



GZ. RV/1851-W/06

miterledigte RV/1852-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Helga Preyer, und Mag. Robert Zsifkovits und Mag. Harald Österreicher über die Berufung der Bw., vertreten durch Bernardini & Co WPr KEG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1130 Wien, Trazerberggasse 85, vom 17. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 5. Mai 2004 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt in der Rechtsform einer GmbH & Co KG den Betriebsgegenstand „Verwaltung von Immobilien“. An der Gesellschaft sind Dr. B. zu 63,75 % und A. zu 21,25 % als Kommanditisten sowie die Kompl.GmbH als Komplementär mit 15 % beteiligt.

Dr. B. war weiters Geschäftsführer der Fa. Fa.XGmbH (= Fa.X), über welche im Jahre 2003 der Konkurs mit einem Verteilungsgrad von 0,0065% aufgehoben wurde. Gesellschafter der Fa.X waren ab dem Jahr 1999 die Bw. zu 85% und die Ausl.Fa.. zu 15%.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 1999 bis 2001 wurden folgende Feststellungen getroffen:

Tz. 18) Forderungsabschreibung 1999 (2x Bankkredite iHv rd 31,7 Mio. ATS)

Im November 2000 – vor dem Bilanzerstellungszeitpunkt 1999 der Bw. – wurde über die B&B Innovations GmbH der Konkurs angemeldet. Die Bw. schrieb in der Folge in der Bilanz zum 31.12.1999 u. a. Forderungen iHv rd. 31.731.601,71 ATS gegenüber dieser Firma als uneinbringlich ab.

Lt. notariell beglaubigtem Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 14.9.1998 (betreffend den Teilbereich „Markenrechte“) wurden per 1.1.1998 folgende Aktiva und Passiva von der Fa. VorBw. an die „Fa.XGmbH“ abgetreten:

Abtretung an Fa. Fa.X (in ATS)	Aktiva	Passiva
Markenrechte	43.333.332,00	
nicht gebundene Kapitalrücklage		13.193.952,11
Giro Credit Kto. 00000000		11.139.379,89
Giro Credit Kto. 00000000		19.000.000,00
Summe	43.333.332,00	43.333.332,00

Die beiden Kredite wurden lt. vorgelegter Kontokorrent- bzw. Einmalkreditusage vom 24.11.1994 (Giro Credit) der Fa. VorBw. zur „Finanzierung des betrieblichen Anlagevermögens“ gewährt. Danach sei – ebenfalls zum 1.1.1998 – die Fa. VorBw. in die geprüfte Bw. umgewandelt worden.

Die abgespalteten Bankverbindlichkeiten – welche mit dem Grundstück xstraße (Eigentümer B., Nutzungsrecht Bw.) sowie durch den Geschäftsführer Dr. B. besichert worden wären – hätten aber wieder zurück in die Bilanz der Bw. bilanziert werden müssen, da die Bank gem. § 15 SpaltG darauf beharrt hätte. Diesbezüglich wurde ein Schreiben der E Bank vom 9.3.2004 vorgelegt, welches dies nachträglich bestätigen würde.

In der Bilanz der Bw. zum 31.12.1998 wäre daraufhin eine Forderung in dieser Höhe gegenüber der Fa. Fa.X eingestellt worden. Vereinbarungen bzw. Verträge zwischen den beiden Firmen gebe es jedoch nicht.

Nach Ansicht der BP wären die Bankkredite nicht mit den Markenrechten abzuspalten gewesen. Weiters wäre dieser Vorgang der Forderungseinstellung zwischen 3 „fremden“ Firmen (Dr. B. als Gesellschafter der Bw. und gleichzeitig Geschäftsführer der Fa.X) ohne jegliche vertragliche Vereinbarungen und Sicherheiten nicht durchgeführt worden.

Lt. Argument der steuerlichen Vertretung könnten bei Abspaltungen neutrale Aktiva und Passiva beliebig dem einen oder anderen Vermögensbereich zugeordnet werden. Lt. BP seien jedoch lt. Rechtslage primär Aktiva und Passiva den Vermögensteilen gemäß ihrer objektiven Zugehörigkeit am Spaltungsstichtag zuzuordnen und erst dann könnten die nicht zuordenbaren Vermögensteile beliebig zugeordnet werden.

Die Markenrechte wären im Jahre 1994 von Dr. B. auf Basis einer Markenbewertung iHv S 50 Mio. unentgeltlich eingebracht und aktiviert worden. Auf der Passivseite wäre eine „Kapitaleinlage Dr. B.“ in derselben Höhe eingestellt worden. Dies würde bedeuten, dass zum 31.12.1998 im Passiva die den Markenrechten zuordenbare „Kapitalrücklage Dr. B.“ gegenübergestellt abgespalten hätte werden müssen. Dies würde auch damit belegt, dass die Kredite lt. Vertrag zur Finanzierung des Anlagevermögens dienten und im Zuge eines Auskunftersuchens von der E Bank mitgeteilt worden wäre, dass die Markenrechte nicht mit diesen Krediten finanziert wurden.

Lt. Ansicht der BP würden diese Bankkredite weiterhin zur Bw. gehören und sei die Finanzierung der abgespaltenen Markenrechte durch die unentgeltliche Einlage des Dr. B. erfolgt. Daher sei die Forderung bzw. Forderungsabschreibung 1999 iHv S°31.731.601,72 gegenüber der Fa. Fa.X steuerlich nicht anzuerkennen (Eröffnungsbilanzberichtigung 1.1.1999).

Diese Punkte wären weder durch die Aktenlage (vorgelegte Bilanzen) noch durch die vorhergegangene BP (kein diesbezüglicher Schwerpunkt) offen gelegt bzw. offenkundig worden. Aus der Bilanz sei zwar die Tatsache der Einstellung dieser Forderung, jedoch nicht jene des fehlenden Rechts- bzw. steuerlichen Hintergrundes ersichtlich. Dies wäre erst im Zuge dieser Prüfung offen gelegt worden.

„Für das Hervorkommen einer neuen Tatsache sei maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem bisherigen Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtliche Subsumtion zu der nunmehr in der erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Bei der Entscheidungsfindung kommt es auf das Gesamtbild an, wobei eine offensichtliche Abgabenverkürzungsabsicht ebenso zu berücksichtigen ist, die der Behörde mitunter einen anderen Eindruck von der rechtlichen Relevanz des Geschehens vermittelt.

Die Rechtsprechung der Höchstgerichte räume jedenfalls mit dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit ein.“

Tz. 19) Forderungsabschreibung 1999 des Verkaufserlöses Wohnung K. und 2 Abstellplätze iHv S 5.250.000,-:

Die Wohnung wäre im Jahre 1988 durch die Vorvorfirma der Bw., die vormalige Fa. Fa.XGmbH (nicht die jetzige Fa.X ...) um ca. S 4,1 Mio gekauft worden und ab 1.1.1994 an die Fa. Fa.X um S 400.000,- zuzüglich Betriebskosten und 10 % USt vermietet worden (lt. Mietvereinbarung: „Der Mietgegenstand darf nur zu Erholungszwecken von Dienstnehmern der Mieterin verwendet werden“). Das Objekt wäre in der Folge mit 1.4.1999 um S 5.250.000,- an ein deutsches Ehepaar verkauft worden.

Die Bw. hätte ein Schreiben der E Bank vom 9.4.1999 vorgelegt, aus dem hervorgeht, dass die Bank nur gegen Überweisung des Verkaufserlöses auf das Konto 000000 der Fa. Fa.X bereit wäre, eine einverleibungsfähige Löschungserklärung zur Verfügung zu stellen. Daher wäre dieser Erlös im Jahr 1999 als uneinbringliche Forderung wieder abgeschrieben und im Jahre 1999 bei der Bw. einzig ein Aufwand iHv S 3.450.469,- (AfA 99 und Restbuchwert) steuerlich wirksam geworden.

Im Zuge des Auskunftersuchens bei der E Bank sei mitgeteilt worden, dass diese Liegenschaft zur Sicherstellung von Krediten an die Fa. Fa.X verpfändet worden wäre (lt. Erste: „in diesem Zusammenhang verweisen wir auf diesbezügliche Kreditverträge und Nachträge bzw. Prolongationen des vorgenannten Unternehmens“). Die Liegenschaft wäre jedoch erst im Jahr 1998 grundbücherlich verpfändet worden. Es hätte weder eine steuerliche Begründung der Trennung zwischen dem Grundstück (bei der Bw.) und dem damit besicherten Kredit (bei Fa. Fa.X) gegeben werden können noch hätten diesbezüglich Verträge/Vereinbarungen zwischen den beiden Firmen (Bw. und Fa. Fa.X) vorgelegt werden können, welche fremdübliche Sicherstellungen bzw. Gegenleistungen darlegen. Der als Forderungsabschreibung gebuchte Erlös iHv S 5.250.000 sei daher steuerlich als Entnahme des Dr. B. (Einlage bei Fa. Fa.X) anzusehen.

Tz 20) Forderungsabschreibung einer Rechnung iHv S 400.000,00 + S 80.000,00 USt

Eine Rechnung der Fa. VorBw. (FN xxx - = nunmehr Bw.) an Beratungsfa über den Verkauf des übernommenen Inventars in der ystraße (wäre im Besitz der Bw. gewesen) mit dem Vermerk „Wir bitten um Überweisung auf unser Erste-Konto 111-1111“ (=Kto der Bw.) wäre lt. steuerlicher Vertretung irrtümlich an die Fa. Fa.X vor Rechnungserstellung überwiesen worden. Da lt. steuerlicher Vertretung auch die Fa. Fa.X offene Forderungen iHv S 520.000,- gegenüber der Fa. Beratungsfa gehabt hätte, wäre keine Überweisung an die Bw. vorgenommen worden. Aufgrund des Konkurses sei die „offene Forderung gegenüber der Fa. Fa.X“ 1999 abgeschrieben worden.

Da kein Nachweis über die Fehlüberweisung auf ein Kto. der Fa. Fa.X vorgelegt worden wäre, sei der Erlös sowie USt lt. Rechnung (S 400.000,- und S 80.000,-) an die Bw. (= Entnahme Dr. B., wie o.a.) zugerechnet worden.

In der form- und fristgerechten Berufung wurde eingewendet:

1) Forderungsabschreibung 1999 betreffend Regressforderung iHv S 31.731.601,72

Die Forderung gegenüber der Fa. Fa.X iHv S 31.731.601,72, welche zum 31.12.1998 ausgewiesen worden wäre, sei durch Berichtigung der Eröffnungsbilanz 1.1.1999 auf S 0,00 gestellt worden.

Die Berichtigung per 1.1.1999 wäre damit begründet worden, dass im Rahmen der Abspaltung der Markenrechte mit (Wirksamkeit) 1.1.1998 umgründungssteuerlich die Abspaltung der Bankverbindlichkeiten gegenüber der Bank Girokredit in der Größenordnung S 30.139.379,89 nicht zulässig sei.

Nach Ansicht der BP dürfen diese Kredite der Bank Girokredit (E Bank), die zur Finanzierung des betrieblichen Anlagevermögens aufgenommen worden wären, nicht dem Betrieb Markenrechte zugeordnet werden. Damit wäre auch keine Forderung iHv rund S 31 Mio in der Bilanz einzustellen gewesen und könnte daher diese Forderung auch nicht mangels Einbringlichkeit abgeschrieben werden.

Nach Ansicht der Bw. wäre dies aus folgenden Gründen unrichtig:

Mit Notariatsakt vom 14.9.1998 wäre der Teilbetrieb Markenrechte auf Basis der Schlussbilanz ihres Rechtsvorgängers, der Fa. VorBw. (im folgenden „VorBw.“ genannt) zum 31.12.1997 an die Fa. Fa.X abgespalten worden. Die abgespalteten Vermögensgegenstände und Schulden stellen sich wie folgt dar:

Markenrechte	ATS	43.333.332,00
Bankverbindlichkeiten Girokredit	ATS	-30.139.379,89
nicht gebundene Kapitalrücklage	ATS	-13.193.952,11

Die gegenständliche Spaltung wäre am 16.9.1998 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien angezeigt worden. Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern hätte mit Ersuchen um Ergänzung vom 26.3.1999 die Betriebseigenschaft der Markenrechte hinterfragt, wobei die diesbezüglichen Nachweise mit Eingabe vom 15. Juni 1999 an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern erbracht worden wären.

Die Abspaltung der Markenrechte sei im Firmenbuch des Rechtsvorgängers Fa. VorBw. am 11.11.1998 aufgrund der zeitgerechten Anzeige vom 16.9.1998 eingetragen worden.

Die Bw. wäre als Rechtsnachfolgerin der Fa. VorBw. für die Zeiträume 1996 bis 1998 geprüft worden (Abschluss vom 9.9.1999). Zum Zeitpunkt der BP wäre die Eintragung der Abspaltung des Betriebes „Markenrechte“ beim Rechtsvorgänger bereits fast ein Jahr im Firmenbuch eingetragen gewesen. Die entsprechenden Unterlagen wären vorgelegt worden. Lt. Prüfbericht vom 13.9.1999 wäre die mit Wirksamkeit ab 1.1.1998 durchgeführte Abspaltung nicht beanstandet worden.

Gemäß § 148 (3) BAO würde ein Wiederholungsverbot für Betriebsprüfungen normiert. Eine neuerliche Prüfung für den Zeitraum 1996 bis 1998 bzw. andere Zeiträume wäre nicht erteilt worden. Der Umweg einer „Eröffnungsbilanzberichtigung 1999“ verstoße gegen das Wiederholungsverbot und mache den Bescheid 1999 vom 5.5.2004 rechtswidrig.

Zusätzlich wäre die neben der aus der Nichtanerkennung der übertragenen Bankverbindlichkeiten resultierende Forderung von rund S 30 Mio auch der Betrag von S 1.592.221,83 entfernt worden, welcher lt. BP ein Zinsaufwand darstellen würde.

Darüber hinaus würde weiters „in eventu“ wie folgt eingewendet:

Gemäß § 4 Abs. 2 EStG sei eine Bilanzberichtigung dann durchzuführen, wenn die Bilanz nicht nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellt wurde oder gegen zwingende Vorschriften des EStG verstößt. Die Bilanz der Gesellschaft für das Jahr 1998 weise aus folgendem Grund richtige (und daher keiner Bilanzberichtigung zugängliche) Bilanzansätze aus:

Die Abspaltung der Markenrechte und der Bankverbindlichkeiten der Girokredit AG sei auf Basis der mit 11.11.1998 aufgrund einer zeitgerechten Anzeige beim Firmenbuch erfolgten Eintragung als wesentliche Voraussetzung für die Anwendung des UmgrStG erfüllt (Hügel/Mühlner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz (=UmgrStG), Wien 2000, S. 477). Von den Finanzbehörden könnte lediglich geprüft werden, ob tatsächlich Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG auf eine Nachfolgegesellschaft übertragen worden wäre. Keine Regelung bestehe bezüglich des bei der Abspaltung verbleibenden Vermögens. Dieses brauche daher auch steuerlich nicht ein solches im Sinne des § 12 Abs. 2 zu sein (Hügel/Mühlner/Hirschler, aaO).

Das Bundesministerium für Finanzen hätte in seiner Rechtsansicht vom 16.6.1998 ausgeführt, dass bei der Handelsabspaltung in der abgespalteten Körperschaft jegliches Vermögen ohne Rücksicht auf die Eignung als Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG verbleiben könne. Betreffend der Zuordnung der Aktiva und Passiva würde in Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, Band B, Art. VI Spaltung in RZ 62 ausgeführt, dass notwendiges Betriebsvermögen zunächst dem jeweiligen Betrieb zuzuordnen sei. Weiters würde ausgeführt, dass gewillkürtes Betriebsvermögen dagegen „neutrales Vermögen“ sei. Weiters würde in RZ 63 ausgeführt, dass neutrale Aktiva und Passiva dem einen oder anderen Vermögensbereich zugeordnet werden können. Als neutrale Passiva gelten auf der Passivseite alle neutralen Positionen, die nicht unmittelbar einem Betrieb zuzuordnen seien. In RZ 1663 der Umgründungssteuerrichtlinien (=UmgrStR) wird ausgeführt, dass neutrales Fremdkapital nach Disposition der Gesellschafter den Betrieben zugeordnet werden kann. Zusätzlich

bestätigt würde diese Ansicht in Schwarzinger/Wiesner (Umgründungssteuerleitfaden, Wien 1994, S. 629), in welchem ausgeführt wird, dass unmittelbar einem Betrieb zuzuordnende Passivposten bei diesem anzusetzen seien, wohingegen über neutrale (nicht einem Betrieb zuzuordnende) Schuldposten frei disponiert werden könne.

Die Bankverbindlichkeiten gegenüber der Bank Girokredit iHv S 30 Mio (zzgl. Zinsen) könnten keinem Betrieb zugeordnet werden, da nach Durchführung der Abspaltung der Markenrechte beim Rechtsvorgänger lediglich eine Vermietungstätigkeit ausgeführt worden wäre und daher keinen Betrieb darstellen würde. Diese Bankverbindlichkeiten wären somit neutrale Schuldposten, welche auf Basis des UmgrStG dem Betrieb zuzurechnen seien.

Die Bankverbindlichkeiten wären als neutrale Schuldposten entstanden und bis ins Jahr 1993 zurückreichen. Lt. (beiliegender) Entwicklung des Anlagevermögens sei ersichtlich, dass nahezu sämtliche Investitionen in das Anlagevermögen bis zum Jahr 1992 zurückgehen würden.

Die im Zuge der Abspaltung der Fa. Fa.X mit Wirksamkeit ab 1.1.1994 beim Rechtsvorgänger Fa. VorBw. belassenen Bankverbindlichkeiten gegenüber der Girokredit in Höhe von S 35.000.000, würden in der Anlage 3 mit 4 Seiten (Jahresabschluss zum 31.12.1993 der Fa. Fa.X) in den Verbindlichkeiten gegenüber Banken als „GZ 000 Barvorlage“ dargestellt. Im Jahresabschluss der Fa. Fa.X zum 31.12.1992 (Anlage 2 mit 5 Seiten) wäre ein derartiges Kreditkonto nicht ausgewiesen worden. Weiters würde im Folgenden die Entwicklung einiger wesentlicher Positionen der Jahresabschlüsse der Fa. Fa.X zum Stichtag 31.12.1992 im Vergleich zum Stichtag 31.12.1993 dargestellt:

in ATS 1.000

Bilanzposition	31.12.1992	31.12.1993	Differenz
Anlagevermögen	59.473,00	56.417,00	- 3.056,00
Umlaufvermögen	54.335,00	78.611,00	24.276,00
Bankverbindlichkeiten	57.585,00	87.241,00	19.656,00

Die wesentlichsten Investitionen wären somit in das Anlagevermögen des Rechtsvorgängers zum Jahresende 1992 getätigt worden, die im Zuge der Abspaltung ab 1.1.1994 im Jahr 1993 entstanden seien und stünden daher nicht im Zusammenhang mit der Finanzierung der Investitionen in das Anlagevermögen.

Dies wäre auch an der Gegenüberstellung (Anstieg des Umlaufvermögens um ca. S 24,3 Mio. und Anstieg der Bankverbindlichkeiten von ca. S 19,7 Mio) ersichtlich. Das Anlagevermögen hätte sich mangels Investitionen und Afa mit ca. S 3,1 Mio rückläufig entwickelt.

Der Kredit iHv S 35 Mio. als Bareinlage wäre ein Kontokorrentkredit zur Bedienung des laufenden Cashflows und der Investition in das Umlaufvermögen gewesen. Im Rahmen der

Abspaltung wäre diese Barvorlage auf zwei Kreditkonten umgebucht und hypothekarisch mit den Liegenschaften des Rechtsvorgängers besichert worden.

Lt. Kreditverträge wären diese Kredite zur Finanzierung des betrieblichen Anlagevermögens aufgenommen worden, zur nachträglichen hypothekarischen Besicherung. Daher sei der Beweis erbracht, dass diese Bankverbindlichkeiten in Bezug auf das Anlagevermögen als „neutrale Schuldposten“ zu werten seien.

Die Abspaltung würde die rechtlichen Voraussetzungen des UmgrStG erfüllen und daher bindend sein. Weiters wäre die Forderung und Forderungs-Afa wie folgt entstanden und gerechtfertigt:

„Nach den Bestimmungen des § 15 SpaltG haften neben der Gesellschaft, an die im Rahmen einer Spaltung Verbindlichkeiten übertragen worden wären, auch die übrigen an der Spaltung beteiligten Gesellschaften als Gesamtschuldner.“

Die Bw. verweise in diesem Zusammenhang auf die während der BP beim Finanzamt eingebrachten Eingaben samt Beilagen. Dabei handelt es sich um die Eingaben vom 10.3.2004 (Anlage 4 mit 110 Seiten), vom 19.1.2004 (Anlage 5 mit 3 Seiten), vom 17.11.2003 (Anlage 6 mit 23 Seiten), vom 3.11.2003 (Anlage 7 mit 9 Seiten) und vom 14.7.2003 (Anlage 8 mit 9 Seiten). Soweit sich diese Eingaben und eingereichten Unterlagen auf Punkte der Berufung beziehen würden, wären die im BP-Verfahren eingebrachten Eingaben samt Beilagen integrierende Bestandteile der Berufung.

Als Beilage zur Eingabe vom 10.3.2004 sei ein Brief der E Bank vom 9.3.2004 (Anlage 4/62) beigelegt worden, in welchem ausdrücklich bestätigt würde, dass die Bankverbindlichkeiten der E Bank (vormals Girokredit), welche mit dem Betrieb Markenrechte mit Wirksamkeit ab 1.1.1998 in die Fa. Fa.X abgespalten worden wären, aufgrund der Haftung gemäß § 15 SpaltG von der Bw. (als Rechtsnachfolger der Fa. VorBw.) geschuldet werden würden.

Aufgrund der Inanspruchnahme der Bw. als Gesamtschuldnerin für die Bankverbindlichkeiten, welche an die Fa. Fa.X mit Wirksamkeit ab 1.1.1998 abgespalten worden seien, wäre zur bilanziellen Berücksichtigung dieser Bankverbindlichkeiten eine Forderung in Höhe dieser Bankverbindlichkeiten an die Fa. Fa.X (Regressforderung) in Höhe von S 31.731.601,72 in der Bilanz per 31.12.1998 aufzunehmen gewesen. Die Fa. Fa.X hätte in der Bilanz zum 31.12.1998 eine Verbindlichkeit in dieser Größenordnung gegenüber der Bw. ausgewiesen.

Der Argumentation der BP, dass die Forderungseinstellung gegenüber der Fa. Fa.X an die Bw. nicht fremdüblich gewesen wäre, könne nicht gefolgt werden, da eine Nichtaufnahme der Regressforderung gegenüber der Fa. Fa.X aufgrund der Haftungsinanspruchnahme durch die

E Bank gemäß § 15 SpaltG den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) und den zwingenden gesetzlichen Bestimmung des SpaltG widersprechen würde.

Die Haftungsinanspruchnahme wäre mit Schreiben der E Bank vom 28.1.1999 und 13.1.2004 bestätigt worden (Anlage 5/3).

Im November 2000 sei der Konkurs angemeldet worden und die Regressforderung zum Zeitpunkt des Jahresabschlusses als uneinbringlich anzusehen gewesen, d.h. nach dem Grundsatz der Bilanzwahrheit nicht mehr in die Bilanz aufzunehmen gewesen. Die Forderungsabschreibung iHv S 31 Mio. hätte somit den GoB als auch dem EStG entsprochen.

Die Bilanzberichtigung der Eröffnungsbilanz 1.1.1999 sowie Nichtanerkennung der entsprechenden Forderungen und Afa sei nicht zulässig, da die Voraussetzungen für eine Berichtigung nicht vorliegen würden.

Die Ansicht des Finanzamtes widerspreche ius cogens (i.e. § 4 (2) EStG, § 15 SpaltG), sei dem Grunde nach unrichtig und ließe insoweit keinen weiteren Interpretationsspielraum zu.

ad Forderungsabschreibung 1999 betr. Verkauf K. iHv S 5,250 Mio.

Von der BP würde verkannt, dass auf Basis der Verflechtungen (Verschränkungen) der Bw. mit der Fa.X gegenüber den Banken ein einheitlicher Haftungsverband bestanden hätte. Der einheitliche Haftungsverband hätte bereits seit 1.1.1994 (Abspaltung der Fa. Fa.X - Aufteilung auf Betriebs- und Besitzgesellschaft) bestanden. Auf Grund der hohen Fremdfinanzierung wäre die Bw. als Rechtsvorgängerin in ihrer wirtschaftlichen Dispositionsmöglichkeit durch die finanziellen Kreditinstitute eingeschränkt gewesen.

Zur Darlegung der wirtschaftlichen Vormachtsstellung der Banken (insbes. Erste Bank) würde auf die Anlage 8 verwiesen, wonach die E Bank mit Schreiben vom 4.9.1999 der Löschung des Pfandrechtes nur zugestimmt hätte, wenn der Kaufpreis der Liegenschaft in K. iHv S 5.250.000,- zugunsten des Kontos 000000 , lautend auf den Kreditnehmer Fa. Fa.X, eingestellt worden wäre.

In diesem Zusammenhang würden von der Bw. weiters Kopien der Schreiben der Rechtsanwaltskanzlei Dr. W. vom 1.4.1999 an die E Bank und zwei Schreiben von der E Bank vom 11. und 23.7.1999 an die Rechtsanwaltskanzlei Dr. W. (Anlage 9 mit 3 Seiten) übermittelt. Aus den vorgelegten Schriftstücken (insbesondere dem Schreiben vom 1.4.1999) sei ersichtlich, dass keinerlei Dispositionsmöglichkeit hinsichtlich der Bezahlung des Kaufpreises betreffend der Liegenschaft K. bestanden hätte.

Auf Grund des Druckes der E Bank und um die Veräußerung der Liegenschaft und Löschung des Pfandrechtes zu ermöglichen, hätte die Bezahlung des Kaufpreises in Höhe von S 5.250.000,- auf ein Kreditkonto der Fa. Fa.X erfolgen müssen. Ein Nichteinwilligen in diese von der E Bank diktierte Vorgangsweise hätte den Fortbestand des Unternehmens gefährdet. Daher wäre es für die Bw. unabdingbar gewesen, diese Vorgangsweise zu akzeptieren. Für den Fall der Nichteinwilligung hätte mit einem Fälligstellen der Kredite der E Bank gerechnet werden müssen, was die Einleitung eines Konkursverfahrens und die Zerschlagung der Gesellschaft zu Folge gehabt hätte.

Diesbezüglich würde somit auf RZ 1511 der Einkommensteuerrichtlinien (=EStR) verwiesen, wonach bei betrieblicher Veranlassung des Eingehens einer Bürgschaft die entsprechenden Aufwendungen abzugsfähig sind. Daher sei auch im Falle der Bw. aufgrund der eindeutig betrieblichen Veranlassung eine Abzugsfähigkeit hinsichtlich der Abschreibung der Regressforderung gegenüber der Fa. Fa.X gegeben.

Die von der BP vorgebrachten Argumente, dass weder eine steuerliche Begründung der Trennung zwischen dem Grundstück und dem damit besicherten Kredit gegeben hätte werden können, noch diesbezügliche Verträge/Vereinbarungen zwischen den beiden Firmen (Bw. und Fa. Fa.X) vorgelegt worden wären, würden sich somit im Hinblick auf die betriebliche Veranlassung und die eingeschränkte Dispositionsmöglichkeit als haltlos erweisen.

Der Kaufpreis der Liegenschaft wäre auf ein Kreditkonto der Fa. Fa.X erfolgt und daher im Jahresabschluss 1999 eine Regressforderung eingestellt worden.

Auf Grund des im November 2000 (vor der Bilanzierung 1999) eingeleiteten Konkursverfahrens hätte diese Forderung mangels Einbringlichkeit zu 100 % abgeschrieben werden müssen.

Die Argumentation der BP, das der als Forderungsabschreibung gebuchte Erlös steuerlich als Entnahme durch Dr. B. anzusehen wäre, sei unverständlich. Dr. B. wäre als Kommanditist an der Bw. beteiligt und hätte gegenüber der Fa. Fa.X keinerlei Gesellschaftereigenschaft. Die Fa. Fa.X wäre zu 85% von der Bw. und zu 15 % von der Ausl.Fa. . gehalten worden. Die BP hätte somit die tatsächlichen Gegebenheiten verkannt.

ad Forderungsabschreibung einer Rechnung iHv S 400.000,-

Die Ausgangsrechnung der Bw. vom 16.9.1998 an das Unternehmen Beratungsfa iHv S 480.000,- (Beilage 4 lt. Eingabe vom 14.7.2003) wäre irrtümlich an die Fa. Fa.X überwiesen worden.

Diese Position wäre im Jahresabschluss 1998 durch die Bw. als Forderung eingestellt worden. Auf Grund der schwierigen wirtschaftlichen Lage der Fa. Fa.X (Konkurs 2000) wäre dieser Betrag nicht weiter zurück überwiesen worden. Im Zuge der Bilanzerstellung 1999 hätte sich diese Forderung (auf Grund der Konkurseinleitung) als uneinbringlich erwiesen und wäre zu 100 % abgeschrieben worden.

Da diese Ausgangsrechnung nicht an die Bw. zur Überweisung gelangt sei, wäre die 100%ige Abschreibung dieser Forderung im Jahre 1999 nach dem strengen Niederstwertprinzip gerechtfertigt gewesen.

Zur Berufung nahm die Betriebsprüfung wie folgt Stellung:

ad Forderungsabschreibung 1999 betreffend Regressforderung in Höhe von S 31.731.601,72)

Zur Berufung Seite 3 „Die entsprechenden Unterlagen betreffend der Abspaltung lagen den Finanzbehörden in uneingeschränktem Umfang, wie bereits oben ausgeführt, vor. Wie man dem Prüfungsbericht vom 13.9.1999 entnehmen könne, wurde die mit Wirksamkeit ab 1.1.1998 durchgeführte Abspaltung des Betriebes Markenrecht nicht beanstandet. Nach den Bestimmungen des § 148 Abs. 3 BAO besteht ein gesetzlich normiertes Wiederholungsverbot für BPen bei demselben Betrieb bezüglich solcher Zeiträume und solcher Abgaben, die bereits einmal Gegenstand einer Prüfung waren.

Zur Einwendung, dass die über den „Umweg“ einer Eröffnungsbilanzberichtigung durchgeführte neuerliche Prüfung des Jahres 1998 gegen das Wiederholungsverbot gemäß § 148 Abs. BAO verstoße und daher den Bescheid gemäß § 188 BAO für das Kalenderjahr 1999 vom 5.5.2004 rechtswidrig mache, würde wie folgt entgegnet:

Die Gesetzespassage des § 148 Abs. 3 BAO laute wie folgt: „Für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, darf ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden:

- a) zur Prüfung von Abgabenarten, die in einem früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren;
- b) zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303) gegen sind;
- c) im Rechtsmittelverfahren „im Auftrag (279 Abs. 2) der Abgabenbehörde zweiter Instanz“, jedoch nur zur Prüfung der Begründung des Rechtsmittels „(§ 250 Abs. 1 lit. d)“ oder neuer Tatsachen und Beweise (§ 280).

Von der BP wären die geprüften Vorjahre nicht wieder aufgenommen worden. Auf Grund der vorgelegten, laufenden Buchhaltung des Jahres 1999 sei festgestellt worden, dass eine Forderung iHv S 31.731.304,72 gegenüber der Fa. Fa.X bestanden hätte. Auf Grund der Recherchen der BP seien diese Forderungen steuerlich nicht anzuerkennen und daher eine Eröffnungsbilanzberichtigung zum 1.1.1999 vorgenommen worden.

Dieser Punkt wäre weder durch die Aktenlage (vorgelegte Bilanzen) noch im Rahmen der VorBP mangels diesbezüglichen Schwerpunkt offen gelegt bzw. offenkundig geworden, weder lt. Arbeitsbogen des Vorprüfers noch lt. Bericht wäre dieser Punkt in irgendeiner Weise aufgegriffen worden. Da die Auswirkungen erst im Prüfungszeitraum tragend würden, sei lt. Ansicht der BP eine Eröffnungsbilanzberichtigung nicht rechtswidrig. Aus der Bilanz sei die Tatsache der Einstellung dieser Forderung, nicht jedoch jene des fehlenden Rechts- bzw. steuerlichen Hintergrundes ersichtlich. Dies wäre erst im Zuge dieser BP offen gelegt worden.

Ferner würde festgehalten, dass die Abgabenart „einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung“ für das Jahr 1998 (unter welche die Abspaltung bzw. die Umwandlung per 1.1.1998 passierte) nicht von der VorBP geprüft und auch nicht im Prüfungsauftrag (vom 6.9.1999) enthalten gewesen wäre. Der damalige Prüfungsauftrag wäre für das Jahr 1998 nur für die Abgabenart „Körperschaftsteuer“ ausgestellt worden. Das „Wiederholungsverbot“ greife daher neben den bereits obig aufgezählten Punkten schon aus diesem Grunde nicht.

Weiters würde festgehalten, dass es sich bei den mit den Markenrechten abgespaltenen Bankverbindlichkeiten keineswegs, wie in der Berufung behauptet, um neutrales Fremdkapital handelt. Wie bereits im BP-Bericht angeführt, wurden die beiden Kredite lt. Kreditzusage vom 24.11.1994 der Fa. VorBw. zweckgebunden zur „Finanzierung des betrieblichen Anlagevermögens“ gewährt. Ferner wären diese Kredite (hauptsächlich) mit dem in der Fa. VorBw. (bzw. umgewandelten Bw.) verbliebenen Grundstück xstraße besichert worden.

Eine Trennung der Kredite von der Firma, in der sich das Besicherungsobjekt befindet, sei ohne vertragliche Vereinbarungen und Sicherstellungen, so wie im vorliegenden Fall vorgegangen wurde, nicht fremdüblich.

Die BP vertrete daher die Ansicht (siehe auch BP-Bericht), dass diese Bankkredite nicht mit den Markenrechten abzuspalten gewesen wären. Ein derartiger Vorgang - Forderungseinstellung zwischen 3 „fremden Firmen“ (Dr. B. , der Gesellschafter der Bw. ist gleichzeitig Geschäftsführer der Fa. Fa.X) – wäre ohne jegliche vertragliche Vereinbarungen und Sicherheiten nicht durchgeführt worden.

Der Argumentation, dass es sich um „neutrales Vermögen“ handle, könne von der BP somit nicht zugestimmt werden, da lt. Rechtslage primär Aktiva und Passiva den Vermögensteilen

gemäß ihrer objektiven Zugehörigkeit am Spaltungsstichtag zuzuordnen sind und erst dann die nicht zuordenbaren Vermögensteile (so genanntes „neutrales Vermögen“) beliebig zugeordnet werden können.

Zu Forderungsabschreibung 1999 betreffend Verkauf K. iHv S 5,250 Mio)

Dass die E Bank der Löschung des Pfandrechtes und somit zum Verkauf der Liegenschaft „K.“ (welches sich in der Bw. befand) nur dann zustimmt hätte, wenn der Verkaufserlös auf ein Bankverbindlichkeitskonto der Fa. Fa.X einbezahlt wird, sei verständlich und logisch. Dieses Grundstück wäre spätestens via Kreditprolongierung (Schreiben E Bank vom 12.3.1998) für das Kreditkonto (Nr. 000000) der Fa. Fa.X als dortige Sicherstellung „verwendet“ und grundbücherlich verpfändet worden.

Für diese Sicherstellung würde es keine steuerliche, fremdübliche Begründung geben. Für die Fa. Fa.X als Kreditnehmer sowie für die damalige Fa. VorBw. (jetzt Bw.) als Sicherstellungsgeber hätte Dr. B. die Kreditprolongierung unterzeichnet. Es sei also sehr wohl ein „Naheverhältnis“ zwischen den beiden Firmen erkennbar, da Dr. B. einerseits Geschäftsführer der Fa. Fa.X und der Fa. VorBw. und später bei der Bw. nicht nur Kommanditist sondern via Komplementär-GmbH auch dort Geschäftsführer gewesen wäre.

Die in der Berufung genannte „Vormachtstellung der Banken“ sei daher „hausgemacht“ und die „mannigfachen Verschränkungen“ der beiden Firmen somit wie beim vorhergehenden Punkt „Forderungsabschreibung 31,7 Mio S“ zwar nachvollziehbar, jedoch nicht fremdüblich. Die Fa. Fa.X hätte noch zusätzlich als GmbH eigene Rechtspersönlichkeit. Es würden für solch risikoreiche Konstellationen und Vorgänge (eine Firma gibt Kreditsicherheiten für eine andere), wie zwischen 3 fremden Firmen üblich, Verträge und Vereinbarungen über diverse Sicherheiten, Bedingungen bzw. Gegenleistungen fehlen.

Zum Punkt - „Diesbezüglich würde auf RZ 1511 der EStR verwiesen, in denen ausgeführt wird, dass bei betrieblicher Veranlassung des Eingehens einer Bürgschaft die entsprechenden Aufwendungen abzugsfähig sind. Daher sei auch in vorliegenden Fall aufgrund der eindeutigen betrieblichen Veranlassung eine Abzugsfähigkeit der Regressforderung gegenüber der Fa. Fa.X gegeben“ - würde von der BP wie folgt entgegnet:

Eine Darlehensforderung sei dann als notwendiges Privatvermögen anzusehen, wenn das Darlehen aus persönlichen Gründen gewährt würde. Dies sei nach Ansicht der BP hier gegeben. Gleiche Überlegungen hätten für eine Bürgschaftsverpflichtung zu gelten.

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes sei unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung der für das notwendige Betriebsvermögen erforderliche Zusammenhang mit dem Betrieb zu verneinen.

Es zeuge von krassem unkaufmännischen Verhalten, dass keinerlei Verträge und Vereinbarungen über diverse Sicherheiten, Bedingungen bzw. Gegenleistungen bestehen.

Die Frage, ob die Bürgschaft überwiegend aus persönlichen Gründen abgegeben worden sei, wäre vorrangig eine solche nach dem Motiv. In diesem Fall seien wie oben bereits erläutert persönliche Gründe ausschlaggebend. Zwischen 3 Fremden wäre so eine Konstellation nie zustande gekommen.

Zum letzten Absatz sei entgegenzuhalten, dass Dr. B. zwar direkt keinerlei Gesellschaftereigenschaft hinsichtlich der Fa. Fa.X besitze, doch sei dieser indirekt durch die Bw. beteiligt. Bei der Fa. Kompl.GmbH sei Dr. B. ebenso Geschäftsführer und sein Schwiegervater Gesellschafter. Auch sei dieser Geschäftsführer bei der Fa. Fa.X und würde damit alle Fäden in der Hand halten. Man könne Dr. B. somit als den wirtschaftlichen Machthaber bezeichnen. Dies sei auch daraus ersichtlich, dass er sowohl als Kreditnehmer, als auch als Sicherstellungsgeber sämtliche Kreditverträge unterzeichnete (siehe Arbeitsbogen).

Zu Forderungsabschreibung einer Rechnung iHv. S 400.000,-)

Die beanstandete Rechnung sei durch die Fa. VorBw. (Vorgänger der Bw.) ausgestellt und das Bankkonto dieser Firma zwecks Überweisung bekannt gegeben worden. Schriftverkehr oder Dokumentation bzw. Nachweis über eine Fehlüberweisung hätten jedoch bis dato nicht nachgewiesen werden können.

Ergänzend wurde in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP dargelegt, dass die Argumente der BP nicht haltbar wären.

ad Forderungsabschreibung 1999 betreffend Regressforderung

Die Einstellung der Forderung gegenüber der Fa. Fa.X im Jahre 1998 wäre unter Verweis auf die Eingabe des Rechtsvorgängers Fa. VorBw. vom 19.2.1999 an das Finanzamt für Körperschaften inkl. Vertragsvorlage der durchgeführten Umgründung Anfang 1998 offen gelegt worden.

Nochmals würde auf die zeitgerechte Anzeige und Eintragung der Markenrechte im Firmenbuch beim Handelsgericht Wien verwiesen, welche auch für Zwecke des UmgrStG Gültigkeit hätte. Auch wäre durch eine Anzeige an das Wohnsitzfinanzamt vom 19.2.1999 der steuerlichen Offenlegungspflicht nachgekommen worden.

Die Feststellung der BP, dass die Abgabenart „einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung“ 1998 nicht geprüft worden wäre, hätte keine Relevanz, da die Abspaltung der Markenrechte per 1.1.1998 vom Vorgänger Fa. VorBw. durchgeführt worden wäre.

Erst in einem der nächsten Umgründungsschritte sei die Umwandlung des Rechtsvorgängers in die gegenwärtige Rechtsform (Personengesellschaft) erfolgt. Da der Prüfungszeitraum der mit Niederschrift vom 9.9.1999 abgeschlossenen BP die Abgabenart Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1998 umfasste, wäre die gegenständliche Abspaltung des Teilbetriebes Markenrechte sehr wohl Gegenstand einer Abgabenprüfung gewesen und somit bereits geprüft worden.

Aufgrund einer fristgerechten Anzeige wäre die rechtsverbindliche Eintragung dieser Abspaltung im Firmenbuch (bereits nahezu ein Jahr vor Beginn der BP für die Jahre 1996 bis 1998) erfolgt und würde die Anzeige der Abspaltung beim zuständigen Finanzamt mit der Eröffnungsbilanzberichtigung per 1.1.1999 gegen das Wiederholungsverbot des § 148 Abs. 3 BAO verstoßen.

Der Standpunkt der BP, dass es sich nicht um neutrales Fremdkapital gehandelt hätte, sei nicht haltbar. Selbst die zum Zeitpunkt der Abspaltung im Jahre 1998 noch nicht existenten Umgründungssteuerrichtlinien würden neutrales Fremdkapital als solches definieren, welches nicht einem Betrieb oder Teilbetrieb zugeordnet werden könne (Rz 1663 UmgrStR). Weiters Umgründungssteuerleitfaden Schwarzingers/Wiesner, S. 629: Die Neutralität von Fremdkapital sei nur in Bezug auf Betriebe oder Teilbetriebe und nicht in Bezug auf Restvermögen festzustellen, welches keine (Teil)Betriebseigenschaft hat.

Da im gegenständlichen Fall der Teilbereich „Markenrechte“ abgespalten worden wäre und das Restvermögen keinen Betrieb oder Teilbetrieb darstelle, seien die mitübertragenen Bankverbindlichkeiten in Bezug auf den Teilbetrieb Markenrechte als neutral zu bewerten. Diese hätten als neutrales Fremdkapital dem Teilbetrieb Markenrechte zugeordnet werden können.

Die Ansicht der BP, die Trennung der Kredite von der Firma sei nicht fremdüblich, sei ohne Relevanz, da eine umgründungssteuerliche Abspaltung vorliegt, die steuerlich bindend sei.

Wenn aufgrund einer nach dem Spalt- und UmgrStG zulässigen Teilabspaltung auch Bankverbindlichkeiten mitübertragen würden, sei dies ein steuerrechtlich zulässiger Vorgang, für den die Prinzipien der Fremdüblichkeit keine Rolle spielen.

Zur Ansicht der BP, dass die zusammen mit den Markenrechten übertragenen Bankverbindlichkeiten zweckgebunden zur Finanzierung des betrieblichen Anlagevermögens

gewährt worden wären und dem Restvermögen zuzurechnen seien, wurde wie folgt Stellung genommen:

In der Berufung wäre die Entwicklung der Bankverbindlichkeiten dargelegt worden und würde somit kein Zusammenhang zu dem in der Bw. nach Abspaltung per 1.1.1998 verbliebenen Restvermögen bestehen.

ad Forderungsabschreibung 1999 betreffend Verkauf K.)

Lt. Ansicht der BP würde keine Fremdüblichkeit vorliegen und Dr. B. zwar keine direkte Gesellschaftereigenschaft besitzen, jedoch indirekt durch die Bw. beteiligt sein bzw. als Geschäftsführer des Komplementärs (Fa. Kompl.GmbH) als Machthaber zu bezeichnen sein.

Diese Argumentation sei haltlos, da es sich um einen Forderungsverlust handle, der wirtschaftlich die gleiche Auswirkung habe wie ein Zuschuss der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft. Nach dem österreichischen Steuerrecht wären Zuschüsse zur Verlustabdeckung zulässig und bei der Muttergesellschaft sofort als Betriebsausgabe abzugsfähig. Es sei wohl einsichtig, dass ein fremder Dritter keinen Zuschuss an die Tochtergesellschaft leisten würde, jedoch in diesem Fall die von der BP bemängelte „fehlende Fremdüblichkeit“ fehl am Platz. Demnach wären sämtliche Zuschüsse von Muttergesellschaften an Tochtergesellschaften zur Verlustabdeckung nicht fremdüblich und daher bei der Muttergesellschaft steuerlich nicht abzugsfähig. Die Ansicht der BP sei daher steuerrechtlich nicht gedeckt.

In der mündlichen Verhandlung vom 16.12.2008 wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend zum bisherigen Vorbringen eingewendet, dass eine Eröffnungsbilanzberichtigung auf Grund des Grundsatzes „ne bis in idem“ nicht hätte durchgeführt werden dürfen, da die VorBw. als Rechtsvorgängerin der Bw. bereits einer BP über die Jahre 1996 bis 1998 unterzogen worden wäre und im Zuge dieser Prüfung keine Beanstandungen festgestellt worden wären.

In der Sache selbst führte der steuerliche Vertreter aus:

Die strittigen Kontokorrentverbindlichkeiten würden neutrales Vermögen darstellen und wären insbesondere zum Ausbau des Umlaufvermögens der Fa.X in Anspruch genommen worden. Dies ergebe sich daraus, dass die Investitionen in das betriebliche Anlagevermögen der VorBw. im Jahre 1992 bereits abgeschlossen gewesen und die Kredite erst ab dem Jahr 1993 entstanden wären. Weiters hätte ein Brand im Importlager, im Zuge dessen der aktuelle Lagerbestand vernichtet worden wäre, einen zusätzlichen Ausbau der Kontokorrentverbindlichkeiten zur Finanzierung des Umlaufvermögens bedingt.

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes wäre zufolge der Bestimmungen des UmgrStG das Vermögen mit der Eintragung in das Firmenbuch tatsächlich übertragen worden. Einer gesonderten Übertragung der Verbindlichkeiten hätte es nicht bedürft. Auf Grund der Gläubigerschutzbestimmung nach § 15 SpaltG sei eine Regressforderung gegenüber der Fa.X in die Bilanz der Bw. aufgenommen worden.

Die im Zusammenhang mit dem Verkauf der Wohnung K. vertretene Ansicht der BP bezüglich des Vorliegens einer Entnahme sei denkunmöglich, da Dr. B. im Zeitpunkt der Transaktionen keine wirtschaftliche Verfügungsberechtigung hinsichtlich der Wohnung gehabt habe, sondern die Banken „das Sagen gehabt hätten“. Dr. B. wäre auch nicht Gesellschafter der Fa.X gewesen.

Bezüglich der Forderungsabschreibung betreffend die Rechnung iHv. S 400.000,- sei davon auszugehen, dass die Zahlung an die Fa.X irrtümlich erfolgt sei. Jedenfalls hätte auf Grund der Zession eine Forderung eingestellt werden müssen.

Das Finanzamt ergänzte im Zuge der mündlichen Verhandlung, dass die Abspaltung der Verbindlichkeiten nicht Gegenstand der VorBP gewesen wäre, und nach Ansicht des Finanzamtes es sich daher um Verbindlichkeiten handelt, die der Bw. zuzuordnen seien, weil diese zur Finanzierung des Anlagevermögens aufgenommen worden wären. Auch wäre die Besicherung mit der Liegenschaft xstraße erfolgt. Eine Zustimmung der Bank zur Abspaltung der Verbindlichkeiten würde es nicht geben und auch keine Vereinbarungen bzw. Sicherheiten hinsichtlich der Tilgung geben.

Bezüglich der Forderungsabschreibung der Liegenschaft K. wurde ausgeführt, dass bereits die Verpfändung nicht fremdüblich sei, da ein Dritter in Hinblick auf die hohen Verbindlichkeiten ohne entsprechende Sicherheiten die Liegenschaft nicht verpfändet hätte. Bezüglich der Rechnung iHv. S 400.000,- würden keinerlei Nachweise über eine irrtümliche Zahlung vorliegen.

Zu den Ausführungen des Finanzamtes gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass es umgründungssteuerlich irrelevant sei, dass die Verbindlichkeiten mit dem Grundstück xstraße besichert gewesen seien.

Über Befragen durch die Vorsitzende, warum im Zuge der per 1.1.1994 erfolgten Abspaltung die Verbindlichkeiten der VorBw. zugeordnet worden seien, gab der steuerliche Vertreter sinngemäß an, dass dies infolge der freien Disponibilität erfolgt sei. Die Kredite seien deshalb mit der Liegenschaft xstraße besichert worden, weil die Banken darauf bestanden hätten.

Vom Prüfer wurde angemerkt, dass die Zusage hinsichtlich der beiden Kredite erst nach der Abspaltung 1994 erfolgt wäre und hätte die Adaptierung des Grundstückes xstraße in den Vorjahren rund S 20 Mio betragen. Daher liege die Vermutung nahe, dass es sich um Folgekredite gehandelt habe, die daher auch bei der Bw. verblieben seien.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass es richtig sei, dass die Kredite erst nach der Abspaltung 1994 entstanden seien, diese wären zudem auf Grund eines Brandes im Jahre 1995 (Fa. Fa.X) um öS 25.000.000,00 erweitert worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Eröffnungsbilanzberichtigung und Wiederholungsprüfung)

Rechtslage:

§ 148 Abs. 3 BAO lautet wie folgt: „Für einen Zeitraum, für den eine Außenprüfung bereits vorgenommen worden ist, darf ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden:

- a) zur Prüfung von Abgabenarten, die in einem früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren;*
- b) zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303) gegen sind;*
- c) im Rechtsmittelverfahren „im Auftrag (279 Abs. 2) der Abgabenbehörde zweiter Instanz“, jedoch nur zur Prüfung der Begründung des Rechtsmittels „(§ 250 Abs. 1 lit. d)“ oder neuer Tatsachen und Beweise (§ 280).*

Im vorliegenden Fall wurde von der BP für das Jahr 1999 eine Eröffnungsbilanzberichtigung durchgeführt.

Der Bw. wendet ein, dass damit gegen das Wiederholungsverbot nach § 148 Abs. 3 BAO verstoßen worden wäre, weil die Bw. als Rechtsnachfolgerin der Fa. VorBw. bereits hinsichtlich der Zeiträume 1996 bis 1998 geprüft und die mit Wirksamkeit ab 1.1.1998 durchgeführte Abspaltung nicht beanstandet worden sei. Die entsprechenden Unterlagen wären vorgelegt worden und zum Zeitpunkt der BP wäre die Eintragung der Abspaltung des Betriebes „Markenrechte“ bereits fast ein Jahr im Firmenbuch eingetragen gewesen. Zudem sei eine Bilanzberichtigung nur dann durchzuführen, wenn die Bilanz nicht nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellt wurde oder gegen zwingende Vorschriften des EStG verstoßen würde. Im vorliegenden Fall würde die Bilanz für das Jahr 1998 richtige Bilanzansätze ausweisen.

Dazu ist zunächst auszuführen, dass der Vorwurf des Verstoßes gegen das Wiederholungsverbot schon deshalb nicht zutrifft, weil die per 1.1.1998 durchgeführte Abspaltung des Teilbetriebes „Markenrechte“ im Rahmen der Gewinnfeststellung des Jahres

1998 zu prüfen war und die „einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung“ für das Jahr 1998 nicht von der VorBP geprüft wurde. Der im Rahmen der VorBP erteilte Prüfungsauftrag betraf hinsichtlich des Zeitraumes 1998 die Abgabenart Körperschaftssteuer. Somit war das vom damaligen Prüfungsauftrag nicht erfasste Feststellungsverfahren nach § 188 BAO für das Jahr 1998 noch nicht Gegenstand einer abgabenbehördlichen Prüfung.

Aber selbst wenn man zur Auffassung gelangen sollte, es würde eine Wiederholungsprüfung vorliegen, so wäre eine solche aus nachstehenden Gründen zulässig:

Der Prüfungsauftrag für eine Wiederholungsprüfung nach § 148 Abs. 3 lit. b BAO ist rechtmäßig, wenn Wiederaufnahmegründe als hervorgekommene Tatsache konkretisiert und „von derartiger substantiellen Gewissheit sind, dass sie in ihrer realen Gegebenheit auf ihre rechtliche Voraussetzungsgemäßheit für die Wiederaufnahme geprüft werden können“ (Stoll, in Walter-FS, 662).

„Für das Hervorkommen einer neuen Tatsache ist maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem bisherigen Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtliche Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 25.11.1997, 93/14/0180).“

Bei der Entscheidungsfindung kommt es auf das Gesamtbild an, wobei eine offensichtliche Abgabenverkürzungsabsicht ebenso zu berücksichtigen ist, die der Behörde mitunter einen anderen Eindruck von der rechtlichen Relevanz des Geschehens vermittelt. Nach ständiger Rechtsprechung der Höchstgerichte wird dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit eingeräumt.

Einer Wiederaufnahme von Amts wegen steht zudem nicht entgegen, dass der Prüfer bei gehöriger Aufmerksamkeit mit Hilfe der ihm bereits vorliegenden Urkunden, allenfalls unter Heranziehung der Mitwirkung des Abgabepflichtigen, die maßgeblichen Tatsachen bereits hätte feststellen können (VwGH 25.2.2005, 2001/14/0007).

Wie im BP-Bericht ausgeführt wird, wurde im vorliegenden Fall der **vollständige Sachverhalt** im Rahmen der VorBP – mangels Schwerpunktsetzung - nicht offen gelegt; insbesondere sind die Umstände, die die Bw. zur Einstellung einer Forderung in der Bilanz veranlasst haben, erst im Zuge der für die Jahre 1999 bis 2001 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung bekannt geworden. Weder aus den im Zuge der VorBP vorgelegten Unterlagen betreffend Abspaltung des Teilbereiches „Markenrechte“ und Abspaltung der Verbindlichkeiten noch aus den Bilanzen war ersichtlich, dass diese Forderungen steuerlich nicht anzuerkennen sind.

Da sohin der vollständige Sachverhalt im Zusammenhang mit der Einstellung einer Forderung in der Bilanz des Bw. (siehe BP-Bericht Tz 18) erst im Zuge der gegenständlichen BP bekannt wurde, wäre eine Wiederholungsprüfung somit möglich bzw. begründet gewesen, da besondere Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Wiederaufnahme vorgelegen sind.

Weiters ist festzustellen:

Aus dem Grundsatz des Bilanzzusammenhanges, dass die Anfangsbilanz ein Spiegelbild der Schlussbilanz des Vorjahres sein muss, d.h. es müssen die einzelnen Ansätze und Werte übereinstimmen, ist zu folgern, dass unrichtige Bilanzansätze zu berichtigen sind, um beim gegenständlichen Betriebsvermögensvergleich von richtigen Bilanzansätzen ausgehen zu können, auch wenn die Berichtigung der Schlussbilanz des Vorjahres (Anfangsbilanz) keine steuerlichen Konsequenzen mehr nach sich zieht. Wurden z.B. Forderungen fälschlicherweise sowohl in der Anfangsbilanz als auch in der Schlussbilanz nicht ausgewiesen, so hat die Behörde nicht nur die Schlussbilanz, sondern auch die Anfangsbilanz (Schlussbilanz des Vorjahres) zu berichtigen, und zwar auch dann, wenn die am Beginn des Wirtschaftsjahres vorhandenen Forderungen aus den Vorjahren wegen Eintrittes der Bemessungsverjährung nicht mehr besteuert werden kann (Quantschnigg-Schuch, ESt-HB, Tz 15 zu § 4).

Weder der Grundsatz des Bilanzzusammenhanges noch der der Bilanzkontinuität verhält die Abgabenbehörde dazu, Aufwandsposten, die sie einmal zum Abzug zuließ rechtswidrigerweise auch weiterhin zu berücksichtigen (VwGH 14.2.1978, 913/75).

Nach herrschender Literaturmeinung und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Abgabenbehörde im Hinblick auf § 115 BAO von Amts wegen einen unrichtigen Bilanzansatz richtig zu stellen, wobei eine Bilanzberichtigung auch für bereits rechtskräftig veranlagte Jahre vorgenommen werden kann, da Bilanzansätze nicht in Rechtskraft erwachsen können (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, Tz 75 zu § 4 und die dort zitierte Judikatur). Die Berichtigung der Vorjahresbilanz 1998 erfolgte somit im Wege der Eröffnungsbilanzberichtigung 1.1.1999. Dies führt de facto zur Berichtigung des Jahres 1998 bzw. der Vorjahre.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind Fehler an der Wurzel zu berichtigen, auch wenn die Berichtigung der Schlussbilanz des Vorjahres keine steuerlichen Konsequenzen mehr nach sich zieht. Auf Grund des Bilanzzusammenhanges entspricht damit die Schlussbilanz des Vorjahres (Jahresabschluss 1998) der Anfangsbilanz des Folgejahres (1999).

Wie bereits dargelegt, sind in Anbetracht des Grundsatzes des Bilanzzusammenhanges, dass die Anfangsbilanz ein Spiegelbild der Schlussbilanz des Vorjahres sein muss, unrichtige

Bilanzansätze zu berichtigen. Damit erweist sich die von der BP nach Bekanntwerden des vollständigen Sachverhaltes vorgenommene Eröffnungsbilanzberichtigung betreffend jener Forderungen, die lt. VorBP anerkannt wurden, und die steuerlich nicht anzuerkennen sind, als richtig.

Zur Einwendung in der Berufung, dass dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern die Spaltung und die Betriebseigenschaft der Markenrechte angezeigt und nachgewiesen wurde, ist festzustellen, dass eine Eröffnungsbilanzberichtigung nicht ausgeschlossen ist, wenn eine Teilgruppierung des Finanzressorts Information erlangt hat.

ad Forderungsabschreibung)

Rechtslage:

Gemäß § 32 Abs. 1 Z 1 UmgrStG idF BGBl. 1996/797 sind Spaltungen:

-Auf- und Abspaltungen zur Neugründung oder zur Aufnahme auf Grund des Bundesgesetzes über die Spaltung von Kapitalgesellschaften, BGBl. Nr. 304/1996,

-wenn nur Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 auf die neuen oder übernehmenden Körperschaften übertragen wird.

Gemäß § 12 Abs. 2 UmgrStG zählen zum Vermögen

Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung nach § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt,

Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz der Mitunternehmerschaft vorliegt, an der die Beteiligung besteht,

Kapitalanteile, das sind Anteile an inländischen und vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, weiters an anderen ausländischen Gesellschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, die die in der Anlage zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 3 der Richtlinie Nr. 90/434/EWR des Rates vom 23. Juli 1990 in der Fassung des Vertrages über den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union erfüllen.

Die Zuordnung des Gesellschaftsvermögens zu den übertragenen Vermögensteilen nach § 12 Abs. 2 leg.cit. richtet sich nach den Verhältnissen am Spaltungsstichtag und den rückwirkenden Maßnahmen nach § 33 Abs. 5 UmgrStG (unter Verweis auf § 16 Abs. 5 Z 4 und 5 leg.cit.).

Unter einer Handelsspaltung nach § 1 SpaltG sind Vorgänge zu verstehen, bei denen Vermögensteile einer inländischen Kapitalgesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine dadurch gegründete oder bereits bestehende Kapitalgesellschaft (Spaltung zur Neugründung oder Aufnahme) unter Beendigung der spaltenden Gesellschaft (Aufspaltung) oder Fortbestand (Abspaltung) gegen Gewährung von Anteilen an der gegründeten oder bestehenden Kapitalgesellschaft an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft übertragen werden. Bei der Abspaltung bleibt die spaltende Gesellschaft bestehen, es liegt

somit bereits bei Mitwirkung eines Rechtsnachfolgers eine Spaltung vor (Hügel, Mühlechner, Hirschler, UmgrStG, 2000, Rz 2 zu § 32).

Voraussetzung für die Anwendung des UmgrStG ist, dass die Handelsspaltung im Firmenbuch eingetragen wird. Gemäß § 32 Abs. 1 UmgrStR darf bei der Spaltung jedoch nur Vermögen iSd § 12 Abs. 2 leg.cit. übertragen werden. Ebenso ist auf der Passivseite zunächst zwischen zuordenbaren Positionen (Anschaffungskredite, Lieferantenkredite, etc.) und neutralen Positionen zu unterscheiden.

Primär sind die Aktiva und Passiva den Vermögensteilen nach den Grundsätzen des notwendigen Betriebsvermögens gemäß ihrer objektiven Zugehörigkeit am Spaltungsstichtag zuzuordnen.

Gewillkürtes Vermögen können dagegen als neutrales Vermögen dem „einen oder anderen“ Vermögensbereich zugeordnet werden. Dazu zählen:

- auf der Aktivseite insbesondere liquide Mittel, Bankguthaben, gewillkürtes Betriebsvermögen, Beteiligungen oder Realitäten, Wertpapiere
- auf der Passivseite alle neutralen Positionen (Kontokorrentkonten, allgemeine Finanzierungskredite, Abgabenverbindlichkeiten, flüssige Pensionen, Investitionsrücklagen), die nicht unmittelbar einem Vermögensgegenstand oder Betrieb zuzuordnen sind.
- Aktivvermögen, das mehreren Vermögensbereichen dient, kann einem von diesen zugeordnet werden.

Für die Abspaltung sind steuerrechtlich folgende Bilanzen zu erstellen: eine Schlussbilanz bzw. eine (steuerrechtlich) so genannte Übertragungsbilanz, die das auf die Rechtsnachfolger jeweils übergehende Vermögen einschließlich der rückwirkend vorgenommenen Vermögensveränderung darstellt, sowie einer Restbilanz, die das nach der Spaltung verbleibende Vermögen mit den steuerlich maßgeblichen Buchwerten darstellt (Hügel, Mühlechner, Hirschler, UmgrSt-Komm., Tz 11 zu § 33).

Strittig ist die Zulässigkeit der Forderungsabschreibung iHv ATS 31,731.601,72 im Jahre 1999.

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen:

Der ggstdl. Forderungsabschreibung liegt eine Forderungseinstellung betreffend zwei Kredite im Ausmaß von ATS 20,000.000,-- und ATS 14,400.000,-- zugrunde, die im Wege einer Kontokorrentzusage bzw. einer Einmalkreditzusage, jeweils vom 24.11.1994, von der GiroCredit der Rechtsvorgängerin der Bw., der VorBw., zur Finanzierung des betrieblichen Anlagevermögens gewährt wurden. Im Zuge der per 1.1.1998 notariell erfolgten Abspaltung des Teilbetriebes Markenrechte wurden auch die gegenüber der GiroCredit im Betrag von ATS 19,000.000,-- bzw. ATS 11,139.379,89 (insgesamt ATS 30,139.379,89) noch

aushaftenden Verbindlichkeiten von der VorBw. (Vorunternehmen der Bw.) an die Fa.XGmbH abgetreten. Dies wurde in der Spaltungsbilanz auch entsprechend durchgeführt. Die VorBw. wurde in der Folge (nach Verschmelzung mit der Fa.H.) in die Bw. umgewandelt. Der der VorBw. eingeräumte Kredit stand auf Grund der firmen- und gesellschaftsrechtlichen Veränderungen in der Folge der Bw. zur Verfügung (siehe Schreiben der E Bank (vormals GiroCredit) vom 9.3.2004). Auf Grund der Haftungsinanspruchnahme der Bw. gem. § 15 SpaltG durch die E Bank wurde in Höhe der abgespaltenen Bankverbindlichkeiten eine Forderung („Forderungen verbundener Unternehmen“) gegenüber der Fa.X in die Bilanz der Bw. per 31.12.1998 aufgenommen. Nachdem die Fa.XGmbH im November 2000 den Konkurs anmeldete, wurde diese Forderung in der Bilanz zum 31.12.1999 als uneinbringlich abgeschrieben.

Zum Sachverhalt wird ergänzt:

1) Vorgelagerte Abspaltung: Mit Generalversammlungsbeschluss vom 28.4.1994 der (früheren) Fa.X wurde

- der Name der Firma geändert in „VorBw.“ (mit Rückbehaltung des unbeweglichen Vermögens des Anlagevermögens (=AV) und Verbindlichkeiten des AV)
- auf Basis eines „Spaltungsplanes per 31.12.1993“ eine Abspaltung des Teilbetriebes der operativen Betriebsgesellschaft (als Teilbetrieb iSd. § 12 UmgrStG) vorgenommen.

Gesellschafter der VorBw. ist die Fa.H. (Gf. = Dr. B.)

1.1.1994: Die Markenrechte im Werte von S 50 Mio werden von Herrn B. unentgeltlich in die VorBw. eingebracht und eine „Kapitalrücklage“ B. eingestellt.

Die Markenrechte wurden somit von Geschäftsführer Dr. B. unentgeltlich eingebracht und einer Kapitalrücklage B. auf der Passivseite gegenübergestellt.

2) Die Spaltung vom 14.9.1998 erfolgte im Rahmen von „mehrfachen (vier) Umgründungen auf einen Stichtag“ nach § 39 UmgrStG:

25.8.1998: Mit a.o. Generalversammlung vom 25.8.1998 wurde die Fa. VorBw. aufgelöst und

- in die Bw. (Bw.) übertragen und
- erfolgte auf Basis einer Schlussbilanz **per 31.12.1997** eine Umwandlung (lt. Umwandlungsplan per 1.1.1998) gem. § 39 UmgrStG mit Fortführung der Buchwerte.
- Dabei wurden die Markenrechte in die Fa. Fa.X übertragen, und weiters die streitgegenständlichen Kredite lt. Spaltungsbilanz vom 31.12.1997 mitübertragen (AB-BP S. 266).

Laut Bw. handelt es sich bei den abgespaltenen Verbindlichkeiten um neutrales Vermögen, das nach freier Disposition des Gesellschafters zugeordnet werden könne, und könnten daher im Zuge von Abspaltungen neutrale Aktiva und Passiva beliebig zugeordnet werden. Zur Untermauerung dieses Vorbringens wurde auf die herrschende Literatur und Verwaltungspraxis verwiesen:

- Lt. Schwarzinger/Wiesner, Umgründungssteuerleitfaden 1994, S. 629 seien unmittelbar einem Betrieb zuzuordnende Passivposten bei diesem anzusetzen, neutrales Vermögen dagegen frei disponierbar.
- Lt. RZ. 63 der UmgrStR könne neutrales Vermögen dem einen oder anderen Vermögensbereich zugeordnet werden. Neutrales Vermögen seien neutrale Positionen, die nicht unmittelbar einem Betrieb zugeordnet werden.

Der Bw. wendet weiters ein, dass

- die Spaltung dem Finanzamt für Gebühren angezeigt, die Betriebseigenschaft der Markenrechte nachgewiesen (Eingabe vom 15.6.1999) und
- die Abspaltung der Markenrechte auf Grund einer zeitgerechten Anzeige vom 16.9.1998 im Firmenbuch auch eingetragen worden wäre,
- Weiters könnte die Behörde lediglich prüfen, ob tatsächlich Vermögen iSd. § 12 Abs. 2 UmgrStG übertragen worden wäre:
- Das Bundesministerium für Finanzen hätte lt. Rechtsansicht vom 16.6.1998 ausgeführt, dass in der abgespaltenen Körperschaft jegliches Vermögen ohne Rücksicht auf die Eignung als Vermögen nach § 12 leg.cit. verbleiben könne.

Im vorliegenden Fall könnten die strittigen Kredite inkl. Zinsen keinem Betrieb zugeordnet werden, da nach Abspaltung der Markenrechte beim Rechtsvorgänger nur mehr die Vermietungstätigkeit übrig geblieben wäre. Die Kredite würden neutrale Schuldposten darstellen und nicht auf die Investitionen in das Anlagevermögen zurückgehen, sondern hätten diese den Aufbau von Umlaufvermögen betroffen. Im Jahresabschluss 1992 wäre ein derartiges Kreditkonto von S 35 Mio. nicht ausgewiesen gewesen, sondern erst im Jahr 1993. Die wesentlichen Investitionen wären jedoch im Jahre 1992 getätigt worden und würden die Verbindlichkeiten im Zuge der Abspaltung daher nicht im Zusammenhang mit der Finanzierung der Investitionen in das Anlagevermögen stehen. Dies wäre auch aus der Gegenüberstellung (Anstieg des Umlaufvermögens 1993 iHv. S 24,3 Mio und Anstieg der Bankverbindlichkeiten iHv. S 19,7 Mio.) ersichtlich. Die Position Anlagevermögen 1993 hätte sich dagegen um S 3,1 Mio rückläufig entwickelt. Der zugrunde liegende Kredit von S 35 Mio.

als Bareinlage wäre ein Kontokorrentkredit zur Bedienung des laufenden Cash Flows und der Investitionen in das Umlaufvermögen der Fa.X gewesen. Im Rahmen der (ersten) Abspaltung 1993/1994 wäre dieser auf zwei Kreditkonten umgebucht und hypothekarisch besichert worden (mit Wirksamkeit 1.1.1994).

In den Kreditvereinbarungen wäre die „Finanzierung des betrieblichen Anlagevermögens“ somit zwar angeführt, jedoch der Kredit nur zur nachträglichen hypothekarischen Besicherung aufgenommen worden. Lt. Ansicht des Bw. sei damit der Beweis erbracht, dass die im Rahmen der Abspaltung der Markenrechte mitabgespaltenen Bankverbindlichkeiten als neutrale Posten zu werten seien.

Weiters wäre die Forderung auf Grund folgender Umstände eingestellt worden:

Nach § 15 SpaltG haften neben der Gesellschaft, an die Verbindlichkeiten übertragen worden wären, auch die übrigen an der Spaltung beteiligten Gesellschaften als Gesamtschuldner. Mit Schreiben der E Bank vom 9.3.2004 wurde bestätigt, dass die Bankverbindlichkeiten der E Bank (vormals Girokredit) welche mit 1.1.1998 abgespalten worden wären, auf Grund der Haftung nach § 15 SpaltG von der Bw. weiterhin geschuldet würden. Die Haftungsinanspruchnahme wäre von der Bank mit Schreiben vom 28.1.1999 bestätigt worden.

Auf Grund der Inanspruchnahme der Bw. als Gesamtschuldnerin für die mit 1.1.1998 abgespaltenen Bankverbindlichkeiten wäre zur bilanziellen Berücksichtigung dieser eine Forderung iHv. S°31.731.601,72 in die Bilanz zum 31.12.1998 aufgenommen worden (entsprechend der Verbindlichkeiten lt. Bilanz der B&B Innovations GmbH). Die Nichtaufnahme einer derartigen Regressforderung würde den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und den Bestimmungen des SpaltG widersprechen. Im Nov. 2000 wäre in der Folge auf Grund des Konkurses der Fa. Fa.X diese Regressforderung als uneinbringlich abzuschreiben gewesen.

Laut Ansicht der BP gehören die ggstdl. Kredite dagegen, welche mit dem Grundstück xstraße als auch der Zusicherung durch den Geschäftsführer Dr. B., die Markenrechte in der Bw. zu belassen, besichert wurden, weiterhin in die Firma der Bw., da diese nicht mit den Markenrechten abzuspalten gewesen wären. Auch wäre die Forderungseinstellung ohne jegliche vertragliche Vereinbarung und Sicherheiten zwischen fremden Dritten nicht durchgeführt worden. Lt. Kreditvereinbarungen handelte es sich um eine Kreditzusage (Kontokorrent- und Einmalkreditzusage) betreffend die Anschaffung von betrieblichen Anlagevermögen und somit nicht um Bankkredite betreffend den Teilbereich Markenrechte.

Lt. Ansicht der BP hätte die Kapitalrücklage Dr. B. mitabgespalten werden müssen. Die Einstellung einer Forderung (verbundener Unternehmen) im Jahre 1998 sei zu Unrecht erfolgt und daher eine Eröffnungsbilanzberichtigung 1.1.1999 vorgenommen worden. Die Forderungseinstellung und auch Forderungsabschreibung im Jahre 1999 iHv. S°31.731.601,72 gegenüber der Fa. Fa.X sei daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Hinsichtlich der Einwendungen der Bw., dass seitens der Abgabenbehörde lediglich geprüft werden könne, ob tatsächlich Vermögen iSd. § 12 Abs. 2 UmgrStG übertragen worden wäre und dass bzgl. der Kredite neutrales Vermögen vorliege, ist wie folgt festzustellen:

1. Im vorliegenden Fall handelt es sich um eine „Abspaltung zur Aufnahme“ nach Art. VI UmgrStG mit Übertragung der Markenrechte als objektiv zuordenbares Betriebsvermögen. Die Abspaltung(en) erfolgte im Rahmen von „mehrfachen Umgründungen auf einen Stichtag“ nach § 39 UmgrStG.

2. Gemäß § 32 Abs. 1 UmgrStG darf bei der Spaltung nur Vermögen iSd. § 12 Abs. 2 UmgrStG übertragen werden. Eine gemeinsame Übertragung von begünstigten und nicht begünstigten Vermögen schließt die Anwendung des Art. VI aus (Helbich, Wiesner, Bruckner, Umgr., Tz. 70 zu § 32).

Die Aktiva und Passiva sind nach § 12 Abs. 2 leg.cit. entsprechend der objekt. Zugehörigkeit am Spaltungsstichtag zuzuordnen. Bezüglich des bei der Abspaltung verbleibenden Vermögens gibt es keine Regelung. Es braucht somit nicht solches iSd. § 12 Abs. 2 leg.cit. sein.

3. Voraussetzung für die Anwendung des UmgrStG ist die Eintragung der (Handels)Abspaltung im Firmenbuch. Die Eintragung ins Firmenbuch erfolgte mit Anzeige vom 16.9.1998 auch ordnungsgemäß.

Die Übertragung des Teilbetriebes Markenrechte stellt unbestritten Anlagevermögen i.S.d. §°12 Abs. 2 UmgrStG dar und wurde auch entsprechend dem Spaltungsvertrag übertragen.

Hinsichtlich der strittigen Verbindlichkeiten wurde im Umwandlungsplan ebenso eine Vereinbarung getroffen und lt. Spaltungsbilanz 31.12.1997 diese Verbindlichkeiten abgespalten. Lt. Hauptabschlussübersicht der Bw. zum 31.12.1998 vom 1.12.1999 wurden die strittigen Verbindlichkeiten jedoch auf Grund des Einspruches der Bank eine Forderung in Höhe dieser Verbindlichkeiten in der Bw. eingestellt.

Wie von den Parteien zutreffend ausgeführt wird, sind nach herrschender Lehre die Aktiva und auch Passiva primär nach den Grundsätzen des notwendigen Betriebsvermögens objektiv

zugehörig zuzuordnen. Nach der Verwaltungspraxis ist Fremdkapital primär nach Zugehörigkeit zu den Teilungsmassen aufzuteilen. In den (in den Streitjahren noch nicht in Geltung stehenden) UmgrStR 2002, Tz 1663 wird dazu ausgeführt: *Besteht das Vermögen der spaltenden Körperschaft aus zwei (mehreren) Betrieben oder aus zwei (mehreren) Teilbetrieben, ist die Zuordnung der Aktiva und Passiva zu den Teilungsmassen zunächst nach den Grundsätzen des notwendigen Betriebsvermögens des jeweiligen Betriebes vorzunehmen. Beidseitig genutztes Anlagevermögen wird jener Teilungsmasse zuzuordnen sein, der das Anlagegut überwiegend dient. **Fremdkapital ist ebenfalls primär nach Zugehörigkeit zu den Teilungsmassen aufzuteilen**, bspw. Lieferantenschulden, **Anschaffungskredite**, drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, Gewährleistungsrückstellungen, Abfertigungsvorsorgen für die ausschließlich oder überwiegend in einem (Teil)betrieb tätigen Arbeitnehmer.*

Die strittigen Kredite dienten lt. Kreditzusagen vom 24.11.1994 (verlängert mit 22.1.1998) der **Finanzierung des betrieblichen Anlagevermögens**, wobei zur Sicherstellung sämtlicher Forderungen und Ansprüche Dr. B. die Liegenschaft xstraße, GrundbuchNr. mit Höchstbetrag S 30 Mio sowie S 11,5 Mio hypothekarisch verpfändet hat. Weiters wurde Dr. B. dazu verpflichtet, die Markenrechte im Wert von S 50 Mio in der Bw. zu belassen.

Die von der Bw. vertretene Auffassung, dass es sich bei den Kreditverbindlichkeiten um neutrales Vermögen handelt, vermag der erkennende Senat daher nicht zu teilen. Im Hinblick darauf, dass die beiden Kredite von S 20 Mio und S 14,4 Mio laut Kreditvereinbarung vom 24.11.1994 der „Finanzierung des betriebliches Anlagevermögen“ dienten, ist davon auszugehen, dass mit Hilfe dieser Kredite das Anlagevermögen der VorBw. finanziert wurde. Dazu kommt, dass zur Sicherstellung der Forderungen die in der VorBw. verbliebene Liegenschaft xstraße verpfändet wurde. Wenn die Besicherung mit dem Grundstück xstraße – wie vom steuerlichen Vertreter in der Berufungsverhandlung ausgeführt wurde – auch umgründungssteuerrechtlich irrelevant sein mag, so kann doch auf Grund der Tatsache, dass die Verbindlichkeiten mit einer Liegenschaft der VorBw. besichert wurden, ein Zusammenhang mit dem Betrieb der VorBw. nicht in Abrede gestellt werden.

Anzumerken ist auch, dass diese Liegenschaft in den Vorjahren um ca. S 20 Mio adaptiert wurde. Wenn es zutrifft, dass die den Kreditzusagen zu Grunde liegenden Verbindlichkeiten bereits vor deren Zusage im Jahr 1994 entstanden sind, erscheint die Vermutung der Betriebsprüfung, dass es sich bei den in Rede stehenden Krediten um Folgekredite handelt, durchaus nachvollziehbar und würde unter diesem Gesichtspunkt auch erklären, warum im Zuge der per 31.12.1993 bzw. 1.1.1994 erfolgten Abspaltung die Verbindlichkeiten der VorBw. zugeordnet wurden (lt. Bilanz 31.12.1992 und 31.12.1993 gab es mehrere Kredite als

„Durchlaufer“ iHv. rund S 20 und S 14 Mio und einen Investitionskredit iHv. rund S 15,5 Mio. Beim Kredit zum 31.12.1993 iHv. S 35 Mio handelte es sich lt. Bilanz um eine „Barvorlage“. Daneben gab es zwei „Durchlaufer“ iHv. je S 15 Mio)

Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass die Verbindlichkeiten deshalb der VorBw. zugeordnet wurden, weil es sich um neutrales Vermögen handelt, über welches frei disponiert werden kann, ist nach Ansicht des Senates insoweit nicht schlüssig, als es angesichts der Behauptung, dass die ggstl. Verbindlichkeiten der Finanzierung von Investitionen in das Umlaufvermögen der Fa.X und der Finanzierung des laufenden Cash-flows gedient hätten, konsequent gewesen wäre, diese entsprechend der objektiven Zugehörigkeit dem Betrieb der Fa.X zuzuordnen. Wenn die Verbindlichkeiten tatsächlich zum Ausbau des betrieblichen Umlaufvermögens in Anspruch genommen wurden, würde es sich dabei nicht um neutrales Vermögen, sondern um unmittelbar einem Betrieb (nämlich der Fa.X) zuzuordnende Passivposten handeln.

Tatsache ist, dass die Kreditgewährung nicht zum Zwecke der Finanzierung der Markenrechte erfolgte, sondern wurde der ggstl. Kredit der VorBw. zur Finanzierung deren „betrieblichen Anlagevermögens“ unter Verpflichtung der Belassung der von Dr. B. eingebrachten Markenrechte in der Immobilienbesitz GesmbH zugezählt. Auch wurde mit Schreiben der E Bank vom 13.1.2004 ausdrücklich bestätigt, dass die „Markenrechte von uns nicht finanziert wurden“. Die ggstl. Kredite stehen demnach in keinem direkten Zusammenhang mit den Markenrechten.

Aus den angeführten Gründen handelt es sich nach Ansicht des Senates bei den in Rede stehenden **Kredit**en auch nicht um neutrales Vermögen, sondern gehören diese infolge der Finanzierung des Anlagevermögens als Anschaffungskredite eindeutig zu der in der VorBw. verbliebenen Teilungsmasse.

Zu den Einwendungen der Bw., wonach die Bw. nach der Abspaltung nur mehr eine Vermietungstätigkeit ausübe, weshalb die Bankverbindlichkeiten keinem Betrieb zugeordnet werden könnten, ist darauf hinzuweisen, dass bezüglich des bei der Abspaltung verbleibenden Vermögens keine Regelung besteht. Dieses braucht daher auch steuerlich nicht solches iSd § 12 Abs. 2 zu sein (Hügel/Mühlehner/Hirschler, a.a.O., Tz 7 zu § 33).

Der erkennende Senat teilt daher die Auffassung des Finanzamtes, dass die Kreditverbindlichkeiten im Zuge der Abspaltung nicht mitübertragen hätten werden dürfen, sondern vielmehr die Kapitalrücklage mit abgespalten hätte werden müssen.

Was die Einstellung einer (Regress)Forderung, welche auf Grund des Konkurses der Fa. B&B Innovat. GmbH in der Folge als uneinbringlich abgeschrieben wurde (die Fa.X meldete mit

29.11.2000 Konkurs an, welcher im Jahre 2003 mit einer Quote von nur 0,0065% abgeschlossen wurde), betrifft, ist auszuführen:

Mit Schreiben der E Bank vom 28.1.1999 wurde festgehalten, dass sämtliche bestehende Kreditlinien auf die durch Umwandlung aus der VorBw. hervorgegangene Bw. übergegangen sind. Im Schreiben der E Bank vom 9.3.2004 wurde klargestellt, dass der ursprünglich der VorBw. eingeräumte Kredit auf Grund der firmen- und gesellschaftsrechtlichen Veränderungen in der Folge der Bw. zur Verfügung stand. Wenn aber der Kredit zufolge der firmen- und gesellschaftsrechtlichen Veränderungen ohnehin auf die Bw. übergegangen ist und dieser zur Verfügung gestanden ist, hätte auch aus diesem Grund eine Übertragung im Zuge der Abspaltung nicht erfolgen dürfen. Dazu kommt, dass eine tatsächliche Abspaltung der Verbindlichkeiten mangels Zustimmung des Gläubigers nicht erfolgen konnte. Eine Spaltung ist steuerlich nur anzuerkennen, wenn das betreffende Vermögen tatsächlich übertragen wird, wobei zu prüfen ist, ob der Rechtsnachfolger de iure und de facto in der Lage ist, das zu übertragende Vermögen aufzunehmen. Im Hinblick auf die beiden genannten Schreiben der E Bank war eine Mitabspaltung der Kredite steuerlich tatsächlich nicht möglich. Die Abschreibung einer steuerlich nicht möglichen Forderung kann daher auch nicht zu einer Betriebsausgabe führen.

Wenn in der Folge eine Forderung gegenüber der Fa.X auf Grund des Einspruches der Bank eingestellt wurde, ist dies letztlich als Kreditgewährung durch die Bw. zu beurteilen, welche auf Grund der finanziellen Situation der Fa.X durch die Bank jedoch nicht erfolgt wäre, da diese hohe Verbindlichkeiten hatte.

Die Laufzeit der Kreditverbindlichkeiten wurde wie aus den Schreiben vom 12.3.1998 und 30.12.1998 hervorgeht mehrmals kurzfristig verlängert, jedoch verlangte die Bank umfangreiche Sicherheiten, die durch die im Eigentum der Bw. stehenden Liegenschaften erbracht wurden. Wenn somit die Bw. trotzdem der Fa.X einen derartigen Kredit gewährte, noch dazu ohne jegliche Sicherstellung und Provision für die Zurverfügungstellung, stellt dies kein fremdübliches Verhalten dar und ist daher jedenfalls nur aus der personellen Verflechtung zu erklären und daher nicht anzuerkennen.

Weiters ist auszuführen, dass ein Anspruch erst dann als Forderung angesehen werden kann, wenn es sich um ein Wirtschaftsgut handelt. Hat ein Anspruch nicht die Eigenschaft eines Wirtschaftsgutes, darf er nicht bilanziert werden. Gleiches gilt, wenn eine Forderung die Eigenschaft eines Wirtschaftsgutes verliert, wie z.B. wenn eine Forderung wegen Insolvenz des Schuldners absolut uneinbringlich wird und mit einer Bezahlung nicht zu rechnen ist (Quantschnigg-Schuch, ESt-HB, Tz 121 zu § 6).

Die Einstellung einer Forderung erfolgte auf Grund der Haftungsinanspruchnahme der Bank gemäß § 15 SpaltG, und kann die in § 15 Abs. 1 SpaltG ausgesprochene Haftung (nur) im Rechtswege geltend gemacht werden, da zufolge der Eintragung der Spaltung gemäß § 14 Abs. 2 Z 1 SpaltG die partielle Gesamtrechtsnachfolge eingetreten ist.

Gemäß § 15 SpaltG haften für die bis zur Eintragung der Spaltung begründeten Verbindlichkeiten, einschließlich Verbindlichkeiten aus späterer nicht gehöriger Erfüllung und aus späterer Rückabwicklung, neben der Gesellschaft, der die Verbindlichkeit nach dem Spaltungsplan zugeordnet wird, die übrigen an der Spaltung beteiligten Gesellschaften bis zur Höhe des ihnen jeweils zugeordneten Nettoaktivvermögens als Gesamtschuldner.

Nach Ansicht des Senates ist die Einstellung einer Forderung bei der abspaltenden Firma bereits auf Grund der personellen Verflechtung der Firmen und der damit bekannten finanziellen Situation der Fa. Fa.X nicht anzuerkennen. Der Antrag auf Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Fa.X wurde vom Gf. Dr. Berger erst mit 29.11.2000 gestellt, jedoch wurden bereits für das Jahr 1999 weder Erklärungen noch eine Bilanz dem Finanzamt übermittelt und musste dem Gf. Dr. B. jedenfalls die Situation des Unternehmens im Zuge des Jahres 1999 bekannt sein. Wie zum nachstehenden Punkt ausgeführt wird, wurde z.B. mit **Schreiben der Bank vom 9.4.1999** bekannt gegeben, dass nur gegen Überweisung des Verkaufsbetrages von S 5.250.000,- zugunsten des Kontos 000000 ltd auf den Kreditnehmer Fa.X, eine einverleibungsfähige Löschungserklärung der Liegenschaft K. zur Verfügung gestellt wird. Der Bw. führt in der Berufung selbst aus, dass für den Fall der Nichteinwilligung mit dem Fälligkeiten der Kredite der E Bank gerechnet hätte werden müssen, was die Einleitung eines Konkursverfahrens und Zerschlagung der Gesellschaft zu Folge gehabt hätte. Die Uneinbringlichkeit der in die Bilanz zum 31.12.1998 eingestellten Forderung in Höhe der abgespaltenen Bankverbindlichkeiten muss somit dem Gf. Dr. B. bereits bekannt gewesen sein. Auch sind in den Bilanzen der Fa.X für die Jahre 1997 und 1998 jeweils hohe Verbindlichkeiten ausgewiesen (1997: Verbindlichkeiten rund S 160 Mio gegenüber Aktivvermögen von rund S 153 Mio; 1998: Verbindlichkeiten und Aktivvermögen mit jeweils rund S 200 Mio). Es ist daher davon auszugehen, dass eine wegen drohender Insolvenz des Schuldners uneinbringliche Forderung in die Bilanz eingestellt wurde. Bereits aus diesem Grund ist die Forderungseinstellung steuerlich nicht anzuerkennen.

ad Forderungsabschreibung 1999 betreffend Wohnung und Abstellplatz K.

Rechtslage: Verträge zwischen nahen Angehörigen finden im steuerlichen Bereich nur Anerkennung, wenn sie nach Außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Die gilt

deshalb, weil bei nahen Angehörigen ein Interessensgegensatz auszuschließen und durch die rechtlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten.

Die Kriterien gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessensgegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebietet es das zwischen dem Geschäftsführer und der GmbH durch die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen gegebene Naheverhältnis, die behaupteten Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 29.1.2002, Zl. 2001/14/0074).

Aufwendungen aus einer Bürgschaft sind bei betrieblicher Veranlassung des Eingehens einer Bürgschaft abzugsfähig (VwGH 23.10.90, 90/14/0080).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist im Falle eines Bürgen wegen drohender Inanspruchnahme eine Rückstellung zu bilden und gleichzeitig der Regressanspruch zu aktivieren (Doralt, EStG, 3. Aufl., Tz 28 zu § 9).

Bei Darlehensgewährungen bzw. Bürgschaftsübernahmen für eine Kapitalgesellschaft, deren alleiniger Gesellschafter ein Einzelunternehmer ist, ohne betriebliche Notwendigkeit liegt aus der Sicht des Einzelunternehmens eine Entnahme vor. Dies gilt auch zwischen personengleichen Gesellschaften (z.B. OHG und GmbH). Nur bei Vorliegen stichhaltiger wirtschaftlicher Gründe sind diese Maßnahmen bei der Personengesellschaft als Betriebsvorfälle zu behandeln (VwGH 19.10.62, 1418/60; 30.11.62, 1916/60 und 23.6.67, 1559/66; vgl. Quantschnigg-Schuch, ESt-HB, Tz 63 zu § 4).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahren nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Sachverhalt:

Strittig ist die Anerkennung einer Forderungsabschreibung betreffend den Kaufpreis aus dem Verkauf der Liegenschaft (Wohnung) K. .

Die Liegenschaft K. , gasse.y wurde im Jahr 1988 von der vorm. Fa.XGmbH (Vorvorgängerfirma der Bw.) um ca. ATS 4,1 Mio erworben und ab 1.1.1994 an die jetzige Fa.X zum Zweck der Erholung von Dienstnehmern vermietet.

Mit Pfandbestellungsurkunde vom 2.2.1998 wurde die Liegenschaft zur Sicherstellung aller Forderungen und Ansprüche bis zum Betrag von S 5 Mio, die der E Bank gegen die Fa.X erwachsen sind, verpfändet. Darüber hinaus wurde mit 21.12.1998 auf Wunsch der Bank auch der Kaufpreis aus dem Verkauf der Liegenschaft verpfändet.

Mit Kaufvertrag vom 1.4.1999 wurde die Wohnung an das deutsche Ehepaar S. um den vereinbarten Kaufpreis von S 5.250.000,00 verkauft.

Aus einem Schreiben der E Bank vom 9.4.1999 geht hervor, dass die E Bank nur gegen Überweisung des Käuferlöses iHv öS 5,250.000,00 bereit war, eine einverleibungsfähige Löschungserklärung zur Verfügung zu stellen.

Der Kaufpreis wurde auf Grund des Einspruches der Bank vom 9.4.1999 auf ein Kreditkonto der Fa.X einbezahlt und in der Folge von der Bw. auf Grund der Eröffnung des Konkursverfahrens betreffend die Fa.X im Jahre 2000 (noch vor Bilanzerstellung 1999) diese Forderung noch im Jahr 1999 abgeschrieben.

Folgende Urkunden und Schreiben wurden vorgelegt:

- **Pfandbestellungsurkunde vom 2.2.1998** betreffend die Liegenschaft K.

(im Zuge der Kreditverlängerung gegenüber der Fa. Fa.X vom 12.3. und 31.12.1998 (Verpfändung der Liegenschaft K. im Besitz der Fa. VorBw. stehend mit S 5 Mio)

-Verpflichtungserklärung gegenüber der Bank betreffend die Liegenschaft Kitzbühel (der im Besitz der Fa. VorBw. stehenden Anteile 143/559) vom 8.5.1998 – unterzeichnet von Dr. B. als Geschäftsführer der Fa. VorBw., dass ohne schriftliche Zustimmung keinerlei entgeltliche und unentgeltliche Verfügungen, insbesondere Bestandsabschlüsse zu treffen sind

- **Verpfändung des Kaufpreises mit 21.12.1998** der im Besitz der Fa. VorBw. (=Vorgängerfirma) stehenden Liegenschaft K.

- **Schreiben der Bank vom 9.4.1999**, dass nur gegen Überweisung des Verkaufsbetrages von S 5.250.000,- zugunsten des Kontos 000000 ltd auf den Kreditnehmer Fa.X eine einverleibungsfähige Löschungserklärung der Liegenschaft K. zur Verfügung gestellt wird

Die Bw. legte bezüglich der vorgenommenen Verpfändungen keine Verträge oder Vereinbarungen zwischen der Bw. und der Fa. Fa.X vor (bzw. gibt es diesbezüglich keine Regelung im Umgründungsvertrag).

In der Berufung wird eingewendet, dass die Bw. auf Grund der hohen Fremdfinanzierung und wirtschaftlichen Verflechtung bereits seit der Abspaltung der Fa.X mit 1.1.1994 in ihrer Dispositionsmöglichkeit durch die Kreditinstitute eingeschränkt gewesen wäre. Die Verpfändung der Liegenschaft mit 2.2.1998 als auch die Verpfändung des Kaufpreises mit 21.12.1998 erfolgte im Zuge der Abspaltung mit Stichtag zum 31.12.1997. Mit den Schreiben der Anwälte vom 11. und 23.7.1999 wurde bestätigt, dass keine Dispositionsmöglichkeit bezüglich der Bezahlung des Kaufpreises bestanden hätte. In diesen Schreiben wurde der Bank gegenüber die unwiderrufliche Verpflichtung abgegeben, im Falle der Rückabwicklung des Kaufes den gesamten Kaufpreis wieder zurückzuleiten. Auf Grund des Druckes der Bank wäre somit die Bezahlung auf ein Kreditkonto der Fa. Fa.X erfolgt.

Der Bw. verweist in diesem Zusammenhang weiters auf Rz 1511 der EStR (Bürgschaft), wonach bei betrieblicher Veranlassung einer Bürgschaft die entsprechenden Aufwendungen jedenfalls abzugsfähig seien. Im vorliegenden Fall sei auf Grund der betrieblichen Veranlassung eine Abschreibung der Forderung gegenüber der Fa.X möglich, Vereinbarungen wären auf Grund der betrieblichen Veranlassung nicht nötig gewesen.

Dazu ist festzustellen, dass hinsichtlich der Verpfändung keinerlei Vereinbarungen oder Verträge – wie zwischen Fremden üblich - vorgelegt wurden.

Tatsache ist, dass der Geschäftsführer Dr. B. sowohl die Kreditverlängerung (1998) als auch die Sicherstellung und Verpfändung als Geschäftsführer der VorBw. unterzeichnete. Dr. B. war im Streitzeitraum mit 63,75% Anteil Gesellschafter der Bw. sowie Geschäftsführer der Kompl.GmbH (Komplementär der Bw.) wie auch Geschäftsführer der Vorgängerfirma der Bw. (VorBw.). Weiters war die Bw. zu 85% Gesellschafter der Fa.X und Dr. B. auch Geschäftsführer der Fa. Fa.X.

Es liegt somit eine personelle Verflechtung der Firmen in der Person Dr. B. vor. Der Geschäftsführer Dr. B. war sowohl Geschäftsführer der Fa.X als auch der Bw. (vormals VorBw.) und kann somit als wahrer „Machthaber“ der Firmen bezeichnet werden.

Nach der gesamten Sachlage lässt sich annehmen, dass die Rechtsvorgängerin der Bw. die Verpfändung des Grundstückes und Kaufpreises nicht in dieser Art vorgenommen hätte, wenn sich die Firmen nicht in gleicher Hand befunden hätten. Zwischen fremden Personen wäre eine derartige Vorgehensweise (Verpfändung einer Liegenschaft für Verbindlichkeiten eines fremden Dritten ohne jegliche Sicherheiten und ohne vertragliche Regelung) nicht zustande gekommen.

Es ist an Hand der Aktenlage nicht erkennbar, welchen (wirtschaftlichen) Vorteil die VorBw. durch die Verpfändung der Liegenschaft gehabt haben mag, vielmehr erfolgte die Besicherung der offenen Forderungen der Fa.X im ausschließlichen Interesse dieses Unternehmens.

Wenn die Bw. einwendet, der wirtschaftliche Fortbestand der Fa.X wäre im Falle der Nichteinwilligung in die von der Bank angestrebte Besicherung gefährdet gewesen, so mag dies zwar zutreffen, doch ist diese Argumentation weder geeignet, die Fremdüblichkeit noch die betriebliche Veranlassung der Verpfändung darzutun.

Der Senat teilt daher die Ansicht des Finanzamtes, dass es für diese Sicherstellung keine fremdübliche Begründung gibt.

Auch die betriebliche Veranlassung der Pfandrechtsgewährung vermag der Senat 1 nicht zu erkennen bzw. wurde eine solche von der Bw. zwar behauptet, aber tatsächlich nicht dargelegt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind aber nur bei betrieblicher Veranlassung des Eingehens einer Bürgschaft die entsprechenden Aufwendungen abzugsfähig sind (VwGH 23.10.1990, 90/14/0080).

Im vorliegenden Fall wurden die Firmen durch die Abspaltung in einer Weise getrennt, dass ihre Betriebsgegenstände und Tätigkeit keine wirtschaftlichen Beziehungen aufweisen. Bei der Bw. verblieb nach der Abspaltung der Markenrechte die Vermietung von Liegenschaften, die Fa. Fa.X hatte die Handelsfirma zum Gegenstand. Ein betriebliches Interesse für die Pfandrechtsgewährung lag somit nicht (mehr) vor. Die Verpfändung ist lediglich aus der personellen Verflechtung zu erklären.

Die Forderungsabschreibung ist daher mangels betrieblicher Veranlassung nicht anzuerkennen.

Im übrigen ist anzumerken, dass das Eingehen einer Bürgschaft zwischen personengleichen Gesellschaften bei fehlender betrieblicher Veranlassung als Entnahme zu bewerten ist (vgl. Quantschnigg-Schuch, ESt-HB, Tz 63 zu § 4 unter Hinweis auf VwGH 19.10.1962, 1418/60 und 23.6.1967, 1559/66).

Betreffend die Berufungseinwendung, dass die Abschreibung des Forderungsverlustes wie ein Zuschuss der Muttergesellschaft an die Tochter zu behandeln und daher sofort als Betriebsausgabe abzugsfähig sei, ist festzustellen, dass die Abgabenbehörde den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt zu beurteilen hat und nicht einen bloß fiktiven. Es wurde im vorliegenden Fall kein Zuschuss zur Verlustabdeckung gegeben, sondern der Erlös aus der

Veräußerung einer verpfändeten Liegenschaft an die E Bank überwiesen, wobei die Verpfändung nicht aus betrieblichen Gründen erfolgte.

Ad Forderungsabschreibung einer Rechnung iHv. S 400.000,-)

Eine Rechnung der Vorgängerfirma der Bw. (VorBw.) an die Beratungsfa über Inventarverkauf wäre trotz Vermerk „mit der Bitte um Überweisung an das Bankkonto der Bw. Nr. 111-1111 “ irrtümlich die die Fa.X überwiesen worden. Da offene Forderungen bestanden hätten, wäre eine Rücküberweisung an die Bw. auf Grund der schwierigen wirtschaftlichen Lage der Fa.X nicht vorgenommen und auf Grund des Konkurses der Fa.X abgeschrieben worden.

Dazu ist festzustellen, dass die behauptete Fehlüberweisung gegenüber der Abgabenbehörde nicht dokumentiert wurde, es wurde weder ein diesbezüglicher Schriftverkehr noch ein anderer geeigneter Nachweis vorgelegt.

Da sohin kein Nachweis darüber erbracht wurde, dass die Rechnung im Gesamtbetrag von ATS 480.000,00 nicht an die Bw. zur Überweisung erbracht wurde, ist die Einstellung und die Abschreibung der Forderung nicht zulässig.

Mangels Nachweis der Fehlüberweisung und auf Grund der Rechnungslegung durch die Bw. war der Erlös darüber hinaus auch umsatzsteuerlich der Bw. zuzurechnen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Dezember 2008