



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/1194-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-Gen.m.b.H., vertreten durch B., vom 9. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 5. Jänner 2006 betreffend Körperschaftsteuer 2001 bis 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft mit beschränkter Haftung im Sinne des Gesetzes vom 9. April 1873 über Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, RGBI. Nr. 70/1873.

Gemäß § 9 der Satzung der Bw. hat jedes Mitglied der Genossenschaft einen Geschäftsanteil zu zeichnen und binnen Jahresfrist einzuzahlen. Die Mitgliedschaft endet gemäß § 5 der Satzung u.a. durch freiwilligen Austritt und durch Tod des Mitgliedes. Die ausgeschiedenen Mitglieder haben gemäß § 7 Abs. 1 der Satzung nur Anspruch auf Auszahlung ihrer eingezahlten Geschäftsanteile. Die Geschäftsanteile der ausgeschiedenen Mitglieder werden nach Abs. 2 dieser Satzungsbestimmung nach Feststellung der Bilanz des Ausscheidungsjahres berechnet und dürfen erst nach Erlöschen der gesetzlichen Haftung ausbezahlt werden, im Falle eines freiwilligen Austrittes jedoch frühestens fünf Jahre nach erfolgtem Austritt.

Von der Bw. wird bei Ausscheiden eines Mitgliedes ein Betrag in Höhe des jeweiligen Geschäftsanteiles vom Eigenkapitalkonto Geschäftsanteile auf das Konto Unbehobene Geschäftsanteile (Sonstige Verbindlichkeit) umgebucht. Eine Auszahlung erfolgt in weiterer Folge jedoch nur dann, wenn der Betrag vom ausgeschiedenen Mitglied oder dessen Erben nach Ablauf der Sperrfrist eingefordert wird. Diese Beträge werden jedoch vielfach nicht eingefordert, weil sie in Vergessenheit geraten oder aus anderen Gründen von den Berechtigten nicht geltend gemacht werden. Gegenständlich entfallen lt. Angabe der Bw. in den Jahren 2001 bis 2003 fast alle dieser aufgelösten Verbindlichkeiten auf gekündigte Geschäftsanteile, lediglich im Jahr 2001 beruht ein Betrag in Höhe von 1.838,98 € auf anderen Gründen, insbesonders Tod oder Unauffindbarkeit (des Mitgliedes selbst bzw. der Nachlasserben).

In den Jahresabschlüssen für die Jahre 2001 bis 2003 wurden von der Position Unbehobene Geschäftsanteile 141.921,95 ATS/10.313,87 € (2001), 5.348,14 € (2002) und 4.037,65 € über a.o. Ertrag ausgebucht und bei den Körperschaftsteuererklärungen für diese Jahre wieder außerbilanzmäßig abgezogen. Die gegenständlichen Verbindlichkeiten wurden von der Bw jeweils nach Ablauf von 8 Jahren aufgelöst.

Im Zuge einer Betriebsprüfung über die Jahre 2001 bis 2003 vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass diese außerbilanzmäßigen Abzüge unzulässig seien. Die Bw. habe ihre Verpflichtung zur Auszahlung der Geschäftsanteile in ihren Bilanzen als echte Verbindlichkeiten ausgewiesen. Es bestehe demnach kein Zweifel, dass die Verbindlichkeiten zum Betriebsvermögen der Genossenschaft gehörten.

Die Auflösung dieser Verbindlichkeiten über a.o. Ertrag sei deshalb der Besteuerung zu unterwerfen, weil zum Zeitpunkt des Verfalls der gegenständlichen Geschäftsanteile kein Gesellschaftsverhältnis zwischen der Genossenschaft und den ehemaligen Genossenschaftsmitgliedern mehr bestanden habe und somit dieser Vorgang nicht der genossenschaftlichen Sphäre zugerechnet werden könne.

Es könnte aber auch keine Einlage der ehemaligen Genossenschafter unterstellt werden, weil es an einem diesbezüglichen Willensentschluss der ehemaligen Genossenschafter mangle.

Das Finanzamt folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2001 bis 2003 neue Sachbescheide, in denen der außerbilanzmäßige Abzug der beiden oben angeführten Beträge nicht berücksichtigt wurde.

Die Bw. erhob dagegen Berufung und beantragte den außerbilanzmäßigen Abzug dieser Beträge. Zusammengefasst wurde im wesentlichen als Begründung vorgebracht, dass die Vereinnahmung der ehemaligen Geschäftsanteile durch die Ausbuchung der entsprechenden Verbindlichkeiten gegenüber den ehemaligen Genossenschaftern über a.o. Ertrag schon

deshalb nicht als eine betrieblich bedingte Vermögensvermehrung angesehen werden könne, weil hierin kein betriebsbedingter sondern ein der Gesellschaftersphäre zuordenbarer Vorgang zu erblicken sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs.2 KStG 1988 sind juristische Personen des privaten Rechts, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Bw. ist eine Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft mit beschränkter Haftung im Sinne des Gesetzes vom 9. April 1873 über Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, RGBI. Nr. 70/1873, und hat ihren Sitz im Inland. Sie ist daher unbeschränkt steuerpflichtig.

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Einkommen ist gemäß Abs. 2 dieser Bestimmung der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommen(Körperschaft)steuer nur:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29

Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen (§ 7 Abs. 3 KStG 1988).

Die Bw. war aufgrund ihrer Rechtsform (§§ 13, 22 GenG, §§ 189 HGB) im berufungsgegenständlichen Zeitraum zur Buchführung verpflichtet. Demgemäß sind alle Einkünfte im Sinne

des § 2 Abs. 3 EStG 1988, die von der Bw. bezogen wurden, den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.

Die mit dieser Zurechnungsfiktion des § 7 Abs. 3 KStG 1988 verbundene Gewerblichkeit aller Aktivitäten der Körperschaft ändert aber nichts daran, dass auch nichtsteuerpflichtige Erträge, Vermögensvermehrungen und Einkünfte vorliegen können (Wiesner/Schneider/Spanbauer/-Kohler, KStG 1988, Anmerkung 32 zu § 7).

Der Bereich der steuerpflichtigen Einkünfte ist aufgrund der taxativen Aufzählung in § 2 Abs. 3 EStG 1988 abschließend festgelegt. Fällt eine Vermögensvermehrung nicht darunter, so liegt diesbezüglich auch keine Steuerpflicht vor.

Der unabhängige Finanzsenat legt seiner Entscheidung den am Beginn der Entscheidung dargestellten Sachverhalt zugrunde. Dieser ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Verwaltungsakten und dem Vorbringen der Bw. und ist zwischen den Parteien unstrittig.

Strittig ist ausschließlich die Rechtsfrage, ob die Vereinnahmung der ehemaligen Geschäftsanteile durch die Ausbuchung der entsprechenden Verbindlichkeiten gegenüber den ehemaligen Genossenschaftern über a.o. Ertrag einen steuerpflichtigen Vorgang bei der Bw. darstellt.

Für eine Steuerpflicht treten Human und Stift in ÖStZ 8/2003, S 388 f ein, die gegenteilige Auffassung wird von Perkounigg in ÖStZ 23/2003, S 529 f vertreten.

Aufgrund der Bestimmungen des Genossenschaftsgesetzes und den diesbezüglichen konkreten Regelungen in der Satzung der Bw. entsteht bei Ausscheiden eines Mitgliedes gegenüber diesem oder seinen Erben die Verpflichtung zur Rückzahlung des Geschäftsanteiles. Aufgrund der Satzung der Bw. kann eine Auszahlung in der Regel erst nach Ablauf von 5 Jahren erfolgen. Die Bw. hat ab dem Ausscheiden diese Verpflichtung zur Rückzahlung durch eine entsprechende Verbindlichkeit ausgewiesen. Dieser Ausweis des Anspruches der ehemaligen Genossenschafter im Jahresabschluss bedeutet aber nicht, dass diese Verbindlichkeit nunmehr der betrieblichen Sphäre der Bw. zuzurechnen ist. Es handelt sich nämlich um eine Verbindlichkeit die zweifellos auch nach dem Ausscheiden des Genossenschafters nach wie vor der Gesellschaftersphäre zuzuordnen ist.

Human und Stift verweisen in diesem Zusammenhang auf die Vorgangsweise der Kreditinstitute, die unbeholende Spareinlagen 30 Jahre nach der letzten Buchung erfolgswirksam ausbuchen (*und als steuerpflichtige Erträge behandeln*). Dem ist entgegenzuhalten, dass die Spareinlagen eindeutig mit der betrieblichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen und diese Vorgänge daher nicht mit der gegenständlichen Konstellation vergleichbar sind.

Dass die Verbindlichkeit gegenüber dem ausgeschiedenen Genossenschafter aufgrund der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses in weiterer Folge wie ein zinsenloses Darlehen eines fremden Dritten an die Genossenschaft zu behandeln sei, ist nicht zutreffend. Dies ergibt sich schon aus dem Umstand, dass die Auszahlungsperrfrist ja deshalb besteht, weil dem ehemaligen Geschäftanteil auch nach Ausscheiden des Genossenschafter noch eine Haftungsfunktion zukommt. So kann etwa der ausgeschiedene Genossenschafter seine Forderung auf Auszahlung seines ehemaligen Geschäftsanteiles, wenn über das Genossenschaftsvermögen inzwischen Konkurs eröffnet wurde, nicht als Konkursforderung geltend machen (§ 1 Abs. 2 GenKonKV; siehe auch Keinert, Genossenschaftsrecht, Wien 1988, Tz 737). Darüber hinaus fehlt es aber in den gegenständlichen Fällen, wo in der Regel den Anspruchberechtigten das Vorhandensein der Forderung gar nicht mehr bewusst ist, für die Annahme eines Darlehens überhaupt an einem erkennbaren rechtsgeschäftlichen Willen der ehemaligen Genossenschafter - das Vorliegen einer Einlage wird von der Betriebsprüfung ja ebenfalls deshalb zu Recht ausgeschlossen.

Anders als bei dem von Human und Stift angeführten Beispiel der Umwidmung eines bisherigen Gesellschafterdarlehens in Eigenkapital in Form einer Kapitalerhöhung oder eines Gesellschafterzuschusses, wo die Umwidmung auf einem Willensentschluss des Gesellschafters beruht, liegt bei der berufungsgegenständlichen Fallkonstellation ein derartiger Willensentschluss des ausgeschiedenen Genossenschafter weder bei Kündigung und schon gar nicht bei seinem Tod vor. Der Geschäftanteil verbleibt vielmehr zunächst aufgrund der Bestimmungen des GenG bzw. der Satzung und später ohne Rechtsgrund de facto im Bereich der Genossenschaft. Auch die Nichtgeltendmachung des Anspruches beruht nicht auf einem Willensentschluss sondern darauf, dass der Anspruch den Berechtigten nicht mehr bewusst ist.

Wenn nun in weiterer Folge diese Verbindlichkeiten gegen a.o. Ertrag aufgelöst werden, so fällt dieser Ertrag unter keine der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 taxativ aufgezählten Einkunftsarten. Durch die Auflösung der Verbindlichkeit wird zwar nach außen hin zu erkennen gegeben, dass mit einer Einforderung der Verbindlichkeit nicht mehr gerechnet wird. Wie bereits ausgeführt, steht diese Vermögensvermehrung aber eindeutig noch im Zusammenhang mit der ehemaligen Gesellschafterstellung der ausgeschiedenen Genossenschafter. Vorgänge im Zusammenhang mit solchen gesellschaftsrechtlichen Vorgängen führen aber weder zu steuerpflichtigen Erträgen noch können Aufwendungen in diesem Zusammenhang abgezogen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 28. Februar 2007