



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-Ges.m.b.H. vom 12. März 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes I vom 13. Februar 2002 und 14. Februar 2002 betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 und 2000 und Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1999 sowie Körperschaftsteuer 1999 und 2000 entschieden:

I. Der Berufung gegen die Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1999 und 2000 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

II. Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1999 und Körperschaftsteuer 1999 und 2000 sowie die Berufungsvorentscheidung vom 13.9.2002 werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die abgabepflichtige Gesellschaft mit dem Unternehmensgegenstand "xyz" ermittelt ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1.4. bis zum 31.3. Bei einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde unter Tz 16 des Betriebsprüfungsberichtes Nr. xxxxx vom 14.2.2002, folgende Feststellung getroffen:

"Verdeckte Gewinnausschüttung

Die Firma X- GmbH wurde 1998 wegen des Konkurses der Firma Y GmbH Österreich gegründet. Die Tätigkeit der Abgabepflichtigen besteht überwiegend im Versenden von

Werbemittelangeboten mittels Katalogen an Gewerbebetriebe und Selbständige. Als Hauptgesellschafterin fungierte Frau AB und anschließend Frau CD, die Gattin bzw. Mutter von EF.

Daneben wurde auch die Tochterfirma der in Konkurs gegangenen o.a. Firma, die Firma Z GmbH M, in größerem Umfang beliefert bzw. wurde die Werbung für Deutschland von Österreich aus durchgeführt und vorfinanziert. Die Gesellschaftsanteile der deutschen Firma werden treuhänderisch von einem Steuerberater und einem Rechtsanwalt gehalten. Die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen an die deutsche Firma, welche sich auf 4,723.595,69 bis 31.3.2000 beliefen und nicht bezahlt wurden, wurden eingeklagt und vom Oberlandesgericht I als zu Recht anerkannt. Am 16.2.2001 wurde der deutschen Firma von EF trotz des Urteiles des OLG I in einem Vergleichsgespräch ein Angebot zur Zahlung von S 3,000.000,- unterbreitet. In den Bilanzen der Firma X- GmbH erfolgten folgende Wertberichtigungen zu Forderungen Z GmbH":

1999: S 3,000.000,-; 2000: 1,723.565,-

Dies erfolgte aufgrund einer Klage, welche gegen die deutsche GmbH geführt wurde. Jedoch war eine Zahlungsunfähigkeit nicht gegeben. Das Finanzamt erblickt im getätigten treuhänderischen Halten der Mehrheitsanteile durch die Gattin und nachfolgend durch die Mutter von Herrn EF eine direkte Einflussnahme in die Geschäftstätigkeit der Firma X- GmbH durch Herrn EF. Die vorgenommene Wertberichtigung an Kundenforderung stellt nach Ansicht der Bp eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, da einerseits Interesse an der "finanziellen Stützung" der deutschen Firma gegeben ist, und andererseits die volle Einbringlichkeit der Forderungen trotz Urteiles des OLG I nicht angestrebt wird. Die verdeckte Gewinnausschüttung (1999: 3,000.000 S; 2000: 1,723.565 S) wird den Gesellschafterinnen AB und CD zugerechnet. Die Kapitalertragsteuer wird von den Gesellschafterinnen getragen, wobei die Vorschreibung der KEST an die Firma X- GmbH mittels Zahlungsbescheid erfolgt (1999: 25 % von 3,000.000 S=750.000 S; 2000: 25 % von 1,723.565 S=430.891 S)."

Das Finanzamt erließ der Ansicht des Prüfers folgend (hinsichtlich des Jahres 1999 im wiederaufgenommenen Verfahren) für die Jahre 1999 und 2000 Körperschaftsteuerbescheide sowie Haftungs- und Zahlungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer.

In der gegen die angeführten Bescheide erhobenen Berufung vom 6.3.2002 wurde zunächst ausgeführt, dass in den Erläuterungen zum Jahresabschluss 1999 unter Tz 2 "Wertberichtigung zu Kundenforderungen" der Name des Kunden und die Höhe der vorgenommenen Wertberichtigung ausgewiesen sei, sodass mangels Hervorkommens neuer Tatsachen eine Wiederaufnahme nicht möglich sei. Die Höhe der Wertberichtigungen zu den Kundenforderungen Z in den Bilanzen 1999 und 2000 sei vom damaligen Geschäftsführer Herrn H berechnet und verantwortet worden. Aufgrund der zwischenzeitigen Entlassung

dieses Geschäftsführers müsse außer Zweifel stehen, dass dieser kein besonderes Naheverhältnis zur oder gar eine Beteiligung am Y M gehabt habe. Weiters sei im nunmehr vorliegenden Bilanzbericht der ZX GmbH ersichtlich, dass die ursprüngliche Z GmbH mangels Masse liquidiert worden sei und die Nachfolgefirma ZX GmbH nicht in der Lage gewesen wäre, die volle Summe der Forderungen an die Berufungswerberin zu bezahlen, ohne selbst gleich wieder Konkursantrag stellen zu müssen. So sei lediglich eine Rückstellung für den Vergleichsbetrag von S 3,700.000 als Sonstige Rückstellung in die Bilanz eingestellt worden.

Im Vorlageantrag bzw. einem ergänzenden Schreiben gegen die abweislichen Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes I führte der steuerliche Vertreter unter Beilage weiterer Schriftstücke erneut aus, dass die Maßnahmen zur Einbringung der Forderung gegen die Z GmbH umfangreich bis hin zur gerichtlichen Klage gewesen seien. Da die deutsche Firma insolvent gewesen sei, habe dies sehr wohl unter Anwendung der maßgebenden handelsrechtlichen Bestimmungen zu einer Wertberichtigung geführt. Nach Vorliegen eines vollstreckbaren Urteiles gegen die Z GmbH habe diese einen Konkursantrag gestellt, welcher mangels Masse abgewiesen worden sei. Als die Forderung gegen die Nachfolgefirma ZX GmbH geltend gemacht worden sei, habe auch diese Firma einen Insolvenzantrag gestellt. Die Einigung in der dem Finanzamt bekannten Form sei die letzte Möglichkeit gewesen, ein Insolvenzverfahren über die ZX GmbH zu verhindern.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Kapitalertragsteuer

Unter verdeckten Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Verdeckte Ausschüttungen können das Einkommen der Körperschaft in zwei Formen mindern. Entweder liegen überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder zu geringe (fehlende) Einnahmen vor (vgl. für viele die Erk vom 19.1.2005, 2000/13/0162 und 0165, und vom 29.1.2003, 98/13/0055, jeweils mwN). Eine verdeckte Ausschüttung setzt dabei definitionsgemäß die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung (Anteilsinhaber) voraus, wobei die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber auch darin gelegen sein kann, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (vgl. Erk vom 24.4.2002, 2000/13/0208, und vom 28.11.2001, 96/13/0127). Als nahe stehende Person kommt auch eine Kapitalgesellschaft in Betracht, an der ein Anteilsinhaber beteiligt ist (vgl. Bauer-Quantschnigg-Schellman-Werilly, Die Körperschaftsteuer, Tz 42 zu § 8).

Verzichtet eine Kapitalgesellschaft causa societatis zu Gunsten eines Gesellschafters auf eine ihm gegenüber bestehende Forderung, so liegt im Zeitpunkt des (allenfalls) schlüssigen Verzichts eine verdeckte Ausschüttung vor, für welche Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge abziehen ist (VwGH v. 26.4.2006, 2004/14/0066). Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs 2 Z 1 lit a bis c EStG 1988 (Beteiligungserträge), für deren Ausschüttung/Auszahlung es keines Beschlusses bedarf, richtet sich der Zuflusszeitpunkt nach § 95 Abs 4 Z 4 EStG 1988, dh nach Maßgabe des Zufließens iSd § 19 EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG, § 95 Tz 22).

Das Finanzamt traf die Feststellung, dass die von der Berufungswerberin gebildeten Wertberichtigungen zu Kundenforderungen in Höhe von 3,000.000 S (1999) bzw. 1,723.565 S (2000) zu Unrecht erfolgt seien. Diese stellten nach Ansicht des Prüfers verdeckte Gewinnausschüttungen dar, da einerseits Interesse an der "finanziellen Stützung" der deutschen Firma gegeben sei und andererseits die volle Einbringlichkeit der Forderungen trotz Gerichtsurteiles nicht angestrebt werde.

Dazu ist anzumerken, dass die bloße Wertberichtigung einer Forderung beim Schuldner nicht zum Wegfall der Verbindlichkeit führt. Ein solcher Vorgang allein vermag daher mangels Zuwendung eines Vermögensvorteiles eine verdeckte Ausschüttung nicht zu begründen. Eine verdeckte Ausschüttung könnte allenfalls darin gelegen sein, dass die Gesellschaft, um den Gesellschafter zu begünstigen, auf Einbringungsmaßnahmen verzichtet.

Konkrete Feststellungen, dass die Berufungswerberin in den Kalenderjahren 1999 und 2000 im Zusammenhang mit der Verfolgung ihrer Rechte nicht fremdüblich vorgegangen sei, hat der Prüfer nicht getroffen. Auch ergeben sich dafür aufgrund der Aktenlage für die Jahre 1999 und 2000 keinerlei Hinweise. Die Berufungswerberin hat im Jahr 1998 durch ihren Rechtsanwalt Dr. K eine Klage gegen die Fa. Z GmbH eingebracht und nach Ausschöpfung des Instanzenzuges letztlich rechtskräftige und vollstreckbare Entscheidungen erwirkt (vgl. Urteile des Oberlandesgerichtes vom 27.12.2000). In diesem Zusammenhang fielen für die Berufungswerberin auch erhebliche Kosten für die rechtliche Beratung und Vertretung an (vgl. Abrechnung Dr. K vom 25.5.2001 über den Betrag von rund 700.000 S). Von einem Forderungsverzicht zugunsten der deutschen GmbH kann daher in den Jahren 1999 und 2000 nicht ausgegangen werden. Die Feststellung, dass im Jahr 2001 "trotz des Urteiles des OLG I in einem Vergleichsgespräch ein Angebot zur Zahlung von S 3,000.000,- unterbreitet wurde", vermag im Übrigen die Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen in den Jahren 1999 und 2000 nicht zu tragen.

Aus dem vorliegenden Schriftverkehr geht hervor, dass die Tätigkeit der Z GmbH im Jahr 1999 von der ZX GmbH übernommen wurde. Die ZX GmbH ist auch in eine

Rechtsnachfolgerhaftung hinsichtlich der "Altverbindlichkeiten" der Z GmbH eingetreten. Der Forderungsverzicht der X- GmbH erfolgte zugunsten der ZX GmbH. Selbst wenn das Vergleichsangebot der Berufungswerberin an die deutsche (Nachfolge)Gesellschaft als ein Verzicht societatis causa anzusehen wäre – was zunächst nachvollziehbare Feststellungen über die Beteiligungsverhältnisse erfordern würde -, so ergebe sich eine verdeckte Ausschüttung für das Jahr 2001 und dazu lediglich in Höhe des Verzichtsbetrages. In diesem Zusammenhang wäre auszuführen, dass auch die Frage, wem die Anteile an der Berufungswerberin zuzurechnen waren und wer letztlich Empfänger (allfälliger) verdeckter Ausschüttungen gewesen sei, vom Prüfer widersprüchlich beantwortet wurde. Zum einen geht er davon aus, dass verdeckte Gewinnausschüttungen den Gesellschafterinnen AB und CD zuzurechnen seien, zum anderen stellt er fest, dass die Mehrheitsanteile an der Berufungswerberin von AB und CD lediglich treuhänderisch für EF gehalten werden, dass also die Anteile steuerlich dem EF als Treugeber zuzurechnen wären. Abgesehen davon geht die Betriebsprüfung offenbar davon aus, dass 1998 eine (als fremdüblich anzuerkennende) Leistungsbeziehung zwischen der Berufungswerberin und der Z GmbH begründet wurde. Damit würde aber ein späterer Teilnachlass der Forderung nicht zu einer verdeckten Ausschüttung führen, wenn – wie die Berufungswerberin behauptet – dieser Verzicht seinen Grund ausschließlich in (nach Eingehen der Leistungsbeziehung) entstandenen wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Schuldnerin bzw. deren Nachfolgefirma (Insolvenzgefahr) hatte (vgl. nochmals VwGH v. 26.4.2006, 2004/14/0066).

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer 1999 und 2000 war daher Folge zu geben.

II. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer und Körperschaftsteuer

Der vorangeführte Sachverhalt vermag auch hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1999 und 2000 verdeckte Ausschüttungen aus dem Titel "Wertberichtigung von Forderungen" nicht zu tragen. Zu prüfen wäre allerdings, ob die in den genannten Jahren "aus Gründen des Prozessrisikos" vorgenommenen Wertberichtigungen von 3,000.000 S (1999) und 1,723.565 S (2000) der Höhe nach zu Recht bestanden.

Nach § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern sie keine das Verfahren abschließende Formalentscheidung zu treffen hat, die Berufung auch durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen worden sind, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Ermittlungen zur Frage der Werthaltigkeit der streitgegenständlichen Forderungen zu den Bilanzstichtagen 31.3.1999 und 31.3.2000 wurden von der Abgabenbehörde erster Instanz bislang nicht vorgenommen. Der diesbezüglich entscheidungswesentliche Sachverhalt steht sohin noch nicht fest. Aufgrund der in diesem Zusammenhang noch notwendigen Erhebungen und der Tatsache, dass nicht absehbar ist, welche (allenfalls umfangreichen) Ermittlungsschritte zu setzen sein werden, erscheint es zweckmäßig, die Ermittlungsarbeit bei der Abgabenbehörde erster Instanz zu konzentrieren, bis eine neuerliche rechtliche Beurteilung möglich ist.

Die Körperschaftsteuerbescheide 1999 und 2000 sowie der Wiederaufnahmsbescheid 1999 und die Berufungsvorentscheidung vom 13.9.2002 waren daher gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 12. September 2006