

GZ. RV/2773-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 3. Dezember 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Ungerböck & Mag. Klepeisz, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Ulrike Schlagenhaufen, betreffend Feststellung der Einkünfte aus Gewerbetrieb für das Jahr 1992 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

In der Bilanz zum 31.12.1992 des Berufungswerbers A & H. OEG,(Bw), Verwertung von Liegenschaften, stand unter der Bilanzposition "Sonstige Forderungen" ein Darlehen in Höhe von S 1.100.000,-.

Es wurden die im Kalenderjahr 1992 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO vorläufig erklärungsgemäß festgestellt. Ebenso erfolgte eine vorläufige erklärungsgemäßige Veranlagung der Gewerbesteuer betreffend das Jahr 1992.

Für die Jahre 1992 – 1996 wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde vom steuerlichen Vertreter eine 100% Wertberichtigung des Darlehens für das Jahr 1992 wegen Uneinbringlichkeit des Betrages beantragt.

Die Betriebsprüfung stellte in dem Bericht folgendes fest:

"Im Jahre 1990 wurden an Hr. D. H. und an Herrn J. S. ein Darlehen in Höhe von S 1.100.000,- gegeben und als betriebliche Darlehensforderung in die Bilanz 1990 eingestellt, wobei der Darlehensvertrag nicht mit der A. OEG (vormals GnbR) abgeschlossen worden ist, sondern mit Herrn A. ad personem.

Laut Pkt.III des Darlehensvertrages verpflichten sich die Darlehensnehmer in Hinblick auf die Darlehensgewährung zu Finanzierung eines Wertpapiergeschäftes (steht im Zusammenhang mit der Finanzierung eines Feriendorfes in B.), an den Darlehensgeber an Kapital, Zinsen und Gewinnbeteiligung 120 Tage nach Unterfertigung dieses Vertrages den Betrag von S 5,5 Mio zurückzuzahlen und zwar unabhängig davon, ob und in welchem Ausmaß das zu finanzierende Geschäft der Darlehensnehmer tatsächlich abgewickelt wird und ob und in welcher Höhe seitens der Darlehensnehmer dabei ein Gewinn erzielt wird.

Als Sicherheit wurde ein Wechsel über S 5.500.000,- fällig werdend 120 Tage nach Vertragsunterfertigung akzeptiert. Nach Ablauf der Frist laut Darlehensvertrag wurde am 9.1.1991 die Einlösung dieses Wechsels bei der Zentralsparkasse Wien AG versucht, wobei hiebei festgestellt wurde, dass weder die Bezogenen anwesend waren noch eine Deckung vorhanden war. Eine Wechselklage beim Handelsgericht Wien (26.11.1991) blieb ebenso erfolglos wie eine von rechtlichen Vertreter des Hrn. A. durchgeführte Forderungsexekution gegen Herrn J. S.. So wurde eine Wertberichtigung der Darlehensforderung in Höhe von S 600.000,- im Veranlagungsjahr 1995 vorgenommen.

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahren wurde vom steuerlichen Vertreter eine 100%ige Wertberichtigung des Darlehens für das Jahr 1992 beantragt, da die Uneinbringlichkeit aufgrund der vorgelegten Unterlagen (ua Wechselklage, Forderungsexekution) bereits in diesem

Jahr offenkundig war. In diesem Zusammenhang wurden von der Bp folgende Unterlagen bzw. Nachweise abverlangt: Unterlagen über das zu finanzierte Projekt in B., Nachweise, dass die gegebenen Geldmittel aus dem Betriebsvermögen der A. & H. OEG (damals GnbR) abgeflossen sind (Buchhaltungsunterlagen und vor allem Bankbelege); strafrechtliche Verfolgung - warum keine angestrebt. Den Aufforderungen zur Vorlage der entsprechenden Bankbelege (wegen des Geldflusses) wurde im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens trotz mehrmaliger Urgenzen des Prüfers beim steuerlichen Vertreter nicht nachgekommen. Laut letzten Darstellungen des steuerlichen Vertreters bzw. des Hrn. A. sind sämtliche Buchhaltungsunterlagen (auch die Bankbelege) nicht mehr auffindbar; einer in Aussicht gestellten Besorgung der Bankunterlagen bei der entsprechenden Bank wurde ebenfalls nicht nachgekommen. Auf die Frage, warum keine strafrechtliche Verfolgung angestrebt wurde, erhielt der Betriebsprüfer die Auskunft, dass diese ohnehin nicht erfolgversprechend wären, weil der Darlehensnehmer angeblich unauffindbar seien.

Angesichts dieser Tatsachen ist der Geldfluss aus betrieblichen Mitteln der A. & H. OEG (vormals GnbR) in Zweifel zu ziehen, sodass die Behandlung dieser Darlehensforderung als notwendiges Betriebsvermögen der A. & H. OEG zu versagen ist. Da die Ausbuchung des Darlehens ohnehin einen erfolgsneutralen Vorgang darstellt, ist eine periodenkonforme Berichtigung im Jahre 1990 durch eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz zum 1.1.1992 aufgrund der herrschenden Rechtslage nach Ansicht der Betriebsprüfung zulässig."

Es ergingen gemäß § 200 Abs.1 BAO ein endgültiger Bescheid, welche die im Kalenderjahr 1992 erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO feststellte und ein Bescheid der die Gewerbesteuer mit Null festsetzte. Die beantragte Wertberichtigung wurde nicht berücksichtigt.

Es wurde ein Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfristen für den Gewerbesteuerbescheid 1992 und für den Gewerbesteuerbescheid 1993 und für die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1994, 1995 und 1996 eingebbracht.

Berufung erhoben wurde dann gegen den Gewerbesteuerbescheid 1993 und den Bescheid über die Festsetzung gemäß § 188 BAO 1995. Das Begehren war die Wertberichtigung eines im Jahr 1990 gegebenen Darlehens in Höhe von S 1.100.000 im Jahr 1992.

Begründend wurde ausgeführt:

Der Betriebsprüfer führt im Betriebsprüfungsbericht u.a. aus " Darlehensforderungen aus 1990 – Berichtigung der Eröffnungsbilanz zum 1.1. 1992" im ersten Absatz folgendes aus: ... der Darlehensvertrag wurde nicht mit der A. & H. OEG (vormals GnbR), sondern mit A. ad personam abgeschlossen worden ist.

Darin besteht schon der erste große Denkfehler, nämlich der, dass sich, wie der Prüfer wusste, im Jahr 1990 noch die A.&H. GnbR bestand, und dass eine GnbR nicht parteifähig ist, und somit sämtliche Rechtsgeschäfte von den Gesellschaftern selbst abgeschlossen werden müssen (Siehe dazu Kastner-Doralt-Novotny, Grundriss des Österreichischen Gesellschaftsrechtes, 5. Auflage/Seite 56 (Abs.2) 1. Satz, wo es heißt: " Die GnbR ist demnach nach hA nicht parteifähig, sie kann nicht als Eigentümer auftreten, insbesondere nicht im Grundbuch." Sie kann auch nicht klagen oder geklagt werden, sondern nur die Gesellschafter.

Somit ist natürlich das Argument kräftigst widerlegt, dass Herr A. den Darlehensvertrag nicht für die GenbR abgeschlossen hat.

Auch folgende Unterlagen bzw. Nachweise nachzuverlangen, wie zum Beispiel ob die Geldmittel aus dem Betriebsvermögen aus der A.& H. OEG (damals GnbR) abgeflossen sind – Buchhaltungsunterlagen und vor allem Bankbelege, halten wir für starkes Tobak!

Wir weisen auf § 132 BAO hin: Im § 132 BAO, Abs.1 heißt es, dass Bücher und Aufzeichnungen ...- soweit sie für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, auch die Geschäfts-papiere und die sonstigen Unterlagen, durch sieben Jahre aufbewahrt werden sollen. Die Frist läuft vom Schluss des Kalenderjahres, für das die letzte Eintragung in die Bücher (Aufzeichnungen) vorgenommen worden ist.

Für den vorliegenden Fall heißt das also, dass von dem Bw die gesetzliche Aufbewahrungs-pflicht bezüglich der Darlehensvergabe, bzw. der Buchhaltungs- und der Bankunterlagen voll eingehalten wurde. Da nämlich die Darlehensvergabe im Jahre 1990 erfolgte, und somit die Frist für die Aufbewahrung am 31.12.1997 endet.

Wie aus dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen ist, hat die Betriebsprüfung am 10.12.1997 begonnen und hat bis 16.12.1998 gedauert. Die Vorlage der Bankbelege bzw. der Buchhaltung wurde jedoch erst im Sommer 1998 verlangt.

Eine ganz wichtige Tatsache hat der Betriebsprüfer verschwiegen, nämlich dass die A.& H. OEG "lückenlos" geprüft ist, das heißt also seit Bestehen der GnbR bis Ende 1996 wurden "ALLE" Veranlagungsjahre geprüft.

Es kann also nicht sein, dass der Bw., obwohl das Jahr 1990 geprüft und rechtmäßig veranlagt ist, die Vorlage der Unterlagen bzgl. des Darlehens 1990 außerhalb der siebenjährigen Aufbewahrungsfrist noch einmal abverlangt wird. Dies ist schon ein starkes Stück. "Es handelt sich hier um einen unzulässigen Beweis."

Im Betriebsprüfungsbericht steht weiters, dass "Angesichts dieser Tatsache der Geldfluss der A.&H. OEG in Zweifel zu ziehen ist", dass heißt also, dass der Betriebsprüfer für die Jahre 1992 bis 1996 die Tätigkeit seines Kollegen, welcher die Jahre 1988 bis 1991 geprüft hat, in Zweifel zieht.

Wäre es 1990 nichtbetrieblich gewesen, so hätte der Prüfer dieses Darlehen als Sonderbe-triebsvermögen ausbuchen müssen.

Wir begehrten daher nochmals die Wertberichtigung des Darlehens im Jahre 1992 und bean-tragen sicherheitshalber die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung."

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zu der Berufung betreffend die Wertberichtigung des Darlehens wurde folgende festgehalten:

"Die Feststellung, dass der Darlehensvertrag nur mit Herrn A. ad personam abgeschlossen wurde und nicht mit den Gesellschaftern der damaligen A. GnbR als großen Denkfehler zu werten, geht aus nachstehenden Gründen ins Leere. Da dieser Vertrag nur von einem Gesell-schafter der GnbR (nämlich von Hrn. A.) unterfertigt wurde, würde steuerlich dieses Darlehen als Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters A. zu behandeln sein. Dieser Umstand wurde

von der Bp insoweit berücksichtigt, als bei der Eröffnungsbilanzberichtigung zum 1.1.1992 nur das Kapitalkonto des Gesellschafters A. berichtet wurde.

Grundsätzlich wird in diesem Berufungsbegehren vom steuerlichen Vertreter des Abgabepflichtigen übersehen, dass im Abgabeverfahren auch die Erfüllung der Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) durch den Abgabepflichtigen und auch die Notwendigkeit, die dargelegten Umstände auch zu beweisen (§ 138 BAO), zu beachten sind.

Zu dem im Berufungsbegehren angeführten Argument, nämlich dass die Bestimmungen des § 132 BAO seitens der Betriebsprüfung "missachtet" wurden und somit es sich um einen "unzulässigen Beweis" handle, ist folgendes zu entgegnen: Im Zuge des Prüfungsverfahrens wurde vom Abgabepflichtigen und auch vom steuerlichen Vertreter stets behauptet, dass die verlangten Unterlagen nicht auffindbar sind. Dass die Belege nicht mehr vorhanden sind, weil die Aufbewahrungsfrist von 7 Jahren bereits verstrichen ist, wurde gegenüber dem Prüfer nie dargelegt. Wie aus dem Bp-Bericht vom 12.1.1999 zu entnehmen ist, begann die Betriebsprüfung am 10.12.1997. Die Vorlage der im Berufungsbegehren zitierten Unterlagen wurde deshalb erst im Sommer 1998 verlangt, weil erst zu diesem Zeitpunkt die 100% Wertberichtigung dieser Darlehensforderung für das Jahr 1992 vom steuerlichen Vertreter beantragt wurde. Da der Schadensfall im Jahr 1992 zu erfassen wäre, sind die Bestimmungen des § 132 BAO nach Ansicht des Prüfers für jene Unterlagen, die das Jahr 1990 betreffen, insoweit nicht anzuwenden, als sämtliche für diesen Geschäftsfall relevanten Unterlagen (speziell auch jene Belege, die den Geldfluss im Jahre 1990 nachweisen sollten) im Abgabeverfahren für die Wahrheitsfindung laut Ansicht des Prüfers von größter Bedeutung sind. Die Verweigerung der Vorlagen der Unterlagen betreffend das Darlehen ist demnach im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 138 Abs.1 BAO) einer abgabenrechtlichen Entscheidung zuzuführen. Dies vor allem deshalb, weil dieser Geschäftsfall nach Ansicht des Prüfers den üblichen Rahmen der Geschäftstätigkeit überschreitet und somit eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht.

Dem Argument, dass der Betriebsprüfer eine ganz wichtige Tatsache in der Tz 26 verschwiegen hat, nämlich dass die A. & H. OEG "lückenlos" geprüft wurde, ist nur zu entgegnen, dass dies aus Tz 10 des Bp-Berichtes grundsätzlich aus dem BP-Bericht hervorgeht. Es erscheint daher nicht erforderlich, diesen Umstand gesondert im Textteil nochmals zu dokumentieren.

Der Feststellung, dass der Prüfer die Tätigkeit seines Kollegen, der die Jahre 1988-1991 prüfte, in Zweifel zieht, ist folgendes entgegenzuhalten: Auch der Umstand, dass zB eine abgabenrechtliche Prüfung Vorgangsweisen der Partei nicht beanstandet (oder auch nicht aufgegriffen) hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen. (VwGH 16.11.1993, 90/14/0179).

Weiters ist noch anzuführen, dass sich in den Arbeitsunterlagen der Betriebsprüfung für die Jahre 1988 – 1991 keine Beweismittel befanden, die zur vollständigen Wahrheitsfindung dieses Sachverhaltes dienlich gewesen wären. Seitens des Prüfers wird daher angenommen, dass dieser Sachverhalt (weil eben auch im Prüfungszeitraum grundsätzlich steuerlich ohne Auswirkung) nicht aufgegriffen wurde. Die Tätigkeit dieses Kollegen deshalb in Zweifel zu ziehen bedarf nach Ansicht des Prüfers keine weitere Kommentierung.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die im Berufungsbegehren angeführten Argumente (unzulässige Beweise, da die Bestimmungen des § 132 BAO durch den Prüfer missachtet wurden) nicht zutreffen können, weil der Notwendigkeit, die dargelegten Umstände auch vollständig zu beweisen (§ 132 BAO), nicht nachgekommen wurde. Da diese Umstände das

Jahr 1992 betreffen, sind nach Ansicht des Prüfers sämtliche Unterlagen (auch die Überweisungsbelege der Darlehensgelder aus dem Jahre 1990) für die vollständige Wahrheitsfindung erforderlich.

Nach Ansicht des Betriebsprüfers ist dem Berufungsbegehren (Berücksichtigung einer 100% Wertberichtung des Darlehens im Jahre 1992) nicht stattzugeben, weil im Berufungsverfahren keine Sachbeweise vorgebracht wurden, die eine andere Beurteilung als sie im Bp-Bericht getroffenen Schlussfolgerungen hätten."

In der Antwort des Mängelbehebungsauftrages wurde bekannt gegeben, dass in der Berufung es sich um einen offensichtlichen Schreibfehler handelt, nämlich, dass es sich nicht um den Gewerbesteuerbescheid 1993, wie fälschlich ausgeführt, handelt, sondern um die Berufung gegen den Gewerbesteuerbescheid 1992.

Der Gewerbesteuerbescheid 1992 wird bezüglich der Höhe des Verlustes aus Gewerbebetrieb angefochten. Es wird für das Jahr 1992 die Erhöhung des Verlustes um S 1.100.000 begehrts, sodass sich ein Verlust aus Gewerbebetrieb für 1992 in Höhe von S 5.621.435,- ergibt.

Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Einkünfte 1995 wird zurückgezogen.

Die Begründung folgt der Begründung der Berufung.

In einer weiteren Ergänzung zu der Berufung gegen den Gewerbesteuerbescheid 1992 wurde vom Bw ausgeführt:

"Die Ursache dafür, warum der Darlehensvertrag nur mit Herrn A. abgeschlossen wurde, haben wir in der Berufung bereits hinlänglich erörtert und liegt ausschließlich in der damaligen Rechtsform der Gesellschaft.

Die Betriebsprüfung folgert daraus, dass das Darlehen – wenn überhaupt – Sonderbetriebsvermögen von Herrn A. darstellen würde und vermindert bei der "Eröffnungsbilanzberichtigung zum 1.1. 1992" das Kapitalkonto A.

Tatsächlich führt diese "Berichtigung" allerdings zu einer eklatanten Verfälschung des Kapitalkontos dieses Gesellschafters.

Welchem – in freier Beweiswürdigung erkannten Sachverhalt – soll diese "Berichtigung" denn Rechnung tragen, kommt die Verminderung des Kapitalkontos in der Bilanz zum 1.1.1992 doch der Unterstellung einer Privatentnahme der Darlehensforderung bzw. des Darlehensvertrages in den Vorjahren gleich.

Eine solche Entnahme wäre allerdings nur in zwei Fällen denkbar:

Entweder

als Korrektur der Einbuchung einer Privatforderung Herrn A. in Höhe von ATS 1,1 Mio im Jahre 1990.

Dabei müsste allerdings auf dem Kapitalkonto des Jahres 1990 eine entsprechende Einlage zu ersehen sein. Dass dies nicht der Fall ist, lässt sich beispielsweise aus dem BP-Bericht für den Zeitraum 1988 – 1991 und dem darin enthaltenen Betriebsvermögensvergleich leicht erkennen.

Oder

unter der Annahme, dass von Herrn A. im Jahre 1990 ATS 1,1 Mio entnommen wurden, diese Entnahme aber bisher als Forderung "getarnt" war.

Ein Sachverhalt, der nicht einmal von der Betriebsprüfung in Betracht gezogen wurde, wird doch der Geldfluss aus betrieblichen Mitteln angezweifelt.

Die von der Betriebsprüfung durchgeführt "Berichtigung" der Eröffnungsbilanz zum 1.1. 1992 – und selbstverständlich die damit steuerlichen Konsequenzen im Zusammenhang mit der Nichtanerkennung der Abschreibung der uneinbringlichen Forderung im Jahre 1992 – widersprechen demnach nicht nur den tatsächlichen Gegebenheiten, sondern selbst den Ausführungen im Bp-Bericht bzw. in der Berufungsstellungsnahme.

Der Bw. ist im Zuge der Betriebsprüfung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht stets nachgekommen.

Wenn die Betriebsprüfung in ihrer Stellungnahme zu der Berufung nun meint, es wären die Bestimmungen des § 138 übersehen worden, so ist dem entgegenzuhalten, dass dem Prüfer sämtliche Unterlagen für den Prüfungszeitraum vorgelegt wurden und dass in eben diesen § 138 BAO auch die Glaubhaftmachung normiert ist, die dann zum Zuge kommt, wenn ein Beweis nicht zugemutet werden kann.

Unzumutbar und unzulässig ist es jedenfalls, im Jahre 1998 Belege, sprich Buchhaltungsunterlagen und Bankauszüge aus dem Jahre 1990, abzuverlangen – also nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist gemäß § 132 BAO – und daraus steuerliche Konsequenzen zu ziehen, dass diese nicht mehr aufbewahrt wurden.

Der Verwaltungsgerichtshof spricht in seinem Erkenntnis vom 24.11.1998, Zahl 97/14/0152, lediglich davon, dass sich ein Steuerpflichtiger dann nicht auf den Ablauf der Aufbewahrungsfrist nach § 132 BAO berufen kann, wenn er Belege im laufenden Verfahren vernichtet, obwohl er weiß, dass diese Belege noch benötigt werden könnten.

Für den Bw bestand kein Anlass zu der Annahme, dass die Buchhaltungsunterlagen sowie die Bankauszüge aus dem Jahre 1990 über die Aufbewahrungsfrist hinaus noch Bedeutung sein könnte.

Die in der Bilanz ausgewiesene Darlehensforderung wurde seitens des Finanzamtes niemals hinterfragt.

Weder im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 1988-1991, noch im Zuge der diversen Veranlagungen.

Auch nicht im Zusammenhang mit der Vorläufigkeit der Bescheide 1992 bis 1995 wurde die Darlehensforderung erwähnt, obwohl ursprünglich im Jahre 1995 eine Wertberichtigung in Höhe von S 600.000,- vorgenommen wurde.

Nicht einmal bei der gegenständlichen Betriebsprüfung wurden bis zum Sommer 1998 diesbezüglich Belege abverlangt.

In der Stellungnahme der BP wird ausgeführt, die Unterlagen wären "deshalb erst im Sommer 1998 verlangt worden, weil erst zu diesem Zeitpunkt die hundertprozentige Wertberichtigung der Darlehensforderung für das Jahr 1992 beantragt wurde.

Inwieweit allerdings der Antrag des Bw mit dem Zeitpunkt des Abverlangens der Unterlagen zusammenhängt ist unklar, wurde doch ursprünglich im Jahre 1995 eine Wertberichtigung in Höhe von S 600.000,- vorgenommen.

Und zur Beurteilung dieser Teilwertabschreibung wären wohl dieselben Unterlagen erforderlich gewesen, wie für die gänzlich Wertberichtigung der Forderung wegen Uneinbringlichkeit im Jahre 1992.

Wieso schließlich die Betriebsprüfung zu der Ansicht gelangt, die Bestimmungen des § 132 BAO würden für die Unterlagen, die das Jahr 1990 betreffen, gar nicht anwendbar sein, ist ganz unverständlich.

Aber abgesehen von der Aufbewahrungsfrist erhebt sich überhaupt die Frage, welche Relevanz der Geldfluss im Jahre 1990 – was soll damit eigentlich bewiesen werden? – für die Uneinbringlichkeit der Forderung im Jahre 1992 hat. Jene Unterlagen, die nachweisen, dass der Darlehensbetrag verloren ist, wurden jedenfalls vorgelegt und werden im BP-Bericht ja sogar angeführt (Wechselklage, Forderungsexekution).

Abgesehen davon, ergibt sich der Geldfluss aus Mitteln der OEG (vormals GnbR) schon aus der Systematik der doppelten Buchhaltung.

Wäre privates Geld verborgt worden, wäre die Einbuchung der Privatforderung in die Bilanz der Gesellschaft im Jahre 1990 doch nur über das Privatkonto des Gesellschafters möglich gewesen. Dies hätte zu einer Privateinlage geführt, die im BP-Bericht für die Jahre 1988-1991 zu ersehen wäre. Tatsächlich geht aber aus dem BP-Bericht hervor, dass 1990 überhaupt keine Einlagen getätigten wurden.

Schließlich sei noch darauf hingewiesen, dass das in der Berufungsstellungnahme zitierte Erkenntnis des VwGH nicht dahingehend interpretiert werden kann, dass die Abgabenbehörde dazu berechtigt wäre, nur deshalb von einer bisher gewählten Vorgangsweise abzugehen, weil Belege außerhalb der Aufbewahrungsfrist nicht mehr vorgelegt werden können."

Der Bw begehrte abschließend nochmals die Wertberichtigung des Darlehens im Jahre 1992.

In der mündlichen Verhandlung am 26. 9. 2001 legte der Steuerberater dem Berufungssenat das Original der ihm zugestellten Bescheide des Jahres 1992 vor. daraus ergab sich, dass auf Blatt 1 der Umsatzsteuer- und Gewerbesteuerbescheid 1992 enthalten sind, auf dem Folgeblatt 2 nur die Begründung, dass die Veranlagung auf Grund der Prüfungsfeststellungen erfolgt ist. Der Feststellungsbescheid 1992, der in der vom Finanzamt übermittelten Abschrift

im unmittelbaren Anschluss an den Gewerbesteuerbescheid ausgedruckt ist, fehlt bei der an den Steuerberater ergangenen Ausfertigung.

Daraus ergibt sich, dass der Feststellungsbescheid 1992 dem Steuerberater nie zugestellt worden ist und er auch dagegen nicht berufen habe können. Er ersucht daher abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Der Senat hat wie folgt erwogen:

Im gegenständlichen Fall wurde zwar gegen den Gewerbesteuerbescheid 1992 berufen. Da jedoch, wie vom Steuerberater des Bw. in der mündlichen Verhandlung vorgebracht worden ist, ein Feststellungsbescheid 1992 nicht zugestellt worden ist, sondern nur der Umsatzsteuer- und Gewerbesteuerbescheid 1992, ist der Gewerbesteuerbescheid 1992 ohne einen diesem zu Grunde liegenden Bescheid ergangen. Der Gewerbesteuerbescheid 1992 war daher wegen Fehlens des Grundlagenbescheides aufzuheben.

Das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg erließ den Feststellungsbescheid 1992. Der Bescheid erging auf Grund der für das Jahr 1992 getroffenen Feststellungen der Betriebsprüfung am 9. Okt. 2001.

Gegen den Bescheid, mit dem die Einkünfte der A.& H. OEG für das Jahr 1992 gemäß § 188 BAO festgestellt worden waren, wurde Berufung erhoben.

Die Berufung entspricht den vorstehenden Ausführungen der Berufung. Es wurde nochmals die Wertberichtigung des Darlehens im Jahr 1992 begehrt und sicherheitshalber die mündliche Berufungsverhandlung beantragt.

In der am 3. Dez. 2003, 10.00, Verhandlungssaal 503, abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Mag. Ungerböck führt aus, dass die Jahr 1988 bis 1992 lückenlos von Herrn Siegl, FA 9/18/19 geprüft worden ist. Es wurden sämtliche Unterlagen betreffend das Darlehen vorgelegt (Wechselklage, Forderungsexekution beim Handelsgericht). Es wurde von der damaligen Bp nichts beanstandet.

Mag. Schlagenhaufen, Vertreterin des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg bringt vor, dass die Wertberichtigung in Höhe von S 600.000,- erst 1995 in die Bilanz aufgenommen worden ist. 1998 ist jedoch die Uneinbringlichkeit des Darlehens in Höhe von

1,1 Mio von der steuerlichen Vertretung beantragt worden. Dies mit dem Hinweis darauf, dass die Uneinbringlichkeit der Forderung bereits 1992 offenkundig gewesen sei.

Mag. Ungerböck wendet ein, dass dies 1992 noch nicht offensichtlich war, 1995 wurde erstmals die voraussichtliche Uneinbringlichkeit festgestellt.

Mag. Schlagenhaufen fügt hinzu, dass lt. Angaben des Vertreters eine erstmalige Zahlung (Kapitalzinsen- und Gewinnbeteiligung) bereits im Jänner 1991 fällig gewesen wäre. Der Versuch einen diesbezüglichen Wechsel einzulösen war erfolglos mangels Deckung.

Mag. Ungerböck: Das Darlehen war immer ersichtlich ausgewiesen. 1995 wurde die erste Wertberichtigung in die Bilanz aufgenommen. 1998 wurde im Zuge der BP die gänzliche Wertberichtigung des Darlehens beantragt. Erst zu diesem Zeitpunkt wurden Unterlagen betreffend dieses Darlehens abverlangt.

Mag. Schlagenhaufen: Warum wurde der Darlehensvertrag 1995 nicht vorgelegt?

Mag. Ungerböck: Darlehensvertrag wurde bei der BP vorgelegt. Im BP-Bericht im Pkt. 26a, Darlehensforderung aus 1990: Im Jahr 1990 wurde an Herrn D. H. und Herrn J. S. ein Darlehen in Höhe von 1,1 Mio. gegeben und als betriebliche Darlehensforderung in die Bilanz 1990 eingestellt, wobei der Darlehensvertrag nicht mit der A. & H. OEG (vormals GnbR) abgeschlossen wurde sondern mit Herrn A. ad. Personen. Lt. Pkt. III des Darlehensvertrages verpflichtet sich der Darlehensnehmer im Hinblick auf die Darlehensgewährung zur Finanzierung eines Wertpapiergeschäftes ...

Herr Mag. Ungerböck schließt daraus, dass der Darlehensvertrag der BP vorgelegt worden ist. Den Darlehensvertrag werde es derzeit noch gegeben. Ihm ist jedoch nicht bekannt wo er jetzt ist.

Mag. Schlagenhaufen: Für das Jahr 1995 wurde eine Wertberichtigung dieser Forderung in Höhe von S 600.000,00 vorgenommen. Nach Rechtsansicht des FA beginnt daher die Aufbewahrungspflicht für diesen Bilanzierungsvorgang mit Ablauf des Jahres 1995.

Auf die Frage des Referenten, wo sind die Buchungsunterlagen, Bankunterlagen sind.

Mag. Ungerböck: Wenn ich weiß, dass das Geld nicht einbringlich ist – was brauche ich für Unterlagen? 1988 bis 1991 wurde lückenlos geprüft – Unterlagen waren alle da. Eine Aufrollung für die Jahre 1988 bis 1991 kann es nicht geben. 1995 hat sich erstmals herausge-

stellt, dass die Darlehensnehmer in Österreich nicht mehr gemeldet sind. Aufgrund des Vorsichtsprinzips wurden von mir S 600.000,00 wertberichtet. Es wurde von mir in der Betriebsprüfung 1998 der Antrag gestellt, das gesamte Darlehen Wert zu berichten. Wäre die Wertberichtigung nicht im Zuge der BP beantragt worden, sondern ein Jahr später, wäre es überhaupt nicht aufgefallen. Die 7-Jahresfrist ist unumstößlich.

Mag. Schlagenhaufen: Meiner Meinung nach läuft die 7-Jahresfrist ab 1995 (erstmalige Wertberichtigung).

Mag Schlagenhaufen hält weiters fest, dass bezüglich der Laufzeit des Darlehens keine Angaben mehr gemacht werden können.

Mag Ungerböck hält den Antrag auf Stattgabe aufrecht.

Die Amtspartei hält die Rechtsansicht des Finanzamtes aufrecht.

Der Senat hat erwogen:

Gemäß § 132 BAO i.d.für das Streitjahr geltenden Fassung sollen Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege und, soweit sie für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, auch die Geschäftspapiere und die sonstigen Unterlagen durch sieben Jahre aufbewahrt werden. Die Frist läuft vom Schluss des Kalenderjahres, für das die Eintragung in die Bücher (Aufzeichnungen) vorgenommen worden ist.

Die Bestimmungen über die Aufbewahrung betrifft:

- Bücher,
- Aufzeichnungen,

Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen, soweit sie für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind.

Zweck der Aufbewahrung von Belegen ist, die verlässliche Prüfung der Richtigkeit von Buchungen im Interesse der Abgabenerhebung zu ermöglichen. Zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörige Belege sind nach der Judikatur zB:

Schmierzettel, Abrechnungsbelege,

Welche sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab.(BAO, Kommentar 1994, Ritz, § 132, Tz 1,3,6)

Der Grundsatz, es dürfe dem Abgabepflichtigen nicht zum Nachteil gereichen, wenn er nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist des § 132 BAO Unterlagen vernichtet, dürfte nur mit Einschränkungen zutreffen. Wer weiß dass Unterlagen zu Beweiszwecken bedeutsam sind, "riskiert" bei ihrer Vernichtung, dass diese Vorgangsweise – vor allem, soweit ihn eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft – in freier Beweiswürdigung entsprechend berücksichtigt wird. (BAO, 1994, Kommentar, Ritz, § 132 Tz 9)

In der mündlichen Verhandlung wurde vorgebracht, dass bereits 1995 eine Wertberichtigung in Höhe von S 600.000,- durchgeführt worden ist, der Rest jedoch in der Bilanz als Darlehen verblieben ist. Eine Vernichtung der Unterlagen betreffend dieses Darlehen ist auch nach 7 Jahren nicht nachvollziehbar.

Es kann davon ausgegangen werden, dass Belege die ein Darlehen betreffen auch für die Zukunft von Bedeutung sind und daher bis zur Zurückzahlung des Darlehens bzw. bis zur Abschreibung bei Uneinbringlichkeit zu Beweiszwecken aufzubewahren sind.

In dem Schreiben vom 25. Juni 1999 wird ausgeführt, dass von dem Steuerbüro des Bw. im Betriebsprüfungsverfahren eine 100% Wertberichtigung einer Darlehensforderung aus dem Jahre 1990 für 1992 beantragt worden sei.

Der Argumentation, dass der Darlehenvertrag der Betriebsprüfung bereits vorgelegt worden und das Darlehen immer in der Bilanz ersichtlich ausgewiesen war, die Darlehenshingabe damit bewiesen worden war und daher die Unterlagen über die 7-Jahres Frist nicht mehr aufzubewahren gewesen wären, kann nicht gefolgt werden.

Laut Verwaltungsgerichtshofgerkenntnis vom 4.11.1998, 97/14/0152, kann ein Steuerpflichtiger der Belege im laufenden Verfahren vernichtet, obwohl er weiß, dass diese Belege noch benötigt werden könnten, sich nicht auf den Ablauf der Aufbewahrungsfrist nach § 132 BAO beziehen. Wenn die Beschwerdeführerin erst im Berufungsverfahren unspezifiziert, in einer runden Summe ausgewiesene Betriebsausgaben, deren Verausgabung von vornherein zweifelhaft erscheint, geltend macht, wäre es in ihrem Interesse gelegen, sämtliche Belege bis zum Schluss des Abgabenverfahrens aufzubewahren.

Der Sinn der gesetzlichen Regelung § 132 BAO kann nicht sein, dass man Unterlagen nach 7 Jahren mit der Begründung der im § 132 BAO angeführten Aufbewahrungsfrist vernichtet und wenn dann ein "beweiswürdiger" Antrag gestellt wird, man sich auf die abgelaufene Siebenjahresfrist beruft.

Zu den Ausführungen in der Berufung, dass von der in den Vorjahren (1988-1991) durchgeführten Betriebsprüfung das Darlehen als solches nicht beanstandet wurde, ist anzumerken, dass die Vergabe eines Darlehen als solches bilanztechnisch neutral erfolgt. Erst die Wertberichtigung eines Darlehen ist gewinnwirksam und kann nur von dem Pflichtigen selbst erläutert werden.

Gemäß § 114 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

Der Grundsatz des Treu und Glaubens hat im Abgabenverfahren zu gelten. Er besteht jedoch nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen eines Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit zu schützen. (VwGH vom 10.10.1996, 95/15/0208)

Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindere die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen. (VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, 0209; 19.11.1998, 98/15/0150). (BAO, Kommentar, Ritz, § 114, TZ 9)

Gemäß § 138 Abs.1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

(2) Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind (§ 138 Abs.2 BAO).

§ 138 Abs.1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde. Es handelt sich um Tatsachen, bei deren Beweisbarkeit der Abgabepflichtige vorsorglich wirken kann (VwGH 12.6.1990, 89/14/0173).

Erläutern heißt in diesem Zusammenhang, eine Aufklärung über den Sachverhalt geben. Das Aufklärungs- und Nachweisbedürfnis der Behörde bezieht sich in der Regel auf Tatsachen, die in der Sphäre des Abgabepflichtigen gelegen sind, die seiner besseren (oder gar ausschließlichen) Einsicht zugänglich sind, kurzum, denen der Abgabepflichtige näher steht als die Behörde, sodass es in solchen Fällen zumeist gerechtfertigt ist (und auch "zumutbar" sein wird), vom Abgabepflichtigen Aufklärung zu verlangen, wenn auf Grund der Anbringen der Partei berechtigte Zweifel darüber bestehen, ob und auf welche Art sich Sachverhalte ereignet haben. (BAO, Kommentar, Stoll, § 138, S 1558)

Ganz allgemein werden Aufträge nach § 138 vor allem dann als geboten – damit als zulässig und für den Abgabepflichtigen als verpflichtend – zu beurteilen sein, wenn die behördlichen Mittel der gesicherten Sachverhaltsdarstellung – durch die Besonderheiten des beim Abgabepflichtigen gelegenen und vom wesentlich gestalteten Sachverhaltes bedingt – in ihren Einsatzmöglichkeiten entscheidend vermindert erscheinen. Handelt es sich hiebei beispielsweise um Sachgegebenheiten, die nur der Partei bekannt sein können (VwGH 26.9.1990, 89/13/289). (BAO, Kommentar, Stoll, § 138, S 1558)

Eine weitere Bedeutung des Auftrages nach § 138 liegt zudem im Folgenden: Es besteht das Beweisensein einer Tatsache darin, dass das erkennende Organ sich von ihrem Vorliegen oder Nichtvorliegen auf Grund seiner Ermittlungen eine Überzeugung bilden kann, sodass mit einer an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit ein bestimmtes Sachgeschehen angenommen werden kann.

Wenn nämlich die Behörde in einer solchen Beweissituation den Abgabepflichtigen im Verfahren nach § 138 zum Beweis der Richtigkeit seiner Tatsachenbehauptung auffordert

- und der Abgabepflichtige dieser Aufforderung nicht, nicht mit gebotenen Einsatz und Bemühen, jedenfalls nur unzulänglich nachkommt
- und es sich zudem bei der fraglichen Tatsache um eine solche handelt, die anspruchsvernichtend oder anspruchmindernd wirkt,
- wenn es sich ferner um eine Tatsache handelt, der die Partei näher steht als die Behörde und die Beschaffung von Aufklärungsmaterial zumutbar ist
- wenn es sich schließlich – voraussetzungsgemäß – bei der von der Partei behaupteten Tatsache nach dem Verfahrensstand um eine solche handelt, für die eine geringere oder eine gleichbedeutende Möglichkeit ihrer Ereignung besteht, wie die Möglichkeit, die dem

einwandfrei gebildeten objektiv gerechtfertigten Überzeugungsstand der Behörde entspricht,

dann wird angesichts der Verletzung der Mitwirkungspflicht die Überzeugung der Behörde gefördert (freie Beweiswürdigung), der Sachverhalt sei nicht derart eingetreten, wie ihn die Partei (letztlich beweislos) behauptet hat, sondern es sei von der Möglichkeit des Sachverhaltes auszugehen, die der Behörde als naheliegend erschienen ist, und wie sie von der Partei im Verfahren nach § 138 nicht entkräftet wurde. (BAO, Kommentar, Stoll, § 138 S 1567)

Die vom Bw im gegenständlichen Verfahren (1992) geltend gemachte 100% Wertberichtigung des Darlehens aus dem Jahr 1990 ist eine anspruchsmindernde Tatsache, die eine Mitwirkungspflicht des Bw begründet und auf Grund von Unterlagen nachzuweisen gewesen wären.

Die Meinung, dass wenn Unterlagen bzw. Nachweise nachverlangt werden, die den Abfluss von Geldmittel aus dem Betriebsvermögen der A.& H. OEG (damals GnbR) wie z.B Buchhaltungsunterlage und vor allem Bankbelege beweisen, für einen "starken Tobak" gehalten wird, kann nicht geteilt werden.

Die sieben Jahre ab 1990 sind vorbei, jedoch handelt es sich um ein Darlehen dessen Wertberichtigung nur auf Grund von Unterlagen des Bw. nachgewiesen hätten werden können.

In dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.11.1998, Zl. 97/14/0152, wird ausgeführt, dass wenn ein Steuerpflichtiger, der Belege im laufenden Verfahren vernichtet, obwohl er weiß, dass diese Belege noch benötigt werden, sich nicht auf den Ablauf der Aufbewahrungsfrist nach § 132 BAO berufen kann.

Wenn keinerlei Unterlagen mehr vorhanden sind, die die Hingabe des Darlehens für welches eine Wertberichtigung beantragt wird, belegen, da diese Unterlagen mit der Begründung des Ablaufens der Frist von 7 Jahren vernichtet worden sind, kann auch eine Wertberichtigung dieses Darlehens für nicht bewiesen bzw. glaubhaft angesehen werden.

Da die Mitwirkung im gegenständlichen Fall nicht gegeben war, wird von dem Sachverhalt ausgegangen, der der ho Behörde naheliegend erscheint, nämlich dass das Darlehen, wie von der Betriebsprüfung ausgeführt, nicht gegeben worden ist. Eine Wertberichtigung war somit auch nicht möglich.

Wien, 15. Dez. 2003