich für den Realisationszeitpunkt ist die Erbringung der Lieferung oder Beendigung einer Leistung bzw. deren Abrechnungsfähigkeit. Der Leistungserbringer muss alle zur Bewirkung der Erfüllung der Hauptverpflichtung erforderlichen Handlungen erbracht haben, sodass der Anspruch auf Gegenleistung so gut wie sicher ist. Im Wesentlichen geht es um den zivilrechtlichen Gefahrenübergang bzw. um den Zeitpunkt, ab dem dem Vertragspartner die Einrede des nicht erfüllten Vertrages nicht mehr zusteht (vgl. Straube, HGB, 2. Band: Rechnungslegung und die dort wiedergegebene Literaturmeinung).

Auf die - von der Genehmigung abhängige - Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an der Liegenschaft, kommt es bei der Frage, in welchem Wirtschaftsjahr der Veräußerungserlös zu erfassen ist, nicht entscheidend an. Maßgebend ist, wann das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft übertragen wurde (vgl. VwGH vom 30.5.2001, 99/13/0025 sowie vom 26.3.2003, 97/13/0052). Wirtschaftliches Eigentum an der Liegenschaft - wenn der Käufer bereits in der Lage ist, das Grundstück zu gebrauchen und zu nutzen und von dieser Herrschaftsgewalt jeden auszuschließen - ist auch möglich, wenn der zivilrechtliche Eigentumserwerb noch nicht erfolgt ist (vgl. etwa Stoll, BAO I, 292). Für die ertragsteuerliche Betrachtung fehlt es nämlich an einer derartigen ausdrücklichen Bestimmung, die steuerlichen Auswirkungen erst mit Erteilung einer Genehmigung durch eine Behörde eintreten zu lassen.

Es kommt dementsprechend allein darauf an, ob und gegebenenfalls weshalb die Bw. im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und der Übergabe der Liegenschaft oder zumindest im Wirtschaftsjahr 1992/93 eine Versagung der Genehmigung oder die Annahme des von der Bw. als Verkäufer nach § 8 des Stadterneuerungsgesetzes zu stellenden Verkaufanbotes durch die Gemeinde Wien habe ausschließen dürfen oder zumindest mit hoher Wahrscheinlichkeit mit der Erteilung der Genehmigung durch die Gemeinde Wien habe rechnen können. Ob die

---

im Punkt III. des Kaufvertrages geregelte Nichtigkeit des Vertrages bei Versagung der Genehmigung ernsthaft in Betracht kommen konnte oder lediglich einen wenig wahrscheinlichen Fall abdecken sollte.

Diesbezüglich ist aber festzuhalten, dass bereits aus dem Bescheid vom 20. April 1992 erkennbar war, dass die Gemeinde keinesfalls ein Verkaufsanbot im Sinne des § 8 Stadterneuerungsgesetzes in Anspruch nehmen würde sondern ausschließlich im Rahmen des Genehmigungsverfahrens die Angemessenheit des Kaufpreises durch eine Gutachterkommission überprüfen lassen wollte. Da zum Bilanzstichtag sowohl ein vom Käufer der Liegenschaft in Auftrag gegebenes Gutachten als auch das Gutachten der Kommission bereits vorlagen, und beide die Angemessenheit des Kaufpreises bescheinigten, ist nicht ersichtlich, welche weitere Gründe einer Genehmigung des Kaufvertrages hätten entgegenstehen können. Es ist daher davon auszugehen, dass die Bw. bereits zum Bilanzstichtag davon ausgehen konnte, die Genehmigung des Kaufvertrages zu erhalten. Damit war aber bereits zu diesem Zeitpunkt klar, dass die vertraglichen Regelungen keineswegs richtig sein könnten und sowohl die mit dem Kaufgegenstand verbundenen Vorteile als auch die Last und die Gefahr bereits zum angegebenen Stichtag 1. Jänner 1993 auf den Käufer vereinbarungsgemäß übergegangen waren. Dass auf den Käufer bereits das wirtschaftliche Eigentum übergegangen war, war somit zumindest zum Bilanzstichtag 30. Juni 1993 offensichtlich. Dies ergibt sich auch aus dem Umstand, dass bereits ab Jänner 1993 sämtliche Mieteinkünfte an den Käufer flossen und dieser ab diesem Zeitpunkt auch die mit der Liegenschaft verbundenen Aufwendungen trug. Wäre das Zustandekommen des Kaufvertrages zum Bilanzstichtag tatsächlich noch ungewiss gewesen, so wären sowohl die Mieteinnahmen als auch die mit der Liegenschaft verbundenen Aufwendungen als Forderungen bzw. Verbindlichkeiten zu berücksichtigen gewesen. Derartige Bilanzansätze sind aber auch der korrigierten Bilanz der Bw. nicht zu entnehmen.

Da - entsprechend den obigen Ausführungen - sämtliche für die Genehmigung des Kaufvertrages notwendigen Voraussetzungen zum Bilanzstichtag als gegeben angesehen werden konnten, stand dem Käufer auch nicht mehr die Einrede des nicht erfüllten Vertrages zu. Der Vertrag war daher zum Bilanzstichtag als rechtsgültig anzusehen, dementsprechend liegt auch der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bereits im Wirtschaftsjahr 1992/93.

Dies wurde auch ursprünglich von der Bw. so gesehen, da sie in ihrer Bilanz die Gewinnrealisierung bereits zum Abschlussstichtag 31. Juni 1993 auswies. Ein Abgehen davon mit dem Hinweis, der Kaufvertrag habe eine aufschiebende Wirkung enthalten, ist insofern nicht ge-rechtfertigt, als es (wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26.3.2003,

97/13/0052 festhält) für die ertragsteuerlich Betrachtung an einer Bestimmung fehlt, die steuerliche Auswirkungen erst mit Erteilung einer Genehmigung durch eine Behörde eintreten zu lassen.

Der von den Bp. ermittelte Gewinn des Wirtschaftsjahre 1992/93 hat daher seine Richtigkeit, während vom Gewinn des Wirtschaftsjahres 1993/94 die aus dem Liegenschaftsverkauf erzielte Gewinnrealisierung in Abzug zu bringen ist, was zu folgender Gewinnermittlung führt:

Gewinn aus Gewerbebetrieb lt. Erklärung	19.232.888,-- S
- Erlös aus Liegenschaftsverkauf	- 26.111.130,-- S
+ Auflösung Gewerbesteuerrückstellung	+ 930.000,-- S
= Verlust lt. Berufungsentscheidung	- 5.948.242,-- S

Die Verteilung dieses Verlustes erfolgt entsprechend dem von der Bw. in ihrer Erklärung vorgegebenen Aufteilungsschlüssel.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, 18. März 2004