



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HH GesmbH, W, vertreten durch Dkfm. Johann Putzer Wirtschaftstreuhand Ges.m.b.H., Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Türkenstrasse 9, vom 30. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 1. Oktober 2007 betreffend Körperschaftsteuer 2005 nach der am 16. Juli 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage für die Körperschaft 2005 beträgt € 110.736,52 die Körperschaftsteuer 2005 wird daher mit € 27.684,13 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Über die HH GmbH (Berufungswerberin, Bw.) wurde am 22. Juni 2004 das Konkursverfahren eröffnet und dieses mit 12. April 2005 nach Bestätigung des Zwangsausgleichs mit einer Quote von 30% aufgehoben. Für den Zeitraum 2004 bis 2005 wurde die Bw. durch das Finanzamt (FA) einer Betriebsprüfung (Bp.) betreffend ua. Körperschaftsteuer 2005 unterzogen.

Unter Tz 2 des Bp.-Berichts führt das FA aus, dass bei der Überprüfung der Bemessungsgrundlagen der Körperschaftsteuer 2005 ein Sanierungsgewinn von € 110.737,00 festgestellt worden sei. Die KöSt 2005 wurde mit Bescheid vom 1. Oktober 2007 mit € 89.422,19 festgesetzt.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass das FA den Sanierungsgewinn mit € 110.737,00 festgestellt habe und nicht in der tatsächlichen Höhe von € 634.189,53, wodurch sich eine erhebliche steuerliche Mehrbelastung ergebe.

Unter Beachtung des Verlustvortrages und der Reduzierung der KöSt im Ausmaß der Zwangsausgleichsquote für den zu erfassenden Sanierungsgewinn ergebe sich lediglich eine Steuernachforderung von € 30.475,00.

In der Stellungnahme zur Berufung führt die Bp aus, dass in dem von der Bw. als Sanierungsgewinn beantragten Gesamtbetrag eine Verbindlichkeit gegenüber der 100%igen Muttergesellschaft enthalten sei, welche im Jahr 2003 in Form von Pauschalbeträgen der Bw. für Verwaltungs- und Vermittlungsleistungen € 565.000,00 verrechnet habe.

Diese Forderung scheine im Gläubigerverzeichnis, welches aus Anlass der Konkurseröffnung angefertigt worden war, nicht auf. Im April 2005 habe die Muttergesellschaft überdies für sämtliche der genannten Leistungen Stornorechnungen ausgestellt. Diese Stornorechnungen würden nach Ansicht der Bp. die Rückgängigmachung der Geschäftsfälle darstellen. Es liege daher diesbezüglich kein Sanierungsgewinn vor, sondern seien nur die im Zuge der Bp. festgestellten Beträge in Höhe von € 110.737,00 als Sanierungsgewinn anzusehen.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme wird im Wesentlichen ausgeführt, dass die Muttergesellschaft der Bw. die Verbindlichkeit erlassen habe und daher genauso zu behandeln sei, wie die übrigen Gläubignachlässe. Die Nichtanmeldung der Forderung im Konkurs habe deswegen nicht stattgefunden, um einen Zwangsausgleich überhaupt zu ermöglichen. Die Bw. müsse die Verbindlichkeit gegenüber der Mutter im Ausmaß der Quote von 30% erst nach vollständiger Befriedigung der übrigen Konkursforderungen begleichen.

In der am 16. Juli 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die Stornierung der Rechnungen durch die Muttergesellschaft deswegen erfolgt sei, damit der Zwangsausgleich nicht gefährdet würde und eine entsprechende Quote ausgeschüttet werden könne. Die Stornierung der Rechnung bedeute nicht, dass keine Leistungen erbracht worden wären.

Die Forderungen der Muttergesellschaft in Höhe von € 565.000,00 seien nicht im Konkurs angemeldet, wodurch sich eine entsprechend höhere Masse ergeben habe. Hauptgläubiger im

Insolvenzverfahren sei das Finanzamt mit einer Forderung von rund € 360.000,00. Die tatsächlich ausgeschüttete Quote habe 30% betragen. Hätte die Muttergesellschaft ihre Forderung angemeldet, hätte sich nur eine Quote von 12% ergeben und es wäre ein Zwangsausgleich nicht möglich gewesen.

Die Berufungswerberin sei eine nach wie vor bestehende Gesellschaft. Dem FA seien die nunmehr strittigen Rechnungen aus Vorprüfungszeiträumen bekannt gewesen.

Das FA bringt ergänzend vor, dass der Abgabenrückstand, welcher im Insolvenzverfahren geltend gemacht worden sei aus der Umsatzsteuervoranmeldung (UVA) 10/2002 resultierte. Die dort ausgewiesene Umsatzsteuer sei als Vorsteuer von einem anderen Unternehmen (X Bauträger) geltend gemacht worden.

Im Jahr 2003 seien die Rechnungen von der Muttergesellschaft ausgestellt worden, jedoch könne die Betriebsprüferin im Rahmen der freien Beweiswürdigung nicht erkennen, welche Leistungen die Muttergesellschaft tatsächlich an die Berufungswerberin erbracht haben sollte. Es seien trotz entsprechender Aufforderung keine diesbezüglichen Unterlagen vorgelegt worden. Aufgrund der 100%igen Forderungsabschreibung bei der Muttergesellschaft und der Erfassung im Rahmen des Sanierungsgewinnes bei der Berufungswerberin sei eine übergroße Steuerersparnis zu erkennen. Offenbar seien nach Ansicht der Betriebsprüferin die Forderungen 2003 deshalb eingebucht worden, um zukünftige Erträge aus der Berufungswerberin an die Muttergesellschaft "abziehen" zu können.

Weiters sei hinsichtlich der Berufungswerberin eine Sanierungsfähigkeit nicht gegeben. Die Zahlungen zur Abstattung der Quote würden zwar regelmäßig erfolgen, allerdings sind keine Umsätze gemeldet und die Gesellschaft habe kein Vermögen.

Zu diesem Vorbringen wendet die Bw. ein, dass die Gesellschaft zwar derzeit tatsächlich ruhe, dieses aber auf den Umstand der ungeklärten Rückstandsbehandlung durch das FA zurückzuführen sei. Auf dem Abgabenkonto hafte nämlich noch immer der gesamte Rückstand aus. Die Mittel für die Quotenzahlungen würden von dritter Seite aufgebracht. Nach Abschluss des Ausgleichsverfahrens stehe die Gesellschaft für neue Projekte zur Verfügung.

Wenn die Gesellschaft wieder tätig werden sollte, würden die Mittel von der Muttergesellschaft zur Verfügung gestellt werden. Das sei in diesem Firmenkomplex von rund 100 Firmen die gängige Geschäftspraxis.

Über Frage des FA, ob der Masseverwalter der Bw. vom Forderungsverzicht der Muttergesellschaft informiert gewesen sei, antwortet der steuerliche Vertreter der Bw, dass er

das nicht wisse. Der Masseverwalter habe aber gesehen, dass keine Forderungen von der Muttergesellschaft angemeldet worden seien.

Aus der Sicht der Muttergesellschaft handle es sich überdies auch nicht um einen Forderungsverzicht, sondern lediglich um eine Rückstehung. Es sei angedacht, die Forderung nach Durchführung des Ausgleiches wieder bei der Tochtergesellschaft geltend zu machen. Hierzu gebe es aber keine schriftlichen Unterlagen.

Weiters werde die Berufung dahingehend eingeschränkt, als nur 70% der erlassenen Forderungen als Sanierungsgewinn zu erfassen wären.

Das FA wurde mittels Vorhalt aufgefordert ergänzende Ermittlungen zur von ihm vorgebrachten fehlenden Sanierungsfähigkeit anzustellen - insbesondere zu überprüfen ob bzw. welche konkreten Pläne bestehen, die Bw. wieder am Wirtschaftsleben teilnehmen zu lassen - und das Ermittlungsergebnis dem UFS zuzuleiten.

Mit Schreiben vom 13. Oktober 2010 teilte das FA dem UFS mit, dass es laut dem steuerlichen Vertreter keinerlei Unterlagen über darüber gebe, dass nach dem Jahr 2005 Vorbereitungshandlungen gesetzt worden wären bzw. Tätigkeiten geplant gewesen wären um eine unternehmerische Tätigkeit der Bw. annehmen zu können. Die Gesellschaft sei daher keine ruhende Gesellschaft sondern eine stillgelegte.

Mit Bescheid vom 15. Oktober 2009 wurde das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2003 durch das FA wieder aufgenommen und die von der Bw. behauptete Verbindlichkeit gegenüber der XY GmbH aus der Bilanz bzw. der Aufwand von € 565.000,00 gestrichen. Im Jahr 2003 ergab sich daher ein steuerpflichtiges Einkommen von € 333.000,00. Verlustvorträge aus den vor 2003 liegenden Veranlagungszeiträumen bestanden nicht. Der im Zuge der Wiederaufnahme erlassene Körperschaftsteuerbescheid vom 15. Oktober 2009 erwuchs in Rechtskraft.

Mit Bescheid vom 21. Oktober 2009 wurde der Körperschaftsteuerbescheid für 2004 wiederaufgenommen und die Bilanzänderungen des wieder aufgenommenen Jahres 2003 steuerlich berücksichtigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. ist eine 100% Tochtergesellschaft der mittlerweile gelöschten XY GmbH, über welche am 29.10.2008 das Ausgleichsverfahren und am 27.2.2009 der Anschlusskonkurs eröffnet worden war.

Über die Bw. war mit 22.Juni 2004 der Konkurs eröffnet worden, welcher nach rechtskräftiger Bestätigung des am 17.11.2004 angenommenen Zwangsausgleiches (Quote 30%) am 12. April 2005 aufgehoben wurde.

Im Jahresabschluss zum 31.12.2005, welcher dem FA im Zuge der Betriebsprüfung erstmals am 17.9.2007 übergeben wurde, ist ein Sanierungsgewinn von € 675.736,52 ausgewiesen, welcher ua. einen Forderungsverzicht der XY GmbH im Betrag von € 565.000,00 hinsichtlich einer aus dem Jahr 2003 resultierenden Forderung umfasst. Im Gläubigerverzeichnis findet sich keine Verbindlichkeit der Bw. gegenüber der XY GmbH. Die XY GmbH hatte die Forderung unstrittig nicht im Konkursverfahren geltend gemacht. Laut Aussage des steuerlichen Vertreters hat die Bw. auf diese Forderung auch nicht – offensichtlich auch nicht anteilig – verzichtet, da *„angedacht sei, die Forderung nach Durchführung des Ausgleiches wieder bei der Tochtergesellschaft geltend zu machen.“* Diese Ausführungen scheinen grundsätzlich glaubwürdig als sie im Konkursverfahren nicht geltend gemacht wurden. Mangels Forderungsverzicht durch die Muttergesellschaft ergab sich daher im Jahr 2005 auch kein entsprechender Ertrag und die Frage der Behandlung eines solchen stellt sich nicht.

Aufgrund der durch das FA für das Jahr 2003 vorgenommenen Bilanzberichtigung und der sich daraus ergebenden Wirkungen für die Folgejahre, wurde im Wege einer Wiederaufnahme auch der Körperschaftsteuerbescheid für 2004 abgeändert und das steuerpflichtige Einkommen mit € 13.608,69 angesetzt, da aufgrund des nunmehrigen Gewinnes für 2003 für das Jahr 2004 kein Verlustabzug mehr bestand.

Aufgrund der rechtskräftigen Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer für 2003 ist auch der Jahresabschluss für 2005 anzupassen und der im bekämpften Bescheid ausgewiesene Gewinn um € 565.000,00 zu kürzen.

Der Gewinn des Jahres 2005 beträgt daher des € 110.736,52 (€ 675.736,52 lt. Bp.Erstbescheid abzüglich € 565.000,00). Mangels noch nicht verrechneter Verlustabzüge entspricht dieser Gewinn auch der Bemessungsgrundlage für die KöSt. Der Gewinn resultiert aus dem Verzicht der Gläubiger im Zuge des Zwangsausgleichs.

Bereits seit März 2004 – somit schon etwa ein Jahr vor Konkurseröffnung - meldete die Bw. keine Umsätze. Tätigkeiten anderer Art sind nicht feststellbar. Es konnten auch keine Hinweise auf die von der Bw. in der Berufungsverhandlung behauptete geplante Wiederaufnahme der werbenden Tätigkeit festgestellt werden. Bei den diesbezüglichen Erhebungen des FA wurde der steuerliche Vertreter um Vorlage entsprechender Unterlagen oder Beweismittel ersucht. Dieser teilte selbst glaubhaft mit, dass darüber keine Unterlagen existieren würden. Da der Bw. im Zuge der Ermittlungshandlungen durch das FA im Auftrag

des UFS erkennbar Parteiengehör gewährt wurde – sie wurde zum Nachweis ihres Vorbringens aufgefordert – war eine neuerliche Übermittlung des Berichts des FA zum Zwecke der Wahrung des Parteiengehörs nicht erforderlich.

§ 36 EStG idF des BGBl. I Nr. 71/2003 (BBG 2003) trug bis zum AbgÄG 2005 bzw. § 23a KStG trägt noch immer die Überschrift „Sanierungsgewinne“ und lautete seit 21. August 2003:

§ 36 EStG bzw. § 23a KStG

(1) Zu den Einkünften gehören Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

(2) Sind im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleiches (§§ 140ff Konkursordnung) entstanden sind, so gilt für die Berechnung der Steuer Folgendes:

- 1. Es ist die rechnerische Steuer sowohl einschließlich als auch ausschließlich der Sanierungsgewinne zu ermitteln.*
- 2. Der Unterschiedsbetrag ist mit jenem Betrag anzusetzen, der sich aus der Anwendung des Prozentsatzes des Forderungsnachlasses (100% abzüglich Ausgleichsquote) ergibt.*
- 3. Das Ergebnis ist von der nach Z 1 ermittelten Steuer einschließlich der Sanierungsgewinne abzuziehen.*

Vor Inkrafttreten des § 36 idF AbgÄG 2005 waren/ durch § 23a KStG für den Bereich der Körperschaften sind nach wie vor, wie bereits aus der Überschrift der gesetzlichen Bestimmung erkennbar, nur Sanierungsgewinne begünstigt.

Sanierungsgewinne sind nach der langjährigen Rechtsprechung des VwGH Gewinne aus einem allgemein akkordierten Schulderlass, der in der Absicht und mit der Eignung, einen Unternehmensfortbestand zu sichern, gewährt wurde (VwGH 21.4.2005, 2001/15/0213). Als Rechtfertigung für die Begünstigung von Sanierungsgewinnen wurde in der Literatur vor allem der Umstand angeführt, dass die Unternehmenssanierung durch eine durch den Sanierungsgewinn hervorgerufene hohe Ertragsteuerbelastung, zu deren Begleichung keine liquiden Mittel vorhanden sind, vereitelt werden könne (vgl. Ruppe in Ruppe, Unternehmenssanierung, 272; Denk, Sanierungsgewinn, 929). Das BMfF (AÖF 1999/180, Pkt 2; EStR 2000 Rz 7252) sowie die Materialien zum BBG 2003 (59. BlgNR, XXII. GP, 272) führten als Rechtfertigung für eine begünstigte Behandlung von Sanierungsgewinnen den Umstand an, dass in der Praxis die volle Durchsetzbarkeit des auf den Sanierungsgewinn entfallenden Abgabenanspruches nicht gegeben sei.

Der Begriff des Sanierungsgewinns und die von der Judikatur dazu entwickelten Grundsätze verlor durch die Neufassung des § 36 EStG im Rahmen des AbgÄG 2005 allerdings nicht seine Bedeutung. Im Körperschaftsteuerrecht sind weiterhin nur Sanierungsgewinne begünstigt, da

der Erhalt eines Unternehmens und nicht die Entschuldung der Körperschaft das Ziel der Begünstigung des § 23a KStG ist .

Daher ist zwar eine teilweise Abstandnahme von der Festsetzung einer Körperschaftsteuer nur dann vorzunehmen, wenn ein gerichtlicher Zwangsausgleich abgewickelt wurde aberzusätzlich auch die abstrakten Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn – nämlich Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsabsicht und Sanierungsfähigkeit vorliegen. Alle Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.

Der Zweck der Sanierung wird nicht automatisch dadurch erreicht, dass ein Zwangsausgleich erfüllt wird, maßgebend ist vielmehr die Gesundung des Betriebes. Kriterien für die Sanierungseignung sind uA. die zukünftigen Betriebsergebnisse (VwGH 31.3.1998, 95/13/0265). Gegen eine Sanierungsfähigkeit spricht nach der Judikatur eine Betriebseinstellung (VwGH 3.10.1990, 90/13/0018).

Wie oben festgestellt, nahm die Bw. nach Eröffnung des Konkursverfahrens bzw. nach Erfüllung des Zwangsausgleichs in keiner erkennbaren Weise am Wirtschaftsleben teil. Die Behauptungen, dass in Zukunft – ohne Nennung eines Zeitpunktes - geplant sei die Bw. wieder am wirtschaftlichen Geschehen teilhaben zu lassen, reicht für die Annahme einer Unternehmensfortführung und damit einer Sanierungsfähigkeit nicht aus sondern stellt eine Zweckbehauptung zur Minimierung der Steuerlast dar. Die bloße Existenz einer Körperschaft nach Erfüllung eines Zwangsausgleichs reicht daher nicht aus um einen Sanierungsgewinn zu rechtfertigen.

Der nach Bilanzänderung durch Gläubigerverzicht eingetretene Gewinn des Jahres 2005 von € 110.736,42 ist daher zur Gänze der Körperschaftsteuer zu unterziehen.

Wien, am 30. November 2009