



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 3 über die Berufung der Bw., vertreten durch Egger-Rinnerhofer-Spitzer, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch OR Dr. Werner Liebich, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 nach in Graz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 wird stattgegeben.

Die Körperschaftsteuer 1999 wird festgesetzt mit € 173.196,08 (entspricht ATS 2,383.230,00).

Die Abgabeberechnung erfolgt noch in ATS

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	7,009.457,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	7,009.457,00
Einkommen gerundet	7,009.500,00
Gemäß § 22 KStG 1988, 34%	2,383.230,00
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	2,383.230,00

Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2001 wird teilweise stattgegeben.

Die Körperschaftsteuer 2001 wird festgesetzt mit € 47.923,74. (entspricht ATS 659.445,00).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1,860.232,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	1,860.232,00
Einkommen gerundet	1,860.200,00
Gemäß § 22 KStG 1988, 34%	632.468,00
Steuer vom Sondergewinn aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung	26.977,00

Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	659.445,00
--	------------

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

Im Unternehmen der Bw. fand eine abgabenbehördliche Buch- und Betriebsprüfung statt, bei der unter anderem folgende gegenständlich strittigen Feststellungen getroffen wurden:

Körperschaftsteuer 1999:

Personalkosten (Tz. 24)

In Textziffer (Tz. 24) des Betriebsprüfungsberichtes wurde auf Grund von mangelhaften, unvollständigen und nicht nachvollziehbaren Aufzeichnungen die sonstigen Personalkosten von S 39.000,00 korrigiert und außerbilanzmäßig hinzugerechnet.

Körperschaftsteuer 2000 und 2001:

Anteile an verbundenen Unternehmen (Tz. 20):

In Tz. 20 des Betriebsprüfungsberichtes wird ausgeführt, dass von der Bw. eine Teilwertabschreibung und ein damit verbundener Aufwand für die in Slowenien ansässige und am 25. November 1998 (Wirtschaftsjahr 1998/99) gegründete Tochtergesellschaft (kurz: d.o.o.) in Höhe von S 157.499,00 geltend gemacht und hievon im Zuge der Siebentelregelung wiederum S 134.999,00 außerbilanzmäßig hinzugerechnet wurden. Diese Abschreibung wurde nicht anerkannt. Bei der Beteiligungsbewertung an ausländischen Unternehmen würden

grundsätzlich die allgemeinen Grundsätze zur Bewertung von Beteiligungen im Inland angewendet, wobei es jedoch auslandsspezifische Besonderheiten und Risiken aus anderen politischen, rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen gebe, die eine wesentliche Rolle spielen könnten. Maßgebend sei dabei vor allem, ob die Risiken zum Anschaffungszeitpunkt bereits vorhanden und bekannt waren oder ob sie erst während der Beteiligung entstanden sind und somit die Erwartungen, die mit dem Erwerb der Beteiligung geknüpft waren, nicht mehr erfüllbar seien. Nur bei im Nachhinein entstandenen Risiken sei eine Teilwertabschreibung möglich. Bei Anlaufverlusten ausländischer Unternehmungen gelten ähnliche Grundsätze wie bei Inlandsbeteiligungen, wo nach geltender Rechtsprechung Anlaufverluste keine Abschreibung rechtfertigen würden, da der Erwerber mit diesen gerechnet habe und hoffe, dass der Betrieb nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen voraussehbar in naher Zukunft mit Gewinn arbeiten werde. Der Anlaufzeitraum werde von der Rechtsprechung mit fünf Jahren angenommen, weshalb die Teilwertabschreibung nicht anzuerkennen sei.

Einzelwertberichtigungen zu Forderungen an verbundene Unternehmen (Tz. 21):

Eine Wertberichtigung (Tz. 22) wegen Uneinbringlichkeit ergebe sich unabhängig von der Gewinnermittlungsart zwingend aus dem Wirtschaftsgutbegriff und dem Grundsatz der Bilanzwahrheit. Dies gelte auch für eine nur teilweise endgültige Uneinbringlichkeit. Dagegen erscheine eine volle Wertminderung der Forderung ungerechtfertigt, wenn der Gläubiger wegen seines Interesses an der Weiterführung des Betriebes seines Schuldners (der oa. d.o.o., Tz. 20) keine Schritte zur zwangsweisen Einbringung seiner Forderung durchführt, wobei bloß vorübergehende Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners nicht zu einer Wertberichtigung berechtigen. Im Detail geht es um folgende zwei Rechnungen:

Die erste Rechnung vom 31. Dezember 1999 in Höhe von S 1.166.783,00, wurde mit S 583.391,50 im Jahr 2000 und S 583.391,50 im Jahr 2001 und die zweite Rechnung vom 29. Februar 2000 in Höhe von S 376.046,98 im Jahr 2000 zur Gänze wertberichtigt. *(Die Jahres- und Betragsangabe der zweiten Rechnung im Bericht mit "28.02.2002 in Höhe von ATS 378.046,98" dürfte aus zwei Schreibfehlern resultieren.)*

Darlehen (Tz. 22):

Im Zeitraum vom 1. Juni 1999 bis 31. Dezember 2000 wurden der Tochtergesellschaft (d.o.o.) Kredite in folgender Höhe gewährt:

1. Juni 1999	S 3.500.000,00	
--------------	----------------	--

6. April 2000	S 1,500.000,00	
30. Juni 2000	S 500.000,00	
31. Dezember 2000	S 1,700.000,00	

Zusammenfassend erfolgten im Wirtschaftsjahr 1999/2000 Darlehenshingaben von S 3.500.000,00 und 2000/2001 weitere Aufstockungen von S 3,700.000,00, sodass per 28. Februar 2001 insgesamt S 7,200.000,00 an Darlehenshingaben bei der d.o.o. aushafteten. Zahlungen einer Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaft, sei es in Form von Darlehen oder sonstigen Beiträgen, seien als Kapitalzufuhr auf eine Beteiligung zu aktivieren. Eine Teilwertabschreibung sei aus den in der Tz. 20 (Anteile an verbundenen Unternehmen, Teilwertabschreibung der Beteiligung) angeführten Gründen nicht zulässig. Somit sei eine bei diesen Darlehen vorgenommene Einzelwertberichtigung in Höhe von S 1.440.000,00 (20% von S 7.200.000,00) unzulässig.

In ihrer fristgerecht überreichten Berufung führte die Bw. sinngemäß folgendes aus:

Körperschaftsteuer 1999:

Personalkosten (Tz. 24):

Die Prüfungsfeststellung sei nicht gerechtfertigt, da der Nachweis zur Geltendmachung von Reisetätigkeiten (insbesondere des Kilometergeldes) nicht nur durch ein entsprechendes Fahrtenbuch, sondern auch in anderer Form durch geeignete, zeitnahe Aufzeichnungen geführt werden könne, wobei auch Eintragungen in einen Kalender hierfür ausreichend seien. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes, dass derartige Aufzeichnungen vorliegen und auch beigebracht werden können, erscheine eine (pauschale) Nichtanerkennung entsprechender Aufwendungen nicht gerechtfertigt.

Körperschaftsteuer 2000, 2001:

Anteile an verbundenen Unternehmen (Tz. 20):

Zum Thema Teilwertabschreibung an der Tochtergesellschaft führt sie aus, diese sei unter folgenden Rahmenbedingungen bzw. Grundsatzprämissen gegründet worden:

- *"Die positiven Erfahrungen mit der Niederlassung K. ließen eine für den slowenischen Markt entsprechend positive Ergebnisentwicklung ableiten. Es wurde ein schnelles Umsatzwachstum auf das Vierfache der Niederlassung K. und ein rascher Break-Even erwartet.*
- *Die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen in Slowenien im Wirtschaftsjahr 1999 waren allgemein als höchst positiv zu beurteilen.*

- *Die prognostizierte EU-Erweiterung für die "Nachfolgestaaten von Ex-Jugoslawien" führte zu entsprechenden Umsatz- und Ertragserwartungen.*
- *Die Umsatzerwartungen bzw. Steigerungen in den Folgejahren wurden seitens der Bw. als gegenüber dem Inland höher eingestuft.*
- *Das Entwicklungspotenzial des slowenischen Immobilienmarktes (strategischer Absatzmarkt für die d.o.o.) wurde hoch positiv eingeschätzt.*
- *Das in Österreich am Betätigungsfeld der Bw. entwickelte Know-how wurde in Slowenien als unmittelbar anwendbar angesehen.*
- *Verfügbarkeit eines professionell und engagiert eingeschätzten Managements."*

Auf Basis dieser Grundsatz einschätzungen seien seitens des Managements der Bw. für die dem Gründungsjahr (1999) folgenden Wirtschaftsjahre der slowenischen Tochtergesellschaft (d.o.o.) entsprechende Planungsrechnungen entsprechend einer beigeschlossenen Beilage erstellt worden. Bereits im Kalenderjahr 1999 sowie in den ersten Monaten des Kalenderjahres 2001 (Bilanzerstellungszeitraum der Bw. für den Jahresabschluss per 28. Februar 2000 [!]) habe sie erkannt, die in die d.o.o. gesetzten Erwartungen konnten bei weitem nicht erfüllt werden, da im Kalenderjahr 1999 lediglich 7,5% des Planumsatzes erreicht wurde, was nicht zuletzt auf eine Fehleinschätzung des Immobilienmarktes auf Basis der vorhandenen Einwohnerstruktur zurückzuführen sei. Ebenso erreichte der Umsatz 2000 im Geschäftsjahr 2000 nur 22,7% des geplanten Sollumsatzes. Die Erwartungen in das lokal eingesetzte Management (Dienstnehmer) seien ebenfalls nicht erfüllt worden, weshalb es Ende des Jahres 1999 zu Änderungen im Management gekommen sei. Zusammenfassend kommt sie zum Ergebnis, dass ihr Engagement durch ihre slowenische d.o.o. völlig falsch eingeschätzt wurde, da auch 2001 nur 27,5% des ursprünglich geplanten Umsatzes erzielt werden konnten. Es liege daher eine drastische geschäftliche Fehlentscheidung vor, weshalb es nicht zumutbar erscheine, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit der mit dieser Fehleinschätzung verbundenen Aufwendungen erst nach dem Abwarten der Anlaufphase einhergehe. Im Übrigen werde bei Vorliegen einer Fehlmaßnahme von der Judikatur des VwGH die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung bejaht.

Einzelwertberichtigungen zu Forderungen an verbundene Unternehmen (Tz. 21):

Zu diesem Punkt führt sie aus, sie sei auf Grund des strengen Niederstwert- und Vorsichtsprinzips gehalten gewesen eine Abschreibung vorzunehmen. Bezugnehmend auf die Bewertung sei festzuhalten, die Schuldnerin (d.o.o.) habe im Zeitpunkt der Bewertung ein negatives Eigenkapital und einen negativen Cash flow aufgewiesen und dazu seien die Forderungen nicht besichert gewesen, weshalb ein unabhängiger Dritter einen entsprechend niedrigeren Wertansatz gewählt hätte. Unter Berücksichtigung dieser Tatsache und des

Umstandes, dass es sich um ein bestehendes Gesellschaftsverhältnis handle, könne ihr nicht zugemutet werden, entsprechende formalrechtliche Einbringungsmaßnahmen zu setzen, um eine entsprechende Wertberichtigung setzen zu können. Auf Basis der zu den Bewertungsstichtagen vorliegenden negativen Rahmenbedingungen und weiteren negativen Ertragsaussichten der d.o.o. sei die Vornahme der Wertberichtigung gerechtfertigt.

Darlehen (Tz. 22):

Zur abgabenrechtlichen Nichtanerkennung als Darlehen und der Umqualifizierung als Kapitalzufuhr in die Tochtergesellschaft bezieht sie sich auf die grundsätzliche Entscheidungsfreiheit des Gesellschafters hinsichtlich der Finanzierung der Tochtergesellschaft, das Vorliegen von konkreten wirtschaftlichen Gründen für die Bevorzugung der Darlehensgewährung gegenüber der Kapitalzufuhr, zumal Kapitalrückführungsmaßnahmen in einem Nicht-EU-Staat im Zeitpunkt der Darlehensgewährung als problematisch einzuschätzen wären, die Vermeidung der Währungsabwertung des Eigenkapitals und mögliche formalrechtliche Probleme bei Rückführung von Eigenkapitalbestandteilen. Die d.o.o. sei zum Zeitpunkt der erstmaligen Kreditgewährung (Juni 1999) kreditfähig gewesen, weil entsprechende schriftliche Darlehenszusagen von Kreditinstituten vorgelegen wären. Außerdem sei die Einstufung der erhaltenen Darlehen bei der d.o.o. als Fremdkapital erfolgt und es lägen auch entsprechende Darlehensverträge vor, in denen eine übliche Verzinsung sowie Tilgungen ab Jänner 2003 vereinbart worden seien. Im Übrigen sei die Nichtanerkennung der Einzelwertberichtigung unter Verweis auf die vorhin erwähnten Abschreibungen für Forderungen (Tz. 21) nicht nachvollziehbar, weil grundsätzlich seitens der Betriebsprüfung auf eine Kapitalzufuhr abgestellt werde, weshalb der Vergleich mit einer Wertberichtigung ins Leere gehe. Daher müssten die zur Teilwertabschreibung der Beteiligung an der d.o.o. dargestellten Überlegungen Anwendung finden, weshalb eine 20% Wertberichtigung mehr als angemessen erscheine.

In der Berufungsvorentscheidung wurden sämtliche oa. Punkte als unbegründet abgewiesen. Zu den Reisekosten und Diätenabrechnungen des Gesellschaftergeschäftsführers bemerkt das Finanzamt, der Nachweis zur Geltendmachung von Reisetätigkeiten unterliege gewissen Formvorschriften, sei es in Form von ordnungsgemäß ausgestellten Belegen oder sonstigen geeigneten Unterlagen. Eine Trennung von beruflichen und privaten Fahrten und Hotelaufenthalten sei auf Grund der vorgelegten Unterlagen nicht nachzuvollziehen. Die Fahrten seien durch so genannte Handzettel und durch handgeschriebene Vermerke auf diversen Kalendern nachgewiesen geworden, woraus kein Zusammenhang hinsichtlich der

Geltendmachung von Reisekosten hergestellt werden könnte. Im Übrigen bezog sich das Finanzamt auf eine Übereinkunft hinsichtlich des Pauschalbetrages zwischen der Bw. bzw. ihrem steuerlichen Vertreter.

Zur Teilwertabschreibung der Beteiligung an der d.o.o. bemerkte es, diese sei deshalb nicht möglich, weil die wirtschaftlichen Risiken bereits zum Anschaffungszeitpunkt vorhanden und bekannt waren, zumal man eine Unkenntnis eventueller rechtlicher und wirtschaftlicher Beschränkungen der Bw. nicht unterstellen könnte, bezog sich auf die zu Anlaufverlusten ergangene Judikatur und führte die steigende Umsatztätigkeit der Tochtergesellschaft an, die dagegen spreche, dass es sich um eine Fehlmaßnahme gehandelt habe.

Zum Berufungspunkt der Wertberichtigung zu Forderungen an verbundene Unternehmen führte das Finanzamt aus, solche seien nur dann anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Risiken bestünden, die einzelnen Forderungen zugerechnet werden könnten. Da ein konkretes Länderrisiko ausgeschlossen werden könne und auch keine Unterlagen zur Geltendmachung der Ansprüche wie Mahnschreiben vorgelegt wurden, sei die Wertberichtigung nicht gerechtfertigt. Im Übrigen müsse auch das Naheverhältnis zur Tochtergesellschaft d.o.o. berücksichtigt werden.

Was die Darlehensgewährung betreffe, seien diese als zusätzliche Anschaffungskosten der Beteiligung zu betrachten, die zu einer Erhöhung des Beteiligungsansatzes führen würden, weshalb die Anschaffungskosten von der Teilwertabschreibung getrennt beurteilt werden müssten. Da diese bereits verneint wurden, könnte eine 20%ige Wertberichtigung der Darlehensforderung auch unter dem Rechtstitel einer Teilwertabschreibung nicht gewährt werden.

In ihrem fristgerecht eingebrachten Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte die Bw. ohne Replik auf die in der Berufungsvorentscheidung aufgezählten Entscheidungsgründe die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat unter Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In einer ergänzenden Äußerung zur Reisekosten- und Diätenabrechnung des Gesellschaftergeschäftsführers führte das Finanzamt in rechtlicher Hinsicht aus, der Nachweis der Fahrtkosten habe mittels eines laufend geführten Fahrtenbuches zu erfolgen, aus dem der Tag der beruflichen Fahrt, Ort, Zeit und Kilometerstand jeweils am Beginn und am Ende der beruflichen Fahrt, Zweck und die Anzahl der gefahrenen Kilometer, aufgegliedert in beruflich und privat gefahrene Kilometer ersichtlich seien, räumte jedoch ein, die Führung eines Fahrtenbuches könne entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen

(Reisekostenabrechnungen) eine verlässliche Beurteilung möglich sei. In sachverhaltsmäßiger Hinsicht wurde behauptet, die geltend gemachten Kilometergelder seien stichprobenartig geprüft und ein Teil habe nicht den Anforderungen (Zweck der Reise, Abfahrts- und Ankunftszeit) entsprochen. Weiters seien vom Gesellschaftergeschäftsführer S 127.516,30 verrechnet worden. Zum Nachweis der Aufzeichnungsmängel legte das Finanzamt zwei Ablichtungen des Kontoblattes "Diäten-Reisekosten" Kontonummer 6710 für das Wirtschaftsjahr 1998/99 und eine kopierte Reiserechnung für die Verrechnung von Kilometergeldern für den Besuch eines Seminars (167 km) am 19. Jänner 1999 und eines Workshops (340 km) vom 7. – 8. Jänner 1999 vor. Die Orte des Beginnes und des Endes der Reisebewegung sind ersichtlich, lediglich die Abfahrts- und Ankunftszeiten fehlen. Insgesamt wurden 507 km mit dem amtlichen Kilometergeld von S 4,90 in Summe S 2.484,30 am 19. Jänner 1999 verrechnet und über das Konto 2000 (Kassa) verbucht. Weitergehende Feststellungen und Kommentierungen über die betriebliche Veranlassung beider Veranstaltungen wurden nicht getroffen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung führte die Bw. durch ihren Vertreter aus, anlässlich der Gründung der d.o.o. wurde von den in der Berufung angeführten Plandaten ausgegangen, die bedauerlicherweise nicht erreicht werden konnten. Es wurde in den Jahren 1999 bis 2004 nicht nur kein positives Betriebsergebnis, sondern ein negatives EGT im Betrage von € 541.700,00 und ein negativer Cash-Flow von € 363.300,00 erwirtschaftet. Die keinesfalls vorhersehbaren Ursachen lägen nicht nur im betrieblichen, sondern auch im volkswirtschaftlichen Bereich, weil sich auch in Slowenien der wirtschaftliche Boom der letzten Jahre ab 1999 wesentlich verflacht und die Position des Fachhandels in der Branche ähnlich wie in Österreich verschlechtert habe, was auf die zunehmende Erweiterung der Baumärkte und Landgenossenschaften, aber auch auf die von der Industrie immer geringer gewährten Großhandelsspannen zurückzuführen sei. Diese von außen vorgegebene negative Entwicklung wurde auf betrieblicher Ebene noch durch die Auswahl und Anstellung eines sich als völlig erfolglos herausstellenden Geschäfts- bzw. Vertriebsleiters verstärkt. Die Tochtergesellschaft sei zum 31. Dezember 2001 bereits mit € 394.670,00 überschuldet gewesen. Daher treffe die Annahme der Betriebsprüfung, dass die Bw. mit Verlusten gerechnet habe, nicht zu.

Zur Forderungsabschreibung bemerkte die Bw., eine Einbringlichmachung dieser sei mangels Liquidität nicht möglich gewesen. Das Abhängigmachen der Abschreibbarkeit von Lieferforderungen von der Tatsache des Vorliegens von Mahnschreiben innerhalb der Firmengruppe sei nicht sachgerecht, zumal im Hinblick auf die Verlustsituation bzw. massive Überschuldung zu den Bilanzstichtagen im ausreichenden Maße Umstände vorlägen, auf

Grund derer nicht damit zu rechnen war, dass die gegenständlichen Forderungen als einbringlich anzusehen wären. Im Übrigen sei von der früheren Geschäftsführerin eidesstattlich erklärt worden, seitens der Bw. seien Bemühungen und schriftliche Aufforderungen zur Zahlung der offenen Rechnung und Darlehenszinsen unternommen worden.

Was die Reisekosten- und Diätenabrechnung des Geschäftsführers anlange, wurde zwar zugestanden, dass zwar keine förmliche Fahrtenbücher, aber ausreichende Aufzeichnungen auf Kalender zugrunde lägen, sodass eine Nachvollziehbarkeit der sich ergebenden Reisespesen gegeben sei. Es sei auch nicht zutreffend, dass hinsichtlich dieses Punktes bzw. der vorzuschreibenden Kapitalertragsteuer es in der Schlussbesprechung eine Übereinstimmung zwischen der Finanzverwaltung und der Bw. gegeben hätte.

Seitens der Amtspartei wurde hierzu repliziert, die Planrechnungen seien erst nachträglich im Berufungsverfahren vorgelegt worden und die Tendenz der Soll-Ist-Rechnungen weise auf ein ausgeglichenes Ergebnis hin, weshalb nicht von Fehlmaßnahmen ausgegangen werden könne. Trotz der vorgenommenen Wertberichtigungen der Forderungen am 29. Februar 2000 und der Darlehen am 28. Februar 2001 seien am 31. Dezember 2000 nochmals Darlehen im Ausmaß von S 1.700.000,00 hingegeben worden. Der steuerliche Vertreter erwiderte dahingehend, er könne aus diesem Umstand nicht erkennen, warum es sich dabei nicht um Fehlmaßnahmen gehandelt hätte.

Zu der vom Berufungssenat vorgehaltenen Reiserechnung vom 29. Jänner 1999 gab der Firmenvertreter bekannt, bei Herrn Z. handelte es sich um einen Angestellten der Bw. und bei der Unterschrift des Geschäftsführers um eine Auszahlungsanweisung.

Der Senat hat erwogen:

Körperschaftsteuer 1999:

Personalkosten (Tz. 24)

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ist davon auszugehen, dass der Gesellschaftergeschäftsführer der Bw. Reisekosten insbesondere Kilometergelder für getätigte Dienstreisen verrechnete. Die Betriebsprüfung schied offenbar ca. 1/3 dieses verrechneten Aufwandes mit der Begründung der Nichtführung eines Fahrtenbuches und der mangelnden Trennung von beruflichen und privaten Fahrten aus. Die Dienstreisen wären lediglich durch geschriebene Handzettel und handgeschriebene Vermerke auf diversen Kalendern nachgewiesen worden, woraus kein Zusammenhang hinsichtlich der Geltendmachung von Reisekosten hergestellt werden könnte.

Diese Ansicht erweist sich sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht als nicht zutreffend. Insbesondere zu den dem unabhängigen Finanzsenat mit Äußerung vom 2. August 2004 (eingelangt am 6. Oktober 2004) übersandten schriftlichen, kopierten Unterlagen aus dem Rechenwerk der Bw. wird festgestellt, dass die genauere Betrachtung sowohl der Reiserechnung als auch des Kontoblattes folgende Umstände zur Darstellung bringt:

Auf dem beigeschlossenen Kontoblatt des Kontos Nr. 6710 werden offenbar sämtliche Reisekosten und Diäten sowohl für den Gesellschaftergeschäftsführer als auch die im Unternehmen tätigen Angestellten und Arbeiter (insbesondere steuerfreie Reisekosten und Kilometergelder) verbucht. Die Aufwendungen für die letztere Gruppe blieben offenbar unbeanstandet und scheiden somit aus gegenständlicher Betrachtung aus.

- Mit Buchungsdatum 19. Jänner 1999 wurde auf dem Konto Nr. 6710, Gegenkonto Nr. 2000 ein Aufwand von S 2.484,30 verbucht. Der Buchungstext lautet "Km- Geld f. Seminar Hr. Z", bei dem es sich offenbar nicht um den Gesellschaftergeschäftsführer handelt.
- Der dazugehörige Buchungsbeleg (Reiserechnung vom 19. Jänner 1999) weist unter der Rechnungssumme die Anmerkung "i.O. und (Unterschrift des Gesellschaftergeschäftsführers)" auf und wurde vom Rechnungsleger Z. mit den Worten "herzlichen Dank, Z." unterfertigt.

Aus den Unterlagen ist lediglich die Überprüfung einer von einem Angestellten der Bw. verfassten Reiserechnung durch den Gesellschaftergeschäftsführer zu entnehmen, weshalb ein Konnex mit angeblichen Aufzeichnungsmängeln der Reiserechnungen des Gesellschaftergeschäftsführers somit nicht herstellbar ist, weil es sich um keinen von ihm verrechneten Aufwand handelte. Daher sind die von der Amtspartei beigebrachten Beweismittel letztendlich nicht geeignet, die abgabenbehördlichen Feststellungen – der Mangelhaftigkeit der Reiseaufzeichnungen – eindeutig nachzuweisen. Die im angefochtenen Bescheid getroffenen Schlussfolgerungen, wonach Aufzeichnungsmängel bei der Verrechnung von Reisekosten des Gesellschaftergeschäftsführers vorliegen und deshalb ca. ein Drittel des Aufwandes als verdeckte (Gewinn-) Ausschüttung anzusehen ist, erscheinen nicht näher überprüfbar. Im Übrigen relativiert selbst die Amtspartei in der vorhin zitierten Äußerung das von ihr als nahezu absolut angesehene Erfordernis der Führung eines Fahrtenbuches, indem sie sich nunmehr der Bw. Ansicht anschließen vermag, dass auch andere Aufzeichnungen eine verlässliche Beurteilung ermöglichen. Die in diesem Zusammenhang reklamierten Bestimmungen der LStR Rz. 290 über die Fahrtenbuchführung, die im Wesentlichen der

Judikatur des VwGH und der h.L. folgen, sind gegenständlich nicht Streit entscheidend, da sich diese auf beruflich veranlasste Reisen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 und auf Dienstreisen im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 beziehen. Entsprechend der h.L. kann der Nachweis der Reisekosten auch in anderer Form durch taugliche, zeitnahe Aufzeichnungen im Rahmen der Reisekostenabrechnung geführt werden (Doralt, EStG⁷, § 26, Tz. 74). Über die Beschaffenheit der von der Bw. ins Treffen geführten Kalender hat der angefochtene Bescheid offenbar ausgehend von einer anderen Rechtsansicht keine Feststellungen getroffen.

Vor der Vornahme einer (schätzungsweisen) Kürzung von Aufwandspositionen wäre die Abgabenbehörde unter Wahrung des Parteienghōrs gehalten gewesen, der Bw. die Bedenken an der Abzugsfähigkeit der beanspruchten Betriebsausgaben nachweislich zur Kenntnis zu bringen und sie zu einer weitergehenden Glaubhaftmachung zu verhalten. Trotz ausdrücklicher Vorbehalte in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 30. Oktober 2002 und der überreichten Berufung, in der die abgabenbehördlichen Feststellungen ausdrücklich bestritten wurden, hat das Finanzamt weitere Ermittlungen nicht durchgeführt. Der erkennende Senat sieht sich daher nicht veranlasst, die letztlich bloß auf Behauptungsebene bleibenden Feststellungen des Finanzamtes näher zu untersuchen, zumal im gegenständlichen Verfahren auch die Amtspartei eine Darlegungs- und Mitwirkungsverpflichtung trifft. Eine Kürzung der für den Gesellschaftergeschäftsführer verausgabten Reisekosten ist auf Grund des vorliegenden Beleges nicht gerechtfertigt, da dieser lediglich Kilometergelder eines Angestellten der Bw. betrifft, deren Auszahlung vom Geschäftsführer genehmigt wurde. Die vom Finanzamt ins Treffen geführten Stichproben von Reiseabrechnungen des Gesellschaftergeschäftsführers konnten nicht verifiziert werden, weshalb eine schätzungsweise Ausscheidung des Reiseaufwandes nicht vorzunehmen war.

Im Übrigen beruht die Befugnis zur Schätzung allein auf der objektiven Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln und zu berechnen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 184, Tz. 6). Auch allfällige Schätzungsergebnisse unterliegen nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO der Pflicht zur Begründung, welche die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zu Grunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung) darzustellen hat (VwGH 23.9.1988, 85/17/0132, 28.5.1998, 96/15/0260, 10.9.1998, 96/15/0183). Nach Ansicht des erkennenden Senates reicht es nicht aus, auf nicht näher überprüfbare Ermittlungshandlungen zu verweisen, wenn das zur Darstellung des vermeintlichen Mangels ausgehobene Beweisstück – gegenständlich: der Buchungsbeleg -

einen anders gelagerten Geschäftsfall, nämlich eine Reisekostenabrechnung eines Dienstnehmers betrifft.

Daraus folgt in rechtlicher Hinsicht, dass eine verdeckte Ausschüttung aus diesem Rechtstitel nicht vorlag.

Körperschaftsteuer 2000 und 2001:

Anteile an verbundenen Unternehmen (Tz. 20):

Sachverhaltsmäßig begründet die Bw. die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Teilwertabschreibung (des gezeichneten Kapitals) an der Tochtergesellschaft (d.o.o.) vorwiegend mit dem Hinweis auf die erst im Berufungsverfahren vorgelegten Planungsrechnungen. In diesem Zusammenhang ist zu bemerken, die bloße Nichterfüllung von angeblichen von der Bw. gesetzten Plandaten kann noch keine Teilwertabschreibung bewirken, denn eine solche Rechtsauffassung würde vereinfachend ausgedrückt dazu führen, dass jedes Nichterreichen von irgendwelchen im einzelnen und im nachhinein nicht näher überprüfbaren Umsatz- und Gewinnerwartungen zu einer Abschreibung führen würde. Ebenso kann im ersten Wirtschaftsjahr der Gründung des Tochterunternehmens noch nicht auf eine Fehlmaßnahme geschlossen werden.

Wie bereits der Sachverhaltsdarstellung entnehmbar, hat die Bw. noch am 31. Dezember 2000 – zwei Monate vor dem Ende des Wirtschaftsjahres 2001 (Bilanzstichtag 28.2.2001) vor Vornahme der Wertberichtigung der Forderungen und Darlehen (in Höhe von S 1,440.000,00 und S 583.392,00) - Beträge in Höhe von S 1,700.000,00 hingegeben, woraus zu schließen war, dass sie offenbar selbst nicht von Fehlmaßnahmen ausging. Sollte sich eine derartige Fehleinschätzung abgezeichnet haben, so erschien die Bw. Gestion gegen jede wirtschaftliche Vernunft; denn es konnte nicht angenommen werden, dass sie noch namhafte Beträge der Tochtergesellschaft zur Verfügung stellt, wenn sie sich keine Verbesserung der Vermögens- und Ertragslage erhofft. Dieser Umstand wurde auch seitens der Amtspartei ins Treffen geführt und blieb seitens der Bw. im wesentlichen unbeantwortet. Das Bw. Handeln spricht - im Gegenteil - dafür, dass sie selbst gerechnet hat, ihre Tochtergesellschaft werde am neu zu bedienenden ausländischen Markt Fuß fassen können. Daher ist eine krasse Fehleinschätzung des ausländischen wirtschaftlichen Engagements durch die Gründung der Tochtergesellschaft in den Streitjahren auszuschließen.

Gemäß § 6 Z 2 EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Sinkt der Teilwert der Beteiligung voraussichtlich auf Dauer unter

den Buchwert, dann kann (muss) eine entsprechende Teilwertabschreibung durchgeführt werden. Bleiben die Gewinnausschüttungen hinter den Erwartungen zurück, dann kann eine Teilwertabschreibung geboten sein (Doralt/Mayr, EStG⁶, § 6, Tz, 189, 193), wobei jedoch Anlaufverluste bei einer Tochtergesellschaft eine solche nur dann rechtfertigen, wenn ihnen keine entsprechenden Ertragsaussichten gegenüber stehen oder wenn die Beteiligung keine andere wirtschaftliche Bedeutung (z.B. Erschließung eines Marktes) zu begründen vermag (vgl. BFH 1989, II 274). In diesen Fällen würde die vom VwGH geforderte Fehlmaßnahme (29.4.1992, 90/13/0228, 24.2.1999, 96/13/0206) vorliegen, die die Bw. für ihre Ansicht ins Treffen führt. Gerade bei einer Erschließung eines neuen Marktes kann im ersten Wirtschaftsjahr noch nicht von einer Fehlmaßnahme gesprochen werden. Eine solche liegt nach der Rechtsprechung dann vor, wenn nach der Anschaffung Umstände objektiver Natur hervortreten, die den Anschaffungspreis als überhöht erscheinen lassen, was für den Fall von Anlaufverlusten regelmäßig zu verneinen ist; auch bei Sanierungsmaßnahmen (vgl. die zit. Darlehensgewährungen) ist der Wert der Beteiligung erst dann als gemindert anzusehen, wenn die weitere Entwicklung erkennen lässt, dass Belebungsmaßnahmen der Erfolg versagt bleiben wird. Zu Recht weist das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung darauf hin, dass sich die Verluste mit fortschreitender Unternehmenstätigkeit – nach den von der Bw. vorgelegten Bilanzen der Tochtergesellschaft - verringert und die Umsätze erhöht hätten. Diesen Überlegungen ist die Bw. im Vorlageantrag nicht entgegengetreten. Somit konnte nicht erkannt werden, dass die weitere Geschäftsentwicklung eine erhebliche und dauernde Wertminderung die von der Bw. vorgenommene Teilwertabschreibung rechtfertigen würde (vgl. VwGH 24.2.1999, 96/13/0206). In Anbetracht dieser Entwicklung (steigende Umsätze, sinkende Verluste, Kapitalzufuhr des Eigentümers, keine Absicht einer Schließung des Unternehmens) wurde der Schluss gezogen, dass eine nachhaltige und dauernde Minderung des Wertes der Beteiligung noch nicht eingetreten war.

Einzelwertberichtigungen zu Forderungen an verbundene Unternehmen (Tz. 21):

Was die Einzelwertberichtigungen anlangt, so wirft das Finanzamt der Bw. im wesentlichen vor, keine hinreichenden Eintreibungsschritte gesetzt zu haben und vertritt die Auffassung, bloß vorübergehende Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners berechtigten noch zu keiner Wertberichtigung. Die Bw. führt dagegen aus, sie sei auf Grund des Niederstwertprinzips gehalten gewesen eine Wertberichtigung vorzunehmen. Was ihr Eintreibungsverhalten anlangt, vermeint sie, es könne ihr, da es sich um ein bestehendes Gesellschaftsverhältnis handle, nicht zugemutet werden Einbringungsmaßnahmen zu setzen. Auf Basis der zu den Bewertungsstichtagen vorliegenden negativen Rahmenbedingungen und der weiteren

negativen Ertragsaussichten der Tochtergesellschaft d.o.o. sei ihres Erachtens eine Wertberichtigung geboten gewesen.

Eine genauere Betrachtung der verrechneten Leistungen zeigt, dass diese aus einem "Beratungsvertrag" und der Tragung von Aufwendungen durch die Bw. für die d.o.o. resultieren.

Gegenständlich überzeugen beide Argumentationslinien nicht, denn sie übersehen, dass die gegenständlichen Geschäftsbeziehungen zwischen zwei nahe stehenden Gesellschaften (Mutter- und Tochtergesellschaft) abgewickelt wurden. Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilshabern als betriebliche Vorgänge setzt voraus, dass sie unter gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen, andernfalls liegen Ausschüttungs- oder Einlagevorgänge vor, auch wenn diese in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden. Ein In-Vorlage-Treten von Aufwendungen, die von der Tochtergesellschaft zu tragen gewesen wären ohne angemessenen Rückersatz zu erhalten, kann unter Fremden und insbesondere Kaufleuten als nicht üblich angesehen werden. Da außer den Fakturen und den der Höhe nach nicht weiter strittigen Auslagen keine weiteren Vereinbarungen der Leistungsbeziehung im Prüfungsverfahren vorgelegt wurden, wäre bei einer Verrechnung derartiger Aufwendungen grundsätzlich ein übliches Zahlungsziel von zwei bis vier Wochen zu fingieren, weshalb es unstimmig erscheint, dass ein Kaufmann für seinen Geschäftspartner Auslagen mehrere Monate lang vorfinanziert, um sie dann letztlich unter Hinweis auf die mangelnde Solvenz ertragswirksam wertüberichtigen.

Der VwGH hat für die Anerkennung derartiger Leistungsbeziehungen in seiner so genannten Angehörigenjudikatur (u. a. VwGH 10.7.1996, 94/15/00114, 25.6.1997, 94/15/0160) die Formel entwickelt, dass bei Begründung einer vertraglichen Beziehung zwischen Körperschaft und Anteilshaber in erster Linie zu beachten ist, dass der Vertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, einen klaren und eindeutigen Inhalt und hinsichtlich der Konditionen dem Fremdvergleich standhält. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates halten insbesondere - wie oben angedeutet - die Konditionen einem Fremdvergleich nicht stand, da nicht anzunehmen ist, dass bei einer fremdüblichen Leistungsbeziehung der Gläubiger kurze Zeit nach Verrechnung der Leistung mit dem teilweise Notleidendwerden seiner Forderung rechnet. Dies kann im gegenständlichen Zusammenhang wohl nur *causa societatis* erklärt werden, wie selbst die Bw. in ihren konzisen Ausführungen (*"Unter Berücksichtigung der Tatsache, sowie des Umstandes, daß es sich um ein bestehendes Gesellschaftsverhältnis handelt, kann wohl nicht zugemutet werden, daß entsprechende formalrechtliche Einbringungsmaßnahmen [z.B. Klagen] gesetzt werden sollten, um eine entsprechende*

Wertberichtigung vornehmen zu können.") zu erkennen gibt. Ebenso weist der von ihr ins Treffen geführte Umstand der Nichtbesicherung der Forderungen darauf hin, dass ein solches Verhalten in der Regel "verbundene" Geschäftspartner setzen, denn es entspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Gläubiger aus eigenem Antrieb Aufwendungen des Schuldners vorfinanziert, ohne ausreichende Gewähr für einen allfälligen Rückersatz zu haben. Ohne die kapitalmäßige Ausstattung der d.o.o.- Gesellschaft, die weitgehend einer österreichischen GmbH vergleichbar erscheint, kritisieren zu wollen, erreichen die bevorschussten - im Wege von Verrechnungsforderungen eingestellten - Auslagen rund das zehnfache des (gezeichneten) Gesellschaftskapitals.

Darlehen (Tz. 22):

Was die von der Bw. reklamierten Darlehen anlangt, ist die Tatsache der mangelnden Besicherung unbestritten. Dem unabhängigen Finanzsenat liegt es fern, in die grundsätzliche von der Bw. reklamierte Entscheidungsfreiheit des Unternehmers bei der Finanzierung ihrer Tochtergesellschaft einzugreifen. Welche Gründe letztlich der Unternehmer gewählt hat, diese lediglich mit dem gezeichneten Mindestkapital auszustatten, sind nicht weiter von Bedeutung. Die Bw. übersieht in diesem Zusammenhang das dem Körperschaftsteuerrecht innewohnende Trennungsprinzip bei der Beurteilung von Verträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern, wobei auf die oben gemachten Ausführungen wiederholend verwiesen wird.

Eine Vermögenszuwendung von Gesellschafter zur Gesellschaft ist dahingehend zu untersuchen, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter hat. Andernfalls ist die Leistung, ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als Darlehen, als verdeckte Einlage anzusehen (VwGH 25.6.1997, 94/15/0118). Gerade bei Darlehensverträgen erscheint eine Besicherung des hingegebenen Kapitals als wesentlich und entspricht auch den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, denn die Besicherung von Krediten erscheint neben der Darlehenssumme, den Rückzahlungsraten und dem Zinssatz als essentieller Vertragsbestandteil. Der von der Bw. bloß pauschal und oberflächlich erhobenen Behauptung zum Zeitpunkt der Kreditgewährung hätten schriftliche Darlehenszusagen von Kreditinstituten vorgelegen, kann keine Streit entscheidende Bedeutung beigemessen werden. Nach Ansicht des erkennenden Senates entspricht es nicht der wirtschaftlichen Realität einer neu gegründeten Kapitalgesellschaft ohne Besicherung Kredite in Höhe des Zwanzigfachen (!) des gezeichneten Kapitals einzuräumen. Eine derartige Handlungsweise kann auch ausländischen Kreditgebern (Banken) nicht unterstellt werden. Hinsichtlich des Jahres 2001 war die Berechnung des Erstbescheides in der Weise zu berichtigen, dass anstelle der von der

Betriebsprüfung vorgenommenen Zurechnung der Siebentelabsetzung der Beteiligungsabschreibung eine solche (bloß) wie übrigens auch die von der Bw. beantragte außerbücherliche Absetzung unterbleibt.

Abgabenberechnung:

	S
Handelsbilanzgewinn 1999 (lt. Erkl.)	4,633.525,79
Umsatzsteuer- Passivierung	-17.471,00
Körperschaftsteuer- Aktivierung	5.874,00
Handelsbilanzgewinn (neu)	4,621.928,79
Bewirtung lt. Erkl.	22.298,00
Körperschaftsteueraufwand	2,383.230,00
andere Abänderungen lt. Erkl.	-18.000,00
Zwischensumme	7,009.456,79
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	7,009.457,00

	EURO	S
Handelsbilanzgewinn 2001 (lt. Erkl.)	-72.239,05	-994.031,00
WB	147.045,61	2,023.391,71
Körperschaftsteuerrückstellung	-44.206,99	-608.301,44
Handelsbilanzgewinn neu	30.599,57	421.059,26
Körperschaftsteueraufwand	47.923,74	659.445,04
Eigenkapitalverzinsung	-7.842,00	-107.908,27
sonstige Abänderungen	64.507,00	887.635,67
Zwischensumme	135.188,31	1,860.231,70
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	135.188,31	1,860.232,00

Graz, 18. April 2005