

TE Vwgh Erkenntnis 2000/9/27 96/14/0141

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 27.09.2000

Index

21/01 Handelsrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §4 Abs1;

EStG 1988 §5 Abs1;

EStG 1988 §6 Z3;

HGB §196 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Urtz, über die Beschwerde der S GmbH in L, vertreten durch Dr. Robert Kerschbaumer, Rechtsanwalt in 9900 Lienz, Muchargasse 19, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat II) vom 19. August 1996, Zl. 70.539-7/96, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende Gesellschaft betreibt ein Bauunternehmen. Den Gewinn aus dieser Tätigkeit ermittelt sie gemäß § 5 EStG 1988.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1990 bis 1992 traf der Prüfer die Feststellung, dass eine Verbindlichkeit (erhaltene Anzahlung für in Zukunft zu leistende Baumeisterarbeiten) in Höhe von 1 Mio S, als deren Gläubigerin die W GmbH & Co KG (im Folgenden W KG) aufscheine, im Jahr 1992 gewinnerhöhend aufzulösen sei. Da die W KG in diesem Jahr im Firmenbuch gelöscht worden sei, könne es seither mit Sicherheit ausgeschlossen werden, dass die Beschwerdeführerin (namens der W KG) noch jemals aus diesem Rechtsgrund in Anspruch genommen werde. Der Aufforderung des Prüfers, eine Bestätigung allfälliger Rechtsnachfolger des KG-Vermögens über den Fortbestand der Leistungspflicht beizubringen, habe die beschwerdeführende Gesellschaft nicht entsprochen. Die Bilanzposition sei daher im Jahr der Firmenbuchlöschung der W KG gewinnerhöhend aufzulösen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ entsprechend geänderte Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für das Jahr 1992.

Gegen diese Bescheide er hob die Beschwerdeführerin Berufung und führte dabei im Wesentlichen aus, dass sie die Forderung nach wie vor als bestehend erachte. Sollte der Gläubiger die Forderung geltend machen, würde sie die erhaltene Anzahlung zurückzahlen bzw. mit künftigen Bauleistungen gegenverrechnen. Die Parteifähigkeit einer Personengesellschaft ende nicht mit der Löschung im Firmenbuch, sie könne auch nach der Löschung Forderungen bzw. Verbindlichkeiten besitzen. Überdies existiere die Komplementär-GmbH, die Vertreterin der Kommanditgesellschaft sei, rechtlich noch. Für das Bestehen bzw. Erlöschen einer Schuld sei es unmaßgeblich, ob der Gläubiger diese einfordere. Die irrtümliche Annahme des Gläubigers, die Forderung sei erloschen, befreie den Schuldner nicht von der Zahlungsverpflichtung. Die Verjährung der Schuld bedeute nicht gleichzeitig deren Erlöschen.

Mit Schreiben vom 31. März 1995 teilte das Finanzamt der Beschwerdeführerin mit, dass weder die Komplementär-GmbH noch deren Geschäftsführer unter der genannten Adresse auffindbar seien. Es möge daher bekannt gegeben werden, wer tatsächlich jetzt noch als Gläubiger (allenfalls als Rechtsnachfolger) in Betracht komme.

Die Beschwerdeführerin bekräftigte in ihrem Antwortschreiben vom 19. April 1995, Gläubiger der erhaltenen Anzahlung sei die W KG. Deren Löschung im Firmenbuch bedeute jedoch nicht, dass auch die Forderung quasi automatisch erloschen sei. Abgesehen davon komme auch die Komplementär-GmbH als Gläubigerin in Frage. Da schon seit Jahren keine Geschäftsbeziehungen zu diesen Firmen mehr bestünden, könne nur eine - möglicherweise bereits überholte - Anschrift des Geschäftsführers mitgeteilt werden.

In der Folge trat die Beschwerdeführerin der vom Finanzamt bekundeten Absicht, den Geschäftsführer der Komplementär-GmbH hinsichtlich des Bestandes der Forderung zu befragen, unter Hinweis auf die Verpflichtung der Abgabenbehörden, das Steuergeheimnis zu wahren, entgegen.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Schreiben vom 19. März 1996 teilte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin mit, nach ihren Ermittlungsergebnissen sei die W KG bereits Anfang 1988 vermögenslos geworden, da die F-Kurhotel GmbH zu diesem Zeitpunkt ihre sämtlichen Vermögenswerte übernommen habe. Es stelle sich daher die Frage, ob nicht auch die gegenständliche Anzahlung auf die F-Kurhotel GmbH übergegangen und eine Verrechnung mit den erbrachten Bauleistungen erfolgt sei. Es mögen daher sämtliche mit diesem Vorgang in Zusammenhang stehenden (im Einzelnen bezeichneten) Geschäftsunterlagen offen gelegt werden.

In ihrem Antwortschreiben erklärte die Beschwerdeführerin, ihr seien die Vereinbarungen zwischen der W KG und der F-Kurhotel GmbH nicht bekannt. Ein Indiz für den Forderungsübergang sei jedoch folgender im Anhang zum Generalunternehmervertrag zwischen der F-Kurhotel GmbH und der ARGE F-S aufscheinende Vermerk:

"Anzahlungen, welche für das gegenständliche Bauvorhaben von
der Firma W KG an die Firmen der Bauunternehmung und der
Bauunternehmung (der Beschwerdeführerin) geleistet wurden,
werden bei Legung der Schlussrechnung berücksichtigt und verrechnet."

Warum die strittige Anzahlung tatsächlich nicht verrechnet worden sei, wisse die Beschwerdeführerin nicht; möglicherweise sei darauf vergessen worden. Da die Schlussrechnung 1990 gelegt worden sei, könne die Verjährungsfrist im Falle eines Forderungsüberganges auf die F-Kurhotel GmbH frühestens ab dem Jahr 1990 zu laufen begonnen haben. Bislang seien von keiner Seite Schritte unternommen worden, die geleistete Anzahlung einzutreiben.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung im Wesentlichen mit folgender Begründung ab:

Die W KG sei mit Gesellschaftsvertrag vom 20. Februar 1985 errichtet worden. Gegenstand des Unternehmens sei laut § 2 des Gesellschaftsvertrages der Erwerb, Ausbau und Betrieb des Hotels W. Mit der Durchführung der Bauarbeiten sei die ARGE F-S beauftragt gewesen. Im Jahre 1987 habe die Beschwerdeführerin von der W KG über Verrechnung durch die ARGE F-S eine Anzahlung in Höhe von 1 Mio S erhalten. Zur Durchführung des geplanten Hotelprojektes

durch die W KG sei es aber in der Folge nicht gekommen. Die begonnene Bautätigkeit sei auf Grund enormer Schwierigkeiten hinsichtlich der Finanzierung sehr bald zum Stillstand gekommen. Anfang 1988 hätten sowohl die Kommanditgesellschaft als auch deren Komplementär-GmbH ihre Tätigkeit zur Gänze eingestellt. Am 26. Februar 1988 sei die F-Kurhotel GmbH gegründet worden. Diese Gesellschaft habe es sich zur Aufgabe gemacht, das Projekt in W voranzutreiben, das Hotelgebäude mit der ARGE F-S als Generalunternehmer zu errichten und schließlich auch selbst zu betreiben. Die F-Kurhotel GmbH habe in diesem Zusammenhang im Jahr 1988 die Vermögenswerte (insbesondere die Sachanlagen, die mit den Teilherstellungskosten aktiviert worden seien) betreffend das Hotelprojekt in W von der W KG erworben und anschließend das Hotelgebäude fertig stellen lassen. Die F-Kurhotel GmbH sei mit Schreiben vom 22. August 1995 gemäß § 143 BAO um Auskunft ersucht worden, welche Vereinbarung im Zuge der Übernahme der Vermögenswerte der W KG durch die F-Kurhotel GmbH hinsichtlich der geleisteten Anzahlung getroffen worden sei bzw. ob diese Forderung aus der geleisteten Anzahlung miterworben worden sei. Sie habe jedoch lediglich mitgeteilt, dazu keine Angaben machen zu können, weil die damaligen Geschäftsführer, der Hoteldirektor sowie der Buchhalter zur Fragebeantwortung nicht mehr zur Verfügung stünden.

In freier Beweiswürdigung, insbesondere unter Berücksichtigung der Tatsache, dass in den Jahresabschlüssen der F-Kurhotel GmbH sowie der F-Kurhotel GmbH und Mitgesellschafter die streitgegenständliche Forderung an die ARGE F-S nicht aufgenommen worden sei, gelange die belangte Behörde zur Feststellung, dass die Forderung der W KG aus der 1987 geleisteten streitgegenständlichen Anzahlung nicht auf die F-Kurhotel GmbH übergegangen sei. Die Anzahlung sei weder in der Schlussrechnung vom 28. August 1990 noch in der Abrechnung über Ergänzungsarbeiten (Rechnung vom 21. März 1991) durch die ARGE F-S in Abzug gebracht worden. Es sei wenig glaubhaft, dass die F-Kurhotel GmbH auf eine Verrechnungsmöglichkeit "einfach vergessen" habe. Die F-Kurhotel GmbH habe aber auch in der Folge keine Schritte unternommen, um die (gegebenenfalls an sie abgetretene) streitgegenständliche Forderung aus der geleisteten Anzahlung einzutreiben. Überdies habe die Beschwerdeführerin - vom Finanzamt konkret befragt - selbst erklärt, dass die W KG ihre Gläubigerin sei. Ein Gläubigerwechsel könne daher nicht festgestellt werden.

Formal noch bestehende Verbindlichkeiten seien nicht mehr zu bilanzieren, wenn sie mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllt werden müssen. Dies treffe im Beschwerdefall zu. Dem § 157 Abs. 1 HGB zufolge sei grundsätzlich davon auszugehen, dass die Vollbeendigung einer Kommanditgesellschaft der Löschung der Firma im Handelsregister unmittelbar vorausgehe, zum Zeitpunkt der Löschung der Firma demnach kein verwert- und verteilbares Gesellschaftsvermögen mehr vorhanden sei. Wenn die Löschungseintragung auch nur deklaratorisch wirke, sei doch anzunehmen, dass die W KG vor Eintragung ihrer Löschung allfällig (noch) vorhandene und ihr bekannte Forderungen eingetrieben hätte. Der W KG sei stets bekannt gewesen, dass sie im Jahr 1987 eine Anzahlung in Höhe von 1 Mio S geleistet habe. Da die W KG nach der Übertragung insbesondere der Sachanlagen betreffend das Hotelprojekt in W an die F-Kurhotel GmbH eine Rückerstattung der geleisteten Anzahlung nicht gefordert habe, sei nach Ansicht der belangten Behörde für die Beschwerdeführerin (spätestens) im Zeitpunkt der Löschung der W KG im Handelsregister am 9. Oktober 1992 - nach vorangehender Auflösung dieser Gesellschaft - evident gewesen, dass diese Verbindlichkeit nicht mehr erfüllt werden müsse. Andernfalls wäre im Zuge der Liquidation über das Vermögen der W KG die geleistete Anzahlung rückgefordert worden. Eine irrtümliche Nichterfassung der Forderung in den Büchern der W KG, wie von der Beschwerdeführerin vermutet, sei nicht glaubhaft. Zum einen seien nachträglich (nach der Löschung der KG) bis heute keine Schritte unternommen worden, eine allenfalls noch bestehende, bisher "vergessene" Forderung aus der geleisteten Anzahlung einzutreiben. Zum anderen sei selbst in die Bilanz zum 31. Dezember 1987 (Bilanzstichtag somit lediglich zwei Monate nach Leistung der Anzahlung) eine entsprechende Forderung gegenüber der Beschwerdeführerin (bzw. gegenüber der ARGE F-S) aus welchen Gründen immer nicht aufgenommen worden. Ein Vergessen der Forderung sei zudem angesichts der nicht unbedeutenden Höhe der Forderung auszuschließen. Mit der Löschung der W KG im Handelsregister, von der die Beschwerdeführerin als Kommanditistin dieser Gesellschaft Kenntnis gehabt habe, sei für die Beschwerdeführerin endgültig und einwandfrei festgestanden, dass die Verbindlichkeit aus der erhaltenen Anzahlung erloschen sei. Die Verbindlichkeit sei daher im Jahr 1992 aus dem Rechenwerk gewinnerhöhend auszuscheiden.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Die Beschwerdeführerin ermittelt den Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG. Dabei sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, soweit nicht zwingende Vorschriften des Einkommensteuerrechts abweichende Regelungen treffen.

Es entspricht bereits den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, dass Verbindlichkeiten nicht bilanziert werden dürfen, wenn mit dem Versuch der Durchsetzung der Forderung durch den Gläubiger praktisch nicht mehr zu rechnen ist (vgl. Nowotny in Straube, HGB II2, § 196 Rz 16). Jedenfalls stellt es aber eine zwingende einkommensteuerliche Regelung dar - sie ergibt sich aus der die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berücksichtigenden Auslegung der §§ 4 Abs. 1 und § 6 Z. 3 EStG (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. März 2000, 94/14/0165) -, dass im Betriebsvermögen, welches für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich ist, nur solche negative Wirtschaftsgüter Berücksichtigung finden dürfen, die mit einer Belastung des Steuerpflichtigen verbunden sind, somit also nicht etwa Verbindlichkeiten, mit deren Geltendmachung durch den Gläubiger nicht zu rechnen ist.

Dass im gegenständlichen Fall mit der Geltendmachung der Forderung durch den Gläubiger nicht mehr zu rechnen sei, hat die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung angenommen.

Die Beweiswürdigung ist insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 27. September 1995, 90/13/0054).

Die Beschwerdeführerin bringt vor, der von der belangten Behörde festgestellte Sachverhalt, wonach die F-Kurhotel GmbH die Vermögenswerte der W KG übernommen habe, lasse nur den Schluss zu, dass auch die strittige Forderung auf die F-Kurhotel GmbH übergegangen sei. Auch die im Anhang zum Generalunternehmervertrag enthaltene Formulierung zeige, dass die gegenteilige Sachverhaltsannahme der belangten Behörde mit den Denkgesetzen nicht vereinbar sei.

Dieses Vorbringen lässt zunächst außer Betracht, dass nach den Feststellungen des angefochtenen Bescheides die strittige Forderung in den Büchern der W KG zum 31. Dezember 1987 nicht erfasst war. Wenn die belangte Behörde davon ausgegangen ist, dass ein Vermögenswert, der von der W KG - aus welchen Gründen immer - nicht als solcher ausgewiesen war, auch nicht übertragen wurde, kann dies nicht als unschlüssig erkannt werden. Die belangte Behörde ist dabei auch ihrer Ermittlungspflicht in ausreichendem Maße nachgekommen, indem sie den Vertreter der F-Kurhotel GmbH als Auskunftsperson zur Frage des Überganges der Vermögensgegenstände befragt hat.

Es kann zudem nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde der Aussage im "Anhang zum Generalunternehmervertrag" keine entscheidungswesentliche Bedeutung für die Frage beigemessen hat, ob die strittige Forderung tatsächlich auf die F-Kurhotel GmbH übertragen worden ist. Abgesehen davon, dass die Klausel auf die streitgegenständliche Forderung nicht konkret Bezug nimmt, wurde der Vertrag zwischen der ARGE F-S einerseits und der F-Kurhotel GmbH andererseits abgeschlossen, während die W KG, die allein zivilrechtlich über die Forderung verfügen konnte, nicht Partei dieses Vertrages war. Der Vertrag konnte daher keine rechtliche Verpflichtung für diese begründen, sondern allenfalls das Wissen der Parteien über geleistete und auf die F-Kurhotel GmbH übergegangene Anzahlungen der W KG wiedergeben. Dass die strittige Anzahlung vom Wissen der Parteien tatsächlich umfasst gewesen wäre, durfte die belangte Behörde schon deshalb verneinen, weil die Beschwerdeführerin selbst bis zum Hinweis der belangten Behörde, die Forderung sei möglicherweise auf die F-Kurhotel GmbH übergegangen, die W KG bzw. ihre Komplementär-GmbH als einzige mögliche Gläubiger bezeichnet hat. Dazu kommt, dass nach den unstrittigen Feststellungen der belangten Behörde die Forderung bei der Abrechnung des Bauvorhabens nicht berücksichtigt wurde, was wiederum den Schluss zulässt, dass auch die F-Kurhotel GmbH nicht von einer entsprechenden Forderungsabtretung an sie ausgegangen ist. Schließlich durfte die belangte Behörde berücksichtigen, dass die F-Kurhotel GmbH bis zur Erlassung des angefochtenen Bescheides keinen Anspruch gegenüber der Beschwerdeführerin angemeldet hat. Insgesamt kann daher die Beweiswürdigung der belangten Behörde, ein Forderungsübergang auf die F-Kurhotel GmbH habe nicht stattgefunden, nicht als unschlüssig erkannt werden.

Die Beschwerdeführerin macht weiters geltend, sollte die W KG von der belangten Behörde zu Recht als Gläubigerin angesehen worden sein, wäre die Forderung bereits Ende 1990 verjährt, sodass es keinen Grund gebe, die Forderung gerade im Streitjahr gewinnerhöhend aufzulösen. In diesem Punkt ist die Beschwerdeführerin auf ihre eigenen rechtlichen Ausführungen zu verweisen, wonach der Eintritt der Verjährung jedenfalls dann nicht zur Auflösung der Passivpost führen darf, wenn der Schuldner von der Verjährungsrede keinen Gebrauch zu machen beabsichtigt. Ihre diesbezügliche Absicht hat die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren wiederholt und auch in ihrer

Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht. Die belangte Behörde hatte daher keine Veranlassung, Gegenteiliges anzunehmen und von einer bereits 1990 gebotenen, gewinnerhöhenden Auflösung der Passivpost auszugehen.

Es trifft auch nicht zu, dass die Abgabenbehörden den Zeitpunkt der gewinnerhöhenden Auflösung "willkürlich und ohne rechtlich haltbare Begründung" gewählt haben. Vielmehr hat bereits der Prüfer auf die im Jahr 1992 erfolgte Löschung der W KG im Handelsregister hingewiesen. Die Beschwerdeführerin hat diesem Umstand lediglich die möglicherweise weiter bestehende Parteifähigkeit der KG entgegen gehalten. Dass eine (weil vermögend) zu Unrecht im Firmenbuch gelöschte KG weiterhin parteifähig ist, wurde von der belangten Behörde nicht bestritten, sie hat lediglich die Tatsache der Löschung als Indiz dafür gewertet, dass die KG ihre Tätigkeit (endgültig) eingestellt hat und daher mit der Geltendmachung der Forderung praktisch nicht mehr zu rechnen sei. Mit dem Beschwerdevorbringen, die W KG habe "in Wirklichkeit keine Liquidation" durchgeführt, sondern sei vom Registergericht von Amts wegen gelöscht worden, zeigt die Beschwerdeführerin einen wesentlichen Begründungsmangel nicht auf. Auch im Falle der amtsweigigen Löschung durfte die belangte Behörde davon ausgehen, dass die KG - von der beabsichtigten Löschung verständigt - allfällige vermögenswerte Ansprüche spätestens zu diesem Zeitpunkt geltend gemacht hätte.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. Nr. 416/1994.

Wien, am 27. September 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1996140141.X00

Im RIS seit

15.01.2002

Zuletzt aktualisiert am

24.06.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at