

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. P und die weiteren Senatsmitglieder Dr. W, Prok. B und Dr. A im Beisein der Schriftführerin J in den Beschwerdesachen der Bf GmbH, Gde X, B-Straße-xx, vertreten durch die R Wirtschaftstreuhand- & Steuerberatungs-Gesellschaft m.b.H., Gd Y, H-Straße-yy, sowie durch die S Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Ge Z, S-Straße-zz, gegen die (teils gemäß § 293 BAO berichtigten) Bescheide des Finanzamtes Z, Ge Z, H-Straße-xy, vertreten durch Dr. M, vom 22. Juni 2010 betreffend Umsatz- sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2006 sowie über den Vorlageantrag vom 28. Februar 2011 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 in der Sitzung am 28. Mai 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

### I. zu Recht erkannt:

Den Beschwerden betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2002, 2005 und 2006 wird teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Die <b>Umsatzsteuer 2002</b> wird festgesetzt mit:		- 96.454,87 €
Berechnung der Umsatzsteuer:		
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)		801.598,89 €
Davon steuerfrei mit Vorsteuerabzug § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 (Ausfuhrlieferungen)		- 720.716,41 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		80.882,48 €
Davon sind zu versteuern:  20% Normalsteuersatz	Bemessungsgrundlage:  80.882,48 €	16.176,50 €
Summe Umsatzsteuer		16.176,50 €
Inneregemeinschaftliche Erwerbe		333.913,30 €

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen		
Davon sind zu versteuern:	Bemessungsgrundlage:	66.782,66 €
20% Normalsteuersatz	333.913,30 €	
Summe Erwerbsteuer		66.782,66 €
Summe Umsatzsteuer (wie oben)		16.176,50 €
Summe Erwerbsteuer (wie oben)		66.782,66 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)		- 95.565,92 €
Einfuhrumsatzsteuer		- 17.065,45 €
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb		- 66.782,66 €
Gutschrift		- 96.454,87 €
Die <b>Körperschaftsteuer 2002</b> wird festgesetzt mit:		- <b>7.903,16 €</b>
Das Einkommen im Jahr 2002 beträgt:		0,00 €
Berechnung der Körperschaftsteuer:		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		- 337.705,99 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		- 337.705,99 €
Einkommen		0,00 €
Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt:	0,00	0,00 €
Gem. § 22 KStG 1988      34% von		1.750,00 €
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer		
Körperschaftsteuer		1.750,00 €
Einbehaltene Steuerbeträge		- 9.653,16 €
Festgesetzte Körperschaftsteuer		- 7.903,16 €
Die <b>Körperschaftsteuer 2005</b> wird festgesetzt mit:		<b>44.582,94 €</b>
Das Einkommen im Jahr 2005 beträgt:		207.565,45 €
Berechnung der Körperschaftsteuer:		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		830.261,80 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		830.261,80 €
Verlustabzug		- 622.696,35 €
Einkommen		207.565,45 €
Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt:	207.565,45	51.891,36 €

Gem. § 22 KStG 1988	25% von		- 7.271,68 €
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer			
Körperschaftsteuer			44.619,68 €
Einbehaltene Steuerbeträge			- 36,74 €
Festgesetzte Körperschaftsteuer			44.582,94 €
Die <b>Körperschaftsteuer 2006</b> wird festgesetzt mit:			<b>6.601,63 €</b>
Das Einkommen im Jahr 2006 beträgt:			26.422,40 €
Berechnung der Körperschaftsteuer:			
Einkünfte aus Gewerbebetrieb			105.689,61 €
Gesamtbetrag der Einkünfte			105.689,61 €
Verlustabzug			- 79.267,21 €
Einkommen			26.422,40 €
Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt:		26.422,40	6.605,60 €
Gem. § 22 KStG 1988	25% von		
Körperschaftsteuer			6.605,60 €
Einbehaltene Steuerbeträge			- 3,97 €
Festgesetzte Einkommensteuer			6.601,63 €

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## II. die Beschlüsse gefasst:

Der Vorlageantrag betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 vom 28. Februar 2011 wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a iVm § 264 Abs. 4 lit. e BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Die Vorlageanträge betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 vom 28. Februar 2011 werden gemäß § 256 Abs. 3 BAO iVm § 264 Abs. 4 lit. d BAO als gegenstandslos erklärt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 9 iVm Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungsführerin (vormals SB GmbH; ab 1.1.2014: Beschwerdeführerin; in der Folge kurz: Bf.) mit Sitz in X (vormals in Y) war lt. entsprechendem Firmenbuchauszug in den Streitjahren in der Produktion von und dem Handel mit SN tätig (lt. Prüfungsfeststellungen bestand die Tätigkeit der Bf. hauptsächlich in der Beschaffung von Rohstoffen und in Dienstleistungen für ihre ausländischen Tochtergesellschaften; inländische Warenverkäufe haben in geringfügigem Umfang stattgefunden).

Im Zuge einer durch den früheren Geschäftsführer der Bf. V (Funktion am 30.4.2002 im Firmenbuch gelöscht) initiierten Übernahme einer F-Fabrik in ZP (Vorort von K) wurde unter dem Mantel der Bf. die BfT d.o.o. (100%ige Tochtergesellschaft der Bf.) mit Sitz in ZP gegründet und mit Kapital der Bf. (Gesellschafterdarlehen sowie durch Bürgschaften der Gesellschafter der XY Beteiligungsgesellschaft m.b.H. bzw. der Bf. besicherte Kreditaufnahmen bei der X-Bank) ausgestattet. Auf Grund des enormen Kapitalbedarfes dieser Tochtergesellschaft und des fehlenden Erfolges bei der Vermarktung der Produkte der BfT d.o.o. in Österreich ist die Bf. im Jahr 2004 - so die steuerliche Vertretung der Bf. in ihrer Sachverhaltsdarstellung vom 23. Mai 2008 - de facto zahlungsunfähig gewesen; um den Konkurs zu vermeiden hätten die Gesellschafter der Bf. mit Ausnahme der XY Beteiligungsgesellschaft m.b.H. ihre Gesellschaftsanteile an die YZ Beteiligungsgesellschaft m.b.H. abgetreten (wichtigster Vertragspunkt sei dabei gewesen, dass die abtretenden Gesellschafter aus der Haftung gegenüber der X-Bank entlassen werden). Nachdem sich der Geschäftsführer der Bf. MD (Funktion seit 24.7.2002; ab 9.11.2006 gemeinsam mit Dr. GH) Mitte 2007 entschlossen habe, nicht mehr in K für die BfT d.o.o. tätig zu sein, sei die operative Führung von der "GL Gruppe" (durch die Schweizer Fa. HF AG mit 30% an der Bf. beteiligt) übernommen worden. Die restlichen Gesellschaftsanteile der YZ Beteiligungsgesellschaft m.b.H. seien in der Folge auch an die dt. GL TM GmbH abgetreten worden.

In dem mit 16. Juni 2010 datierten Bericht über das Ergebnis einer die Jahre 2001 bis 2006 erfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden in hier noch interessierender Hinsicht folgende Feststellungen getroffen (vgl. Tzen 3, 5 und 6 des Prüfungsberichtes samt Beilagen):

### **" Tz. 3 Ausfuhrlieferungen**

*Gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 iVm § 7 UStG 72 sind Ausfuhrlieferungen steuerfrei. Gemäß § 7 Abs. 4 UStG 72 muss ein Ausfuhrnachweis erbracht werden. Die Voraussetzungen müssen gemäß § 7 Abs. 1 letzter Satz buchmäßig nachgewiesen sein.*

*Der Ausfuhrnachweis ist eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Lieferung. Fehlt der Nachweis, ist die Steuerfreiheit nicht anzuerkennen. Ein bloßes Glaubhaftmachen ist nicht ausreichend. Grundsätzlich ist ein Buchnachweis durch Bücher*

oder Aufzeichnungen in Verbindung mit den dazugehörigen Belegen zu führen. Eine Belegsammlung für sich allein reicht nicht aus. Im Grunde verlangt der Buchnachweis, dass der Betriebsprüfer die Voraussetzungen für die Ausfuhr leicht nachprüfen kann. Für die in der Beilage E 1+2 angeführten Drittlandslieferungen an die Tochtergesellschaft konnte der Nachweis der Steuerfreiheit nicht erbracht werden. Die Ausfuhrlieferungen sind um diese Beträge zu kürzen, die Entgelte 20% zu erhöhen.

## Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2002	2003	2004	2005	2006
	Euro	Euro	Euro	Euro	Euro
Umsatzsteuer :	- 133.203,34	- 16.495,93	- 12.728,79	- 53.685,88	- 47.098,88
[011] Ausfuhrlieferungen	133.203,34	16.495,93	12.728,79	53.685,88	47.098,88
[022] 20% Normalsteuersatz					

## Tz. 5 Nicht verrechnete Dienstleistungen

Der Sachverhalt ist den vorläufigen Prüfungsfeststellungen vom 30.7.2009 Pkt. 2 (lt. Beilage E4) sowie der Beilage zur Vorladung vom 3.5.2010 (E5) zu entnehmen. Da die angefallenen Kosten den Tochtergesellschaften nicht entsprechend weiterverrechnet wurden, ist hierfür eine Erlöszuschätzung vorzunehmen. Mangels Aufklärung und Stellungnahme werden als Basis für die Zuschätzung die fraglichen Aufwendungen und Leistungen lt. Beilage 2 der vorläufigen Feststellungen vom 30.7.2009 iVm Pkt. 2 der Beilage zur Vorladung iHv 2,105.000,00 € herangezogen. Abzüglich des auf das Jahr 2001 entfallenden Anteiles iHv 240.000,00 € verbleiben 1,865.000,00 €. Die Zuschätzung wird auf Basis der fraglichen Aufwendungen auf die einzelnen Jahre wie folgt aufgeteilt:

2002	875.000,00
2003	330.000,00
2004	240.000,00
2005	300.000,00
2006	120.000,00
gesamt	1,865.000,00

## Steuerliche Auswirkungen

Zeitraum	2002	2003	2004	2005	2006
	Euro	Euro	Euro	Euro	Euro
Körperschaftsteuer :	875.000,00	330.000,00	240.000,00	300.000,00	120.000,00
[622] Gewinn (Verlust) - Nicht					
verrechnete Dienstleistungen					
[704] Bilanzgewinn - Nicht verrechnete					
Dienstleistungen					

## **Tz. 6 Kalkulationsdifferenzen**

Werden grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Gesellschaften unterhalten, müssen diese für steuerliche Belange so gestaltet werden, dass es hiedurch nicht zu internationalen Gewinnverschiebungen kommt. Zu diesem Zweck müssen die Geschäftsbeziehungen durch Ansatz von Verrechnungspreisen in ihrer steuerlichen Auswirkung jenen angepasst werden, die zustande gekommen wären, wenn die Geschäftspartner sich als unabhängige Unternehmen fremd gegenüber gestanden wären (Fremdvergleichsgrundsatz).

Beim überwiegenden Teil der Erlöse handelt es sich um Lieferungen oder Leistungen an die Tochterfirma BfT d.o.o.. Diese wurden größtenteils ohne Aufschlag oder sogar unter dem Einkaufspreis weiterverrechnet. Es ist daher eine Erlöszuschätzung in Höhe der Kalkulationsdifferenzen lt. Beilage E3 vorzunehmen.

### **Steuerliche Auswirkungen**

Zeitraum	2002	2004	2005	2006
	Euro	Euro	Euro	Euro
Körperschaftsteuer :	282.251,00	2.541,00	47.351,00	126.346,00"
[622] Gewinn (Verlust)				
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust				

Das Finanzamt Z schloss sich ua. diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an, nahm die Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2002 bis 2006 wieder auf und erließ entsprechende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide für diese Jahre (jeweils datiert mit 22. Juni 2010). Die Körperschaftssteuerbescheide 2002, 2004 bzw. 2006 sowie der Umsatzsteuerbescheid 2002 jeweils vom 22. Juni 2010 wurden in der Folge noch mit Bescheiden vom 6. bzw. 12. Juli 2010 gemäß § 293 BAO berichtigt.

In den gegen diese (zum Teil gemäß § 293 BAO berichtigten) Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2002 bis 2006 erhobenen Berufungen vom 15. August 2010 (samt Beilagen) führte die steuerliche Vertretung der Bf., sofern im finanzgerichtlichen Verfahren noch strittig, Nachstehendes aus:

#### **""1) Ad Umsatzsteuerbescheid 2002:**

Wegen fehlender Ausfuhrnachweise wurden Ausfuhrlieferungen in Höhe von 133.203,34 € nicht anerkannt und die Entgelte mit 20% Umsatzsteuer in diesem Ausmaß erhöht.

Laut beiliegender Rechnung Nummer 106 vom 19.3.2002 wurde die Ware direkt von WN nach NK geliefert (siehe auch Invoice des Lieferanten O .d.o.o. in BI ). Somit Kürzung der Entgelte 20% um 16.180,50 €.

Laut beiliegender Bestätigung von CS GmbH wird der Ausfuhrnachweis für AR 186 nachgereicht. Somit Kürzung der Entgelte 20% um 10.710,00 €.

Bei Rechnung Nummer 121 vom 1.2.2002 und 125 vom 7.2.2002 waren die Ausfuhrnachweise laut Beilage vorhanden. Somit Kürzung der Entgelte 20% um 2.130,86 € und 5.208,94 €.

Laut beiliegender Rechnung Nummer 122 von 4.2.2002 wurde die Ware direkt vom Lieferanten nach NK geliefert (siehe auch Rechnung des Lieferanten C ). Somit Kürzung der Entgelte 20% um 6.152,50 €.

Die Rechnung 116 vom 7.1.2002 über NI 250 MR betrifft eine Lieferung aus dem Jahr 2001 und es gibt keine Ausfuhrpapiere, da das NI 250 MR vom Lieferanten Hs CZ spol.sr.o. in G direkt nach NK geliefert wurde. Es ist der gleiche Sachverhalt wie bei Rechnung 195 vom 3.5.2002 über 21.640,00 €. Somit Kürzung der Entgelte 20% um 7.250,00 €.

Die Rechnung 133 vom 18.2.2002 wurde laut Beilage am 10.4.2003 wieder gutgeschrieben. Somit Kürzung der Entgelte 20% um 38.325,00 €.

Insgesamt ergibt dies einen Betrag von 85.957,80 €, der die Bemessungsgrundlage Umsatzsteuer 20% reduziert.

Feststellungen laut BP 133.203,34 € minus 85.957,80 € ergibt einen Betrag von 47.245,54 €. Von diesem Betrag ist die Umsatzsteuer nicht wie laut BP von Hundert, sondern in Hundert, somit mit 7.874,26 € festzusetzen.

#### **4) Ad Körperschaftsteuerbescheid 2002:**

Gemäß Tz. 5 des BP-Berichtes wurde für die Jahre 2002 bis 2006 eine Erlöszuschätzung von 1,865.000,00 € vorgenommen; davon entfallen auf das Jahr 2002 875.000,00 €.

Insgesamt sind im Jahr 2002 in der Klasse 5 Aufwendungen von 256.806,55 € und in der Klasse 6 von 448.193,37 € angefallen, was insgesamt 704.999,92 € ergibt. Das ist um 170.000,08 € weniger als von der BP hinzugerechnet!!!

Es wurde auch noch nicht berücksichtigt, dass im Jahr 2002 und im Jahr 2003 große Anstrengungen unternommen wurden, um die in NK von der Tochter erzeugten Produkte am österreichischen Markt zu positionieren.

Wir beantragen daher, die von der BP vorgenommene Zuschätzung um 50% auf 437.500,00 € zu reduzieren.

Weiters beantragen wir, dass die verbleibenden Zuschätzungen, die laut BP den Tochtergesellschaften weiterzuverrechnen sind, zu 100% wertberichtigt werden, da diese Nachverrechnungen von den nk Töchtern und den nk Finanzverwaltungen nicht akzeptiert werden.

Auch bei Zustimmung wären diese Nachforderungen aufgrund der katastrophalen wirtschaftlichen Lage der Tochtergesellschaften nicht einbringlich.

Gemäß Tz. 6 wurden Kalkulationsdifferenzen festgestellt. Die BP ist von einem RAK von 1,47 bzw. 1,6 ausgegangen.

Da die "Hauptfunktion" der Bf. die Beschaffung von Rohstoffen für die Tochter in NK war, liegt ein "Streckenhandel" vor.

*Dass diese Annahme richtig ist, kann auch damit untermauert werden, dass zuerst die Betriebsprüfung in den vorläufigen Feststellungen vom 30.7.2009 im Jahr 2002 die Bemessungsgrundlage USt 20% mangels Ausfuhrnachweis mit 677.506,10 € erhöht hat. Tatsächlich verbleiben 47.245,54 €, weil der überwiegende Teil auf Direktlieferungen der Lieferanten aus der EU oder Drittländern nach NK entfallen ist. Lediglich die Fakturierung wurde über Bf. abgewickelt. Diese Art von Bestellung war notwendig, da die Lieferanten der Rohstoffe nicht mit einem nk Kunden direkt abrechnen wollten.*

*Bei dieser Art von Handel mit Rohaufschlägen von 47% bzw. 60% zu kalkulieren, entspricht nicht der wirtschaftlichen Realität.*

*Siehe auch die Beilagen zum Punkt Umsatzsteuererklärung 2002:*

*Ausgangsrechnung 106 16.180,50 € - Eingangsrechnung 195 15.410,00 € ergibt einen RAK von 1,05. Ausgangsrechnung 122 6.152,50 € - Eingangsrechnung 165 5.856,00 € ergibt einen RAK von 1,0506.*

*Der Buch RAK im Jahr 2002 von 1,08 ist daher korrekt und sind die Erlöszuschätzung von 282.251,00 € auf Null zu berichtigen.*

#### **Ad Körperschaftsteuerbescheid 2003 bis 2006:**

*- Wie oben ausgeführt, beantragen wir die Kürzung der Hinzuschätzungen gemäß Tz. 5 um 50% auf 165.000,00 € (2003), auf 120.000,00 € (2004), auf 150.000,00 € (2005) und auf 60.000,00 € (2006) und die verbleibende Forderung in Höhe von 165.000,00 €, 120.000,00 €, 150.000,00 € bzw. 60.000,00 € mit 100% mangels Einbringlichkeit wertzuberichtigen.*

*- Die Kalkulationsdifferenzen gemäß Tz. 6 in Höhe von 2.541,00 € (2004), 47.351,00 € (2005) bzw. von 126.346,00 € (2006) sind wie oben ausgeführt mit Null festzusetzen.*

*- Im Jahr 2005 konnte mit dem Hauptgläubiger, der X-Bank, ein außergerichtlicher Vergleich erzielt werden. Die X-Bank hat einen Sanierungsbeitrag in Höhe von 1.257.666,27 € geleistet. Der Nachlass wurde hauptsächlich aus dem Grund gewährt, dass die Überprüfungen (durch die Sanierungsbeauftragten in der X-Bank) der Forderungen der Bf. gegen die nk Töchter ergeben haben, dass diese Forderungen nicht als einbringlich anzusetzen sind. Auch die HLS und ihre Nk Tochter haben den Sanierungsbeitrag aufgrund der schlechten Bilanzen der "BF Gruppe" gewährt.*

*Wir beantragen daher, in der Bilanz 2005 eine Wertberichtigung der Forderungen gegenüber den nk Töchtern in Höhe von 1.250.000,00 € vorzunehmen.*

*Sollte wider Erwarten im Jahr 2005 noch ein körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn anfallen, beantragen wir die Anwendung des § 36 EStG.*

*Abschließend beantragte die steuerliche Vertretung der Bf., die angefochtenen Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide auf Basis der vorstehenden Ausführungen zu berichtigen."*

*Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 18. Oktober 2010) gab die steuerliche Vertretung der Bf. mit Schreiben (E-Mail) vom*



6. Dezember 2010 noch Folgendes an (auch hier beschränkt sich die Darstellung auf die im finanzgerichtlichen Verfahren noch strittigen Beschwerdepunkte):

### **Ad Körperschaftsteuer 2002:**

ER CA an PEG

Diese Rechnung sei am 31. Dezember 2003 wieder storniert worden (5000015/7750 Betrag 21.801,85 €) und dafür eine Rechnung über 56.000,00 € eingebucht worden (7750/5000015 Betrag 56.000,00 €). Die Honorarnote sei für die Beratung der CA an die Bf., in welcher Form die F-Fabrik " BF. " in ZP (Vorort von k ) vom Masseverwalter am besten zu erwerben sei, gewesen. Die CA habe auch wesentlichen Anteil daran gehabt, dass die Finanzierung des Kaufes durch die HA Gruppe abgewickelt worden sei.

ER V

In der Anlage " V " seien noch Leistungen von Herrn Va für die Bf. und die Tochter BfT d.o.o. abgerechnet worden. Im Konto xyz VA seien auch 16.599,00 € enthalten, die auf das Konto 7750 "Provisionsaufwand NK " gebucht worden seien. Laut Anlage "Generalversammlung vom 24. Juli 2002" Seite 4 letzter Absatz sei die fristlose Entlassung von Herrn Va aufgehoben worden. Herr Va sei im Zeitraum April 2002 bis Juni 2002 überwiegend in NK tätig gewesen.

PROVISION GM

Laut Anlage "Generalversammlung vom 24. Juli 2002" Seite 8 Punkt fünftens der Tagesordnung habe Herr Gm seinen Rücktritt als Geschäftsführer erklärt. Die am Konto 7540 gebuchten Aufwendungen hätten seinen Geschäftsführerbezug für die Bf. betroffen. Richtig seien aber 52.164,79 € netto und nicht 92.663,00 €.

ER HPA

Es sei ein Controller für Österreich/ NK gesucht worden und der Auftrag von PS GmbH an die Firma HPa erteilt worden. Die Kosten dafür seien dann der Bf. weiterverrechnet worden. Der dann eingestellte Controller Mag. Tg (Verweis auf Seite zwei Punkt 8. der Beilage "Generalversammlung vom 24. Juli 2002") sei dann überwiegend für die Bf. tätig gewesen.

MIETAUFWAND NK

Zu diesem Punkt könnten keine detaillierten Angaben gemacht werden.

AVALPROVISIONEN

Laut Anlage "Avalprovisionen" seien diese zwei Aufwendungen über das Girokonto xzy der Bf. bezahlt worden.

PROVISIONSAUFWAND NK

Die Zahlungen im September 2002 (12.670,00 €, 8.800,00 € und 50.000,00 €, Summe 71.470,00 €) seien im Zusammenhang mit dem Ankauf der Fabrik in ZP angefallen.

Die 1,200.000,00 € seien eine Fehlbuchung, 1,200.000,00 € statt 120.000,00 €. Es sei ursprünglich geplant gewesen, den Großteil vom Gehalt des Geschäftsführers MD im Jahr 2003 an die Töchter in NK weiterzuverrechnen. Auf Grund der schwierigen wirtschaftlichen Situation der Töchter in NK und der dadurch nicht gewährleisteten Einbringlichkeit der Forderung sei davon wieder Abstand genommen worden.

In den Jahren 2002 und 2003 habe die Bf. die für die Produktion in k benötigten Rohstoffe (insbesondere Spezialchemikalien) für ihre Tochter BfT d.o.o. im eigenen Namen mit Lieferanschrift ZP bestellen müssen, da die Lieferanten zum damaligen Zeitpunkt nicht bereit gewesen seien, auf offene Rechnung an eine Nk Gesellschaft zu liefern. Aus diesem Grund seien die Waren von der Bf. bestellt (teilweise mit Anzahlung) worden; die Waren seien vom Lieferanten direkt nach ZP / NK geliefert worden und die Lieferung sei von der Bf. bezahlt worden. Die Eingangsrechnungen der Bf. seien dann mit einem Aufschlag von rund 5% (gleiche Menge und Ware) an die nk Töchter weiterfakturiert worden (Verweis auf die AR 106 und ER 195 und AR 122 und ER 165). Mit ER 195 habe die Bf. bei der Fa. O d.o.o. in BI 23.000 kg sm (Grundstoff für F-Produktion ) in Rechnung gestellt bekommen. Laut Invoice R02-1172 sei die Ce (Lieferort) BfT in ZP gewesen. Mit AR 106 (einen Tag nach dem Datum der ER 195) sei die gleiche Menge sm (23 Tonnen statt 23.000 kg) mit einem Aufschlag von 5% an die Tochter in k weiterverrechnet worden.

Bei der ER 165 vom 7. Februar 2002 - Lieferschein vom 4. Februar 2002 Bestellung per Fax vom 2. Februar 2002 - seien Spezialchemikalien für die Farbproduktion von AH GmbH in NW an die Lieferadresse ZP im Wert von netto 5.865,00 € der Bf. in Rechnung gestellt worden. Die exakt selbe Menge (3 Positionen 800 kg, 1650 kg und 600 kg) sei mit einem Aufschlag von 5,06% an die Tochter in k weiterverrechnet worden. Diese zwei vorstehenden Geschäftsfälle seien zwei Musterbeispiele, welche Funktion die Bf. gehabt habe, nämlich die Beschaffung von Rohstoffen für ihre Töchter in NK , und seien daher eine aussagekräftige Verrechnungspreisstudie. Ein Risiko bei der Ware (Schwund, Verderb, Entmodung) sei nicht gegeben gewesen, da die Waren zum überwiegenden Teil direkt nach NK geliefert und dann sofort den Töchtern mit einem Aufschlag von rund 5% weiterverrechnet worden seien.

### **ad Körperschaftsteuer 2003:**

Aufgrund der Verhandlungen mit der HLS sei festgestellt worden, dass die nk Töchter nicht in der Lage gewesen seien, ihre im Jahr 2003 eingegangenen Leasingverpflichtungen zu erfüllen (Verweis auf Leasingverträge NK ). Weiters sei im Zuge der Wirtschaftsprüfung durch RuP festgestellt worden, dass bei den nk Töchtern viel zu geringe Wertberichtigungen zu den Kundenforderungen vorgenommen worden seien. Auf Grund dieser werterhellenden Umstände hätten Forderungen gegenüber den nk Töchtern wertberichtigt werden müssen.

Da der Bf. die dramatische Situation ihrer Töchter bekannt sei und sie selbst am besten die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ihrer Gläubiger kenne, seien aus Kostenersparnis keine rechtlichen Schritte unternommen worden, um die Forderungen einzuklagen, da die Forderungen von den Töchtern ja nicht bestritten worden seien. Dass die Forderungen zur Zeit uneinbringlich seien, sei aus den Prüfberichten der Wirtschaftsprüfer ersichtlich, welche in den nächsten Tagen direkt per Post übermittelt würden.

### **ad Körperschaftsteuer 2005:**

Laut Anlage "Forderungsbewertung zum 30.06.2007" sei ersichtlich, dass noch erhebliche Forderungen wertberichtigt werden müssten und die Leasingverbindlichkeiten nicht als Verbindlichkeiten erfasst worden seien. Weiters sei das positive Kapital ausschließlich auf die Neubewertungsrücklage in Höhe von xxxxxx zurückzuführen. Die Aufwertung der Aktiva habe sich im Nachhinein als viel zu optimistisch herausgestellt. Im Jahr 2005 sei daher ein Gesellschafterzuschuss in Höhe von 500.000,00 € notwendig gewesen (gebucht: Beteiligung BfT d.o.o./Forderung BfT d.o.o.). Eine Wertberichtigung der Forderung in Höhe von 2,368.621,72 € per 31.12.2005 laut Handelsbilanz um 1,250.000,00 € sei daher handelsrechtlich zwingend notwendig.

Es seien bis dato keine gerichtlichen oder außergerichtlichen Schritte unternommen worden, um die Forderungen gegenüber den nk Töchtern einbringlich zu machen, da zuerst versucht worden sei, die Gesellschafter vor einer Insolvenz zu bewahren und dann mit den nk Gläubigern Sanierungsverhandlungen aufzunehmen.

Nach Rücksprache bei der X-Bank sei mitgeteilt worden, dass diese nicht bereit sei, ihre Entscheidungsgrundlagen für den außergerichtlichen Vergleich bekannt zu geben. Der Vertrag über den Vergleich liege bereits vor. Es sei aber bekannt, dass die X-Bank umfangreiche Informationen über die " BF. Gruppe" eingeholt habe und es sei ihr auch bekannt, dass sich die " GL Gruppe" aus strategischen Überlegungen für die " BF. Gruppe" interessieren könnte.

Das Finanzamt gab in der Folge nach Einholung einer Stellungnahme der Betriebsprüferin zum gegenständlichen Berufungsvorbringen (vgl. diesbezüglichen Schriftsatz vom 18. Oktober 2010) den Berufungen betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 mit Berufungsvorentscheidungen vom 28. Jänner 2011 statt und betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 und Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2006 mit Berufungsvorentscheidungen vom 28. Jänner 2011 teilweise statt; dabei versagte es - Umsatzsteuer 2002 betreffend - Ausfuhrlieferungen iHv 62.370,84 € (statt bisher 133.203,34 €) die Steuerfreiheit. Im Hinblick auf die Feststellungen der Betriebsprüfung in Tz. 5 "Nicht verrechnete Dienstleistungen" folgte es dem Berufsbegehren, die vorgenommenen Hinzuschätzungen um die Hälfte zu reduzieren; der diesbezüglich erfolgte Forderungsverzicht stelle eine gesellschaftlich veranlasste Einlage der Forderung zum Tageswert = Nennwert der Forderung dar und sei somit bei der Bf. jeweils die Hälfte der Hinzuschätzung auf Beteiligungsansatz BfT d.o.o. zu buchen. Betreffend Tz. 6 des BP-Berichtes "Kalkulationsdifferenzen" folgte das Finanzamt nicht den Ausführungen der Bf., wonach deren Funktion für die Nk Tochter einzig im Streckenhandel liege, und hielt die von der Betriebsprüferin angesetzten Rohaufschläge für gerechtfertigt. Dem Berufsbegehren im Zusammenhang mit dem mit der X-Bank erzielten außergerichtlichen Vergleich und dem von dieser geleisteten Sanierungsbeitrag in Höhe von 1,257.666,27 €, in der Bilanz 2005 eine Wertberichtigung der Forderungen gegenüber den nk Töchtern in Höhe von 1,250.000,00 € vorzunehmen und für den Fall eines körperschaftsteuerpflichtigen Gewinnes im Jahr 2005, § 36 EStG anzuwenden, versagte es die Zustimmung, zumal die X-Bank ihre Entscheidungsgründe für den

außergerichtlichen Vergleich nicht bekannt gegeben habe und auch keine gerichtlichen oder außergerichtlichen Schritte eingeleitet worden seien, um die Forderungen gegenüber den nk Töchtern einbringlich zu machen [vgl. dazu die entsprechende Bescheidbegründung (Verf 40) vom 27. Jänner 2011].

Mit Schriftsatz vom 28. Februar 2011 stellte die Bf. einen (nicht näher begründeten) Antrag auf Vorlage der Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2006 sowie Körperschaftsteuer 2001 bis 2006 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit diese wiederum als unerledigt galten. Gleichzeitig beantragte die Bf. eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Vorlagebericht (Verf 46) vom 7. März 2011 legte das Finanzamt in der Folge die Berufungen betreffend Umsatz- sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2006 sowie den Vorlageantrag betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Unabhängigen Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als **Beschwerden** im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

In der am 28. Mai 2015 abgehaltenen mündlichen Verhandlung zog die steuerliche Vertretung der Bf. ua. ihre Vorlageanträge betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2006 sowie Körperschaftsteuer für die Jahre 2003 und 2004 jeweils vom 28. Februar 2011 zurück. Daraufhin erläuterten die Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens ihre Standpunkte. Soweit ihre Ausführungen ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhältnismäßiger Hinsicht hinausgehen, fanden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen. Im Detail wird auf die diesbezügliche Verhandlungsniederschrift verwiesen.

### ***Das Bundesfinanzgericht (Senat) hat erwogen:***

#### **1) Körperschaftsteuer 2001:**

Über Bescheidbeschwerden ist - von hier nicht zutreffenden Ausnahmen abgesehen - nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdeentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen (§ 262 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013). Ist in der Beschwerdeentscheidung die Bescheidbeschwerde weder zurückzuweisen (§ 260 BAO) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären, so ist der angefochtene Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 263 Abs. 1 BAO).

Gegen eine Beschwerdeverentscheidung kann innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Zur Einbringung eines solchen Antrages ist der Beschwerdeführer und ferner jeder befugt, dem gegenüber die Beschwerdeverentscheidung wirkt (§ 264 Abs. 1 und 2 BAO).

Gemäß § 264 Abs. 1 BAO kann ein Antrag auf Entscheidung der Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht nur aufgrund einer vorangegangenen Beschwerdeverentscheidung eingebracht werden. Ein Vorlageantrag setzt sohin unabdingbar eine Beschwerdeverentscheidung voraus, widrigenfalls ein solcher Antrag als unzulässig zurückzuweisen ist (siehe dazu Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 264 Tz 6 und die dort zitierten VwGH-Judikate).

Im vorliegenden Fall wurde betreffend Körperschaftsteuer 2001 keine Bescheidbeschwerde eingebracht und erfüllt der in Rede stehende Vorlageantrag im Übrigen auch nicht die für eine Beschwerde normierten formalen Voraussetzungen des § 250 BAO.

Da das Finanzamt im konkreten Fall eine entsprechende Beschwerdeverentscheidung nicht erlassen hat (die in § 262 Abs. 2 bis 4 BAO genannten Ausnahmen lagen nicht vor), kommt der Einbringung des gegenständlichen Vorlageantrages keine rechtliche Wirkung zu (vgl. VwGH 26.6.1990, 89/14/0122) und war dieser Antrag daher gemäß § 260 Abs. 1 lit. a iVm § 264 Abs. 4 lit. e BAO mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes (§ 278 Abs. 1 lit. a BAO) als unzulässig zurückzuweisen (vgl. dazu zB auch UFS 6.11.2009, RV/3741-W/09; BFG 14.1.2015, RV/3100921/2014, BFG 20.3.2015, RV/3100042/2015).

## **2) Umsatzsteuer 2003 bis 2006 sowie Körperschaftsteuer 2004 und 2005:**

Gemäß § 256 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 können Beschwerden bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder mündlich zu erklären.

Wurde eine Beschwerde zurückgenommen, so ist sie gemäß § 256 Abs. 3 BAO mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

Gemäß § 264 Abs. 4 lit. d BAO gilt § 256 BAO für Vorlageanträge sinngemäß.

Bei Zurücknahme eines Vorlageantrages gilt gemäß § 264 Abs. 3 dritter Satz BAO die Bescheidbeschwerde wieder als durch die Beschwerdeverentscheidung erledigt.

Das Finanzamt hat die Bescheidbeschwerden vom 15. August 2010 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2006 sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 (jeweils datiert mit 22. Juni 2010 ) jeweils mit Berufungs(Beschwerde)verentscheidungen vom 28. Jänner 2011 erledigt.

Die gegen diese Berufungs(Beschwerde)vorentscheidungen eingebrachten Vorlageanträge vom 28. Februar 2011 hat die steuerliche Vertretung der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 28. Mai 2015 wieder zurückgenommen (vgl. dazu die diesbezügliche Verhandlungsniederschrift).

Damit waren diese Vorlageanträge gemäß § 256 Abs. 3 iVm § 264 Abs. 4 lit. d BAO mit Beschluss des Verwaltungsgerichtes (§ 278 Abs. 1 lit. b BAO) als gegenstandslos zu erklären. Die Bescheidbeschwerden gelten damit wieder als durch die Berufungs(Beschwerde)vorentscheidungen erledigt.

### 3) Umsatzsteuer 2002 sowie Körperschaftsteuer 2002, 2005 und 2006:

Wie oben dargelegt, gab die Abgabenbehörde ua. den Beschwerden betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 und Körperschaftsteuer für die Jahre 2002, 2005 und 2006 mit Berufungs(Beschwerde)vorentscheidungen vom 28. Jänner 2011 teilweise statt. Der Senat schließt sich diesbezüglich den Überlegungen des Finanzamtes an und verweist an dieser Stelle auf die entsprechenden abgabenbehördlichen Ausführungen in der zusätzlichen Begründung (Verf 40) vom 27. Jänner 2011 zu den genannten Berufungs(Beschwerde)vorentscheidungen. Im Hinblick auf die nunmehr noch strittigen Beschwerdepunkte ist Folgendes zu sagen:

#### Umsatzsteuer 2002 - Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen:

Entsprechend dem oben dargestellten Verfahrensgang stellten sich die unterschiedlichen Positionen der beiden finanzgerichtlichen Parteien nach Ergehen der diesbezüglichen teilweise stattgebenden Berufungs(Beschwerde)vorentscheidung vom 28. Jänner 2011 in diesem Zusammenhang - übersichtsmäßig - wie folgt dar:

	<i>BP (Tz. 3)</i>	<i>Bf./Beschwerde</i>	<i>FA/BVE</i>
<i>Nicht anerkannte Ausfuhrlieferungen</i>	133.203,34 €	133.203,34 €	133.203,34 €
<i>abzüglich AR 106</i>		- 16.180,50 €	- 16.180,50 €
<i>abzüglich AR 186</i>		- 10.710,00 €	- 10.174,50 €
<i>abzüglich AR 121</i>		- 2.130,86 €	- 6.152,50 €
<i>abzüglich AR 125</i>		- 5.208,94 €	- 38.325,00 €
<i>abzüglich AR 122</i>		- 6.152,50 €	
<i>abzüglich AR 116</i>		- 7.250,00 €	
<i>abzüglich AR 133</i>		- 38.325,00 €	
<i>Nicht anzuerkennende Ausfuhrlieferungen/USt-Bemessungsgrundlage</i>	<b>133.203,34 €</b>	<b>47.245,54 €</b>	<b>62.370,84 €</b>
<i>USt 20%</i>	26.640,67 €	7.874,26 €	12.474,17 €

Streit bestand daher im gegenständlichen Beschwerdepunkt - wie auch von Seiten der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 28. Mai 2015 eingeräumt wurde - allein

noch darüber, ob die den Ausgangsrechnungen 121, 125 und 116 zugrunde liegenden Vorgänge als (steuerfreie) Ausfuhrlieferungen anerkannt werden können oder nicht.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung (vgl. dazu die diesbezügliche Verhandlungsniederschrift) hat das Finanzamt außer Streit gestellt, dass einerseits der der Ausgangsrechnung 116 (7.250,00 €) zugrunde liegende (lt. Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bf. in Österreich nicht steuerbare) Vorgang nicht der Umsatzsteuer zu unterziehen ist und andererseits die Berechnung der Umsatzsteuer entsprechend den Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Bf. zu erfolgen hat. Gleichzeitig räumte die steuerliche Vertretung der Bf. ein, dass im Hinblick auf die den Ausgangsrechnungen 121 und 125 zugrunde liegenden Vorgänge die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht hinreichend nachgewiesen werden könnten und daher diesbezüglich die Vorgehensweise der Abgabenbehörde (Erhöhung der zu versteuernden Entgelte um 2.130,86 € bzw. um 5.208,94 €) akzeptiert würde.

Gesamthaft gesehen war sohin betreffend das Beschwerdejahr 2002 (nunmehr unstrittig) davon auszugehen, dass die von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Ausfuhrlieferungen iHv 133.203,34 € um 78.618,00 € zu reduzieren waren und damit die zu versteuernden Entgelte (20% USt) um 54.585,34 € zu erhöhen waren.

Dem diesbezüglichen Rechtsmittel war damit teilweise Folge zu geben. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid war über den Umfang der Berufungs(Beschwerde)vorentscheidung hinaus iSd der obigen Ausführungen abzuändern.

#### **Körperschaftsteuer 2002, 2005 sowie 2006:**

##### **Erlöshinzuschätzungen auf Grund lückenhafter Belege und unterlassener**

##### **Weiterverrechnung - nicht verrechnete Dienstleistungen (Tz. 5 des BP-Berichtes):**

Entsprechend dem oben dargestellten Verfahrensgang wurden diesbezüglich von Seiten der Abgabenbehörde folgende Feststellungen getroffen bzw. von Seiten der Bf. folgendes Begehren erstattet:

	<i>Zuschätzungen</i>	<i>Bf./Beschwerde</i>
	<i>lt. BP</i>	<i>bzw. FA/BVE</i>
	<i>(Euro)</i>	<i>(Euro)</i>
<b>2002</b>	<b>875.000,00</b>	<b>437.500,00</b>
<b>2003</b>	<b>330.000,00</b>	<b>165.000,00</b>
<b>2004</b>	<b>240.000,00</b>	<b>120.000,00</b>
<b>2005</b>	<b>300.000,00</b>	<b>150.000,00</b>
<b>2006</b>	<b>120.000,00</b>	<b>60.000,00</b>
<b>gesamt</b>	<b>1.865.000,00</b>	<b>932.500,00</b>

Mit ihrem Antrag im Beschwerdeschriftsatz, die von der Betriebsprüfung unter dem Titel "nicht verrechnete Dienstleistungen" (zB keine Weiterverrechnung von Geschäftsführerkosten) vorgenommenen Zuschätzungen (vgl. Tz. 5 des BP-Berichtes) um 50% zu reduzieren, hat sich die Bf. selbst mit der Hälfte dieser Zuschätzungen

einverstanden erklärt [Forderungen aus Lieferungen bzw. Leistungen wären jedenfalls - unabhängig von einer diesbezüglichen Zustimmung von den nk Töchtern und der nk Finanzverwaltung - auszuweisen gewesen, sind die Lieferungen doch auch tatsächlich erfolgt bzw. sind die Leistungen auch tatsächlich erbracht worden; das Wirtschaftsgut "Forderung" ist damit existent geworden]. Nachdem auch die Abgabenbehörde diesem Beschwerdebegehren auf Grund der im oben erwähnten Vorhalteverfahren vorgelegten Belege sowie entsprechenden Erläuterungen mit Berufungs(Beschwerde)vorentscheidungen vom 28. Jänner 2011 gefolgt ist, besteht im finanzgerichtlichen Verfahren - wie im Zuge der mündlichen Verhandlung auch von Seiten der Parteien bestätigt wurde - allein noch Streit darüber, ob in den noch strittigen Jahren, wie von Seiten der Bf. im Berufungs(Beschwerde)schriftsatz beantragt, die Forderungen infolge der verbleibenden Zuschätzungen (50%) zu 100% wertberichtigt werden können.

Die steuerliche Vertretung der Bf. begründet diesen Antrag im Wesentlichen damit, dass diese Nachforderungen - auch bei entsprechender Akzeptanz dieser Nachverrechnungen von den nk Töchtern und der nk Finanzverwaltung - auf Grund der katastrophalen wirtschaftlichen Lage der Tochtergesellschaften nicht einbringlich seien.

Die Abgabenbehörde steht auf dem Standpunkt, dass das Unterbleiben der Weiterverrechnung von erbrachten Leistungen der Mutter an die Tochter im Zeitpunkt des Unterlassens einen gesellschaftlich veranlassten Forderungsverzicht darstelle, welcher wiederum als gesellschaftlich veranlasste Einlage der Forderung zum Tageswert (Nennwert der Forderung) einzustufen sei; bei der Bf. sei somit ua. der Betrag von 437.500,00 € (2002), 150.000,00 € (2005) bzw. 60.000,00 € (2006) (gewinnerhöhend) auf Beteiligungsansatz BfT d.o.o. zu buchen.

Rechtlich ergibt sich dazu Folgendes:

Gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Forderungen gehören grundsätzlich zum Umlaufvermögen und sind damit mit den Anschaffungskosten zu bewerten, das ist idR der Nennwert der Forderung (bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen entspricht dies dem Fakturenbetrag). Sie unterliegen beim rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden (§ 5 Abs. 1 EStG 1988) dem strengen Niederstwertprinzip. Der Teilwert richtet sich nach der Fälligkeit, Verzinslichkeit und der Einbringlichkeit (vgl. Doralt/Mayr, EStG<sup>14</sup>, § 6 Tzen 201 ff).

Eine Wertberichtigung wegen eines Forderungsverzichtes ist nur dann zulässig, wenn die Forderung zum Zeitpunkt des Verzichtes tatsächlich uneinbringlich ist (vgl. Doralt/Mayr, EStG<sup>14</sup>, § 6 Tz 209; Jakom/Laudacher EStG, 2014, § 6 Rz 87).

Eine Wertberichtigung wegen Uneinbringlichkeit ergibt sich unabhängig von der Gewinnermittlungsart zwingend aus dem Wirtschaftsgutbegriff und aus dem Grundsatz der



Bilanzwahrheit. Bei Gefährdung der Einbringlichkeit ist nur der rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende nach dem Niederstwertprinzip zur Wertberichtigung verpflichtet.

Ist die Wertberichtigung zwingend, dann verhindert das Nachholverbot die

Wertberichtigung zu einem späteren Bilanzstichtag (vgl. Doralt/Mayr, EStG<sup>14</sup>, § 6 Tz 210).

Wertberichtigungen sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag *konkrete* Risiken bestehen, die einzelnen Forderungen zugerechnet werden können (zB Nichteinhalten einer Ratenvereinbarung, vorübergehende oder dauernde Einstellung von Kreditrückzahlungen, Überziehen eines Kreditrahmens ohne entsprechende Vereinbarung, sonstiges vertragswidriges Verhalten, schlechte Vermögens- und Liquidationslage des Schuldners, Währungsverlust). Es müssen somit am Bilanzstichtag (konkrete) Umstände vorliegen, nach denen damit zu rechnen ist, dass bestimmte Forderungen nicht mit dem vollen Nennbetrag eingehen werden. Das konkrete Forderungsrisiko orientiert sich daher ausschließlich an der individuellen Bonität des Schuldners oder an besonderen Absprachen zwischen Gläubiger und Schuldner im Zusammenhang mit dem Forderungseingang (vgl. Doralt/Mayr, EStG<sup>14</sup>, § 6 Tz 214; Jakom/Laudacher EStG, 2014, § 6 Rz 83).

Maßgeblich für die Bewertung von Forderungen sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag. Bestehen am Bilanzstichtag berechnete Zweifel an der Einbringlichkeit einer Forderung, dann ist eine solche Forderung am Bilanzstichtag abzuschreiben (VwGH 31.3.1998, 96/13/0002). Auch die Gefährdung der Einbringlichkeit reicht für die Absetzung aus. Umstände, die objektiv bereits am Bilanzstichtag bestanden haben, sind dabei auch dann zu berücksichtigen, wenn sie dem Steuerpflichtigen erst nach dem Bilanzstichtag, längstens bis zur Bilanzerstellung bekannt werden (vgl. VwGH 25.9.2001, 95/14/0098). Der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Bilanzstichtag noch nicht vorhanden waren, bleibt bei der Bewertung am Bilanzstichtag außer Ansatz (vgl. VwGH 27.11.2001, 98/14/0052; siehe dazu auch Jakom/Laudacher EStG, 2014, § 6 Rzen 83, 85 und 87; Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 6 Anm 59).

Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen; dieser Nachweis oder die Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen ist (zB VwGH 27.9.1995, 92/13/0310; VwGH 22.11.2001, 98/15/0157; VwGH 19.5.2005, 2001/15/0041; VwGH 25.9.2012, 2008/13/0241; vgl. Doralt/Mayr, EStG<sup>14</sup>, § 6 Tz 209).

Zwangsvollstreckungsmaßnahmen sind keine Voraussetzung für die Abschreibung uneinbringlicher Forderungen, wenn sich die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners schon aus anderen Umständen erweist. Dabei erscheint eine volle Wertberichtigung einer Forderung jedenfalls ungerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige nicht wegen Uneinbringlichkeit der Forderung, sondern wegen seines Interesses an der Weiterführung des Betriebes des Schuldners keine Schritte zur zwangsweisen Einbringung

seiner Forderung durchführt (vgl. VwGH 16.6.1970, 405/68). Bloß vorübergehende Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners berechtigen nicht zu einer Wertberichtigung (vgl. Doralt/Mayr, EStG<sup>14</sup>, § 6 Tz 209; Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 6 Anm 61). Die Entwertung muss offenkundig, erheblich und dauernd sein (vgl. Jakom/Laudacher EStG, 2015, § 6 Rz 39 und die dort zit. VwGH-Rechtsprechung).

Bleiben die Gründe für die Wertberichtigung einer an sich aufrechten Forderung im Dunkeln (Forderungsverzicht, Richtigstellung, Vergleich über eine ungewisse Forderung), ist die Versagung der Abschreibung nicht rechtswidrig (vgl. VwGH 16.12.1997, 93/14/0177; Jakom/Laudacher EStG, 2014, § 6 Rz 87).

Pauschale Wertberichtigungen von Forderungen sind seit dem StRefG 1993 grundsätzlich nicht mehr zulässig (vgl. dazu Doralt/Mayr, EStG<sup>14</sup>, § 6 Tz 212).

Unter Bedachtnahme auf die oben dargestellte Rechtslage kann der Beschwerde in diesem Punkt aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Die Bf. hat nicht hinreichend aufgezeigt, warum die in Rede stehenden Forderungen gegenüber ihrer nk Tochtergesellschaft gerade in den gegenständlichen Jahren einer vollständigen Wertberichtigung zugeführt werden müssten, obwohl sie in ihrer Argumentation auf die bedrängte Lage ihrer Schuldnerin hinweist. Dass in den Streitjahren erfolglose Einbringungsversuche unternommen worden wären, hat die Bf. weder behauptet geschweige denn nachgewiesen. Es wurde kein Nachweis darüber erbracht, dass die Einforderung der gegenständlichen Ansprüche ernsthaft betrieben wurde. Es wurde in diesem Zusammenhang vielmehr von Seiten der Bf. erklärt, dass ihr die dramatische Situation ihrer ( nk ) Töchter und deren wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bekannt gewesen sei, und sie daher aus Kostenersparnis keine rechtlichen Schritte unternommen habe, um die Forderungen einzuklagen; die Forderungen seien von den Töchtern auch nicht bestritten worden (vgl. Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung der Bf. vom 6. Dezember 2010). Die Bf. hat damit den Nachweis der Uneinbringlichkeit, berechtigter Zweifel an der Einbringlichkeit bzw. eine hinreichend dokumentierte, glaubhaftgemachte Gefährdung der Einbringlichkeit der Forderungen zu den jeweiligen Bilanzstichtagen in keiner Weise erbracht. Eine mit Vorhaltsbeantwortung vom 6. Dezember 2010 angekündigte Vorlage entsprechender Prüfberichte von Wirtschaftsprüfern, woraus ersichtlich sei, dass die Forderungen "zur Zeit" uneinbringlich seien, unterblieb im Übrigen. In diesem Zusammenhang war auch zu berücksichtigen, dass - wie oben dargelegt - bloß vorübergehende Zahlungsschwierigkeiten eines Schuldners nicht zu einer Wertberichtigung berechtigen.

Zusammenfassend ist zu sagen, dass es der Bf. nicht gelungen ist, die für die Anerkennung einer Abschreibung im Falle eines Forderungsverzichtes maßgebliche Tatsache, dass die Forderungen im Zeitpunkt des Verzichtes tatsächlich uneinbringlich waren, hinreichend zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen. Dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren war damit ein Erfolg zu versagen.

**Kalkulationsdifferenzen, RAK, Verrechnungspreise - Kalkulationsdifferenzen**

## (Tz. 6 des BP-Berichtes):

Entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung habe die Tätigkeit der Bf. hauptsächlich in der Beschaffung von Rohstoffen und Dienstleistungen für die ausländischen Tochtergesellschaften bestanden, wobei es sich überwiegend um Lieferungen oder Leistungen an die BfT d.o.o. gehandelt habe. Inländische Warenerlöse seien in sehr geringfügigem Umfang erzielt worden. Die Weiterverrechnung der Rohstoffe an die Tochtergesellschaft sei - wie die Abgabenbehörde auch anhand von Beispielen entsprechend dokumentiert hat (vgl. vorläufige Prüfungsfeststellungen vom 30.7.2009, Pkt. 3) - größtenteils ohne Aufschlag oder unter dem Einkaufspreis erfolgt.

Demzufolge hat die Abgabenbehörde - wie nachfolgend aufgezeigt - im Rahmen einer Schätzung der fremdüblichen Preise den Buch-Rohaufschlagkoeffizienten (Buch-RAK) errechnet, unter Ansatz eines RAK von 1,47 (= Buch-RAK 2003) in den Jahren 2002 und 2004 bzw. von 1,6 in den Jahren 2005 und 2006 Kalkulationsdifferenzen ermittelt und in diesem Ausmaß die Erlöse erhöht. 2005 und 2006 sei im Übrigen ein höherer RAK angesetzt worden, um zumindest die beispielhaft festgestellten Differenzen abdecken zu können.

		2002	2003	2004	2005	2006
		Euro	Euro	Euro	Euro	Euro
4000	Warenerlöse Drittland	- 693.758,18	- 21.687,78	0,00	- 77.384,08	- 119.492,18
4001	0%	- 12.974,52	0,00	0,00	0,00	0,00
4002	Erlöse Transportkosten	- 75.666,80	- 351,00	0,00	0,00	0,00
4003	Drittland 0%	- 152,25	- 103,45	0,00	0,00	0,00
4120	Erlöse Handelswaren	- 53.359,28	- 26.668,98	- 12.158,94	0,00	- 4.141,50
4000	Drittland 0%	38.325,00	- 38.325,00	0,00	0,00	0,00
4120	Erlöse Sonstige	5.740,60	- 5.740,60			
4551	Drittland 0%	0,00	- 100.000,00			
	Warenerlöse Inland					
	20%					
	Stornos/GS im					
	Folgejahr					
	Stornos/GS im					
	Folgejahr					
	n.n. abrechenb.					
	Leistungen Drittland					
		- 791.845,43	- 192.876,81	- 12.158,94	- 77.384,08	- 123.633,68
5100	Wareneinkauf	13.084,98	0,00	0,00	24.524,82	38.537,04
5300	Rohstoffe 20%	375.396,62	137.476,15	0,00	0,00	3.130,00
5400	Wareneinkauf	308.479,01	3.209,24	0,00	85,00	4.141,50
5500	Rohstoffe EU	11.342,40	- 33.584,35	0,00	39.205,06	109.657,47
5700		2.352,00	0,00	0,00	0,00	0,00

5701	Wareneinkauf	50,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5800	Rohstoffe f. Drittland	0,00	0,00	0,00	12.000,00	0,00
5860	Weiterverr. Kosten	3.047,71	296,40	0,00	2.144,70	771,02
4500	20%	17.510,31	23.360,67	10.000,00	0,00	0,00
4550	Frachtkosten 0%	- 585,38	585,38	0,00	0,00	0,00
	Frachtkosten 20%					
	Bezogene Leistungen					
	(Fremdarbeit)					
	Zoll- u. Grenz- +					
	Transportkosten					
	Bestandveränd.					
	Fertigerzeugnisse					
	Bestandv. n.n.					
	abrechenb. Leistungen					
		<b>730.677,65</b>	<b>131.343,49</b>	<b>10.000,00</b>	<b>77.959,58</b>	<b>156.237,03</b>
	Buch-RAK	- 1,08	- 1,47	- 1,22	- 0,99	- 0,79
	RAK lt. BP	1,47	0,00	1,47	1,6	1,6
	Erlöse lt. BP	1.074.096,15		14.700,00	124.735,33	249.979,25
	Mehrerlöse lt. BP	<b>282.250,72</b>		<b>2.541,06</b>	<b>47.351,25</b>	<b>126.345,57</b>

Von Seiten der Bf. wurde dazu im Wesentlichen erwidert, dass die Hauptfunktion der Bf. darin gelegen habe, Rohstoffe (insbesondere Spezialchemikalien) für die BfT d.o.o. direkt und im eigenen Namen mit Lieferanschrift ZP zu bestellen (sog. Streckenhandel; unter Streckenhandel versteht man grundsätzlich den Handel mit Waren, die nicht das Lager des Handelsbetriebes berühren, sondern unmittelbar vom Lieferanten an den Abnehmer des Händlers geliefert werden), zumal die Lieferanten nicht bereit gewesen seien, auf offene Rechnung an eine Nk Gesellschaft zu liefern. Die Waren seien überwiegend direkt nach ZP geliefert worden, weshalb auch kein Risiko bei der Ware (Schwund, Verderb, Entmodung) gegeben gewesen sei. Die Eingangsrechnungen der Bf. seien mit einem Aufschlag von rund 5% (gleiche Menge und Ware) an die Nk Tochter weiterfakturiert worden (Verweis auf AR 106 und ER 195 bzw. AR 122 und ER 165 als aussagekräftige Verrechnungspreisstudie). Der von der Abgabenbehörde zugrunde gelegte Rohaufschlag entspreche nicht der wirtschaftlichen Realität, zumal ihre Aufgabe lediglich in der Fakturierung gelegen sei.

Rechtlich ergibt sich dazu Folgendes:

§ 6 Z 6 EStG 1988 lautet auszugsweise folgendermaßen:

*" Werden Wirtschaftsgüter eines im Inland gelegenen Betriebes (Betriebsstätte) ins Ausland in einen anderen Betrieb (Betriebsstätte) überführt, so sind die ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die im Falle einer Lieferung oder sonstigen Leistung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären, wenn der ausländische Betrieb demselben Steuerpflichtigen gehört, der*

*Steuerpflichtige an der ausländischen Kapitalgesellschaft wesentlich, das ist zu mehr als 25%, beteiligt ist oder bei beiden Betrieben dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle ausüben oder darauf Einfluss haben."*

§ 6 Z 6 EStG 1988, als primäre innerstaatliche Rechtsgrundlage für die Umsetzung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze (nach Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen müssen Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmungen dem Fremdverhaltensgrundsatz, dem "dealing at arm's length principle", entsprechen), ist die zentrale Bestimmung im betrieblichen Bereich zur Abgrenzung der Besteuerungshoheit der Republik Österreich iZm Gewinnverlagerungen ins Ausland und vom Ausland nach Österreich. Sinn und Zweck der Bestimmung ist es, in Österreich entstandene stille Reserven und Gewinnspannen bei der Überführung von Wirtschaftsgütern oder der Verlegung von Betrieben (Betriebsstätten) ins Ausland steuerlich zu erfassen bzw. ausländische stille Reserven bei Überführung (Verlegung) ins Inland zu neutralisieren. Der Wortlaut der Bestimmung stellt zwar nur auf die "Überführung von Wirtschaftsgütern" ab. Würde man aber den konzerninternen Dienstleistungsverkehr nicht miteinbeziehen, so würde eine derartige Auslegung gegen einschlägige Empfehlungen der OECD verstoßen. Die Bestimmung ist demgemäß weit auszulegen (vgl. Loukota, SWI 2000, 517).

Maßstab für die Beurteilung, ob eine korrekturbedürftige Gewinnverschiebung im internationalen Konzern stattgefunden hat, sind die geschäftlichen Beziehungen zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen ("Fremdverhaltensgrundsatz").

Verrechnungspreise dienen der Herbeiführung einer sachlich gerechtfertigten Ergebnisaufteilung von Wirtschaftsbeziehungen zwischen Nahestehenden. Werden grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Gesellschaften unterhalten, müssen diese für steuerliche Belange so gestaltet werden, dass es hierdurch nicht zu internationalen Gewinnverschiebungen kommt. Zu diesem Zweck müssen die Geschäftsbeziehungen durch Ansatz von Verrechnungspreisen in ihrer steuerlichen Auswirkung jenen angepasst werden, die zustande gekommen wären, wenn die Geschäftspartner sich als unabhängige Unternehmen fremd gegenüber gestanden wären (Fremdvergleichsgrundsatz).

Lieferungen und sonstige Leistungen sind daher mit den Werten anzusetzen, die im Falle einer Lieferung oder sonstigen Leistung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen (fremden) Betrieb angesetzt worden wären (vgl. Doralt/Mayr, EStG<sup>14</sup>, § 6 Tzen 378 ff).

Wird dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht entsprochen, dürfen die Gewinne von der Abgabenbehörde korrigiert und entsprechend besteuert werden.

Nach § 138 BAO ist eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung bei konzerninternen Auslandsbeziehungen gegeben. Die Grundlagen der Verrechnungspreisgestaltung sind schriftlich festzuhalten (einschließlich der Angabe der gewählten Methode).

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Weiters ist gemäß Abs. 2 der zit. Gesetzesstelle insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Es ist Ziel der Schätzung, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht an Hand von Unterlagen des Beschwerdeführers und dessen Angaben zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um so den tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnissen und Verhältnissen möglichst nahe zu kommen.

Wer zur Schätzung begründeten Anlass gibt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen. Eine Fehlertoleranz (im Ergebnis, nicht im Verfahren und Denkvorgang) muss als der Schätzung immanent angenommen werden. Es liegt geradezu im Wesen der Schätzung, dass die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können.

Die Wahl der Schätzungsmethode steht der Abgabenbehörde grundsätzlich frei.

Bei einer kalkulatorischen Schätzung wird zB ein Teilumsatz mit Hilfe eines Rohaufschlages auf eine geeignete Basis geschätzt. Hierbei sind nicht nur branchentypische Verhältnisse, sondern insbesondere die betrieblichen Bedingungen des betreffenden Betriebes zu berücksichtigen (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 184 Rzen 3, 12 f, und die dort angeführte Judikatur).

Erwägungen:

Nach Ansicht des Senates hat die Abgabenbehörde bzw. die Betriebsprüfung seine Feststellung, wonach die Weiterverrechnung der Rohstoffe an die (100%ige) Nk Tochtergesellschaft größtenteils ohne Aufschlag oder unter dem Einkaufspreis erfolgt sei, anhand zahlreicher Beispiele (siehe vorläufige Prüfungsfeststellungen vom 30.7.2009, Punkt 3) hinreichend untermauert.

Diese Vorgehensweise der Bf., die unter Fremden in gleicher Weise nicht zustande gekommen und abgewickelt worden wäre, widerspricht - gerade auch unter Bedachtnahme auf die im Abgabenrecht maßgebliche wirtschaftliche Betrachtungsweise (§ 21 BAO) - jeder Lebenserfahrung. Ein (fremder) Geschäftsmann würde derartige Konditionen nicht akzeptieren. Ein marktwirtschaftlich geführtes Unternehmen kann dauerhaft nur funktionsfähig sein, wenn die vollen Kosten und ein bestimmter Mindestgewinn erzielt werden.

Im normalen Geschäftsverkehr wäre es im Übrigen auch unüblich, dass über derartige einschneidende Geschäftsbeziehungen keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen werden.

Diese fremdunübliche Vorgehensweise der Bf. berechnete die Abgabenbehörde jedenfalls zur Schätzung.

Wie bereits oben dargelegt, ist das Ziel einer Schätzung, die Besteuerungsgrundlagen möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um so den tatsächlich erzielten wirtschaftlichen Ergebnissen und Verhältnissen möglichst nahe zu kommen. Die im Schätzungswege unter Ansatz eines RAK von 1,47 (= Buch-RAK 2003) in den Jahren 2002 bzw. von 1,6 in den Jahren 2005 und 2006 von der Abgabenbehörde vorgenommene Erhöhung der Erlöse - einem Ansatz, welchem im Übrigen gerade hinsichtlich der Höhe eine hinreichende Begründung fehlt - erscheint nach Ansicht des Senates - im Rahmen einer Funktions- und Risikoanalyse - nicht sachgerecht, beschränkte sich die Tätigkeit der Bf. und ihr Risiko angesichts des vorliegenden Streckenhandels doch auf die bloße Fakturierung und Vorfinanzierung der Rohstoffe. Sonst übliche, mit einem Handel zusammenhängende Funktionen (zB Zeit-, Preis-, Mengen- sowie Lagerfunktion) hatte die Bf. nicht zu bewältigen; sie ersparte sich eine aufwändige Lagerhaltung wie auch entsprechende Personalkosten und hatte daher - abgesehen vom Finanzierungsrisiko - betreffend die Ware bzw. die Rohstoffe kein Risiko (wie etwa Schwund, Verderb, Entmodung) zu tragen (vgl. dazu auch das diesbezügliche glaubhafte Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bf. in der mündlichen Verhandlung). Von der steuerlichen Vertretung wurde in der mündlichen Verhandlung unter Verweis auf ein vergleichbares Unternehmen auch glaubhaft vorgebracht, dass dessen Rohaufschlag im Hinblick auf den Produktionsbetrieb bei 45% und betreffend Streckenhandel bei 5% liege (vgl. dazu die diesbezüglichen Ausführungen in der Verhandlungsniederschrift).

Im Bewusstsein, dass einer Schätzung von Natur aus ein gewisser Unsicherheitsfaktor anhaftet, erachtet der Senat angesichts der obigen Überlegungen wie auch auf Grund des Umstandes, dass im Jahr 2002 nahezu ausschließlich Streckenhandel stattfand, das Beschwerdejahr 2002 bezüglich des Ansatzes einer angemessenen Gewinnmarge als durchaus repräsentativ und hat demzufolge der Ansatz eines RAK von 1,08 (= Buch-RAK 2002) in den streitverfangenen Jahren im Hinblick auf das (erhöhte) Finanzierungsrisiko die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich, zumal das Finanzamt auch nicht begründet hat, weshalb angesichts der erbrachten Leistungen ein RAK von 1,47 bzw. 1,6 im Fremdvergleich angemessen sein sollte. Für die noch strittigen Jahre 2002, 2005 und 2006 ergaben sich damit folgende Kalkulationsdifferenzen bzw. Mehrerlöse:

	2002	2005	2006
	(Euro)	(Euro)	(Euro)
<i>Buch-RAK</i>	1,08	0,99	0,79
<i>RAK lt. BP/BVE</i>	1,47	1,6	1,6
<b><i>RAK lt. BFG</i></b>	<b>1,08</b>	<b>1,08</b>	<b>1,08</b>
<i>Mehrerlöse lt. BP/BVE</i>	282.250,72	47.351,25	126.345,57

Wenn das Finanzamt in diesem Zusammenhang auch auf das von Seiten der Bf. erstattete Vorbringen, wonach in den Jahren 2002 und 2003 große Anstrengungen unternommen worden seien, um die in NK von der Tochtergesellschaft erzeugten Produkte auf dem heimischen Markt zu platzieren, verweist, so ist diesbezüglich den Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung zu folgen, wonach diese Anstrengungen funktional nichts mit dem in Rede stehenden (weiterzuverrechnenden) Streckengeschäft zu tun hatten.

Dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen war daher im Jahr 2002 Folge bzw. in den Jahren 2005 und 2006 teilweise Folge zu geben.

### **Körperschaftsteuer 2005:**

#### **Wertberichtigung Forderung und Sanierungsgewinn:**

Die Bf. brachte diesbezüglich vor, dass im Jahr 2005 mit dem Hauptgläubiger, der X-Bank, ein außergerichtlicher Vergleich erzielt worden sei. Die X-Bank habe einen Sanierungsbeitrag in Höhe von 1.257.666,27 € geleistet. Der Nachlass sei hauptsächlich aus dem Grund gewährt worden, weil die Überprüfungen (durch die Sanierungsbeauftragten in der X-Bank) der Forderungen der Bf. gegenüber den nk Töchtern ergeben hätten, dass diese Forderungen nicht als einbringlich anzusetzen seien. Auch die HLS und ihre Nk Tochter hätten den Sanierungsbeitrag auf Grund der schlechten Bilanzen der "BF Gruppe" gewährt.

Die Bf. beantragte in diesem Zusammenhang, in der Bilanz 2005 eine Wertberichtigung der Forderungen gegenüber den nk Töchtern in Höhe von 1.250.000,00 € vorzunehmen. Für den Fall, dass im Jahr 2005 noch ein körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn anfallen sollte, beantragte die Bf. die Anwendung des § 36 EStG.

Es seien bis dato keine gerichtlichen oder außergerichtlichen Schritte unternommen worden, um die Forderungen gegenüber den nk Töchtern einbringlich zu machen, da zuerst versucht worden sei, die Gesellschafter vor einer Insolvenz zu bewahren und dann mit den nk Gläubigern Sanierungsverhandlungen aufzunehmen.

Nach Rücksprache bei der X-Bank sei mitgeteilt worden, dass diese nicht bereit sei, ihre Entscheidungsgrundlagen für den außergerichtlichen Vergleich bekannt zu geben. Der Vertrag über den Vergleich liege bereits vor. Es sei aber bekannt, dass die X-Bank umfangreiche Informationen über die "BF Gruppe" eingeholt habe und es sei ihr auch bekannt, dass sich die "GL Gruppe" aus strategischen Überlegungen für die "BF Gruppe" interessieren könnte.

#### **Erwägungen:**

Wie bereits oben dargetan, setzt eine Wertberichtigung zwingend voraus, dass die Entwertung des Wirtschaftsgutes zum Bilanzstichtag nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird.



Die Bf. hat den Nachweis der Uneinbringlichkeit in keiner Weise geführt. Es wurde kein Nachweis darüber erbracht, dass die Einforderung der gegenständlichen Ansprüche ernsthaft betrieben wurde. Vielmehr wurde von Seiten der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Dezember 2010 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass bis dato keine gerichtlichen oder außergerichtlichen Schritte unternommen worden seien, um die Forderungen gegenüber den nk Töchtern einbringlich zu machen, da zuerst versucht worden sei, die Gesellschafter vor einer Insolvenz zu bewahren und dann mit den nk Gläubigern Sanierungsverhandlungen aufzunehmen.

Liegen die Gründe für die Abschreibung einer Forderung völlig im Dunkeln, kann die Versagung einer solchen Abschreibung nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Nach § 23a KStG 1988 - wie auch vor Inkrafttreten des § 36 EStG 1988 idF AbgÄG 2005 (gültig ab VA 2006) im Bereich der Einkommensteuer - sind nur *Sanierungsgewinne* begünstigt. Sanierungsgewinne sind definiert als Gewinne, die durch Vermehrung des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlassens von Schulden *zum Zwecke der Sanierung* entstanden sind. § 23a KStG 1988 bzw. § 36 EStG 1988 aF kommt nach der langjährigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann zur Anwendung, wenn "es sich um den in Sanierungsabsicht vorgenommenen Nachlass betrieblicher Schulden im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen der Gläubiger eines sanierungsbedürftigen Betriebes handelt, wobei die Maßnahmen geeignet sein müssen, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen".

Das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes ist vom Steuerpflichtigen, der eine abgabenrechtliche Begünstigung erwirken will, einwandfrei darzulegen (vgl. Doralt/Heinrich, EStG<sup>15</sup>, § 36 Tzen 68 ff, und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Nachdem nun nicht bloß das Ergebnis des Schulderrlasses, sondern auch die objektivierbaren Beweggründe hierfür von maßgebender Bedeutung sind, war den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungs(Beschwerde)vorentscheidung zuzustimmen.

In diesem Zusammenhang war außerdem zu berücksichtigen, dass Schulderrlässe aus einem außergerichtlichen Ausgleich explizit nicht in § 23a KStG 1988 bzw. § 36 EStG 1988 in der im Streitjahr 2005 geltenden Fassung angeführt und daher nicht begünstigt sind (vgl. dazu Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 4; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2015, § 36 Rz 8; siehe zB auch UFS 16.9.2009, RV/0735-W/08; UFS 22.11.2011, RV/2773-W/08).

Abschließend erlaubt sich der Senat noch darauf hinzuweisen, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungs(Beschwerde)vorentscheidung - wie der VwGH mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können (vgl. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 19.9.1995, 91/14/0208). Es wäre Aufgabe der Bf. gewesen, den streitrelevanten Feststellungen des Finanzamtes in der

Berufungs(Beschwerde)vorentscheidung (etwa durch Untermauerung ihres Vorbringens durch Vorlage entsprechender Beweismittel) entgegenzutreten.

#### **4) Zulässigkeit der Revision:**

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und andererseits auf solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Beurteilung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 9. Juni 2015