

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., H.,H-Platz, vertreten durch A.M.T. Steuerberatungs GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 1030 Wien, Am Modenapark 10/17, vom 3. August 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22 vom 29. Juni 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1998 und Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an der der Geschäftsführer J.S. zu 100% beteiligt ist.

Im Zuge einer die Jahre 1996 bis 1998 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass am 9. September 1996 zwischen den natürlichen Personen J.S. und G.H. eine schriftliche Vereinbarung über den An- und Verkauf von 350 m³ Eichenholz, fünf Jahre luftgetrocknet, abgeschlossen worden sei. J.S. sollte das Geschäft finanzieren, der Gewinn aus diesem Geschäft je zur Hälfte beiden Personen zufließen.

Am 10. September 1996 habe J.S. seinem Vertragspartner einen Scheck über ATS 1,8 Millionen ausgehändigt; dieser sei von G.H. am selben Tag in der Filiale der V-Bank in S. zu Lasten des Kontos Nr XXXX lautend auf J.S. eingelöst worden.

In weiterer Folge sei das Geschäft "geplatzt", der Betrag von ATS 1,8 Millionen nicht an J.S. zurückgegeben worden. Dieser habe daraufhin am 8. Jänner 1998 Anzeige an die Staatsanwaltschaft Wien wegen des Verdachtes des Betrugs erstattet.

G.H. sei mit Urteil vom 4. Februar 1999 vom Landesgericht Wien wegen des Verbrechens der Untreue nach § 153 Abs. 1 und 2 zweiter Fall StGB verurteilt worden. Der Privatbeteiligte J.S. sei mit seinem Ansprüchen auf den Zivilrechtsweg verwiesen worden.

In der Bilanz der Bw. sei zum Stichtag 31.12.1996 eine Darlehensforderung an G.H. in Höhe von ATS 1,8 Millionen eingebucht und sofort mit 20% wertberichtigt worden. Im Jahr 1997 sei eine weitere Forderungsabschreibung in Höhe von 60% des ursprünglichen Darlehensbetrages vorgenommen und im Jahr 1998 seien die restlichen 20% wertberichtigt worden.

Auf Grund der dem Betriebsprüfer vorliegenden Unterlagen sei Darlehensgeber nicht die Bw., sondern Herr J.S. gewesen, weshalb das Darlehen zu den jeweiligen Bilanzstichtagen auszubuchen und das Lieferantenverbindlichkeitskonto zu berichtigen sei und die im Zusammenhang mit der Darlehenshingabe verrechneten Zinsen aufwandsmäßig nicht anzuerkennen seien.

Das Finanzamt erließ im wiederaufgenommenen Verfahren den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung tragende Körperschaftsteuerbescheide.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, in der am 9.9.1996 getroffenen Vereinbarung habe Herr J.S. lediglich als Geschäftsführer der Bw. unterzeichnet. Dass Herr J.S. der Bw. die entsprechenden Sicherheiten sowie Finanzierungsmöglichkeiten verzinslich zur Verfügung gestellt habe, könne nicht zu dem Schluss führen, dass die Durchführung des geplanten Geschäfts von vornherein durch Herrn J.S. geplant gewesen sei.

Dagegen spreche auch die Erklärung des Herrn G.H. vom 19.6.2001, dass Vertragskontrahent immer die Bw., vertreten durch Herrn J.S. gewesen sei.

G.H. habe auch zugesichert, dass er den der Bw. verursachten Schaden durch Akquisition von Neugeschäften und der Erschließung neuer Geschäftsfelder wieder gut machen werde.

In seiner Stellungnahme zur Berufung brachte der Betriebsprüfer vor, in einer am 14. Oktober 1997 an die Staatsanwaltschaft übermittelten Sachverhaltsdarstellung sei als Einschreiter J.S. angeführt. In der Anklageschrift vom 23.1.1998 werde Herrn G.H. zur Last gelegt, sich durch das Verhalten des Getäuschten J.S. unrechtmäßig bereichert zu haben.

In der Hauptverhandlung beim Landesgericht für Strafsachen am 8.10.1998 habe sich Herr J.S. als Zeuge einvernommen dem Strafverfahren mit einem Betrag von ATS 1,8 Millionen als Privatbeteiligter angeschlossen.

Im Urteil vom 8. Oktober 1998 sei der Privatbeteiligte J.S. mit seinen Ansprüchen auf den Zivilrechtsweg verwiesen worden.

Im Zuge der Berufungsverhandlung vom 4.2.1999 sei eine beglaubigte Abtretungserklärung vorgelegt worden, wonach G.H. eine Forderung an die Fa. V.E.T. in Deutschland in Höhe von ATS 1,8 Mio an Herrn J.S. abtrete.

Im Übrigen merkte der Betriebsprüfer an, im Hinblick auf die gerichtsbekannten Aussagen komme der Erklärung des G.H. , das Geschäft sei mit der Bw. abgeschlossen worden, lediglich untergeordnete Bedeutung zu.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde darauf hingewiesen, dass durch die Kontakte von Herrn G.H. bzw. durch dessen Aktivitäten für die Bw. im November 2001 entsprechende Ostgeschäfte mit Textilien vorbereitet und auch ausgeführt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer der Jahre 1996 bis 1998

Gemäß § 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (BAO) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Aus den Bilanzen der streitgegenständlichen Jahre ist lediglich ersichtlich, dass eine Darlehensforderung gegen G.H. eingebucht wurde, die 1996 mit 20%, 1997 mit 80% und im Jahr 1998 zur Gänze wertberichtigt wurde. Die entscheidungswesentlichen Tatsachen waren aber der Behörde im wiederaufzunehmenden Verfahren nicht bekannt, sondern wurden erst im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung offengelegt. Diese tatsächlichen Umstände stellen neu hervorgekommene Tatsachen dar, die taugliche Wiederaufnahmegründe bilden.

Bei Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, deren Rechtmäßigkeit unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 20 BAO zu beurteilen ist. Entsprechend dieser Bestimmung sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung "Angemessenheit" in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff

"Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben" beizumessen (vgl. VwGH v. 12.4.1994, 90/14/0044, und die dort zitierte Judikatur).

Da die steuerlichen Auswirkungen der amtswegigen Wiederaufnahmen des Verfahrens nicht bloß geringfügig sind (für das Jahr 1998 im Hinblick auf die Höhe des Verlustvortrages für die Folgejahre), war zu Recht dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber der Rechtsbeständigkeit eingeräumt und die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt worden.

Die gegen die die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerbescheide 1996 bis 1998 verfügenden Bescheide gerichtete Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

2. Körperschaftsteuerbescheide betreffend die Jahre 1996 bis 1998

2.1. Die Abgabenbehörde hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

- Die Bw. ermittelt ihren Gewinn entsprechend der Vorschrift des § 5 EStG 1988. Betriebsgegenstand der Bw. ist die Immobilienverwertung.
- Herr J.S. schloss mit Herrn G.H. im eigenen Namen am 9.9.1996 einen Vertrag, wonach 350 m³ Eichenholz bester Qualität, fünf Jahre luftgetrocknet, von G.H. in Slowenien angekauft und in Italien an einen Herrn G.H. bekannten Holzhändler weiterverkauft werden sollten. Als Gegenleistung sollte Herr J.S. dieses Geschäft mit einem Betrag von ATS 1,8 Millionen vorfinanzieren und binnen zehn Tagen einen Gewinn von etwa ATS 300.000,- lukrieren.
- Herr J.S. übergab am 10.9.1996 einen Barscheck über ATS 1,8 Millionen an Herrn G.H. in Erfüllung der oben angeführten Vereinbarung.
- Der Scheck wurde am selben Tag bei der V-Bank Filiale S. eingelöst und vom Konto Nr. XXXX , lautend auf J.S. abgebucht.
- G.H. übergab Johann Schretzmayer einen erst am 23. Oktober 1996 bei der C.M.-Bank einlösbar Scheck über US-\$ 162.000,-. Zu dieser Übergabe war Herr G.H. nicht berechtigt, weshalb der Scheck in weiterer Folge auch gesperrt wurde.
- Mit Urteil vom 8. Oktober 1998 wurde ausgesprochen, dass Herr G.H. schuldig ist, J.S. einen Schaden in Höhe von 1,8 Millionen Schilling zugefügt zu haben.
- Im Zeitpunkt des Urteils des Landesgerichtes für Strafsachen Wien (8.10.1998) war noch keine Schadensgutmachung erfolgt.
- Die Einbuchung der Darlehensforderung in die Bilanz der Bw. und die erstmalige Wertberichtigung erfolgten am 31.12.1996.

Zum oben festgestellten Sachverhalt gelangte die Behörde auf Grund der Feststellungen des Betriebsprüfers und der über Aufforderung vorgelegten Konten sowie durch Einsichtnahme in den Gerichtsakt, 8c Vr 5513/98. Schon aus der an die Staatsanwaltschaft Wien übermittelten

Sachverhaltsdarstellung geht hervor, dass als Geschädigter nicht die Bw., sondern Herr J.S. einschreitet. Auch die Tatsache, dass sich Herr J.S. im Rahmen der Hauptverhandlung als Privatperson und nicht als Vertreter der Bw. dem Strafverfahren mit einem Betrag von ATS 1,8 Millionen anschloss, spricht für die Tatsache, dass nicht die Bw. sondern Herr J.S. im eigenen Namen das streitgegenständliche Geschäft mit G.H. abschloss. Der Urteilsspruch des Landesgerichts für Strafsachen Wien bestätigt dies ebenfalls, da als Geschädigter Herr J.S. und nicht die Bw. genannt wird.

Das Berufungsvorbringen, Herr J.S. habe die streitgegenständliche Vereinbarung lediglich als Vertreter der Bw. unterzeichnet, geht einerseits in Anbetracht der obigen Ausführungen ins Leere, andererseits ist auch bei der Unterschrift des Herrn J.S. nicht erkennbar, dass er sie in Vertretung der Bw. leistete.

Der schriftlichen Erklärung des G.H. vom 19.6.2001 mit dem Inhalt, das Geschäft sei zwischen der Bw., vertreten durch J.S. , und ihm abgeschlossen worden, die erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung beigebracht wurde, wurde im Rahmen der freien Beweiswürdigung weniger Glaubwürdigkeit beigemessen, als den zeitlich näher liegenden Aussagen in der Anzeige an die Staatsanwaltschaft und den Aussagen in der Hauptverhandlung. Der auf letzteren beruhende Urteilsspruch bestätigt auch die Ansicht der Behörde.

2.2. Der Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen.

Maßgebend für die Zuordnung sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung (vgl. Doralt, EStG⁴, § 4Rz 45, 46).

Die Gewährung eines Darlehens ist ein Geschäft, das üblicherweise nach der Verkehrsauffassung nicht im Rahmen eines Betriebes mit dem Betriebsgegenstand "Immobilienverwertung" getätigkt wird; es ist daher nicht von notwendigem Betriebsvermögen auszugehen.

Zu prüfen bleibt jedoch die Frage, ob es sich bei dem gewährten Darlehen allenfalls um gewillkürtes Betriebsvermögen handelt.

Gewillkürtes Betriebsvermögen muss geeignet sein, das Betriebskapital zu stärken. Die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum gewillkürten Betriebsvermögen ist nur dann rechtens, wenn die dementsprechende Buchung zeitfolgerichtig als laufender Geschäftsfall erfolgt. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21.11.1995, 92/14/0152, ausführte, ist die Entscheidungsfreiheit bei der Behandlung von gewillkürtem Betriebsvermögen nicht schrankenlos. Von dieser Entscheidungsfreiheit darf insoweit kein so weit gehender Gebrauch

gemacht werden, dass Wirtschaftsgüter nur deswegen in das Betriebsvermögen eingebracht werden, um insbesondere im Hinblick auf die bevorstehende Wertminderung einen steuerlichen Vorteil zu erreichen. Darüberhinaus wäre ein drohender Wertverlust bereits bei der Einlagenbewertung zu berücksichtigen gewesen (vgl. Doralt, EStG⁴, § 4, Tz 66). Da für den Geschäftsführer der Bw. im Zeitpunkt der Bilanzerstellung – wie der rege Schriftverkehr mit Herrn G.H. und die Nichteinlösbarkeit eines als Sicherheit übergebenen Schecks beweisen – erkennbar war, dass die Forderung wertlos ist, wäre sie bereits in diesem Zeitpunkt mit Null zu bewerten gewesen und hätte eine Aufnahme in die Bilanz zum 31.12.1996 schon aus diesem Grund unterbleiben müssen.

Die Darlehensforderung wurde zum 31.12.1996 eingebucht und gleichzeitig auch wertberichtet. Das Geld selbst wurde aber bereits am 10.9.1996 übergeben. Die Verbuchung erst zum Jahresende entspricht somit nicht einer zeitfolgerichtigen buchmäßigen Behandlung, wie sie für die Zuordnung zum Betriebsvermögen der Bw. erforderlich wäre.

Darüberhinaus ist in Anbetracht des gegen den Geschäftspartner angestrengten Gerichtsverfahrens davon auszugehen, dass der Geschäftsführer der Bw. begründete Zweifel an der Einbringlichkeit der gegenständlichen Forderung hegte. Durch die Einlage dieser Forderung wurde das Betriebskapital nicht gestärkt, der Betrieb der Bw. in keiner Weise gefördert, weshalb die Darlehensforderung zu Recht nicht dem betrieblichen Bereich der Bw. zugeordnet, sondern als zum Privatvermögen des Geschäftsführers der Bw. gehörend angesehen wurde, und die in den Streitjahren vorgenommenen Wertberichtigungen rückgängig gemacht sowie die mit der Darlehenshingabe verrechneten Zinsen aufwandsmäßig nicht anerkannt wurden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. März 2005