



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 3

GZ. RV/0062-G/05

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch N. Fanedel & Mag. R. Dirnböck, Steuerberater, 8480 Mureck, Bahnhofstr. 16, vom 30. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark, vertreten durch Mag. Rudolf Gröbler, vom 20. Jänner 2004 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für 1998 bis 2000 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine im Jahr 1989 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Gesellschafter sind die Ehegatten JK (bis Ende 1996 auch handelsrechtlicher Geschäftsführer, seitdem Prokurist; daneben auch Unternehmens- und Public-Relations-Berater unter der gemeinsamen Bezeichnung KC) und MK sowie der ungarische Staatsangehörige LK. Handelsrechtlicher Geschäftsführer ist der in Südafrika ansässige FK (Bruder des JK). Betriebsgegenstand der Bw. ist die automatische Datenverarbeitung und Informationstechnik, Betriebsberatung einschließlich Betriebsorganisation, der Handel mit Waren aller Art und die Vermietung von Datenverarbeitungsanlagen.

Die Bw. hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr und ermittelt ihren Gewinn vom 1. April bis 31. März des Folgejahres. Für die Streitjahre erklärte sie Umsätze im Betrag von rund 1,18 Millionen Schilling (1998), 1,5 Millionen Schilling (1999) und 1,72 Millionen Schilling

(2000) vor allem aus Warenhandel, Betriebsberatung, Datenverarbeitung, diversen Beratungen sowie Schulungen und Organisation.

Nach zuvor durchgeführter Buch- und Betriebsprüfung der Streitjahre setzte das Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren mit Bescheiden vom 20. Jänner 2004 die Körperschaftsteuer für 1998 mit 1.816,82 € (keine Abgabennachforderung), für 1999 mit 1.749,96 € (keine Abgabennachforderung) und für 2000 mit 8.023,52 € (Abgabennachforderung 6.273,56 €) fest.

Dagegen wendet sich die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter nach mehrfacher Fristverlängerung mit Berufung vom 30. September 2004.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung vom 9. Dezember 2004 beantragte die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 4. Jänner 2005 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Strittig ist:

### **1. Teilwertabschreibung einer Forderung gegenüber LK**

Die Bw. wies in ihren Büchern zum 31. März 1992 eine Forderung gegenüber LK im Betrag von 298.672 S und in der Bilanz zum 31. März 1998 im Betrag von 281.339 S aus. Im Jahr 1999 nahm sie eine Teilwertabschreibung im Betrag von 140.670 S und im Jahr 2000 eine Teilwertabschreibung im Betrag von 112.530 S vor.

Das Finanzamt rechnete – ohne Zweifel am Forderungscharakter der als "Darlehen" am Gesellschafterverrechnungskonto des LK verbuchten Beträge zu äußern oder diesbezüglich Feststellungen getroffen zu haben – die Teilwertabschreibungen den Betriebsergebnissen der Bw. wieder hinzu und führt zur Begründung im Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung aus, es fehlten – wie schon im Vorhalt dargelegt – jegliche Ansatzpunkte, eine etwaige Berichtigung der Forderung aufwandswirksam im Prüfungszeitraum unterzubringen. Die Forderung sei daher unangetastet zu belassen oder aber "diese, bei deren zivilrechtlicher Inexistenz, nur über eine Eröffnungsbilanzberichtigung zu behandeln". Jedenfalls müsse eine Aufwandskorrektur diesbezüglich unterbleiben.

Im erwähnten Vorhaltsschreiben vom 11. Dezember 2003 führt das Finanzamt diesbezüglich im Wesentlichen aus, die Forderung resultiere aus dem "Wirtschaftsjahr 31.3.1992". Den Akten zu entnehmen seien auch rechtliche Differenzen mit LK und ein Ende der Geschäftsbeziehung. Eine Teilwertabschreibung einer Forderung habe jedenfalls bei einem protokollierten Unternehmen im Sinne eines strengen handelsrechtlichen Niederstwertprinzips zu erfolgen. Es sei aber völlig unklar, warum eine solche Teilwertabschreibung erstmalig im "Wirtschaftsjahr 31.3.1999, abgegeben am 6. Juni 2001 stattfinden soll und warum es sich hierbei nicht, ob zu Recht oder Unrecht, bestenfalls um eine Eröffnungsbilanzberichtigung handeln sollte". Eine Befragung des LK habe ergeben, dass dieser im Jahr 1994 eine

Kündigung des Gesellschaftsvertrages an alle Gesellschafter gesandt und im Jahr 1996 einen Brief aus Südafrika mit einer Forderung von über 500.000 S erhalten habe. Nach Befassung eines Rechtsanwaltes und Beantwortung der "Urgenz aus seiner Sicht" habe er keine weiteren Schreiben mehr erhalten. Die gesellschaftlichsrechtliche Trennung sei jedenfalls vor mehr als 10 Jahren erfolgt.

Die Bw. begehrt durch ihren steuerlichen Vertreter Anerkennung der Teilwertabschreibungen im Betrag von 140.670 S als Betriebsausgabe bei der Körperschaftsteuer 1999 und im Betrag von 112.530 S als Betriebsausgabe bei der Körperschaftsteuer 2000. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen aus, die Forderung rühre aus den Geschäftsjahren 1990/1991 und 1991/1992 her, und zwar aus Anzahlungen für Leistungen, die LK im Zusammenhang mit ihrem Verkaufsprojekt (Firma G) zu erbringen gehabt hätte (laut Faxschreiben der KC vom 2. Dezember 2003 als "Darlehen" verbucht). Nach Erbringung der Leistung hätte mit LK eine Abrechnung unter Berücksichtigung der Anzahlungen erfolgen sollen. Die von diesem erbrachten Leistungen seien jedoch nicht geeignet gewesen das Projekt abzuschließen, sondern hätten zu massiven Ersatzforderungen des Auftraggebers geführt. Die Abwicklung des Projekts (Präsentation, Probeläufe der Software beim Auftraggeber, Verhandlungen usw.) habe sich über mehrere Jahre hingezogen und sei schließlich als undurchführbar aufgegeben worden. Die Anzahlungen seien nach dem Scheitern des Projekts Forderungen gegenüber LK gewesen. In mehrjährigen Bemühungen und Auseinandersetzungen habe sie durch ihren Geschäftsführer FK die Anzahlungen eingefordert. Auch wenn LK die Tauglichkeit und Verwendbarkeit der von ihm erbrachten Leistungen behaupten sollte, so habe er diese jedenfalls nie abgerechnet. Es sei nahe liegend, dass ein Schuldner dazu neige, "strittige, ihn betreffende verbindliche Sachverhalte" als weit zurück liegend und geordnet darzustellen. LK sei jedenfalls nach wie vor Gesellschafter und seine noch ausstehende Einlage sei im März 2004 nochmals eingefordert worden. Die Niederschrift über die Einvernahme von LK liege nicht vor, weshalb es nicht nachvollziehbar sei, wie dieser sich geäußert habe. Die Kündigung des Gesellschaftsverhältnisses durch LK im Jahr 1994 sei "als unter den gegebenen Umständen unannehmbar zurückgewiesen worden". Nach dem Scheitern des Projekts sei mit LK vereinbart worden, dass die Forderungen mit zukünftig durch ihn zu erbringenden Service- und Wartungsleistungen bei bestehenden Softwareverträgen verrechnet werde. Zu diesem Zeitpunkt habe mit einer "Rückzahlung" der Forderungen gerechnet werden können. Dass sie im Jahr 1996 durch ihren Geschäftsführer mittels Schreibens aus Südafrika Forderungen maßgeblichen Umfangs geltend gemacht habe, spreche eindeutig dafür, dass eine Durchsetzung der bestehenden Forderungen unter den damals bestehenden Verhältnissen mit der Einschätzung realistischer Erfolgchancen betrieben worden sei. Mit Nachdruck sei darauf zu verweisen, dass LK als Unternehmer nicht finanziell gefährdet oder insolvent gewesen sei bzw. sei. Im Gegenteil handle es sich um einen gut situierten ungarischen Unternehmer. Das Ausmaß und der Zeitpunkt der

Teilwertabschreibung sei weitgehend von der unsicheren Einschätzung seines subjektiven Zahlungswillens abhängig. In den Jahren 1996 und 1997 sei erkannt worden, dass LK keine echte Absicht zur Tilgung der gegen ihn bestehenden Forderung habe. Es seien – wie aus den Beilagen zur Berufung zu ersehen - Erkundigungen über die Möglichkeiten einer rechtlichen Durchsetzung der Forderung eingeholt worden. Nach den telefonisch erhaltenen Auskünften habe "bei der beschriebenen Unsicherheit in derart gelagerten Fällen bei extrem hohen Kostenrisiko (Verfahrenskosten und Bearbeitungstarife) die Einleitung rechtlicher Schritte nicht wirtschaftlich erscheinen" lassen. In den Jahren 1999 und 2000 seien weitere Einbringungsversuche am ablehnenden Verhalten des LK gescheitert. Der Geschäftsführer FK und der Gesellschafter JK hätten LK in seinem Sommerhaus am Plattensee aufgesucht. Dabei hätten sie jedoch nur mit seiner Ehegattin gesprochen, die ihnen erklärt habe, dass LK keinerlei Kontakt mit der Bw. mehr wünsche. Erst zu diesem Zeitpunkt sei erkannt worden, dass die offene Forderung weder gerichtlich noch einvernehmlich realisiert werden könne, weshalb mit deren Teilwertabschreibung begonnen worden sei. Dass die Forderung nicht habe eingebracht werden können, sei einzig und allein am ungarischen Rechtssystem gelegen. Die – wie von Inkassobüros in Erfahrung gebracht – damals bestehenden Kostenrisiken und Verfahrensschwierigkeiten hätten sich möglicherweise inzwischen durch den EU-Beitritt Ungarns geändert und es sei nicht auszuschließen, dass fortgesetzte Einbringungsversuche letztlich nicht doch, zumindest teilweise erfolgreich sein könnten.

Das Finanzamt begründet seine abweisende Berufungsvorentscheidung diesbezüglich wie folgt:

*Im Jahr 1994 hat Hr. LK eine Kündigung seines Gesellschaftsanteiles versucht. Schon hier ist die faktische Trennung der Interessenebenen spätestens erkennbar. Das Zurückweisen der Kündigung seines Gesellschafterstatus im Jahr 1994 ändert nichts am Zustand der Trennung und der Tatsache, dass Forderungen am Ungarn LK, seien sie zu Recht oder hätten sie einer korrekten Gegenrechnung bedurft, um beglichen zu sein, nicht realisierbar waren und alle Bemühungen in jede Richtung zwar verständlich aber als aussichtslos zu beurteilen waren. In Anbetracht, dass das Unternehmen in der Bewertung von Forderungen dem strengen Niederstwertprinzip unterliegt, ist seitens der Abgabenbehörde durch die Versuche 1999 und 2000 weder steuerlich noch zivilrechtlich etwas gewonnen. Es ist daher unerklärlich und mit der Vorsicht eines ordentlichen Kaufmannes unvereinbar, diese Forderung sei 92 in unveränderter Qualität zu belassen, so auch eine Abzinsung unterblieben ist, welche unabhängig von der Einbringlichkeit der Forderung diese in einem anderen Wert erhellt. Da alle Maßnahmen, ob tauglich oder nicht, schriftlich letztmalig 1997 von nunmehrigen Geschäftsführer FK initiiert, nicht gefruchtet haben, wäre spätestens diese Erkenntnis aus 1997 der maßgeblichen Abgabenerklärung zuzuführen gewesen. Es ist daher für die Streitjahre bereits von einer in der E-Bilanz teilwertberichtigten Forderung auszugehen somit der Berufung hier kein Erfolg zu bescheinigen ist.*

## **2. Passivierung von Verbindlichkeiten gegenüber FK**

Die Bw. verbuchte die Entgelte des handelsrechtlichen Geschäftsführers FK in den Streitjahren als Verbindlichkeiten im Betrag von 84.000 S (1998), 96.000 S (1999) und 96.000 S (2000).

Das Finanzamt rechnete diese Beträge den Betriebsergebnissen der Bw. wieder hinzu und verweist zur Begründung im Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung auf sein Vorhaltsschreiben vom 11. Dezember 2003. Mangels Entgegnung sei "der Aspekt des fehlenden Fremdvergleiches in der Vertrags- und dann tatsächlichen Buchungsgebarung ... als zutreffend anzusehen und somit die Passivierung steuerlich nicht anzuerkennen".

Im erwähnten Vorhaltsschreiben zitiert das Finanzamt diesbezüglich Punkt IV des Geschäftsführervertrags und führt im Wesentlichen aus, dass eine Verzinsung nicht erfolgt sei. Dem Finanzamt werde als Grundlage der "Ansätze" eine Excel-Tabelle präsentiert, die sich als retrograde Darstellung der Passivierung erweise, wobei Reisekosten (Belege seien nicht vorgelegt und sollten eigentlich auch Gegenstand eines etwaigen Spesenersatzes sein) und der Anteil am Jahresgewinn (Prozentsatz) "die Rechnung lösen". In Anbetracht der tatsächlich erfolgten Buchung als Umbuchung/Nachbuchung und "der gelebten Vorgangsweise", der fehlenden Verzinsung und der mangelnden Rechnungslegung sei die Verbindlichkeit unter dem Aspekt des Fremdvergleiches (Vertrag unter Verwandten) nicht anzuerkennen.

Die Bw. wendet durch ihren steuerlichen Vertreter unter Kurzdarstellung von zwei dem Gesellschafter JK bekannten Fällen der Geschäftsführung aus räumlicher Entfernung im Wesentlichen ein, die Voraussetzungen für die Anerkennung des Vertrages lägen vor, weil eine ausreichende Publizität durch die Eintragung als Geschäftsführer im Firmenbuch gesichert sei. Der Geschäftsführervertrag sei schriftlich abgefasst und fremdüblich. Auch das vereinbarte Entgelt halte im Hinblick auf die dem Geschäftsführer zugestandene Gesamtausstattung jedem Fremdvergleich stand. Schon bei der Vertragsgestaltung sei betont worden, dass die Hauptaufgabe des Geschäftsführers nicht in operativen Leistungen bestünde, sondern im Wesentlichen strategische und kontrollierende Aktivitäten habe umfassen sollen, insbesondere unter Bereitstellung seiner Kenntnisse und Erfahrungen. Die räumliche Entfernung könne "unter dem auch schon damals üblichen und sich seither vehement verstärkenden Einsatz elektronischer Nachrichtenmedien – gerade für eine Tätigkeit im strategischen, beratenden Bereich und im Bereich des Controlling – nicht als der Durchführung und Einhaltung der vertraglichen Verpflichtungen hinderlich angesehen werden". Die vom Geschäftsführer vertraglich einzufordernden Arbeitsleistungen seien auch regelmäßig und tatsächlich erbracht worden (Telefonate, Fax, interne Firmenkorespondenz, Besprechungen mehrmals pro Jahr am Geschäftssitz der GmbH usw.). Da auf Grund der klaren vertraglichen Gestaltung nicht von einer erhöhten Nachweispflicht dem Finanzamt gegenüber ausgegangen werden können, seien diese "zahlreichen Arbeitsanmerkungen, Anregungen, Hinweise, Feststellungen usw. mit Notizencharakter, zum Teil handschriftlicher Art anlässlich von Telefonaten" nicht aufbewahrt worden. Sie müsse sich deshalb auf den Versuch der Glaubhaftmachung zurückziehen. Zur Verfügung stünden jedoch beispielsweise Telekomrechnungen des Geschäftsjahres 2000 und 2001 mit

Gesprächsabrechnungen der Auslandszone 3 (Südafrika), aus denen die behauptete, laufend geführte Kommunikation zwischen Geschäftsführung und Bw. schlüssig abgeleitet werden könne. Allerdings stehe fest, dass der Geschäftsführer im konkreten Fall eines Verzuges bei der Einreichung der Veröffentlichungsunterlagen vom Firmenbuch mit Beschluss dazu aufgefordert worden sei, und dass die Einreichmappen beim Firmenbuch vom Geschäftsführer pflichtgemäß unterzeichnet worden sei. Daher erscheine auch die behauptete Einbindung in die Geschicke des Unternehmens, soweit sie nicht aus Neben- und Hilfsaufzeichnungen nachweisbar sei, im Hinblick auf den Versuch der Glaubhaftmachung durchaus plausibel. Dass der Geschäftsführer bisher auf Auszahlungen verzichtet habe, sei im Interesse der finanziellen Gesundheit bzw. Stärkung der Bw. geschehen. Lediglich die unterbliebene Verzinsung könne auf das persönliche Naheverhältnis zu den Gesellschaftern zurückzuführen sein, liege aber gleichfalls in der Geschäftsführerverantwortung begründet. Wäre FK nicht bereit gewesen, in der schwierigen Phase (Schadenersatzansprüche aus dem Projekt G) zu helfen, wäre sie "wahrscheinlich wirtschaftlich untergegangen". Vorwiegend sei es FK zu verdanken, dass ein Vergleich zustande gekommen sei.

Das Finanzamt begründet seine abweisende Berufungsvorentscheidung diesbezüglich wie folgt:

*Gerade die Fremdüblichkeit der Vertragsparameter, die im Bereich naher Angehöriger sich auch entsprechend manifestieren müssen, sind es, die die Behörde als nicht realisiert ansieht. Die Nichtaufbewahrung von Arbeitsdokumentationen einerseits, das Entstehen des passivierten Entgeltes als eine Um/Nb oder 12\*8.000,-, wobei der darin befindliche Spesenansatz ebenfalls nicht belegt wurde, eine ordentliche Abrechnung seitens des Geschäftsführers, auch diese Arbeit würde ihm lt. Pk 4 des Geschäftsführervertrages obliegen, die Nichtverzinsung des Passivierungsansatzes (auch ein Postulat des Pkt 4) sprechen gegen eine Fremdüblichkeit der Beziehung und gegen einen Entgeltscharakter. Es mag auch gelten, dass seitens des FK Leistungen für die Firma erbracht wurden und werden, für die Anerkennung eines Entgelts ist aber die Fremdüblichkeit zwingend erforderlich.*

*Ob er aus seiner Tätigkeit handels- und zivilrechtliche Risiken trägt oder nicht, mag in Anbetracht seines Wohnortes in Südafrika dahingestellt bleiben.*

*Da eine Abrechnung seiner Leistungen und Spesen der Behörde nicht vorgelegt werden konnten, ist auch hier dem Begehren der Erfolg zu verwehren.*

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im Februar 2005 zur Entscheidung vor.

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

#### **1. Teilwertabschreibung einer Forderung gegenüber LK**

Strittig ist, ob die Teilwertabschreibungen der Forderung gegenüber LK wegen des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung sowie wegen des Nachholverbots in den Jahren 1999 und 2000 unzulässig war, weil die Bw. die Teilwertabschreibung auf Grund des handelsrechtlichen Niederstwertprinzips bereits vor 1998 hätte vornehmen müssen (so das Finanzamt).

§ 5 EStG lautet:

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

Die bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zur Anwendung kommende sogenannte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz hat zum Inhalt, dass im Rahmen des steuerlich durch § 6 EStG 1988 vorgegebenen Wahlrechts eine Teilwertabschreibung zwingend vorzunehmen ist, wenn sich aus den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung eine solche Abwertungsverpflichtung ergibt (VwGH 19. März 2002, 99/14/0134).

§ 201 HGB lautet:

*(1) Die Bewertung hat den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen.*

*(2) Insbesondere gilt folgendes: ...*

*4. Der Grundsatz der Vorsicht ist einzuhalten, insbesondere sind*

*a) ...*

*b) erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlußstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind,*

*c) Wertminderungen unabhängig davon zu berücksichtigen, ob das Geschäftsjahr mit einem Gewinn oder einem Verlust abschließt.*

§ 206 HGB lautet:

*(1) Gegenstände des Umlaufvermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen gemäß § 207, anzusetzen. ...*

§ 207 HGB lautet:

*(1) Bei Gegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit dem Wert anzusetzen, der sich aus einem niedrigeren Börsenkurs oder Marktpreis am Abschlußstichtag ergibt. Ist ein Börsenkurs oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der dem Vermögensgegenstand am Abschlußstichtag beizulegen ist, so ist der Vermögensgegenstand auf diesen Wert abzuschreiben.*

Bei Gefährdung der Einbringlichkeit ist der protokollierte Kaufmann zur Wertberichtigung verpflichtet. Ist die Wertberichtigung zwingend, dann verhindert das Nachholverbot die Wertberichtigung zu einem späteren Bilanzstichtag (Doralt, EStG<sup>6</sup>, § 6 Tz 210, unter Hinweis auf VwGH 3. Juli 1968, 1067/66).

Ist bei einer Forderung die Einbringlichkeit zweifelhaft, so ist dies bilanzmäßig zu berücksichtigen (Niederstwertprinzip), wobei für zweifelhafte Forderungen eine Wertberichtigung gebildet wird, während gänzlich uneinbringliche Forderungen direkt abgeschrieben werden. Bezüglich der bilanzmäßigen Behandlung ist zu beachten, dass Wertberichtigungen in der Bilanz nicht ausgewiesen werden dürfen. Wertberichtigungen sind

gemäß § 226 Abs. 5 HGB von den Forderungen abzusetzen (Egger/Samer, Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch – Band I<sup>5</sup>, 135). Nach einer anderen Literaturauffassung hat sowohl bei Uneinbringlichkeit als auch bei Dubiosität der Forderung bei § 5-Gewinnermittlern eine Teilwertabschreibung stattzufinden (Bertl/Deutsch/Hirschler, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch<sup>3</sup>, 195).

Unabhängig davon, ob man die Forderung der Bw. gegenüber LK als uneinbringlich oder bloß als zweifelhaft beurteilt und unabhängig davon, welche der beiden hier genannten Möglichkeiten der buchmäßigen Behandlung der Forderung den handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (mehr) entspricht, ist sie bei Uneinbringlichkeit, aber auch bei Zweifelhaftheit als Aufwand zu berücksichtigen (vgl. die Buchungsbeispiele für die Einzelwertberichtigung dubioser Forderungen in: Auer, Buchhaltung, 208).

Erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, sind zu berücksichtigen, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind.

Im Berufungsfall ist die Bw. im Jahr 1996 schriftlich an LK herangetreten und hat ihn – wie die im Prüfungsverfahren vorgelegten Schreiben bestätigen – zur Begleichung seiner ihr gegenüber bestehenden Verbindlichkeiten (die betragsmäßig offensichtlich nicht nur die der hier strittigen Frage zu Grunde liegende Forderung umfasst) bis zum 31. März 1997 aufgefordert und diese Frist in einem weiteren Schreiben bis 31. Dezember 1997 verlängert. Auf diese Aufforderungen hat LK nicht reagiert. Bereits in den Jahren 1996 und 1997 ließen - wie im Berufungsschreiben zur "Chronologie der Ereignisse" ausgeführt - die bezüglich der Möglichkeiten einer rechtlichen Durchsetzung von Forderungsansprüchen angesprochenen Stellen "bei der beschriebenen Unsicherheit in derart gelagerten Fällen bei extrem hohen Kostenrisiko (Verfahrenskosten und Bearbeitungstarife) die Einleitung rechtlicher Schritte nicht wirtschaftlich erscheinen".

Bei dieser Sachlage war diese bereits vor dem Wirtschaftsjahr 1999 (1. April 1998 bis 31. März 1999) zumindest als zweifelhaft zu beurteilen und wäre den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung vorher entsprechend zu wertberichtigen oder direkt abzuschreiben gewesen. Damit war die Versagung der Berücksichtigung der Teilwertabschreibung als Betriebsausgabe bei der Körperschaftsteuer 1999 und 2000 durch das Finanzamt nicht rechtswidrig. Die Berufung war somit bezüglich des Begehrens auf Anerkennung der Teilwertabschreibungen im Betrag von 140.670 S als Betriebsausgabe bei der Körperschaftsteuer 1999 und im Betrag von 112.530 S als Betriebsausgabe bei der Körperschaftsteuer 2000 als unbegründet abzuweisen.

Als rechtswidrig erweist sich jedoch, dass das Finanzamt die Teilwertabschreibung nicht als Betriebsausgabe für die Körperschaftsteuer 1998 berücksichtigt hat.



§ 115 BAO lautet:

*(3) Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.*

Diese Bestimmung betont die Absage an einseitige fiskalistische Vorgangsweisen. Es gilt die Verpflichtung, die richtige und nicht (und nicht eine möglichst hohe)

Abgabenbemessungsgrundlage zu ermitteln. Von Amts wegen zu berücksichtigende Umstände sind somit auch dann nicht bei der Veranlagung außer Acht zu lassen, wenn der Abgabepflichtige sie in der Abgabenerklärung nicht geltend macht (Ritz, BAO<sup>2</sup>, § 115 Rz 23).

Die Bw. bringt - vom Finanzamt unbestritten – vor, mit LK eine Aufrechnung der Forderung mit zukünftig durch ihn zu erbringenden Leistungen vereinbart zu haben. Ende des Jahres 1993 hat die Bw. einen Vergleich mit der Firma G geschlossen. Im Jahr 1994 hat LK seinen Willen zur Auflösung der Gesellschaft kundgetan. Im Jahr 1996 hat die Bw. ihn schriftlich zur Zahlung bis zum 31. März 1997 aufgefordert und diese Frist in einem weiteren Schreiben bis 31. Dezember 1997 verlängert.

Das Finanzamt geht in seiner Würdigung dieses Sachverhaltes davon aus, dass die Bw. spätestens die im Jahr 1997 gewonnenen Erkenntnisse beim Jahresabschluss zu berücksichtigen gehabt hätte ("... Da alle Maßnahmen, ob tauglich oder nicht, schriftlich letztmalig 1997 von nunmehrigen Geschäftsführer FK initiiert, nicht gefruchtet haben, wäre spätestens diese Erkenntnis aus 1997 der maßgeblichen Abgabenerklärung zuzuführen gewesen. ..."). Dabei übersieht das Finanzamt jedoch, dass die Bw. ein abweichendes Wirtschaftsjahr hat (für 1998: 1. April 1997 bis 31. März 1998), sodass "spätestens diese Erkenntnisse aus 1997" beim handelsrechtlichen Jahresabschluss für 1998 zu berücksichtigen gewesen wären. Somit hätte das Finanzamt die Wertberichtigung/Abschreibung der strittigen Forderung schon auf Grund seiner eigenen Erwägungen von Amts wegen bei der Körperschaftsteuer für 1998 als Betriebsausgabe zu berücksichtigen gehabt.

Im Übrigen soll in diesem Zusammenhang nicht unerwähnt bleiben, dass das Finanzamt – wäre die Wertberichtigung/Abschreibung im Berufungsfall tatsächlich nicht im Wirtschaftsjahr 1998 als Betriebsausgabe zu berücksichtigen gewesen - zur Vermeidung gleichheitswidriger Ergebnisse hätte entscheiden müssen, ob eine nachträgliche Berücksichtigung des strittigen Aufwandes (von Amts wegen oder auf Antrag der Bw.) im wiederaufgenommenen Verfahren für einen diesem Wirtschaftsjahr vorangehenden Besteuerungszeitraum geboten gewesen wäre.

Zur Höhe der Wertberichtigung/Abschreibung ist auszuführen, dass – in konsequenter Anwendung des vom Finanzamt so vehement geforderten "strengen Niederstwertprinzips" - der gesamte Forderungsbetrag von 281.339 S (und nicht nur die Summe aus 140.670 S und 112.530 S) von Amts wegen als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für 1998 war daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO diesbezüglich abzuändern.

## **2. Passivierung von Verbindlichkeiten gegenüber FK**

Strittig ist, ob ein Aufwand für (nicht ausbezahltes) Geschäftsführerentgelt anzuerkennen ist (so die Bw.) oder nicht (so das Finanzamt).

Der unabhängige Finanzsenat sieht es unter Berücksichtigung der Sachlage und des Vorbringens der Bw. in freier Beweiswürdigung als gegeben an, dass FK in den Streitjahren nur formell handelsrechtlicher Geschäftsführer war, jedoch keine Leistungen für die Bw. erbracht hat.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH trifft den Abgabepflichtigen gegenüber der Abgabenbehörde ua. dann eine erhöhte Mitwirkungspflicht, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen (VwGH 9. September 2004, 99/15/0250) und bei Auslandssachverhalten (VwGH 25. November 2002, 97/14/0028).

Auch wenn der Bw. insoweit Recht zu geben ist, dass die räumliche Entfernung "unter dem auch schon damals üblichen und sich seither vehement verstärkenden Einsatz elektronischer Nachrichtenmedien nicht als der Durchführung und Einhaltung der vertraglichen Verpflichtungen hinderlich angesehen werden kann", so ist es im Berufungsfall dennoch als ungewöhnlich zu bezeichnen, dass die in Österreich tätige Bw. mit Umsätzen von lediglich eine Million bis zwei Millionen Schilling einen selbst an der Gesellschaft nicht beteiligten, in Südafrika ansässigen Geschäftsführer für "strategische und kontrollierende Aktivitäten" bzw. "für eine Tätigkeit im strategischen, beratenden Bereich und im Bereich des Controlling" beschäftigt, obwohl der Hauptgesellschafter, der im Übrigen zusätzlich in einer artverwandten Branche wie die Bw. tätig ist, vor Ort anwesend ist.

Zum Beweis oder zur Glaubhaftmachung der tatsächlichen Verhältnisse bedarf es daher – entgegen der Ansicht der Bw. - im Hinblick auf diesen ungewöhnlichen Sachverhalt und den Auslandsbezug ihrer erhöhten Mitwirkung.

Im Berufungsfall hat sich die Bw. der Möglichkeit zu nachträglicher (erhöhter) Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung mangels Beweisvorsorge dadurch selbst begeben, dass sie die "zahlreichen Arbeitsanmerkungen, Anregungen, Hinweise, Feststellungen usw. mit Notizencharakter, zum Teil handschriftlicher Art anlässlich von Telefonaten" nicht aufbewahrt hat (vgl. auch VwGH 21. Oktober 2004, 2000/13/0089).

Dass FK in den Streitjahren nur formell handelsrechtlicher Geschäftsführer war, jedoch keine Leistungen für die Bw. erbracht hat, sieht der unabhängige Finanzsenat (1) in jenen (oben dargestellten) Umständen, die den Sachverhalt als ungewöhnlich erscheinen lassen, (2) in dem Umstand, dass die Bw. die "zahlreichen Arbeitsanmerkungen, Anregungen, Hinweise, Feststellungen usw. mit Notizencharakter, zum Teil handschriftlicher Art anlässlich von

Telefonaten" nicht aufbewahrt hat und (3) in dem Umstand, dass es nicht fremdüblich ist, dass ein an der Gesellschaft nicht beteiligter Geschäftsführer über mehrere Jahre auf seine Entlohnung verzichtet, obwohl eine (zumindest teilweise) Begleichung seiner Forderungen wegen ihrer vergleichsweise geringen betragsmäßigen Höhe die Liquidität der Gesellschaft nicht wesentlich berührt, begründet.

Das Vorbringen der Bw., FK habe im Interesse der finanziellen Gesundheit bzw. Stärkung der Bw. auf Auszahlungen verzichtet, wird demgegenüber als Zweckbehauptung beurteilt. Ebenso wenig kann die Bw. ihren Standpunkt mit dem Hinweis auf geführte Telefonate "schlüssig ableiten", weil dieser Umstand überhaupt nichts über die Gesprächsinhalte mit dem im Ausland lebenden nahen Angehörigen FK aussagt. Auch der Umstand, dass FK im Firmenbuch als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw. verzeichnet ist, trägt nichts zum Beweis oder zur Glaubhaftmachung der Frage, ob er für die Bw. tatsächlich tätig geworden ist, bei. Dass FK als Adressat von Beschlüssen des Firmenbuchs aufscheint und dass er einmal im Jahr den Jahresabschluss der Bw. zum Zwecke der Einreichung beim Firmenbuch unterfertigt, beweist ebenso wenig, dass er für die Bw. "strategische und kontrollierende Aktivitäten" bzw. "eine Tätigkeit im strategischen, beratenden Bereich und im Bereich des Controlling" tatsächlich ausgeübt hat.

Bei dieser Sachlage fällt es daher auch nicht mehr ins Gewicht (weshalb der Bw. diesbezüglich auch keine Gelegenheit zur Äußerung gegeben wurde), dass die Bw. behauptet, dass sie "wahrscheinlich wirtschaftlich untergegangen" wäre, wäre FK nicht bereit gewesen, in der schwierigen Phase (Schadenersatzansprüche aus dem Projekt G) zu helfen, und es vorwiegend FK zu verdanken sei, dass ein Vergleich zustande gekommen sei, die Ermittlungen des unabhängigen Finanzsenates bei der Firma G jedoch ergeben haben, dass bei den Vergleichsverhandlungen (Vergleichssumme 50.000 S) nur JK beteiligt gewesen sei.

Die Versagung des Aufwands für (nicht ausbezahltes) Geschäftsführerentgelt durch das Finanzamt war somit nicht rechtswidrig.

Die Berufung erweist sich somit auch diesbezüglich als unbegründet.

Im Hinblick auf die Abänderung des Bescheides für 1998 (siehe Punkt 1) waren auch die Bescheide für 1999 und 2000 abzuändern.

Beilagen: Darstellung der steuerlichen Auswirkungen, 3 Berechnungsblätter

Graz, am 16. Februar 2005