

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin R in der Beschwerdesache der BF, vertreten durch die Glatzhofer & Matschek Steuerberatungsgesellschaft mbH, Bahnhofstraße 45, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, über die Beschwerde vom 11.02.2013 gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2009 und 2010 vom 14.01.2013 der belangten Behörde FA Klagenfurt zu Recht:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin (BF) einen Forderungsverzicht gegenüber ihrem Gruppenmitglied X gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 steuerwirksam berücksichtigen kann, und zwar Euro 218.000,00 im Jahr 2009 und Euro 224.000,00 im Jahr 2010.

I. Sachverhalt

Die BF war während der Streitjahre am Stammkapital der X von Euro 100.000,00 zu 100 % beteiligt. Mit Bescheid vom 10.12.2009 gab das Finanzamt dem Antrag der BF auf Feststellung einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 ab der Veranlagung 2009 statt. Als Gruppenträger wurde die BF und als ausländisches Gruppenmitglied u.a. die X festgestellt.

Gegenstand des Betriebes der BF ist die Erzeugung und Verarbeitung von Leder und Lederersatzstoffen. Gegenstand des Betriebes der X ist der Vertrieb und die Vermarktung von G aller Art, insbesondere GG, Verpackungen, Accessoires und ähnlichen Artikeln (Großhandel) der Produkte der BF. Auf Grund der Warenlieferungen hat die BF Forderungen gegenüber der X.

Die BF hat hinsichtlich eines Teiles dieser Forderungen im eingangs dargestellten Umfang einen Forderungsverzicht mit **Besserungsschein** vereinbart.

Der Inhalt der diesbezüglich abgeschlossenen, schriftlich am 31.12.2009 bzw. am 31.12.2010 festgehaltenen Vereinbarungen zwischen der BF (als Gläubiger) und der X (als Schuldner) ist Folgender:

„Präambel

Zwischen den Vertragsteilen besteht darüber Einigkeit, dass dem Gläubiger gegenüber dem Schuldner ein Forderungsbetrag in Höhe von insgesamt Euro 1.028.076,15 (2009) bzw. Euro 913.888,01 (2010) aus Lieferungen und Leistungen zusteht.

§ 1

Bedingter Forderungsverzicht

(1) Der Gläubiger verzichtet mit sofortiger Wirkung auf einen Teilbetrag der in der Präambel bezeichneten Forderung in Höhe von Euro 218.000,00 (2009) bzw. 224.000,00 (2010) gegenüber dem Schuldner einschließlich Zinsen und Kosten.

(2) Dieser Forderungsverzicht erfolgt unter der auflösenden Bedingung, dass bei Befriedigung der Forderungen des Gläubigers in ursprünglicher Höhe einschließlich Zinsen und Kosten während des Verzichts keine Gefährdung der Ansprüche der übrigen Gläubiger eintritt (Besserungsfall), d.h.

- die Begleichung der Forderung des Gläubigers erfolgt nur aus künftigen Jahresüberschüssen nach Abzug eines etwaigen Verlustvortrages oder sonstigen künftigen Aktivvermögen, das die Verbindlichkeiten übersteigt;*
- die Begleichung der Forderung im Falle einer Liquidation, einer Insolvenz oder einer sonstigen Beendigung des Schuldners erfolgt nur, wenn sämtliche übrigen Gläubiger des Schuldners befriedigt sind.*

(2) Bei Eintreten des Besserungsfalles sind die aufgrund der getroffenen Vereinbarungen zwischen Wirksamkeit dieses Vertrages und Eintritt des Besserungsfalles angefallenen Zinsen auf Basis des 3-monatigen EURIBOR Plss eines Aufschlages von ein, 5 % trotz - § 1 Abs. 1 dieses Vertrages - ebenfalls zu bezahlen.

§ 2

Gleichklang

Gegenüber anderen Forderungen von Gläubigern, welche ebenfalls einem Forderungsverzicht auf den Besserungsfall erklärt haben, besteht Gleichrang, d. h. die Gläubiger können bei Vorliegen der oben genannten Voraussetzungen im Verhältnis des Nominalbetrages ihrer Forderung zu dieser Forderung anteilmäßige Befriedigung verlangen.

§ 3

Auskunftspflicht des Schuldners

Unter Berücksichtigung der auflösenden Bedingung des Forderungsverzichts gemäß § 1 Abs. 2 dieses Vertrages ist der Schuldner verpflichtet, den Jahresabschluss jeweils unaufgefordert unverzüglich nach Feststellung dem Gläubiger zuzusenden.

Der Gläubiger hat auf Verlangen das Recht auf Einsicht in diejenigen Unterlagen, insbesondere der Finanzbuchhaltung, welche erforderlich sind, um die Frage eines etwaigen Bedingungseintritts gemäß § 1 Abs. 2 abschließend beurteilen zu können. Das Einsichtsrecht umfasst das Recht zur Anfertigung von Kopien der entsprechenden Unterlagen. Es kann anstelle des Veräußerers oder gemeinsam mit diesem durch einen zur Berufsverschwiegenheit verpflichteten fachlich geeigneten Dritten vorgenommen werden.

§ 4

Schlussbestimmungen

(1) Mündliche Nebenabreden bestehen nicht.

(2) Änderungen dieses Vertrages, insbesondere die Aufhebung der Schriftformklausel, bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform.

(3) Sollte eine Bestimmung dieses Vertrages unwirksam oder undurchführbar sein oder werden, so bleibt der Vertrag im Übrigen wirksam. In einem solchen Fall sind die Parteien verpflichtet, die unwirksame Bestimmung durch eine Regelung zu ersetzen, durch die ein der unwirksamen Bestimmung wirtschaftlich möglichst nachkommender Ertrag rechtswirksam erzielt wird. Gleiches gilt, wenn bei der Durchführung dieses Vertrages eine ergänzungsbedürftig Lücke offenbar wird.

Klagenfurt, den 31.12.2009 (31.12.2010)

A, als Geschäftsführer der BF

B als Geschäftsführerin der X“

Bislang sind aufgrund der Besserungsvereinbarungen noch keinerlei Zahlungen erfolgt.

Den **Berichten über die Erstellung des Jahresabschlusses** der X ist Folgendes zu entnehmen:

A.) zum 31. Dezember 2009

Hauptteil Punkt III. 3. bilanzielle Überschuldung

Die Gesellschaft erzielte im Geschäftsjahr einen Jahresüberschuss in Höhe von Euro 280,07, der zu einem nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag von Euro 448.955,88 führte.

Die Gesellschaft ist formell überschuldet. Ob auch eine materielle Überschuldung gegeben ist, kann nur durch einen Überschuldungsstatus ermittelt werden.

Die insolvenzrechtlichen Folgen der bilanziellen Überschuldung konnte durch den im Jahr 2003 erklärten Rangrücktritt in Höhe von Euro 450.000 der BF hinter allen übrigen Forderungen beseitigt werden.

Anhang

Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung

Der außerordentliche Ertrag in Höhe von Euro **218.000,00** stammt aus einem am 31.12.2009 ausgesprochenen Forderungsverzicht mit Besserungsschein des Alleingeschafters.

Sonstige Angaben

Bilanzielle Überschuldung

Aus der Bilanz zum 31. Dezember 2009 ergibt sich eine bilanzielle Überschuldung der Gesellschaft. Die insolvenzrechtlichen Folgen der bilanziellen Überschuldung konnten durch den im Jahr 2003 erklärten Rangrücktritt der BF hinter allen übrigen Forderungen in Höhe von Euro 450.000,00 beseitigt werden.

B.) zum 31. Dezember 2010

3. Rechtliche und wirtschaftliche Verhältnisse

...

3.4. Überschuldung

Die Gesellschaft ist zum 31. Dezember 2010 in Höhe von Euro 448.671,28 bilanziell überschuldet.

Mit dem Gesetz zur Stabilisierung des Finanzmarktes trat eine Änderung der Insolvenzordnung in Kraft. Gem. § 19 Abs. 2 InsO liegt eine Überschuldung vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt, es sei denn die Fortführung des Unternehmens ist nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich.

Die insolvenzrechtlichen Folgen der bilanziellen Überschuldung konnten durch den im Jahr 2003 erklärten Rangrücktritt in Höhe von Euro 450.000,00 der BF hinter allen übrigen Forderungen beseitigt werden.

Nach den aktuell gültigen Rechtsvorschriften ist die Gesellschaft damit nicht überschuldet.

Bilanz Punkt C. 2. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen

Vom Alleingeschafter wurde am 31.12.2010 ein Forderungsverzicht mit Besserungsschein betreffend Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen der X in Höhe von **Euro 224.000,00** erklärt. Die Verbindlichkeiten wurden erfolgswirksam ausgebucht.

Der Jahresüberschuss des Jahres 2010 belief sich auf Euro 284,60.

Den **Bilanzen** der X sind die folgenden Verbindlichkeiten zu entnehmen:

		2009	2010
1.	Verbindlichkeiten aus LL Inland	1.635,49	41.973,51

2.	Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen	810.076,15	689.888,01
	(d.i.d. BF):	*450.000,00	*450.000,00
	Verbindlichkeiten aus LL Konzern EU		
	Darlehen BF		
3.	Sonstige Verbindlichkeiten	24.375,23	25.276,27
	(davon aus Steuern)	16.204,41	20.412,41

Diesbezüglich wurde laut Erläuterungen ein Rangrücktritt erklärt.

II. Beweiswürdigung

Die Feststellung, dass bislang aufgrund der Besserungsvereinbarungen noch keine Rückflüsse erfolgt sind, gründet sich auf die nach Ansicht der Richterinnen glaubwürdige Aussage des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, die auch von der Finanzamtsvertreterin nicht in Zweifel gezogen worden ist.

Im Übrigen fußt der oben dargestellte Sachverhalt auf den Inhalt beigebrachter Unterlagen und ist unstrittig.

III. Verfahrensablauf

Im Anschluss an eine bei der BF abgeführte abgabenbehördliche Prüfung erließ das Finanzamt unter anderem die im Spruch angeführten Bescheide.

a) Beschwerde

In der Beschwerde beantragt die BF (neben einem mittlerweile zurückgenommenen Beschwerdepunkt) erstmalig die gewinnmindernde Berücksichtigung von Forderungsverzichten gegenüber ihrem Gruppenmitglied X in Höhe von Euro 218.000,00 im Jahr 2009 und Euro 224.000,00 im Jahr 2010.

Die BF begründet ihr Begehren damit, dass diesen Forderungen, die sich aus Lieferungen an ihr Gruppenmitglied X resultierten, die Werthaltigkeit mangle. Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 sei der nicht mehr werthaltige Teil einer Forderung bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters steuerwirksam. Angesichts dessen habe auch die X ihre Gewinne im Umfang dieser Forderungsverzichte erhöht.

b.) Stellungnahme des Finanzamtes

Das Finanzamt teilte mit, dass im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung keine Untersuchungen betreffend die Werthaltigkeit der streitgegenständlichen Forderungen gepflogen worden seien, da die BF die Forderungsabschreibungen in den Jahren 2009

und 2010 als nicht abzugsfähig eingestuft habe (Vornahme von Hinzurechnungen in den Mehr/Weniger Rechnungen).

Es konnte jedoch noch ein Aktenvermerk des damaligen Teamleiters betreffend die Prüfungsjahre 2006-2008 übermittelt werden. In diesem sei von „prosperierenden Geschäftsbeziehungen die Rede und werde ausgeführt: „Entwicklung ständig steigend ... Anfängliche Margen von rund 75 % - nunmehr noch immer rund 50 %“. Warum sollte – so das Finanzamt – ein Gläubiger bei „gut prosperierenden Geschäftsbeziehungen und bei Margen von 50 %“ auf seine Forderungen verzichten.

Auch der Umstand der Überschuldung der X sage nichts über die Werthaltigkeit der Forderungen aus. Zudem falle auf, dass die Besserungsvereinbarungen die Kriterien für die Besserung nicht definierten.

c.) Gegenäußerungen BF

Die BF führte aus, dass auch jeder (fremde) Dritte einem Forderungsverzicht (zudem mit Besserungsverpflichtung) zugestimmt hätte, um sein Geschäft im Ausland zu erhalten. Die massiv positiven Deckungsbeiträge, die trotz Forderungsverzichten noch erhalten blieben, bestätige diese Argumentation.

Was das Vorliegen einer Überschuldung der BF anlange, verwies die BF noch auf die Insolvenzordnung. § 1 der Insolvenzordnung sehe für den Fall der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung (§ 66 und 67 InsO) ein Insolvenzverfahren auf Antrag vor. Nach den Bilanzen der Jahre 2009 und 2010 sei eine formelle Überschuldung der X grundsätzlich gegeben.

Um die bilanziellen Überschuldung zu vermeiden, habe die BF (als Gesellschafterin) in Bezug auf ihr aushaftendes Darlehen zudem einen Rangrücktritt erklärt.

Durch die von der BF gesetzten Maßnahmen (Forderungsverzicht, Rangrücktritt) sei die Zahlungsunfähigkeit und damit die Insolvenz der X hintangehalten worden. Dies sei im Interesse der BF (als Lieferantin) zwecks Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen gelegen gewesen, zumal - wie auch das Finanzamt ausführe – trotz der angesprochenen Maßnahmen weiterhin hohe Margen erzielt worden seien.

d.) mündliche Verhandlung

Zu Beginn der mündlichen Verhandlung stimmten die Vertreterin des Finanzamtes und der steuerliche Vertreter der BF überein, dass der Forderungsverzicht gesellschaftsrechtlich veranlasst sei.

Betreffend die Werthaltigkeit der Forderungen hielten beide Parteienvertreter ihre bisherigen Ansichten aufrecht.

Der **steuerliche Vertreter** verweis nochmals auf die bilanzmäßige Überschuldung der X und die damit einhergehende Insolvenzgefahr hin . Ergänzt wurde, dass der Forderungsverzicht jeweils in der Höhe erfolgt sei, dass (unter Berücksichtigung des Rangrücktrittes) ein bilanzmäßiges Eigenkapital von Null habe erreicht werden können.

Auch ein fremder Dritter hätte auf die Forderung verzichtet, weil die X ist ein sehr guter Abnehmer der Waren sei und somit ihr Fortbestehen zwecks Aufrechterhaltung der Handelsbeziehungen forciert worden wäre. Bei Insolvenz der X ginge die BF eines Ertrages verlustig, und sei auch im Aktenvermerk des seinerzeitigen Teamleiters von guten prosperierenden Geschäftsbeziehungen die Rede.

Die Finanzamtsvertreterin entgegnete, dass ein fremder Dritter bereits entstandene Forderungen eingefordert hätte. Allenfalls wäre für die Zukunft über geringere Margen nachgedacht worden, nicht jedoch auf bereits bestehende Forderungen verzichtet worden.

Der Umstand, dass die X ohne Forderungsverzicht nicht mehr hätte bilanzieren können stelle noch keinen Grund dar, auf eine Forderung zu verzichten.

Zudem seien auch keinerlei Einbringungsmaßnahmen gesetzt worden.

Die Finanzamtsvertreterin beantragte daher, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, wahren der steuerlicher Vertreter die Stattgabe der (in der mündlichen Verhandlung eingeschränkten) Beschwerde begehrte.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen ihrer in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist er nicht mehr werthaltiger Teil der Forderung steuerwirksam (letzter Satz idF Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl I 2007/24 ab 24.5.2007).

Auf Grund dieser Bestimmung gilt somit ein Forderungsverzicht eines Anteilseigners (auch wenn er gesellschaftsrechtlich veranlasst sein sollte, wovon beide Verfahrensparteien übereinstimmend ausgehen) hinsichtlich des nicht werthaltigen Teils der Forderung stets als betrieblich veranlasst (Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, KStG 1988, Anm. 15 z. § 8).

Davon, dass es im gegenständlichen Fall den (Teilen der) Forderungen, auf die die BF gegenüber der X verzichtet hat, an Werthaltigkeit mangelte, kann das Bundesfinanzgericht nicht erkennen.

So weist die BF bezüglich des Forderungsverzichts etwa stets nur auf eine Überschuldung der X und eine Notwendigkeit der Hintanhaltung der Einleitung eines Insolvenzverfahrens hin und setzt sich nicht mit dem Wert bzw. einer allfälligen Einbringlichkeit der Forderungen auseinander. Auch in den Jahresabschlüssen der X selbst wird in diesem Zusammenhang ausdrücklich auf eine bloß formelle Überschuldung hingewiesen und ausdrücklich angemerkt, dass der Umstand auch einer etwaig materiellen Überschuldung der Erstellung eines Überschuldungsstatus bedürfte

(siehe Punkt III.3 der Bilanz zum 31. Dezember 2010). Ein solcher wurde jedoch nicht beigebracht. Zudem wurde ein Forderungsverzicht (anlassfallbezogen jeweils zum Bilanzstichtag 31.12. eines Jahres) stets nur in der Höhe ausgesprochen, dass ein bilanzmäßiges Eigenkapital von Null hat erreicht werden können.

Im Übrigen hat die BF weder sonstige Unterlagen über die allfällige Uneinbringlichkeit der Forderungen in welcher Höhe, noch etwaigen diesbezüglichen Schriftverkehr beigebracht.

Es konnte daher nicht von einer mangelnden Werthaltigkeit der Forderungen ausgegangen werden und war die Beschwerde somit abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die gegenständliche Entscheidung beruht auf der Würdigung des Sachverhaltes und nicht auf der Lösung einer Rechtsfrage im dargestellten Sinn. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 7. Oktober 2019