



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der [Berufungswerberin], [Ort], [Straße], vertreten durch die Zinell & Madritsch WT GmbH, 9900 Lienz, Fanny Wibmer-Pedit-Straße 3, vom 28. Februar 2005 gegen den Bescheid des [Finanzamtes] vom 14. Februar 2005 betreffend Körperschaftsteuer 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Auf Grund der im August 2000 eingebrachten Steuererklärung veranlagte das Finanzamt die Abgabenpflichtige zur Körperschaftsteuer für das Jahr 1999. In der Folge wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt und das Körperschaftsteuerverfahren mit Bescheid vom 14. Februar 2005 gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder aufgenommen und die Körperschaftsteuer mit € 37.581,30 neu festgesetzt.

Dem Bericht über die Betriebsprüfung ist dazu ua zu entnehmen, dass die im Jahr 1999 aufwandswirksam vorgenommene Wertberichtigung einer Forderung gegenüber der Fa [Gesellschaft] nicht anerkannt werden könne, da eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege.

Mit Eingabe vom 28. Februar 2005 wurde gegen den Körperschaftsteuerbescheid vom 14. Februar 2005 Berufung erhoben.

In dieser legte der steuerliche Vertreter der Abgabepflichtigen den Sachverhalt wie folgt dar:

Zwischen der Berufungswerberin und ihrer Muttergesellschaft wurde vertraglich die Übernahme von zum 31. Dezember 1992 bestehenden Forderungen der Muttergesellschaft in Höhe von € 562.125,21 (ATS 7,735.011,51) durch die Berufungswerberin vereinbart. In diesem Vertrag sei auch festgehalten, dass die Muttergesellschaft die Haftung für die Zahlungsfähigkeit der Debitoren und die Bezahlung durch diese binnen 120 Tagen nach Fälligkeit übernehme. Die gegebenenfalls notwendige Inanspruchnahme der Muttergesellschaft aus ihrer Garantiehaftung habe durch Belastung des Abrechnungskontos der Muttergesellschaft zu erfolgen.

Eine besondere Verjährungsklausel sei im Vertrag nicht enthalten.

Aus der Haftungsklausel zieht die Berufungswerberin sodann den Schluss, dass sie Forderungsausfälle innerhalb von 120 Tagen ab dem 31. Dezember 1992, das sei der 30. April 1993, geltend machen hätte müssen, wozu sie auf Grund der bekannten und dokumentierten Buchführungsmängel nicht in der Lage gewesen sei. Die Muttergesellschaft habe sich sodann auf den Standpunkt gestellt, dass durch Nichteinhaltung der Frist der Anspruch aus dem Vertrag verfallen wäre. Dies stelle eine unter Kaufleuten übliche Vorgangsweise dar und wäre nicht fremdunüblich.

In späterer Folge habe es die Muttergesellschaft immer abgelehnt, eine Vergütung für diesen Betrag zu leisten, weil dieser Betrag in die kommerzielle Verantwortung der Berufungswerberin falle. Dem Einwand, dass im Vertrag keine Verjährungsfrist enthalten sei, wäre entgegengehalten worden, dass die 120-Tage-Frist am 30. April 1993 geendet habe und nach den Grundsätzen des österreichischen Zivilrechtes eine derartige Forderung spätestens in drei Jahren, sohin mit 31. Dezember 1995, verjährt sei.

Es könne somit keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen, da der wirtschaftliche Nachteil, den die Berufungswerberin erlitten habe, nicht in der Gesellschafterstellung der Muttergesellschaft begründet liege, sondern in den organisatorischen Problemen in der Finanzbuchhaltung der Berufungswerberin. Die Muttergesellschaft verhalte sich durchaus fremdüblich, wenn sie eine Übernahme dieses Betrages ablehne. Unter Kaufleuten sei es üblich, dass bei Nennung von Fristen diese einzuhalten seien. Wenn ein Kaufmann eine Frist versäume, treffe der Nachteil der Fristversäumnis ihn selbst.

Weiters werde dem Argument des Finanzamtes, eine unentgeltliche Forderungsübernahme in der vertraglichen Höhe sei nicht fremdüblich, entgegengehalten, dass der in Rede stehende Betrag in Relation zur Höhe der übernommenen Gesamtforderung bei (nur) 9,8% liege.

Es sei durchaus fremdüblich, dass sich die Muttergesellschaft auf den wirtschaftlichen Standpunkt stelle, dass die Berufungswerberin bei Übernahme der Forderungen die Zahlungseingänge in den 120 Tagen hätte überwachen müssen.

Da dieser Vorgang in die kommerzielle Verantwortung der Berufungswerberin falle und die Art

der Vertragsformulierung für die Forderungsübernahme durchaus fremdüblich wäre, sei der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung nicht verwirklicht.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt fest, dass die aufwandswirksam vorgenommene Abschreibung einer Forderung gegenüber der Muttergesellschaft strittig sei. Sachverhaltsmäßig wäre davon auszugehen, dass auf Grund eines Vertrages zwischen der Berufungswerberin und ihrer Muttergesellschaft ein Bestand an Forderungen der Muttergesellschaft an die Berufungswerberin "transferiert" worden sei. Nach den diesbezüglichen vertraglichen Regelungen stünde die Muttergesellschaft der Berufungswerberin für eine Entrichtung der Forderung innerhalb eines Zeitraumes von 120 Tagen in Haftung. Bei nicht fristgerechter Entrichtung einer Forderung würde die Zahlungsunfähigkeit eines Debtors unterstellt und die Haftungsübernahme schlagend. Der streitgegenständliche Betrag wäre gegenüber der Muttergesellschaft geltend gemacht und in der Bilanz der Berufungswerberin auch als Forderung ausgewiesen worden. Diese "Erstschritte" wären in der Folge jedoch ohne "jedwede weitere Verfolgungshandlung – insbesondere ohne eine klagsweise Einforderung vor Gericht" geblieben. Letztendlich habe die Muttergesellschaft "einer Umbuchung" der uneinbringlichen Forderung unter Berufung auf die mittlerweile eingetretene Verjährung die Zustimmung versagt.

Unter diesen Gesichtspunkten habe das Finanzamt in Einbindung der entsprechenden Feststellungen im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung die aufwandswirksame Abschreibung dieser Forderung als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert und die entsprechenden abgabenrechtlichen Konsequenzen umgesetzt.

In Entgegnung auf die Berufungsargumente vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass im Unterlassen "nur irgendwelcher Einbringungs- bzw Eintreibungsmaßnahmen" die Fremdunüblichkeit "doch signifikant" hervortrete, zumal bei einem Mutter/Tochterverhältnis die Kenntnis der jeweiligen Vermögens- und Liquiditätssituation "weitgehend unterstellt" werden müsse und eine "tiefere Kenntnis der jeweiligen Innenstruktur leicht erreichbar" sei. In diesem Sinne sei ein Eingehen auf eine Forderungsübernahme in einem eng befristeten zeitlichen Rahmen in vollem Wissen um die unzulängliche Ausrichtung der eigenen Buchhaltung "eben nur durch die gegebene innige Verquickung erklärbar" und halte sohin einem Fremdvergleich nicht stand. Die abgabenrechtliche Beurteilung der Forderungsabschreibung "als eine Form einer verdeckten Gewinnausschüttung" müsse daher in vollem Umfang aufrechterhalten werden.

Mit Eingabe vom 26. Februar 2008 wurde fristgerecht die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Weitere sachverhaltsmäßige oder rechtliche Ausführungen wurden nicht getätigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufungswerberin ist eine GmbH und im [Großhandel] tätig. Alleinige Gesellschafterin der Berufungswerberin ist die [Muttergesellschaft].

Streitgegenständlich ist die steuerliche Behandlung einer durch die Berufungswerberin vorgenommenen Forderungswertberichtigung in Höhe von € 55.302,56 (ATS 760.979,76) im Jahr 1999.

Dazu ergibt sich aus dem bisherigen Verwaltungsverfahren folgender Sachverhalt:
Zwischen der Berufungswerberin und ihrer Muttergesellschaft wurde vertraglich die Übernahme von zum 31. Dezember 1992 bestehenden Forderungen der Muttergesellschaft in Höhe von € 562.125,21 (ATS 7,735.011,51) durch die Berufungswerberin vereinbart. In diesem Vertrag ist auch festgehalten, dass die Muttergesellschaft die Haftung für die Zahlungsfähigkeit der Debitoren und die Bezahlung durch diese binnen 120 Tagen nach Fälligkeit übernimmt. Die gegebenenfalls notwendige Inanspruchnahme der Muttergesellschaft aus ihrer Garantiehaftung hat durch die Belastung des Abrechnungskontos der Muttergesellschaft zu erfolgen.

Eine besondere Verjährungsklausel ist im Vertrag nicht enthalten.

Tatsächlich blieben von den per 1. Jänner 1993 übernommenen Forderungen € 55.302,56 (ATS 760.979,76) unberichtet und wurde in der beim Finanzamt im Oktober 1997 eingereichten Bilanz zum 31. Dezember 1996 eine Forderung gegenüber der Muttergesellschaft in dieser Höhe ausgewiesen. Diese gegenüber der Muttergesellschaft ausgewiesene Forderung wurde zu 100% aufwandswirksam wertberichtet. In der Folge fand eine abgabenbehördliche Prüfung für die Jahre 1995 bis 1997 statt, welche im Jänner 1999 abgeschlossen wurde. Der Niederschrift über die Schlussbesprechung ist zu entnehmen, dass der Prüfer die im Jahr 1996 vorgenommenen Einzelwertberichtigungen (darin enthalten auch die in Rede stehende Forderung) "rückgängig" mache und ursprünglich die Rechtsansicht vertreten hat, dass für das Jahr 1997 eine verdeckte Gewinnausschüttung zu Gunsten der Muttergesellschaft in Höhe des genannten Betrages vorliege, im Zuge der Schlussbesprechung jedoch stattdessen eine Forderung gegenüber der Muttergesellschaft eingestellt wurde. Von der Berufungswerberin wurde diese Vorgangsweise für die Jahre 1996 und 1997 akzeptiert.

Das Ergebnis der Prüfung findet sich in der im August 2000 eingereichten Bilanz zum 31. Dezember 1999 als "Ergebnisanpassung BP" wieder. In dieser Bilanz wurde jedoch auch eine neuerliche Wertberichtigung dieser Forderung vorgenommen.

Im Jahr 2004 fand wiederum eine abgabenbehördliche Prüfung (Zeitraum 1999 bis 2003) statt und bildete die (neuerliche) Wertberichtigung der in Rede stehenden Forderung im Jahr 1999 einen Prüfungsgegenstand. Im Bericht wird auszugsweise zum Vertrag zwischen der Berufungswerberin und der Muttergesellschaft betreffend Forderungsübernahme ausgeführt:

"Nach § 2 Zi. 2 dieses Vertrages haftet die Fa. [Gesellschaft] der Fa. [Tochter] dafür, dass die Debitoren spätestens 120 Tage nach Fälligkeit zahlen.

Nach § 2 Zi. 3 wird die Zahlungsunfähigkeit eines Debitors vermutet, wenn er nicht spätestens 120 Tage nach Fälligkeit die Forderung an [Tochter] bezahlt hat. In diesem Fall nimmt [Tochter] die Haftung von [Gesellschaft] ebenso in Anspruch.

Nach dem 1.5.1993 (erstmalige Möglichkeit der Haftungsinanspruchnahme) wurde im Laufe der Zeit – jedenfalls vor der Verjährung zum 31.12.1996 – ein Betrag von ATS 760.979,76 gegenüber der Fa. [Gesellschaft] geltend gemacht und auch in der Bilanz der Fa. [Tochter] als Forderung ausgewiesen, jedoch nie – wie unter Fremden üblich – klagsweise geltend gemacht.

Die aufwandswirksame Abschreibung dieser Forderung kann daher nur als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen werden."

Diese und andere – in der Folge unbestritten gebliebene - Feststellungen wurden im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 1999 vom 14. Februar 2005 berücksichtigt.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die von der Muttergesellschaft übernommenen Forderungen von den Debitoren nicht vollständig bezahlt wurden. Unbestritten ist auch, dass die Muttergesellschaft vertraglich zugesichert hat, für den Fall, dass die übertragenen Forderungen nicht binnen 120 Tagen nach Fälligkeit bezahlt werden, die Haftung für die offenen Beträge zu übernehmen (siehe dazu die unwidersprochen gebliebenen Ausführungen im Bericht über die Betriebsprüfung).

Dass die Berufungswerberin aus dem Vertrag mit der Muttergesellschaft in diesem Zusammenhang verpflichtet gewesen wäre, besondere Maßnahmen zur Einbringung der offenen übernommenen Forderungen zu setzen, wie zB Mahnschreiben zu versenden oder die Ansprüche anwaltlich oder gerichtlich geltend zu machen, wurde weder vom Finanzamt festgestellt, noch von der Berufungswerberin behauptet. Vielmehr ergibt sich aus der Formulierung des § 2 Zi. 3 des Vertrages, dass alleine der Umstand der Nichtzahlung innerhalb der angeführten Frist die Haftung der Muttergesellschaft schlagend werden lässt, da in diesem Fall die Zahlungsunfähigkeit des Debitors "vermutet" wird und – wie sich ebenso bereits alleine aus dem Vertrag ergibt - die Berufungswerberin die Haftung der Muttergesellschaft in Anspruch nimmt (siehe dazu die unwidersprochen gebliebenen Ausführungen im Bericht über die Betriebsprüfung).

Grundsätzlich ist vorweg festzuhalten, dass eine Wertberichtigung von Forderungen dann zu erfolgen hat, wenn die Forderung nicht mehr einbringlich ist. Die Umstände der Wertminderung sind dabei darzulegen und nachzuweisen (vgl VwGH 27.9.1995, 92/13/0310) oder zumindest glaubhaft zu machen (vgl VwGH 11.5.2005, 2002/13/0021).

Nach der (ursprünglichen) Vorgangsweise der Berufungswerberin wäre die in Rede stehende Forderung gegenüber der Muttergesellschaft im Jahr 1996 wertzuberichtigen gewesen, da in diesem Jahr Verjährung eingetreten sei. In der Berufung wird sogar das Datum 31. Dezember 1995 für den Eintritt der Verjährung angeführt, was angesichts des angegebenen Fälligkeitstages (30. April 1993) und einer ebenfalls angegebenen Verjährungsfrist von drei Jahren nicht nachvollziehbar ist.

Der Zeitpunkt der Wertberichtigung darf nicht willkürlich gewählt werden und ist auch der Nachweis bzw zumindest die Glaubhaftmachung jener Sachverhalte erforderlich, auf Grund derer die (Teilwert-)Abschreibung mit steuerlicher Wirkung gerade für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen sein sollte (vgl VwGH 28.2.2007, 2004/13/0019, mit weiteren Nachweisen).

Trifft es somit zu, dass die Garantenstellung der Muttergesellschaft im Zusammenhang mit den übernommenen Forderungen binnen drei Jahren ab dem 30. April 1993 geltend gemacht werden hätten müssen, wäre Verjährung somit Ende April 1996 eingetreten. Wenn die Berufungswerberin nunmehr im Zuge der Betriebsprüfung die Rückgängigmachung der in der Bilanz 1996 aufwandswirksam vorgenommenen Wertberichtigung akzeptiert und die Einstellung einer Forderung gegenüber der Muttergesellschaft 1997 unbekämpft belassen hat, lässt sich daraus nur der Schluss ziehen, dass – entgegen der eigenen Vorgangsweise - die Verjährung noch nicht eingetreten und die Forderung zum 31. Dezember 1996 und im Jahr 1997 noch aufrecht und werthaltig sowie einbringlich gewesen ist.

Wenn dann in weiterer Folge nach wie vor keinerlei ernsthafte Einbringungsmaßnahmen gesetzt wurden, kann dies wiederum nur darin begründet sein, dass gesellschaftsrechtliche Verflechtungen das ausschlaggebende Motiv waren. Insoweit kann ein Verzicht auf die Setzung von Einbringungsmaßnahmen auch nach Feststehen der offenen Forderungen gegenüber der Muttergesellschaft wohl ernstlich nicht mehr damit begründet werden, dass die Berufungswerberin in früheren Jahren organisatorische Probleme in der Finanzbuchhaltung (welche aktenkundig nur für den Bereich "Kundenkonten Einkaufsvereinigungen" in den Jahren 1993 bis 1995 bestanden hat – vgl BP-Bericht vom 4. Jänner 1999, Tz 17) hatte. Aus der Rechtsprechung ergibt sich dazu klar, dass der Verzicht einer Kapitalgesellschaft causa societatis zu Gunsten eines Gesellschafters auf eine ihm gegenüber bestehende Forderung im Zeitpunkt des Verzichts eine verdeckte Ausschüttung darstellt (zB VwGH 26.4. 2006, 2004/14/0066; VwGH 24.9.2008, 2008/15/0110). Wie der Verwaltungsgerichtshof im

aufhebenden Erkenntnis vom 29.4.2010, 2005/15/0057 ausgesprochen hat, kann ein solcher Verzicht nicht nur ausdrücklich vereinbart werden, sondern sich schlüssig aus dem Verhalten der verzichtenden Gesellschaft ergeben. Indiz für einen gesellschaftsrechtlich veranlassten Verzicht ist etwa – wie gegenständlich vorliegend – das Unterbleiben fremdüblicher Betreibungsmaßnahmen (VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167).

Gegenständlich kann dahin gestellt bleiben, zu welchem Zeitpunkt tatsächlich eine verdeckte Gewinnausschüttung vorgelegen ist, da nicht die steuerliche Konsequenz einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene eines Gesellschafters, sondern die Zulässigkeit einer Wertberichtigung bei der Berufungswerberin zu beurteilen ist und es gemäß § 8 KStG 1988 für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ist, ob und wann das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

In diesem Zusammenhang darf auch nicht unerwähnt bleiben, dass in der Vorgangsweise der Berufungswerberin, eine Garantenstellung der Muttergesellschaft zwar zu vereinbaren, das schlagend werden aber nicht zu überwachen und (rechtzeitig) in Anspruch zu nehmen, ein fremdübliches Vorgehen bereits in den Jahren ab 1993 nicht zu erkennen ist. Würde nämlich mit einem fremden Dritten ein derartiges Rechtsgeschäft abgeschlossen, entspräche es – insbesondere bei vereinbarten kurzen Fristen – den üblichen Gepflogenheiten einer fremdüblichen Abwicklung, dass gerade erhöhtes Augenmerk auf die rechtzeitige Geltendmachung bestehender Haftungsansprüche gelegt wird. Letztlich war der Abschluss des Rechtsgeschäftes mit der Muttergesellschaft insbesondere den Geschäftsführern zweifellos bekannt und hätten diese in Wahrnehmung ihrer gesetzlichen Verpflichtungen zumindest durch entsprechende Rückfragen und Prüfungen für die Gesellschaft nachteilige Rechtsfolgen aus allfälligen Fristversäumnissen vermeiden müssen. Wenn der Haftungserklärung aber durch mehrere Jahre von den Entscheidungsträgern der Berufungswerberin offenbar keinerlei Beachtung geschenkt wurde, ist auch in dieser Vorgangsweise keinerlei Fremdüblichkeit zu erkennen. Dass in diesem Zusammenhang nicht besondere Prüfungs- und Kontrollmechanismen installiert wurden, kann somit nur damit erklärt werden, dass es sich um eine Forderung gegenüber der Muttergesellschaft gehandelt hat und so gesellschaftsrechtliche Überlegungen über die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes und ein fremdübliches Vorgehen gestellt wurden.

Sollte im Gegensatz dazu – worauf auch in der Berufung Bezug genommen wird – die Berufungswerberin nach wie vor der Ansicht sein, dass nach drei Jahren "Untätigkeit" hinsichtlich der in Rede stehenden Forderung Verjährung eingetreten ist, könnte es im Zuge der Schlussbesprechung im Rahmen der Prüfung 1995 - 1997 auch eine Überlegung gewesen sein, dass die Werthaltigkeit der Forderung tatsächlich bereits im Jahr 1996 nicht mehr

gegeben war, durch die – entgegen der ursprünglichen Absicht des Prüfers – neuerliche Einstellung einer Forderung jedoch für die Folgejahren wiederum die Möglichkeit einer gewinnwirksamen Abschreibung ermöglicht worden ist und es so – im Falle eines Unterbleibens einer neuerlichen abgabenbehördlichen Prüfung – lediglich zu einer zeitlichen Verzögerung der steuerlichen Auswirkung gekommen wäre. Dafür, dass die Berufungswerberin in diesem Zusammenhang begründete Hoffnung haben hätte können, dass die Muttergesellschaft die verjährte Forderung trotz eingetretener Verjährung begleichen würde, ergeben sich keine Anhaltspunkte und wurde auch kein Vorbringen erstattet. Vielmehr führt die Berufungswerberin selbst aus, dass die Muttergesellschaft von Anbeginn an den Standpunkt vertreten hat, dass der Haftungsanspruch wegen Nichteinhaltung der Frist verfallen sei. Insoweit würde einer Wertberichtigung erst im Jahr 1999 entgegenstehen, dass in diesem Jahr keine Entwertung der Forderung mehr eintreten konnte, da diese bereits in den Vorjahren nicht mehr werthaltig gewesen ist (vgl VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059).

Hinsichtlich mangelnder Einbringlichkeit der Forderung auf Grund finanzieller Schwierigkeiten der Muttergesellschaft wurde von der Berufungswerberin trotz klarem Hinweis auf die Kenntnis von deren Vermögens- und Liquiditätssituation keinerlei Vorbringen erstattet und ist diese auch zweifellos gegeben gewesen, da (siehe dazu die Bilanz 1996) der Forderung offene Verbindlichkeiten gegenüber der Muttergesellschaft in vielfacher Höhe des in Rede stehenden Betrages gegenüberstanden.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 7. Februar 2013