



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 3

GZ. RV/3266-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Bernhart & Fischer, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996, sowie Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 bleibt unverändert.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 1999 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilagen geschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Der Betriebsgegenstand der mit Gesellschaftsvertrag vom 29. Juli 1988 errichteten Bw. ist der Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Früchten, Obst und Gemüse sowie deren Im- und Export, der Betrieb, die Übernahme und Vermittlung aller mit dem Gesellschaftszweck in Verbindung stehenden Geschäfte, die Beteiligung an gleichartigen Unternehmungen sowie die Geschäftsführung und Vertretung solcher Unternehmungen.

Am Stammkapital ist die A-GmbH. mit S 500.000,00 (€ 36.336,42) beteiligt.

Geschäftsführer ist A.X.

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeföhrten, die Abgabenerhebungszeiträume 1996 bis 1999 betreffenden Betriebspprüfung (BP) wurden die zu den berufungsgegenständlichen Nachforderungen föhrenden folgenden, im BP-Bericht vom 30. April 2001 dargestellten, Feststellungen getroffen:

Körperschaftsteuer 1996:

Geleistete Anzahlungen (Tz. 20 des BP-Berichtes):

In der Jahresbilanz zum 31. Dezember 1995 scheine unter den Finanzanlagen die Position "Geleistete Anzahlungen" in Höhe von S 680.594,94 (€ 49.460,76) auf.

Die geleisteten Anzahlungen würden eine beabsichtigte Beteiligung an der B-Kft mit Sitz in Ungarn repräsentieren, was sich aus einer Vereinbarung zwischen der C-Kft mit Sitz in Ungarn, der B-Kft und der Bw. ergebe.

Demnach würden sämtliche Forderungen gegen die C-Kft an die B-Kft gegen Gewährung einer Beteiligung übertragen.

Der Forderungsausgleich erfolge durch die Übernahme der ungarischen Grundstücke der C-Kft (auf diesen Liegenschaften befindet sich die Bananenreifeanlage) durch die B-Kft.

Die von der Bw. geleistete Anzahlung sei im Jahr 1996 von der Bw. abgeschrieben worden. In einer Vorhaltsbeantwortung vom 9. Juli 2000 habe die Bw. mitgeteilt, dass zum Zeitpunkt der Forderungsabschreibung bereits klar gewesen wäre, dass die C-Kft verkauft werden müsse und dass eine Rückzahlung der Verbindlichkeiten nicht zur Gänze möglich sein würde. Daher sei vorerst die Anzahlung über S 680.594,94 (€ 49.460,76) ausgebucht worden.

Im BP-Verfahren hätte nicht aufgeklärt werden können, ob diese Forderung gegenüber der B-Kft oder der C-Kft bestanden habe.

Wertberichtigungen seien steuerlich nur mehr anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Risiken bestünden, die den einzelnen Forderungen zugerechnet werden könnten. Das konkrete Forderungsrisiko orientiere sich daher ausschließlich an der individuellen Bonität des Schuldners.

Eine Einzelwertberichtigung könne daher nur vorgenommen werden, wenn qualifizierte Gefährdungsgründe hinsichtlich des Forderungseinganges vorliegen würden.

Da der voraussichtliche Verkauf von Gesellschaftsanteilen innerhalb der X-Gruppe keinen qualifizierten Gefährdungsgrund darstelle (die Eigenschaft des Wirtschaftsgutes "Forderung" gehe dadurch nicht verloren), sei die Abschreibung nicht anzuerkennen.

Etwaige Unterlagen oder Schriftstücke, die eine steuerliche Anerkennung der Abschreibung gerechtfertigt hätten, seien nicht vorgelegt worden.

Forderungswertberichtigung gegenüber verbundenen Unternehmen (Tz. 21 des BP-Berichtes):

Im Jahr 1996 seien von der Bw. betreffend die Forderungen gegen die D-spol mit Sitz in der Slowakischen Republik und die C-Kft Einzelwertberichtigungen (15 %) in Höhe von S 534.000,00 (€ 38.807,29) mit der Begründung, dass eine Rückführung nicht absehbar wäre, vorgenommen worden.

Mit Schreiben vom 9. Juli 2000 sei seitens der Bw. mitgeteilt worden:

"Die Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen resultieren vorrangig aus Personal- und diversen Kostenverrechnungen. Da alle Gesellschaften gegenüber der finanziierenden Bank haften und kostenintensive Einbringungsmaßnahmen aufgrund der Eigentümerstruktur unsinnig wären, hat man versucht die finanziellen Mittel aller Gesellschaften maximal für die Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes zu nutzen. Zur C-Kft ist zu sagen, dass diese Gesellschaft ursprünglich zur X-Gruppe gehört hat, aber aufgrund von hohen Verlusten verkauft werden musste. Die D- spol gehört zu 100 % Herrn A.X."

Ein der Vorhaltsbeantwortung beigelegter Abtretungsvertrag in ungarischer Sprache (mit teilweise deutscher Übersetzung) beinhaltete den Verkauf der Geschäftsanteile an der C-Kft, wobei als Verkäufer die Bw. (100 %) aufscheine.

Da diese Beteiligung an der ungarischen Gesellschaft in den Bilanzen der Bw. nicht aufscheine, sei von der BP um Aufklärung ersucht worden.

Bis zum Abschluss der BP seien keine zur Aufklärung der ehemaligen Eigentumsverhältnisse an der C-Kft dienlichen Unterlagen, wie Handelsregisterauszüge etc., vorgelegt worden. We-

ters seien keine Unterlagen, die eine Beurteilung der Gefährdung des Forderungseinganges bzw. der Zahlungsunfähigkeit des Schuldners ermöglicht hätten, zur Verfügung gestellt worden.

Die Wertberichtigung wurde im Prüfungszeitraum nicht anerkannt. Das Forderungskonto "Verbundene Unternehmen" wurde um die betreffende Einzelwertberichtigung erhöht.

Körperschaftsteuer 1999 und Umsatzsteuer 1999:

Forderungsverzicht E-GmbH. (Tz. 25 des BP-Berichtes):

Im Jahr 1999 seien sämtliche Forderungen in Höhe von S 6.064.798,68 (€ 440.746,11) gegen die E-GmbH. aufgrund eines Forderungsverzichtes voll abgeschrieben worden. Die darauf entfallende Umsatzsteuer in Höhe von S 933.465,12 (€ 67.837,56) sei korrigiert worden.

Geschäftsführer der E-GmbH. sei bis 12. Juli 1999 A.X. gewesen. Am Stammkapital seien A.X. mit S 50.000,00 (€ 3.633,64) und die A-GmbH. mit S 450.000,00 (€ 32.702,78) beteiligt gewesen.

Geschäftsführer der A-GmbH. sei ebenfalls A.X. gewesen. Am Stammkapital seien A.X. mit S 171.000,00 (€ 12.427,05), B.X. mit S 399.000,00 (€ 28.996,46) und C.X. mit S 190.000,00 (€ 13.807,84) beteiligt gewesen.

Die Gesellschaftsanteile der E-GmbH. seien mit Abtretungsvertrag vom 12. Juli 1999 an D.Y. veräußert worden. Unter Punkt 6 dieses Vertrages (Zusicherungen) sei folgendes vereinbart worden:

"Die übertragenden Gesellschafter und der übernehmende Gesellschafter sichern sich wechselseitig zu, dass, soweit dies bislang noch nicht geschehen ist, auf die Geltendmachung von Forderungen der Gesellschaft gegen die Unternehmen der X-Gruppe und die X-Gruppe auf die Forderungen gegen die Gesellschaft verzichten."

Es würden die Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung vorliegen. Die objektive Voraussetzung sei aufgrund der Einkommensverwendung durch Forderungsverzicht an eine Schwestergesellschaft gegeben. Die subjektive Voraussetzung sei aufgrund eines auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentschlusses der Körperschaft, d.h. Kenntnis von der Vorteilsgewährung für handelnde Organe der Gesellschaft, nämlich Geschäftsführer A.X., gegeben.

Der über Anweisung der gemeinsamen Muttergesellschaft (A-GmbH.) getätigte Forderungsverzicht an die Schwestergesellschaft (E-GmbH.) stelle demnach eine verdeckte Ausschüttung an die A-GmbH. dar.

Der betreffende Forderungsbetrag in Höhe von brutto S 6.998.263,00 (€ 508.583,61) wurde im Jahr 1999 außerbilanzmäßig zugerechnet.

Für die Ermittlung der Umsatzsteuer für das Jahr 1999 wurde der vom Forderungsverzicht umfasste Betrag den Bemessungsgrundlagen hinzugerechnet.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 5. Juni 2001 brachte die Bw. vor:

Körperschaftsteuer 1996:

Den geleisteten Anzahlungen an die C-Kft sei ursprünglich keine Zahlung zugrunde gelegen, sondern es seien Warenlieferungen an dieses Unternehmen durchgeführt und verrechnet worden.

Aufgrund von geplanten Investitionen durch die C-Kft seien diese Forderungen in eine Anzahlung umgewandelt worden. Zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung für das Geschäftsjahr 1996 im Kalenderjahr 1997 sei bereits klar ersichtlich gewesen, dass die C-Kft konkursreif gewesen sei und weder ein Bilanzposten als Beteiligung aktivierbar sei noch eine Rückzahlung erwartet werden könne. Die Gesellschaftsanteile an der C-Kft seien nur deshalb veräußert worden, um einen Zusammenhang mit den österreichischen Firmen mit dem Konkurs der Gesellschaft zu vermeiden.

Die Anzahlungen seien aufgrund des Wissens von der Uneinbringlichkeit im Geschäftsjahr 1996 auszubuchen. Dass auch die Anteile an der C-Kft abgetreten worden seien, ändere diesen Sachverhalt nicht.

Die Forderungen gegenüber der D-spol und der C-Kft würden ausnahmslos Exportforderungen aus Warenlieferungen betreffen. Man habe versucht, in Ungarn und in der Slowakei Firmen aufzubauen und Umsätze zu erzielen. Aus diesem Grund seien Tochtergesellschaften beliefert worden, die ihrerseits an ausländische Kunden weiter geliefert hätten. Da diese Gesellschaften nicht kostendeckend arbeiten könnten bzw. ihre Forderungen zum Großteil uneinbringlich geworden seien, habe sich als Konsequenz die Notwendigkeit ergeben, die Forderungen gegenüber diesen Gesellschaften zumindest zu berichtigen. Es sei zu diesem Zeitpunkt ein Prozentsatz von 15 Prozent gewählt worden, der aus heutiger Sicht sicherlich zu gering gewesen sei. Aufgrund des momentanen Wissensstandes wären die Forderungen im Jahr 1996 zur Gänze auszubuchen gewesen.

Die Aufklärung zu den unklaren Gesellschaftsverhältnissen sei insofern gegeben worden, als dargestellt worden sei, dass A.X. persönlich die entsprechenden Mittel zur Verfügung gestellt

habe. Die Eintragung der Bw. in das ungarische Firmenbuch wäre ausschließlich ein redaktionelles Versehen gewesen, das auf sprachliche Schwierigkeiten zurückzuführen gewesen sei.

Es sei richtig, dass die Beschaffung von Unterlagen aus den Reformstaaten problematisch sei, jedoch könne die Uneinbringlichkeit der Forderungen jederzeit durch die Aussagen von Zeugen nachgewiesen werden.

Körperschaftsteuer 1999 und Umsatzsteuer 1999:

Die E-GmbH. sei seit Übernahme durch die A-GmbH. nicht in der Lage gewesen, gewinnbringend zu arbeiten. Die Problematik habe darin bestanden, dass die E-GmbH. nicht rein im Handelsbereich tätig gewesen sei, sondern eine Veredelung der Produkte durchgeführt habe.

Alle Versuche, die negativen Ergebnisse der E-GmbH. in positive zu wandeln, wären fehlgeschlagen.

Aus diesem Grund sei die E-GmbH. zum Zeitpunkt der Abtretung an D.Y. konkursreif gewesen. Unter Berücksichtigung eines Fremdvergleiches, welcher auch für die Abschreibung von Forderungen gelten müsse, wäre der Konkurs anzumelden gewesen und die Forderungen wären auszubuchen gewesen.

Im vorliegenden Fall sei der Sachverhalt nur umgekehrt gewesen. Es seien zuerst die Anteile abgetreten worden und danach sei der Konkurs über das Vermögen der E-GmbH. eröffnet worden. Aufgrund der wechselseitigen Haftungen der Gesellschaften hätte der Konkurs der Schwestergesellschaft den Bestand der Bw. und der A-GmbH. gefährdet.

Es liege also keineswegs eine Vorteilsgewährung an den Gesellschafter vor.

Von der BP wurde am 17. Oktober 2001 wie folgt zur Berufung Stellung genommen:

Körperschaftsteuer 1996:

Es seien bis zum Ende der BP keine Unterlagen vorgelegt worden, die

1. Aufklärung über die Eigentumsverhältnisse an der C-Kft geben hätten können,
2. eine Beurteilung der Gefährdung des Forderungseinganges bzw. Zahlungsunfähigkeit des Schuldners ermöglicht hätten,
3. eine steuerliche Anerkennung der Abschreibungen gerechtfertigt hätten.

Während die Abgabenbehörde die Verpflichtung zur amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit treffe, sei der Abgabepflichtige in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht dazu verhalten, die Richtigkeit der in seinen Anbringen dargelegten Umstände zu beweisen oder glaub-

haft zu machen bzw. die für das Bestehen und den Umfang der Abgabenpflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen.

Die im Vorhalteverfahren und in der Berufung seitens der Bw. gelieferten Begründungen für die Abschreibungen würden deren steuerliche Anerkennung nicht rechtfertigen.

Körperschaftsteuer 1999 und Umsatzsteuer 1999:

Zum Forderungsverzicht betreffend die E-GmbH. werde auf die Ausführungen im BP-Bericht verwiesen.

Mit Anbringen vom 5. März 2002 erstattete die Bw. folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung:

Körperschaftsteuer 1996:

Zur Aussage der BP, dass bis Prüfungsende keine Unterlagen vorgelegt worden seien, werde nochmals darauf hingewiesen, dass sehr wohl versucht worden sei, diesen Nachweis zu erbringen, dass aber keine schriftliche Dokumentation zu erhalten gewesen sei.

In der Beilage werde nunmehr der Bescheid des Komitatsgerichtes Györ-Moson-Sopron über die Zahlungsunfähigkeit der C-Kft im ungarischen Original und in deutscher Übersetzung vorgelegt, die der Bw. erst in den letzten Tagen zugekommen sei.

Die Bescheinigung belege die Zahlungsunfähigkeit der ungarischen Gesellschaft und zeige die Berechtigung der Forderungsabschreibung auf. Dieser Nachweis zeige daher auf, dass die mit 15 % vorgenommene Forderungsabschreibung nicht ausreichend gewesen sei und die Forderungen zur Gänze abgeschrieben werden hätten müssen.

Daher werde das Berufungsbegehren diesbezüglich ergänzt.

Da, wie ausgeführt, die Zahlungsunfähigkeit der ausländischen Gesellschaften D-spol und C-Kft vorgelegen sei und eine Einbringlichkeit der Forderungen damit schon zum 31. Dezember 1996 nicht mehr gegeben gewesen sei, werde der Antrag gestellt, die Forderungen in der gesamten Höhe von S 3.563.865,37 (€ 258.996,20) (und nicht mit 15 %) auszubuchen und ertragsteuerlich zu berücksichtigen.

Da die Bw. ihrer steuerlichen Vertretung zugesagt habe, dass nunmehr auch betreffend die Forderungen der D-spol eine Bestätigung zum Nachweis der Zahlungsunfähigkeit erlangt worden sei, werde auch eine diesbezügliche Ergänzung der Berufung eingebracht werden, welche sofort nach Erhalt nachgereicht werde.

Körperschaftsteuer 1999 und Umsatzsteuer 1999:

Wie in der Berufung ausgeführt, sei eine Sanierung der E-GmbH. aufgrund der negativen operativen Ergebnisse trotz mehrfacher Änderungen in der Personalstruktur und der Angebotspalette nicht erreichbar gewesen. Eine Insolvenz der E-GmbH. hätte aufgrund der Verflechtungen durch die gegenseitigen bankmäßigen Haftungen der Gesellschaften auch zur Insolvenz der anderen Gesellschaften beigetragen.

Da zum Zeitpunkt der Abtretung der Anteile an der E-GmbH. bereits klar gewesen sei, dass eine Begleichung der Verbindlichkeiten nicht möglich sei, wäre auch ohne Abtretung eine gänzliche Abschreibung der Forderungen unumgänglich gewesen.

Die BP verweise jedoch, ohne dies zu prüfen, darauf, dass die objektive und subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung vorliege. Tatsächlich könne eine verdeckte Ausschüttung nur angenommen werden, wenn Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen einer Kapitalgesellschaft durch das Gesellschaftsverhältnis verursacht seien. Verdeckte Ausschüttungen seien nicht durch Dritte veranlasst, sondern durch die Gesellschafterstellung.

Im Fall des Forderungsverzichtes gegenüber der E-GmbH. sei der Verzicht zur gleichen Zeit ausgesprochen worden, zu dem die Gesellschaft an eine dritte Person abgetreten worden sei. Es sei außerdem auch ein Forderungsverzicht der A-GmbH. (100 % Eigentümer der Bw.) und ein Verzicht von A.X. vereinbart worden. Da erstens ein Forderungsverzicht der üblichen Vorgangsweise des täglichen Geschäftsbetriebes entspreche und zweitens auch die Eigentümer (A-GmbH. und persönliche Gesellschafter) keinen wirtschaftlichen Vorteil erreicht hätten, würden die objektiven Merkmale einer verdeckten Ausschüttung fehlen. Es liege keine Zuwendung aufgrund der Gesellschafterstellung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Körperschaftsteuer 1996:

Geleistete Anzahlungen:

Gemäß § 6 Z 2 lit. a) EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988 idF BGBl.Nr. 21/1995 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Wertberichtigungen zu Forderungen sind steuerlich anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Risiken bestehen, die einzelnen Forderungen zugerechnet werden können. Es müssen zum Bilanzstichtag 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.

In der Bilanz zum 31. Dezember 1995 ist unter der Position Finanzanlagen der Betrag S 680.594,94 (€ 49.460,76) "Geleistete Anzahlungen" ausgewiesen.

Dazu findet sich folgende Erläuterung: *"Die geleisteten Anzahlungen repräsentieren eine beabsichtigte Beteiligung an der B-Kft, Ungarn und ergeben sich aus einer Vereinbarung zwischen der C-Kft, der B-Kft und der Bw. Demnach werden sämtliche Forderungen an die C-Kft an die B-Kft gegen Gewährung einer Beteiligung übertragen. Der Forderungsausgleich erfolgt durch die Übernahme der ungarischen Grundstücke an der C-Kft (auf diesen Liegenschaften befindet sich die Bananenreifungsanlage) durch die B-Kft."*

Die Bilanzposition "Geleistete Anzahlungen" findet sich erstmals im Jahresabschluss für das Jahr 1995, was eine Übereinstimmung mit dem Vorbringen der Bw., dass es sich bei diesen Anzahlungen ursprünglich um Forderungen aus Warenlieferungen an die C-Kft gehandelt habe, ergibt.

Der Inhalt der Vereinbarung zwischen der C-Kft, der B-Kft und der Bw. ist auf eine künftige Gestaltung ausgerichtet, sodass ein Übergang der Forderungen der Bw. gegen die C-Kft an die B-Kft erst bei Umsetzung der Vereinbarung erfolgt wäre.

Wenn die Bw. als Grund für die im Jahr 1996 vorgenommene Abschreibung der Forderung ihr Wissen um die Uneinbringlichkeit bei der C-Kft zum Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz vorbringt, ist dazu festzustellen, dass dieses Vorbringen mangels Vorlage von Unterlagen keiner Überprüfung zugänglich ist.

Allein aus der Tatsache, dass diese Vereinbarung abgeschlossen wurde, kann nicht das Vorliegen eines konkreten Forderungsrisikos zum Bilanzstichtag gefolgert werden.

Zum Berufungsvorbringen, dass die Uneinbringlichkeit der Forderungen jederzeit durch die Aussagen von Zeugen nachgewiesen werden könne, ist festzustellen, dass dieses kein Beweisantrag ist, da keine Namhaftmachung (Bekanntgabe von Namen und Adressen) konkreter als Zeugen zu vernehmender Personen unterblieben ist.

Mit dem als Beilage zur Gegenäußerung der Bw. zur Stellungnahme der BP zur Berufung vorgelegten Bescheid des Komitatsgerichtes Györ-Moson-Sopron wurde die Zahlungsunfähigkeit der C-Kft festgestellt und gleichzeitig deren Liquidierung angeordnet.

Dieser Bescheid, welcher am 9. Februar 1998 erlassen wurde, beinhaltet keine Aussage über den Zeitpunkt des Eintrittes der Zahlungsunfähigkeit der C-Kft.

Aus der gerichtlichen Feststellung der Zahlungsunfähigkeit im Jahre 1998 kann nicht einfach geschlossen werden, dass eine solche bereits zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1996 bestanden hat.

Daher ist es nicht möglich, diesen Bescheid als Nachweis dafür anzuerkennen, dass die Voraussetzungen für die eine Wertberichtigung der Forderungen der Bw. gegen die C-Kft zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1996 vorgelegen sind.

Die Nichtanerkennung der Abschreibung der geleisteten Anzahlung in Höhe von S 680.594,94 (€ 49.460,76) wegen Uneinbringlichkeit durch die BP ist daher zu Recht erfolgt.

Forderungswertberichtigung gegenüber verbundenen Unternehmen:

Bei der von der Bw. im Jahr 1996 vorgenommenen Wertberichtigung in Höhe von S 534.000,00 (€ 38.807,29) handelt es sich um eine Einzelwertberichtigung im Ausmaß von 15 % der Forderungen gegen die Tochtergesellschaften C-Kft und D-spol.

Im Anhang zum Jahresabschluss für das Jahr 1996 findet sich dazu unter der Überschrift "Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände" folgende Erläuterung: "*Bei der Bewertung von Forderungen wurden erkennbare Risiken durch individuelle Abwertungen berücksichtigt.*"

Im BP-Verfahren (Vorhaltsbeantwortung vom 9. Juli 2000) wurde vorgebracht, dass die Forderungen aus Personal- und diversen Kostenverrechnungen stammen würden. In der Berufung wurde vorgebracht, dass es ausnahmslos Exportforderungen aus Warenlieferungen seien.

Das Vorbringen der Bw., dass zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1996 hinsichtlich der Forderungen konkrete Risken betreffend Einbringlichkeit bestanden hätten, ist lediglich durch allgemeine Ausführungen, die keiner Überprüfung zugänglich sind, begründet.

Da es an konkreten Aussagen sowie an der Vorlage von zum Nachweis der Gefährdung der Einbringlichkeit bzw. Uneinbringlichkeit der Forderungen geeigneten Unterlagen ermangelt, kann dieses Vorbringen nur als bloße Behauptung der Bw. gewertet werden.

Hinsichtlich des Bescheides des Komitatsgerichtes Györ-Moson-Sopron vom 9. Februar 1998, betreffend die Feststellung der Zahlungsunfähigkeit der C-Kft, wird auf die beim vorangegangenen Berufungspunkt dargestellte rechtliche Würdigung verwiesen.

Demnach ist es nicht möglich, diesen Bescheid als Nachweis dafür anzuerkennen, dass die Voraussetzungen für eine Wertberichtigung der Forderungen der Bw. gegen die C-Kft zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1996 vorgelegen sind.

Eine von der Bw. in der Gegenäußerung in Aussicht gestellte Bestätigung zum Nachweis der Zahlungsunfähigkeit der D-spol zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1996 ist bis dato nicht beigebracht worden.

Somit wurden auch im Berufungsverfahren sowohl hinsichtlich der Forderungen gegen die C-Kft als auch hinsichtlich der Forderungen gegen die D-spol keine Nachweise für das Vorliegen konkreter Einbringungsrisiken zum 31. Dezember 1996 erbracht.

Daher ist die steuerliche Nichtanerkennung der von der Bw. vorgenommenen Wertberichtigungen im Ausmaß von 15 % der Forderungen gegen diese Unternehmen zu Recht erfolgt.

Daraus folgt, dass auch dem von der Bw. in der Gegenäußerung gestellten Antrag auf Abschreibung der Forderungen gegen die Unternehmen mit ihrem vollen Betrag nicht stattgegeben werden kann.

Körperschaftsteuer 1999 und Umsatzsteuer 1999:

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988, BGBl.Nr. 401/1988, ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbare Zuwendungen (Vorteile an die an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen, nicht gewährt werden (vgl. z.B. VwGH 20.9.1983, 82/14/0273).

Voraussetzung für eine verdeckten Ausschüttung ist also eine Vorteilsgewährung an unmittelbar oder mittelbar Beteiligte, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen.

Die gesellschaftsrechtliche Verflechtung der Bw. mit der E-GmbH. ergibt sich daraus, dass zum Zeitpunkt des Forderungsverzichtes die zu 100 % an der Bw. beteiligte A-GmbH. auch zu 90 % an der E-GmbH. beteiligt war. Die restlichen 10 % am Stammkapital der E-GmbH. hielt A.X., welcher Geschäftsführer der Bw., der A-GmbH. und der E-GmbH. war.

Zu prüfen ist, ob es durch den Verzicht der Bw. auf ihre Forderungen gegen die E-GmbH. tatsächlich zur Gewährung eines Vorteils für die A-GmbH., der eine Gewinnminderung bei der Bw. zur Folge hatte, gekommen ist.

Der Forderungsverzicht erfolgte im Zusammenhang mit der Übertragung der Anteile an der E-GmbH. an D.Y., was auch an der Vereinbarung der beiden Vorgänge im Vertrag vom 12. Juli 1999 ersichtlich ist.

Das Vorbringen der Bw., dass die E-GmbH. zum Zeitpunkt des Forderungsverzichtes durch die Bw. "konkursreif" gewesen sei, ist glaubwürdig.

Durch Einsicht in das Firmenbuch wurde festgestellt, dass mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 14. September 1999 der Konkurs über das Vermögen der E-GmbH eröffnet wurde.

Der Konkurs wurde nach rechtskräftiger Bestätigung des am 24. Jänner 2000 abgeschlossenen Zwangsausgleiches gemäß § 157 Abs. 1 Konkursordnung aufgehoben.

Durch den im Zusammenhang mit der Übertragung der Anteile an der E-GmbH. erfolgten Verzicht der Bw. auf ihre Forderungen gegen diese Gesellschaft konnte erreicht werden, dass zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung keine gesellschaftsrechtlichen Verbindungen zur Alleingeschafterin der Bw., der A-GmbH., mehr bestanden.

Dies stimmt auch mit den plausiblen Ausführungen der Bw. betreffend die Beweggründe für ihre Vorgangsweise überein, wonach bei einer Konkurseröffnung ohne vorherige Übernahme der Anteile an der E-GmbH. durch eine andere Person infolge einer allfälligen Haftungsanspruchnahme der A-GmbH. deren Bestand und der Bestand der Bw., deren Alleingeschafterin die A-GmbH. ist, gefährdet gewesen wären.

Für die Beantwortung der Frage, ob die Wertberichtigung wegen des Forderungsverzichtes zulässig war, gelten die obigen Ausführungen zu § 6 Z 2 lit. a) EStG 1988.

Nach der Rechtsprechung ist eine Wertberichtigung wegen eines Forderungsverzichtes nur dann zulässig, wenn die Forderung zum Zeitpunkt des Verzichtes tatsächlich uneinbringlich ist (z.B. VwGH 11.6.1965, 350/65).

Aus der zeitlichen Nähe zur Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der E-GmbH. lässt sich nachvollziehen, dass diese zum Zeitpunkt des Forderungsverzichtes durch die Bw. bereits insolvent im Sinne von "konkursreif" war.

Forderungen gegen einen unmittelbar vor der Eröffnung des Konkursverfahrens befindlichen Schuldner sind aus der Sicht seiner Gläubiger bei Anwendung des kaufmännischen Vorsichtsprinzips als uneinbringlich zu betrachten.

Daher wäre von der Bw. - auch wenn sie nicht auf die Bezahlung verzichtet hätte - eine Abschreibung ihrer Forderungen gegen die E-GmbH. vorzunehmen gewesen.

Dass letztlich ein Zwangsausgleich zustandegekommen ist, war für die Bw. zum Zeitpunkt des Forderungsverzichtes nicht vorhersehbar.

In dem Umstand, dass durch die gewählte Vorgangsweise (Forderungsverzicht und Übertragung der Anteile an der E-GmbH. an eine andere Person) eine Gefährdung der Existenz der Alleingesellschafterin der Bw., der A-GmbH., durch eine allfällige Haftungsinanspruchnahme im Zusammenhang mit dem Konkursfall der E-GmbH. abgewendet werden konnte, kann daher keine Vorteilsgewährung an die A-GmbH., die zu einer Gewinnminderung bei der Bw. geführt hat, erblickt werden.

Die von der BP vorgenommene Beurteilung des Verzichtes der Bw. auf ihre Forderungen gegen die E-GmbH. als verdeckte Ausschüttung an die A-GmbH. ist nicht zur Recht erfolgt.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 1999 werden entsprechend abgeändert.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, 21. Juli 2003