



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, vertreten durch Stb, vom 1. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC vom 30. Mai 2008 betreffend Körperschaftsteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (= Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 3. Februar 1982 gegründet. In weiterer Folge wurde der Gesellschaftsvertrag mehrere Male geändert. Der Betriebsgegenstand der Bw. kann mit Realitätenwesen, Vermögensverwaltung, Wohnungs- und Siedlungswesen umschrieben werden. Geschäftsführer ist seit 12. September 2003 der 1985 geborene J H. Gesellschafter sind die H Holding GmbH und Frau R H.

In den Jahren 2007 und 2008 wurde bei der Bw. eine Außenprüfung durchgeführt. Die für das gegenständliche Verfahren relevanten Feststellungen wurden in den Textziffern 4 und 5 festgehalten.

Tz 4 Verzinsung Verrechnungskonten

Gegenüber den nachstehenden Unternehmen bestehen Verrechnungsforderungen, welche bis dato keiner Verzinsung unterworfen wurden.

Die Fragen in Punkt 18) und 19) der Niederschrift vom 7. Februar 2007 beantwortete der Geschäftsführer Herr H J schriftlich in der Stellungnahme vom 14. Februar 2007. Danach werden die Nichtverzinsungen durch den steuerlichen Vertreter aufgeklärt. Hinsichtlich der B GmbH, K GmbH und H Holding GmbH bestehen keine schriftlichen Vereinbarungen bezüglich der Begleichung der Verrechnungsforderungen.

Da lt. den bisher zur Verfügung gestellten Unterlagen und erteilten Auskünften die Nichtverzinsung einem Fremdvergleich nicht standhält, werden Verzinsungen vorgenommen.

Die nachstehenden Verrechnungskonten werden einer Verzinsung in Höhe von 2 % unterworfen, wobei die Berechnung vereinfacht nicht kontokorrentmäßig erfolgt sondern der Forderungsstand zum 1. Jänner zuzüglich der Zinsen der Vorjahre mit 2 % verzinst wird.

Die Zinsen lt. BP erhöhen die Verrechnungsforderungen.

Einwand im Rahmen der Vorbesprechung am 30. November 2007:

Dem Grunde nach werden die Verzinsungen der Verrechnungsforderungen bejaht, allerdings seien diese Verrechnungszinsen der Höhe nach anzupassen.

Die Forderung an die H Holding GmbH (ehemalige Ka Bau & Handels GmbH) sei nicht zu verzinsen, weil die Forderung aus dem Grundstücksverkauf resultiert und bisher aufgrund des Rechtsstreites mit der Giro Credit noch keine Lastenfreistellung erwirkt werden konnte.

Würdigung durch BP:

Dem Einwand der Nichtverzinsung der Forderung i.Z. mit der Firma H Holding GmbH wird Rechnung getragen; also Nichtverzinsung der Verrechnungsforderung aus dem Liegenschaftsverkauf. Mit 30. Dezember 2005 wurde allerdings der Saldo des Kontos 200802 (H Holding) auf das Konto 300104 (H Holding GmbH) umgebucht. Da diese Forderung nichts mit dem Liegenschaftsverkauf und der daraus aushaftenden Forderung zu tun hat, ist dieser Saldo ab 1. Jänner 2006 zu verzinsen. Zur besseren Transparenz sollten getrennte Konten geführt werden. Die Verrechnungsforderungen an die B GmbH und K GmbH werden wie nachstehend angeführt verzinst.

Für den gesamten Prüfungszeitraum wird der Zinssatz einvernehmlich mit 2 % festgesetzt.

Zinsen:

<u>Zinsen Verrechnungskonten lt. BP</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>
B GmbH	12.793,81	13.817,64	14.364,33	14.506,63
K GmbH	3.692,93	3.840,64	3.994,27	4.154,04
Erhöhung Zinsertrag lt. BP	16.486,73	17.658,28	18.358,60	18.660,67

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>
	Euro	Euro	Euro	Euro

Körperschaftsteuer:

[622] Gewinn (Verlust)	16.486,73	17.658,28	18.358,60	18.660,67
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust		17.658,28	18.358,60	18.660,67
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte	16.486,73	17.658,28	18.358,60	18.660,67

Tz 5 Sanierungsgewinn 2004

Aufgrund der Vereinbarung im Zuge der Berufungserledigung waren Löschungen von Abgabenschuldigkeiten am Abgabenkonto erforderlich. Die im Zuge dieser Löschungen erfassten Erträge wurden in der KöSt – Erklärung als Sanierungsgewinn in Höhe von 1.032.812,79 erfasst.

Lt. BP sind die Voraussetzungen für die Anerkennung des Sachverhaltes als Sanierungsgewinn nicht gegeben:

- 1) Sanierungsbedürftigkeit (Rz 7256): Aus den Daten der vorgelegten Bilanz ist nicht erkennbar, dass ohne den Schulderrlass ein wirtschaftlicher Zusammenbruch erfolgen würde.
- 2) Sanierungsabsicht (Rz 7257): Bei Abgabennachsicht durch die Abgabenbehörde liegt diese nicht vor.

Sanierungsgewinn:

Sanierungsgewinn 2004 (Kennzahl 669) bisher 1.032.812,79

lt. BP 0,00

Steuerliche Auswirkungen

Berechnung:

Zeitraum 2004
Euro

Körperschaftsteuer:

[669a] Sanierungsgewinn -1.032.812,79

Die Abgabenbehörde erster Instanz schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ am 30. Mai 2008 einen entsprechenden Körperschaftsteuerbescheid für das Veranlagungsjahr 2004.

Mit Schriftsatz vom 1. Juli 2008 wurde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2004 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. In Zusammenhang mit der Textziffer 4 wurde darauf hingewiesen, dass die Errechnung der Zinsen nicht nachvollzogen werden könne. Lt. BP-Bericht würden die Zinsen derart errechnet, dass zum Anfangssaldo 1. Jänner 2004 die Vorjahreszinsen dazuaddiert würden und somit die Basis für die Zinsberechnung des laufenden Jahres ergeben würde. Die errechneten Zinsen würden erheblich von den tatsächlichen abweichen. Sie seien daher wie in der Anlage kontokorrentmäßig errechnet wie folgt abzuändern:

Zinsen:

Zinsen 2004 K GmbH	3.842,12 €
Zinsen 2004 B GmbH	13.413,14 €

Tz 5: Es dürfte zunächst zwar durchaus zutreffen, dass die Voraussetzungen für die Anerkennung des Sachverhaltes als Sanierungsgewinn nicht gegeben seien. Der angefochtene Bescheid könne nach diesseitiger Auffassung aber unabhängig davon keinen Bestand haben. Das Finanzamt hätte aufgrund der nach dem Zweck des § 235 Abs. 1 BAO geradezu typisch einer Minderung der wirtschaftlichen Belastung des Steuerschuldners dienenden Abschreibung den davon erfassten Schuldverlass nämlich keinesfalls als Grundlage für eine Steuerfestsetzung heranziehen dürfen, die den Steuerschuldner über die bereinigende Abschlagszahlung hinaus nunmehr weiter reichend belaste.

Die vom Finanzamt angeführten Löschungen von Abgabenschuldigkeiten wären Bestandteil der mit der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich abgeschlossenen Vereinbarung einer Abschlagszahlung zur Bereinigung der Abgabenrückstände beim Finanzamt ua. auch der berufungswerbenden Gesellschaft vom 10. Juli/26. August 2002 gewesen. Gesetzliche Grundlage dieser Vereinbarung wäre § 235 Abs. 1 BAO, der der Behörde die Möglichkeit der Löschung durch Abschreibung als amtswegig zu veranlassende Maßnahme einräume. Die gegenständliche Vereinbarung stelle einen Vergleich (§ 1380 ABGB) dar. Die Absicht der Parteien wäre neben der Bereinigung der vorerwähnten Abgabenrückstände auch die Bereinigung der unter der Steuernummer der Bw. noch anhängigen Berufung betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1985 bis 1988 gewesen. Die Bereinigung dieser zwischen den Parteien bestehenden Rechtslage sollte durch die vom Finanzamt vorzunehmende Abschreibung der nach vollständiger Entrichtung der Abschlagszahlung in Ziffer 1 verbleibenden Rückstände mit Löschungsbescheiden gemäß § 235 BAO entsprechend Ziffer 2 einerseits und die Zurückziehung der vorerwähnten Berufung andererseits laut Ziffer 5 der gegenständlichen Vereinbarung erfolgen. Der Wille sämtlicher involvierten Parteien ginge somit dahin, dass infolge des Wirksamwerdens der gegenständlichen Vereinbarung auf beide bestehenden Schuldverhältnisse, also sowohl auf die einschlägigen Abgabenrückstände als auch die jeweiligen Berufungen nicht mehr zurückgegriffen werden sollte. Die diesbezüglichen Strittigkeiten bzw. Zweifelhaftigkeiten an der Rechtmäßigkeit der an sich fälligen Abgabenrückstände wie auch die Zweifel an deren Einbringlichkeit sollten mithin vielmehr beseitigt werden, indem die Parteien einvernehmlich feststellten, in welchem Umfang das "Recht" des Finanzamtes, das heißt dessen Anspruch auf Zahlung der gegenständlichen Abgaben als bestehend angesehen werden sollte. Dieser einvernehmlich als bestehend angesehene Zahlungsanspruch aber wäre die in Ziffer 1 insgesamt vereinbarte Abschlagszahlung, wodurch die Bereinigungswirkung der Vergleichsvereinbarung auch

sämtliche auf dieses Schuldverhältnis zurückgreifenden weiteren steuerlichen Auswirkungen – so auch diejenige des angefochtenen Bescheides - umfassen würde.

Da im Übrigen die verfügte Abschreibung gemäß § 235 Abs. 2 BAO zum Erlöschen des Anspruches bezüglich der Abgabenrückstände geführt hätte, könnte und dürfte sie vom Finanzamt nicht zu den verfahrensgegenständlichen Änderungen der Besteuerungsgrundlagen und dem darauf gründenden angefochtenen Bescheid herangezogen werden. Ein solchermaßen erloschener, also nicht mehr existenter Anspruch könne schlechterdings nicht die Grundlage eines (neuerlichen) Verwaltungsaktes bilden.

Unabhängig von den vorstehenden Ausführungen könne der angefochtene Bescheid aber ohnehin keinen Bestand haben. Die verfahrensgegenständlichen Abschreibungen von Abgabenschuldigkeiten könnten nämlich keine wie auch immer gearteten Auswirkungen im Jahre 2004 nach sich ziehen, weil sie in diesem Zeitraum noch gar nicht vorgenommen worden wären. Nachdem die Beendigung für die Bereinigung aller vereinbarungsgegenständlichen Abgabenrückstände, nämlich die Zurückziehung der gemäß Ziffer 5 der Vereinbarung noch anhängigen Rechtsmittel (und somit die vom Finanzamt angeführte Berufungserledigung) bereits durch die ebenfalls in der vorgenannten Ziffer enthaltene ausdrückliche Erklärung vom 26. August 2002 erfüllt worden wäre, sei die vollständige Entrichtung der vereinbarten Abschlagszahlung mit Begleichung der vereinbarten letzten Rate im Dezember 2005 erfolgt. Damit stehe zweifelsfrei fest, dass die Abschreibung der jeweils verbliebenen Abgabenrückstände vom Finanzamt erst ab und keinesfalls vor (nämlich bereits in 2004) dem vorgenannten Zeitpunkt vollzogen werden könnte und überdies auch so verfügt worden sei.

Darüber hinaus werde die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und vor diesem eine mündliche Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO beantragt.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 22. Juli 2007 wurde zu Tz 4 ausgeführt, dass dem Berufsbegehren lt. Antrag stattzugeben sei.

Zu Tz 5 (Sanierungsgewinn) werde auf die Ausführungen im BP-Bericht verwiesen. An der Feststellung sei festzuhalten. Die zitierten Randziffern 7256 und 7257 der Einkommensteuerrichtlinien würden die Richtigkeit der Feststellung durch die BP belegen. Im Zuge der Vor- und Schlussbesprechung sei diese Feststellung auch ohne Widerspruch anerkannt worden, wobei dem steuerlichen Vertreter die Möglichkeit der Nachsicht (§ 236 BAO) in Höhe der vereinbarten Quote (7 %) zur Kenntnis gebracht worden sei (somit würden 93 % der Gesamtforderung abgeschrieben). Die Berufung sei aus Sicht der Betriebsprüfung von Personen eingebracht worden, welche an der Schlussbesprechung nicht teilgenommen

hätten und somit die damit geführte Diskussion nicht kennen würden. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die Berufung hinsichtlich der Tz 5 abzuweisen sei.

Mit Schreiben vom 6. November 2008 wurde zur Stellungnahme der Betriebsprüfung – soweit für das gegenständliche Verfahren von Relevanz – wie folgt Stellung genommen: Dem BP-Bericht seien schlussendlich entscheidungserhebliche Ausführungen nicht zu entnehmen. Dass die Voraussetzungen für die Anerkennung des Sachverhaltes als Sanierungsgewinn nicht gegeben seien, sei bereits eingeräumt worden. Der diesbezüglichen Stellungnahme des Betriebsprüfers bedürfe es also nicht. Andererseits ziele diese Stellungnahme aber aus objektiver Sicht und unschwer feststellbar am Kern der Berufungsausführungen völlig vorbei. Es werde kein einziges Wort über Begründung der Bw. verloren. In weiterer Folge wurden diese Begründungspunkte wiederholt.

Die Vereinbarung zwischen der (damals noch existierenden) Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 10. Juli 2002 mit Herrn N H hatte folgenden Inhalt:

„Zur Bereinigung der Abgabenrückstände beim Finanzamt X zu St.Nr. 111/1111 (N H), 222/2222 (K GmbH), 333/3333 (Ka GmbH), 444/4444 (AH GmbH) und 555/55555 (Zinsen betreffend Haftung für AH GmbH) wurde folgende Vorgangsweise vereinbart:

- 1) Binnen einer Frist von einem Monat ab Zustellung dieses Schreibens wird ein Betrag von 120.000,00 € auf Ihr persönliches Abgabendkonto überwiesen. Bis 31. Dezember 2002 wird von Ihnen ein weiterer Betrag von 50.000,00 € bezahlt. Sodann werden bis 31. Dezember 2003, 31. Dezember 2004 und 31. Dezember 2005 jeweils weitere Jahresraten von 70.000,00 € entrichtet, sodass insgesamt eine Abschlagszahlung von 380.000,00 € (rund 7 % des Gesamtrückstandes) erzielt wird.*
- 2) Nach vollständiger Entrichtung der Abschlagszahlung wird das Finanzamt X eine Abschreibung der verbleibenden Abgabenrückstände mit Lösungsbescheiden gemäß § 235 BAO durchführen.*
- 3) Sollten Veranlagungen betreffend Zeiträume vor dem 1. Juli 2002 (Ausgleichsstichtag) zu Gutschriften führen, werden diese mit den zu löschenden Abgabenrückständen verrechnet. Nachforderungen aus Veranlagungen sind dagegen nur in Höhe der Quote von 7 % zu entrichten.*
- 4) Sollten sich aus Veranlagungen betreffend Zeiträume nach dem 1. Juli 2002 Gutschriften ergeben, so sind diese – insoweit sie auf allfällige Verlustvorträge zurückzuführen sind – ebenfalls mit den abzuschreibenden Abgabenforderungen zu verrechnen.*
- 5) Schließlich werden von Ihnen sämtliche derzeit unter den gegenständlichen Steuernummern noch anhängigen Rechtsmittel zurückgezogen. Soweit ersichtlich betrifft dies insbesondere die zu St.Nr. 111/1111 (N H) anhängige Berufung betreffend Einkommensteuer 1985 bis 1987, das Verfahren betreffend Wiederaufnahme zu St.Nr. 444/4444 (AH GmbH), sowie die Berufung betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1985 bis 1988 zu St.Nr. 333/3333 (Ka GmbH).“*

Am 27. Oktober 2010 richtete die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates folgendes Schreiben an die Abgabenbehörde erster Instanz:

„Unter Punkt 2. zu Tz. 5 der gegenständlichen Berufung wird vom Geschäftsführer der Berufungswerberin

ausgeführt, dass die verfahrensgegenständliche Abschreibung von Abgabenschuldigkeiten im Jahr 2004 noch keine Auswirkungen nach sich ziehen konnte, weil sie in diesem Zeitraum noch nicht vorgenommen worden sei.

Aus dem Schreiben der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Geschäftsabteilung 10, vom 10. Juli 2002 geht unter Punkt 2) hervor, dass nach vollständiger Entrichtung der Abschlagszahlung (laut Punkt 1 bis 31.12.2005) eine Abschreibung der verbleibenden Abgabenrückstände mit Lösungsbescheiden durchgeführt werde.

Gemäß § 235 BAO erlischt der Abgabenanspruch durch die verfügte Abschreibung. Die Löschung hat mit Bescheid zu erfolgen. Erst ab diesem Zeitpunkt können die Erträge steuerlich erfasst werden.

*Laut AIS wurden bei der Berufungswerberin Abgabenrückstände in Höhe von insgesamt 2,041.611,07 € gelöscht. Wann diese Löschung erfolgt ist, ist weder aus dem AIS noch aus dem vorgelegten Akt ersichtlich. Es wird daher um **Vorlage des Lösungsbescheides** ersucht!*

Sollte der Lösungsbescheid nach dem 31.12.2004 erlassen worden sein, wäre der gegenständlichen Berufung stattzugeben (hinsichtlich der Verzinsung der Verrechnungskonten wurde laut Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 22. Juli 2008 eine Stattgabe vorgeschlagen) – und der entsprechende Betrag allenfalls in einem späteren Veranlagungsjahr zu berücksichtigen. Gegen die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung bestehen diesfalls keine Bedenken.

Sollte der Lösungsbescheid im Jahr 2004 erlassen worden sein, wäre die Berufung – vorbehaltlich eines noch durchzuführenden Vorhalteverfahrens und der Zustimmung des Senates – hinsichtlich der Verzinsung der Verrechnungskonten stattzugeben, im Übrigen als unbegründet abzuweisen. Die mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat würde Anfang 2011 stattfinden."

Mit Schreiben vom 18. November 2010 wurde eine Kopie des Bescheides vom 24. November 2005 über die Abschreibung von Abgabenschuldigkeiten im Gesamtausmaß von 2.040.120,19 € sowie die Kopie des Bescheides vom 27. März 2006 über die Abschreibung von Abgabenschuldigkeiten im Gesamtausmaß von 1.490,88 € vorgelegt. Auf die Ausführungen im Schreiben vom 27. Oktober 2010 wurde nicht eingegangen.

Am 25. November 2010 richtete die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates folgendes Schreiben an den Geschäftsführer der Bw:

„Es ist beabsichtigt, gegenständliche Berufung wie folgt zu erledigen:

Die Verzinsung des Verrechnungskontos würde laut Berufungsantrag erfolgen.

Die Versteuerung des Betrages von 1,032.812,79 € würde im Veranlagungsjahr 2004 gänzlich unterbleiben, da im Jahr 2004 keine Löschung von Abgabenschuldigkeiten erfolgt ist. Die Abgabenbehörde hat Lösungsbescheide aus den Jahren 2005 und 2006 vorgelegt.

Es möge bekannt gegeben werden, ob der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat aufrecht gehalten wird, wenn die Berufung wie oben dargestellt erledigt wird!"

Mit Schreiben vom 29. November 2010 gab der Geschäftsführer der Bw. bekannt, dass der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat nicht aufrecht gehalten wird, wenn die Berufung wie dargestellt erledigt wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Verzinsung Verrechnungskonten: Entgegen der Ausführungen im BP-Bericht wurde das Verrechnungskonto B GmbH bereits verzinst. Es wurde bereits ein Zinsertrag gebucht. In Zusammenhang mit den Zinsen betreffend K GmbH war ein Rechenfehler richtig zu stellen. Analog zu den Berufungsvorentscheidungen für die Jahre 2002 und 2003 vom 18. August 2008 ist daher dem Berufungsantrag Rechnung zu tragen und eine Ertragskürzung in Höhe von 1.103,34 € vorzunehmen.

2) Sanierungsgewinn: Strittig ist, ob der Erlass von Abgabenschuldigkeiten in Höhe von 1.032.812,79 € einen tarifbegünstigten Sanierungsgewinn darstellt oder nicht. Gemäß § 235 Abs. 1 BAO können fällige Abgabenschuldigkeiten von Amts wegen durch Abschreibung gelöscht werden, wenn alle Möglichkeiten der Einbringung erfolglos versucht wurden, oder Einbringungsmaßnahmen offenkundig aussichtslos sind und aufgrund der Sachlage nicht angenommen werden kann, dass sie zu einem späteren Zeitpunkt zu einem Erfolg führen werden. Die Löschung hat mit Bescheid zu erfolgen. Durch die Löschung erlischt der Abgabenanspruch.

Das Ermittlungsverfahren hat ergeben, dass die Abgabenbehörde erster Instanz am 24. November 2005 und am 27. März 2006 Löschungsbescheide erlassen hat. Aktenkundig ist nicht, dass die Abgabenbehörde erster Instanz im Jahr 2004 Abgabenschuldigkeiten erlassen hätte. Aus diesem Titel konnte es daher im Jahr 2004 zu keinen Einkünften bei der Bw. kommen. Die Frage, ob der gegenständliche Erlass von Abgabenschuldigkeiten einen Sanierungsgewinn im Sinne des § 23a Körperschaftsteuergesetz darstellt oder nicht, stellt sich daher im konkreten Berufungsverfahren nicht. Im Jahr 2004 sind keine Abgabenansprüche erloschen, der Betrag in Höhe von 1.032.812,79 € stellt daher im Jahr 2004 keinen Erlös dar.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 3. Jänner 2011