

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch die Vorsitzende X und die weiteren Senatsmitglieder R, A und B im Beisein der Schriftführerin C in der Beschwerdesache der XY-KG, G, vormals vertreten durch Dr. Hans Slawitsch Wirtschaftstreuhandgesellschaft KG, 8020 Graz, Strauchergasse 16, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16.1.2008 betreffend **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004** zu Recht erkannt:

Die (nunmehr als Beschwerde zu erledigende) Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) *nicht zulässig*.

## Entscheidungsgründe

(1) Die beschwerdeführende KG betrieb bis zum Streitjahr einen Getränkegroßhandel. Gesellschafter waren der – zwischenzeitig (am 15.6.2012) verstorbene - Ing. KY (Komplementär) sowie seine Gattin EY (Kommanditistin).

Auf Grund diverser bei der Z-Bank aushaftender Kredite bzw. fällig gestellter Konten gewährte die Bank der KG mit Schreiben vom 11.10.2004 bzw. mit Vereinbarung vom 17.12.2004 einen Forderungsnachlass iHv. € 91.484,96 unter der Voraussetzung, dass ein offenes Restdarlehen von € 102.132,81 in monatlichen Raten von zunächst € 600 längstens binnen zehn Jahren zurückgezahlt wird (s. dazu auch S. 2 der Berufungseingabe vom 14.2.2008 bzw. Tz 4 des Prüfungsberichtes des Finanzamtes vom 15.1.2008).

Für diese Vereinbarung galt Terminverlust; dh. „*sollte auch nur eine der vereinbarten Raten nicht fristgerecht beglichen werden, wird die gesamte Forderung zur sofortigen*

*Rückzahlung fällig bzw. die ... Sicherheiten einer Verwendung zugeführt und verliert gleichzeitig der gewährte Nachlass seine Gültigkeit“ (S. 2 des Schreibens der Bank vom 11.10.2004).*

In der Folge veräußerte die KG im Rahmen der Betriebsaufgabe mit Vertrag vom 21.1.2005 eine Liegenschaft an Herrn Mag. HY (den Sohn der Gesellschafter). Übergabe- bzw. Übernahmezeitpunkt war der 31.12.2004 (Punkt 2. des Kaufvertrages). Laut Punkt 4.a des Vertrages war ein Teil des Gesamtkaufpreises von € 137.135,91 wie folgt zu leisten:

*„In Berichtigung eines Kaufpreisteilbetrages übernimmt hiermit der Käufer die grundbücherlich sichergestellten Darlehensverbindlichkeiten an die Bank [...] in der per Übergabstichtag aushaftenden Höhe von € 102.132,81 in sein Schuld- und Zahlungsversprechen mit der Verpflichtung, die Verkäuferin diesbezüglich vollkommen klag- und schadlos zu halten. Der Käufer erklärt, dass ihm die näheren Kreditbedingungen bekannt sind und dass er mit der Bank die Angelegenheit besprochen habe, insbesondere im Zusammenhang damit, dass die Verkäuferin aufgelöst und gelöscht wird.“*

(2) Im Rahmen ihrer Einkünftefeststellungserklärung für 2004 brachte die Beschwerdeführerin (Bf.) den Betrag von € 91.484,96 gewinnerhöhend in Ansatz und begehrte zunächst, den Forderungsverzicht der Bank als steuerlich begünstigten Sanierungsgewinn zu behandeln.

(3) Das Finanzamt führte im Jahr 2007 eine das Streitjahr umfassende abgabenbehördliche Prüfung durch. Im Prüfungsbericht vom 15.1.2008 führte die Prüferin unter Verweis auf den oben unter (1) dargestellten Sachverhalt aus, während der Prüfung habe der Steuerberater beantragt, den Schuldnachlass erst in 10 bis 15 Jahren – nach Zahlung der letzten Kreditrate durch Mag. HY – zu erfassen, da dieser bei Terminverlust seine Gültigkeit verlieren würde. Dazu sei festzustellen, dass Mag. Y von der KG die Bankschulden mit allen diesbezüglichen Vereinbarungen übernommen und die KG somit das Risiko einer allfälligen Nachforderung auf den Käufer übertragen habe. Dies gehe auch aus einem Schreiben der Bank vom 12.11.2007 hervor, in dem Mag. HY zur Zahlung einer ausständigen Rate aufgefordert werde. Folglich ergebe sich bei der KG ein Ertrag von € 91.484,96, der mangels Sanierungsbedürftigkeit ohne die beantragte steuerliche Begünstigung für Sanierungsgewinne anzusetzen sei. Er zähle jedoch zum begünstigten Aufgabegewinn.

(4) In der dagegen erhobenen Berufung wird beantragt, den Gewinn um den Betrag von € 91.484,96 zu vermindern. Es liege ein bedingter Schuldnachlass vor. Die Verbindlichkeit sei daher weiterhin auszuweisen, solange nicht feststehe, dass die Schuld erloschen ist. Die Vereinbarung im Kaufvertrag vom 15.1.2008 wirke lediglich im Innenverhältnis (zwischen den Vertragsparteien), könne aber die vertraglichen Abreden mit der Bank vom 11.10.2004 nicht außer Kraft setzen. Das Risiko einer allfälligen Nachforderung sei daher auf Seiten der KG nicht weggefallen.

(5) In der abweisenden BVE führt das Finanzamt begründend ua. aus, Mag. HY habe gegenüber der Bank mit Schreiben vom 15.1.2005 die Vereinbarung vom 17.12.2004 übernommen. Da im Anschluss der Schriftverkehr zwischen Bank und Mag. HY erfolgt sei, sei dieser mehrmals aufgefordert worden, den Schriftverkehr sowie Kontoauszüge vorzulegen, aus denen hervorgeht, dass die betreffende Forderung nach wie vor aushafte. Bis dato seien die geforderten Unterlagen nicht beigebracht worden. Spätestens mit der Übernahme der Vereinbarung vom 17.12.2004 durch den Sohn der Gesellschafter sei die Verbindlichkeit auf Seiten der Bf. nicht mehr auszuweisen, da mit einer Inanspruchnahme der Bf. durch die Bank mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu rechnen gewesen sei.

(6) Im Vorlageantrag ergänzt die Bf. ihr Vorbringen wie folgt: Auf Grund der schlechten wirtschaftlichen Lage des Unternehmens des Mag. HY könne die KG (bzw. könnten deren Gesellschafter) bei Terminverlust jederzeit zur Haftung herangezogen werden. Eine Nichtinanspruchnahme durch die Bank „mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit“ sei somit eine äußerst optimistische Einschätzung des Finanzamtes.

(7) In einer weiteren Eingabe vom 25.3.2015 wird unter Hinweis auf das bisherige Vorbringen ausgeführt, dass im Falle der Nichtleistung der Ratenzahlungen – von wem diese auch immer im Innenverhältnis zu leisten wären – nach wie vor eine Inanspruchnahme der KG zu erwarten sei. Tatsache sei, dass das Schuldverhältnis zwischen KG und Bank dem Grunde nach weiter bestehe und es keine Rolle spiele, wer sich gegenüber der KG verpflichtet, deren Verbindlichkeit gegenüber der Bank zu bezahlen.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Die Z-Bank gewährte der beschwerdeführenden KG mit Vereinbarung vom 17.12.2004 einen Schuldnachlass iHv. € 91.484,96 unter der Voraussetzung, dass ein offenes Restdarlehen von € 102.132,81 längstens binnen zehn Jahren in monatlichen Raten zurückgezahlt wird. Dieser Nachlass sollte aber bei nicht ordnungs- bzw. fristgemäßer Ratenzahlung seine Gültigkeit verlieren (Terminverlust; s. oben). In der Folge veräußerte die KG im Rahmen der 2004 erfolgten Betriebsaufgabe eine Liegenschaft. Die Gegenleistung des Erwerbers bestand ua. in der Übernahme der vorgenannten Darlehensverbindlichkeit bzw. der mit der Bank in diesem Zusammenhang getroffenen Rückzahlungsvereinbarung, mit der Verpflichtung, die Verkäuferin diesbezüglich vollkommen klag- und schadlos zu halten. Vor dem BFG steht nun in Streit, ob der Betrag von € 91.484,96 steuerlich bereits im Streitjahr als Teil des Aufgabegewinnes zu erfassen ist oder nicht.

Gewinne, die bei der Aufgabe eines Betriebes erzielt werden, zählen zu den Veräußerungsgewinnen iSd. § 24 EStG 1988.

Zum Veräußerungserlös gehören **alle wirtschaftlichen Vorteile, die dem Veräußerer aus der Veräußerung (Aufgabe) erwachsen** (zB VwGH vom 6.4.1995, 94/15/0194).

Der Veräußerungserlös kann nicht nur als Barbetrag, sondern zB auch durch Schuldübernahme (Übernahme von privaten oder betrieblichen Schulden) aufgebracht werden (Jakom/*Kanduth-Kristen* EStG, 2014, § 24 Rz 67 sowie 71; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-HB, § 24 Tz 63, mwH).

Der Aufgabegewinn ist gemäß § 24 Abs. 2 und 3 EStG stets zeitpunktbezogen zu ermitteln. Die Besteuerung des Aufgabegewinnes ist also in dem Jahr durchzuführen, in dem die Betriebsaufgabe erfolgt. Die zeitpunktbezogene Betrachtung bedingt, dass Veräußerungen vor und nach dem Aufgabezeitpunkt auf diesen (rück)bezogen werden müssen (s. nochmals Jakom/*Kanduth-Kristen* EStG, 2014, § 24 Rz 65, mwN).

§ 24 Abs. 2 EStG ordnet für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes ausnahmslos einen Betriebsvermögensvergleich an. Dieser ist von protokollierten Gewerbetreibenden nach den Bestimmungen des § 5 EStG durchzuführen (*Quantschnigg/Schuch*, aaO, § 24 Tz 66).

Im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung) sind Gewinne dann auszuweisen, wenn sie realisiert sind (Realisationsprinzip). Dies ist dann der Fall, wenn der Gewinn durch einen Umsatz verwirklicht, also die Leistung erbracht ist (zB VwGH vom 18.1.1994, 90/14/0124; sowie VwGH vom 29.4.2003, 99/14/0112). Bei Veräußerungsgeschäften wird die Gewinnrealisierung - unabhängig vom Zufluss des vereinbarten Entgeltes - mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber angenommen (zB VwGH vom 6.7.2006, 2003/15/0123).

Forderungen (zB aus Lieferungen und Leistungen, aus dem Verkauf von Anlagevermögen, etc.) sind zwingend zu bilanzieren, wenn sie entstanden sind, also die Leistung erbracht oder bei Lieferungen das wirtschaftliche Eigentum übertragen wurde (Jakom/*Kanduth-Kristen*, aaO, § 6 Rz 85). Aufschiebend bedingte Forderungen auf Grund bereits erbrachter Leistungen sind in der Schlussbilanz des Jahres der Leistung zu bilanzieren, auch wenn die Bedingung noch nicht erfüllt ist (vgl. *Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg*, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz 49; sowie VwGH vom 17.2.1993, 90/14/0128).

Im Beschwerdefall steht außer Streit, dass Mag. HY im Zuge des Liegenschaftserwerbes die genannte Darlehensverbindlichkeit mitsamt den näher vereinbarten Bedingungen (Terminverlust) übernommen hat. In Kenntnis der vereinbarten Bedingungen verpflichtete er sich gegenüber der KG, diese bezüglich der aushaftenden Bankverbindlichkeiten „vollkommen klag- und schadlos zu halten“. Auf Seiten der KG entstand sohin im Zeitpunkt der Liegenschaftsveräußerung gegenüber dem Erwerber nicht nur ein (auf Grund obiger Rechtsausführungen bilanzierungspflichtiges) Forderungsrecht hinsichtlich des Darlehensbetrages von € 102.132,81, sondern darüber hinaus auch hinsichtlich des weiteren – erst bei Nichterfüllung der Ratenvereinbarung (aufschiebend bedingt) schlagend werdenden – Betrages von € 91.484,96. Es trifft zwar zu, dass die Bank die KG offenbar nicht aus ihrer Haftung entlassen hat und sohin (etwa im Falle der Nichtbezahlung der Raten durch Mag. HY) auch die KG in Anspruch nehmen könnte.

Doch hat die KG im Falle ihrer Inanspruchnahme durch die Bank auf Grund der mit Mag. HY getroffenen Vereinbarung diesem gegenüber jedenfalls einen Anspruch auf Rückforderung allfälliger an die Bank geleisteter Zahlungen. Dass diese Vereinbarung „nur“ im Innenverhältnis zwischen der KG und Mag. HY wirksam war, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Tatsache ist, dass sich Mag. HY gegenüber der KG verpflichtete, die oa. Bankverbindlichkeit zu den vereinbarten Bedingungen zu übernehmen und die KG daraus völlig schad- und klaglos zu halten (also auch für ein allfälliges Wiederaufleben des bedingten Schuldnachlasses einzustehen). Der KG ist damit im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zweifelsohne ein wirtschaftlicher Vorteil in Höhe der übernommenen Schuld von € 102.132,81, zuzüglich der ebenfalls übernommenen, bedingt bestehenden weiteren Schuld von € 91.484,96 erwachsen.

Die Bf. ermittelte als protokollierte Gewerbetreibende ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG. Schon die gemäß § 24 EStG zeitpunktbezogene Ermittlung des (begünstigten) Aufgabegewinnes erfordert es, sämtliche wirtschaftlichen Vorteile, die der KG aus der Aufgabe (bzw. der damit zusammenhängenden Veräußerung von Wirtschaftsgütern) erwachsen, steuerlich in jenem Jahr zu erfassen, welchem die Betriebsaufgabe - und sohin der Aufgabegewinn - zuzurechnen ist. Zu diesen wirtschaftlichen Vorteilen zählt nicht nur die Übernahme der Darlehensschuld von € 102.132,81 durch den Liegenschaftserwerber, sondern darüber hinaus auch der Umstand, dass der Liegenschaftserwerber im Verhältnis zur KG die bezügliche Vereinbarung (Rückzahlung in Raten binnen 10 Jahren sowie Terminverlust) mit der Bank zur Gänze in sein alleiniges Zahlungsversprechen und somit das Risiko eines allfälligen Wiederauflebens des bedingt gewährten Schuldnachlasses von € 91.484,96 übernommen hat.

Die Bank hielt sich in der Folge an die zwischen der KG und Mag. HY getroffene (und grundsätzlich nur zwischen diesen geltende) Schuldübernahme und nahm hinsichtlich der offenen Verbindlichkeit Mag. HY in Anspruch (s. zB Schreiben der Bank an Mag. HY vom 12.11.2007). Aber selbst die weiterhin bestehende grundsätzliche Möglichkeit der Bank, die aushaftenden Beträge auch bei der KG einbringlich machen zu können, ändert nichts daran, dass im Streitjahr auf Seiten der KG ein werthaltiger Anspruch auf (allfällige) Rückforderung dieser Beträge gegenüber Mag. HY bestand.

Wenn von Seiten der Bf. mehrfach - ganz allgemein gehalten - vorgebracht wird, dass theoretisch nach wie vor eine Inanspruchnahme der KG durch die Bank möglich (und eine Nichtinanspruchnahme sogar eine äußerst optimistische Einschätzung der Abgabenbehörde) sei, so ist darauf zu verweisen, dass bei Bilanzerstellung jeweils die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich sind. Dass nun bereits im Jahr 2004 (bzw. im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe) auf Grund hinreichend konkreter Umstände ernsthaft das Risiko einer Inanspruchnahme durch die Bank und darüber hinaus eines (Rück-)Forderungsausfalles gegenüber dem Liegenschaftserwerber, Mag. HY, drohte, lässt sich aus der Aktenlage nicht erkennen und wurde zudem nicht behauptet. Die bloß allgemein angedeutete Möglichkeit, dass Mag. HY seinen Verpflichtungen gegenüber der

Bank bzw. der KG hinkünftig nicht nachkommen könnte, reicht nicht aus, um von einer Gewinnrealisierung im Streitjahr abzugehen. Hätte schon damals auf Grund konkreter Anhaltspunkte ein derartiges Risiko bestanden, wäre wohl der Vertrag vom 21.1.2005 über die Veräußerung der betrieblichen Liegenschaft mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gar nicht abgeschlossen worden. Das Risiko eines Ausfalles ist im Übrigen jeder Forderung immanent, vermag aber nichts daran zu ändern, dass Forderungen unabhängig vom Zahlungsfluss gewinnerhöhend zu erfassen sind, wenn der Umsatz verwirklicht ist.

Dass die aushaftenden Bankverbindlichkeiten im vorliegenden Fall zur Gänze (also einschließlich des bedingt eingeräumten Nachlasses von rund € 91.000) in den Aufgabegewinn einzurechnen sind, ergibt sich auch aus den beiden zur Ermittlung des Veräußerungserlöses zur Verfügung stehenden Methoden:

Nach der *Nettomethode* wird dem Kapitalkonto im Zeitpunkt der Veräußerung/Aufgabe des Betriebes der Veräußerungserlös (ohne übernommene Betriebsverbindlichkeiten) gegenübergestellt. Die Verbindlichkeiten werden zur Gänze vom Erlös ausgenommen, da sie ohnehin bereits das Kapitalkonto schmälern und somit den Veräußerungserlös entsprechend erhöhen. Bei der *Bruttomethode* ermittelt man den Unterschiedsbetrag zwischen dem gesamten Veräußerungserlös (also unter Einschluss der vom Erwerber übernommenen Betriebsschulden) einerseits und dem Buchwert der Aktiva andererseits. Beide Methoden führen letztlich zum selben Ergebnis (s. dazu zB die bei *Quantschnigg/Schuch*, aaO, § 24 Tz 68, angeführten Beispiele).

Sollte sich nachträglich tatsächlich herausstellen, dass die KG entgegen der vereinbarten Schuldübernahme letztlich ganz oder zum Teil selbst für ihre betrieblichen Bankverbindlichkeiten einstehen muss (etwa weil der Liegenschaftserwerber seinen Zahlungen nicht nachkommt, die Bank sich daher an die KG wendet und die Rückforderungsansprüche gegenüber Mag. HY bei diesem nachweislich nicht einbringlich gemacht werden können), ist auf die Bestimmung des § 32 EStG zu verweisen:

Nachträgliche Änderungen des Veräußerungserlöses, die erst durch nach Ablauf des Jahres der Betriebsaufgabe eingetretene Umstände bewirkt werden, sind gemäß § 32 Abs. 1 Z 2 EStG als Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit zu berücksichtigen (*Jakom/Kanduth-Kristen*, aaO, § 24 Rz 67). Ein tatsächlich eintretender Forderungsausfall könnte daher allenfalls (bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen) nach dieser Bestimmung als nachträgliche Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

Dass zwischenzeitig hinsichtlich des strittigen Betrages tatsächlich eine Inanspruchnahme der KG durch die Bank erfolgt wäre, wurde jedoch bislang nicht behauptet.

Da sich das Bundesfinanzgericht bei seiner Entscheidungsfindung auf die im Begründungstext zitierte Judikatur stützen konnte, liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vor. Die Revision an den VwGH war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 27. März 2015