

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, vertreten durch Steuerberater, über die Beschwerde vom gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 30.01.2017, betreffend Körperschaftsteuer 2013 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Körperschaftsteuer 2013 wird mit 17.006 Euro festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, die A_GmbH (im Folgenden Bf.) stand im Streitjahr 2013 im Eigentum der Familie A (Anton, Mag. Bernhard und Christoph A). Als Geschäftsführer fungierte Mag. Bernhard A.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Überprüfung kam es zu folgender, nunmehr streitgegenständlicher Feststellung:

„Mit Abtretungsvertrag (Notariatsakt) vom 30.4.2013 erwarb das geprüfte Unternehmen von Xaver Müller, geb. am 13.03.1955, einen Teil seines Geschäftsanteiles an der Müller GmbH, FN, im Nennbetrag v € 24.500,00 um einen Abtretungspreis von € 100.000,00, welcher auf das Konto zu bezahlen war. Mit Treuhandvertrag (Notariatsakt) vom 30.4.2013 erwarb das geprüfte Unternehmen ebenfalls von Xaver Müller, geb. am 13.03.1955, einen Teil seines Geschäftsanteiles an der Müller GmbH, FN, im Nennbetrag v € 10.500,00 treuhändig um einen Abtretungspreis von € 1,00. Als Gesellschafter der Müller GmbH, FN, waren zuvor Alois mit € 34.650,00 und Norbert Müller mit € 350,00 namentlich ausgewiesen und wurden der AP die vorgenannten Abtretungsverträge sowie der Treuhandvertrag erstmals im Laufe der Außenprüfung vorgelegt.

Im vorgenannten Abtretungsvertrag vom 30.4.2013 wurde bereits in Punkt 2.4. vereinbart, dass die erwerbende Gesellschaft für den Fall der Rückabwicklung gem. Punkt 2.3. des Vertrages, den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil Müller oder einer von diesem namhaft zu machenden Person um den Preis von € 100.000,00 zur Abtretung anbietet. Im Fall der Annahme dieses Abtretungsanbotes hat Müller zeitgleich mit der Annahmeerklärung den Abtretungspreis von € 100.000,00 zuzüglich 10% Zinsen p.a., berechnet ab 30.3.2013 zu bezahlen. Darüber hinaus hat Müller im Fall der Annahme dieses Abtretungsanbotes hinsichtlich aller vom Abtretenden für die Müller GmbH übernommenen Verpflichtungen vollkommen schad- und klaglos zu halten.

Mit Abtretungsvertrag (Notariatsakt) vom 13.9.2013 hat die abtretende Gesellschaft A_GmbH als alleiniger Gesellschafter der Müller GmbH, FN, ihren Geschäftsanteil, der einer Stammeinlage im Nennbetrag von € 35.000,00 entsprach, an die Firma Mayer-GmbH, FN, unter Beitritt des Xaver Müller um einen Abtretungspreis von € 1,00 verkauft. In Punkt 1.2. des Abtretungsvertrages war ausgeführt, dass die abtretende Gesellschaft mit diversen Notariatsakten Herrn Xaver Müller die Option zum Erwerb aller Anteile an der Müller GmbH eingeräumt hat. Herr Xaver Müller verzichtet nunmehr auf die Ausübung sämtlicher Optionsrechte und erklärte seine Zustimmung, dass mit diesem Vertrag sämtliche Gesellschaftsanteile an der Müller GmbH an den erwerbenden Gesellschafter abgetreten werden.

Laut AP sind iZm der Anschaffung der Beteiligung im geprüften Unternehmen auch Anschaffungsnebenkosten (Notar, RA) in der Höhe von € 4.452,72 angefallen, welche bisher sofort als Aufwand geltend gemacht worden sind. Diese Aufwendungen sind zunächst laut AP auf die Beteiligung "Müller GmbH" zu aktivieren.

Infolge der in den verschiedenen schriftlichen Verträgen getroffenen Vereinbarungen, insbesondere aufgrund der schriftlich getroffenen Vereinbarung über die Rückabwicklung der Anteilsabtretung (Pkte 2.3. u 2.4.), in der sich Xaver Müller erklärte, im Fall der Annahme des Abtretungsanbotes einen Abtretungspreis von € 100.000,00 zuzügl. 10% Zinsen p.a. an die abtretende Gesellschaft zu bezahlen, ist laut AP zum 31.12.2014 somit eine entsprechende Forderung gegenüber dem Optionsberechtigten und Treugeber Herrn Xaver Müller in die Bilanz einzustellen.

Das geprüfte Unternehmen hat aufgrund des Abtretungs(Verkaufs-)vertrages vom 13.9.2013 bisher einen steuerlichen Veräußerungsverlust in der Höhe von € 99.999,00 dargestellt und steuerlich im Jahr 2013 geltend gemacht. Ein Verlust anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer Beteiligung gem. § 10 KStG 1988 darf nur insoweit abgezogen werden, als nachgewiesen wird, dass der Verlust nicht mit Einkommensverwendungen iSd § 8 Abs. 2 und 3 der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, in ursächlichem Zusammenhang steht. Abzugsfähige Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer Beteiligung gem. § 10 KStG 1988 sind lt AP im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen.“

Das Finanzamt folgerte daraus, dass aufgrund der im Abtretungsvertrag vom 30.4.2013 normierten Vereinbarung über die Rückabwicklung der Anteilsabtretung (Punkt 2.3. bzw. 2.4.) im Kalenderjahr 2013 eine Forderung der Bf. gegenüber Herr. Xaver Müller entstanden sei und erfasste diese gewinnerhöhend im Ausmaß von 100.000 Euro zuzüglich Zinsen von 1.5.2013 bis 31.12.2013 mit 6.666,67 Euro.

In der dagegen eingebrachten **Beschwerde** führte die Bf. aus, dass mit Abtretungsvertrag vom 13.09.2013 sämtliche Geschäftsanteile der Müller GmbH wegen drohenden Konkurses mit Zustimmung des Beteiligten Xaver Müller an die Mayer-GmbH verkauft wurden. Es sei daher nie zu einer gewinnerhöhend zu erfassenden Rückabwicklung des Abtretungsvertrages vom 30.04.2013 gekommen.

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung** begründete das Finanzamt einerseits mit personellen Verflechtungen zwischen der Bf., der erwerbenden und der erworbenen Gesellschaft und andererseits mit zwingenden Bestimmungen des Abtretungsvertrages.

Personelle Verflechtungen:

Herr Christoph A war bis Ende September 2013 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Müller GmbH und ist seit August 2012 auch Gesellschafter der Bf.

Der ursprüngliche Anteilsinhaber, Herr Xaver Müller war seit 13.09.2013 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Firma Mayer-GmbH (Erwerberin). Diese übte laut Firmenbucheintrag im Übrigen den Geschäftszweig „Handel mit Waren aller Art, Unternehmensberatung, Buchhaltung, Lohnverrechnung“ aus.

Vertragliche Bestimmungen

Laut der Punkte 2.3 und 2.4. des Abtretungsvertrages sei dieser rückabzuwickeln, wenn die Einigung endgültig gescheitert sei.

Weitere Indizien:

Es gäbe folgende weitere Ungereimtheiten hinsichtlich der Angaben der Bf:

Die Geschäftsbeziehung betreffend die Geschäftsanteile der Müller GmbH können - entgegen den Angaben in der Vorhaltsbeantwortung - nicht im Jänner 2013 begonnen worden sein, da die genannte Gesellschaft erst mit 22.03.2013 gegründet worden ist. Die Frage, wem die Anteile sonst noch zum Kauf angeboten wurden, blieb unbeantwortet.

Nach Würdigung aller eingebrachten Vorbringen kam das Finanzamt zu dem Schluss, dass im Zeitraum zwischen dem Erwerb und dem Verkauf der Geschäftsanteile aufgrund der durchgeführten Bilanzanalyse keine Wertminderung eingetreten sei.

Es waren bereits alle eingegangenen Verpflichtungen sowie auch der Rahmenvertrag samt Sideletter zum Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs per 30.4.2013 der Bf. bekannt.

Wenn somit der Kaufpreis zum Zeitpunkt des Anteilerwerbs zum 30.4.2013 in der Höhe von 100.000 Euro dem wahren Wert der erworbenen Beteiligungsanteile an der Müller GmbH entsprach, dann entsprach auch der Verkaufspreis zum 13.09.2013 zumindest diesem Wert in der Höhe von 100.000 Euro.

Wenn nun von der beschwerdeführenden Gesellschaft nur ein Verkaufspreis von 1 Euro gegenüber der Käuferin Mayer-GmbH angesetzt worden ist, dann sei dieser Ansatz nicht aus betrieblichen, sondern aus anderen „privaten“ Gründen veranlasst gewesen.

Der Verzicht auf die Forderung in der Höhe des tatsächlichen Verkaufspreises, als auch eine mögliche nachfolgende Forderungswertberichtigung, sei nicht betrieblich veranlasst und somit steuerlich unbeachtlich.

Im **Vorlageantrag** führte die Bf aus:

Da am 28.12.2012 der Konkurs über die X-Müller mit Sitz in Liezen verhängt wurde, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 22.3.2013 die Müller GmbH gegründet, um die Kunden (insbesondere die Fa. Großkunde) nicht zu verlieren. Der Wert der so gegründeten Müller GmbH habe sich aus dem in Aussicht gestellten Kundenstock ergeben (vgl Gutachten von Dr. Hans-Otto Hüppe).

Eine rechtsgültige Rückabwicklung der Abtretung sei vertraglich nur mittels notarieller Annahmeerklärung seitens Herrn Xaver Müller (einseitig) möglich.

„Mit Schreiben vom 03.06.2013 hat die Bf. gegenüber Herrn Xaver Müller den Rücktritt gemäß Punkt 2.3. des Abtretungsvertrages erklärt, wobei die Übermittlung eines entsprechenden Übernahmeangebotes bis 19.06.2013 gefordert wurde.

Laut Notariatsakt vom 30.04.2013 hätte diese Annahme bis 30.06.2013 erfolgen müssen. Mit Notariatsakt - somit formgerecht - vom 27. Juni 2013 wurde die Frist zur Annahme der Option durch Herrn Xaver Müller auf 30.09.2013 verlängert.

Mit Schreiben vom 03.06.2013 hat die Bf. rechtswirksam den Rücktritt von der Abtretung der Müller GmbH vom 30.04.2013 erklärt, doch hat Herr Xaver Müller weder bis 30.06.2013 noch bis 30.09.2013 eine notarielle Annahmeerklärung abgegeben.

Die Folge daraus ist, dass das Geschäft nicht wirksam zustande gekommen ist, und zwar auch dann nicht, wenn der Rückabwicklungsbetrag von EUR 100.000,00 bezahlt worden wäre (OGH JB1 2004, 583, GesRZ 2003, 348, wbl 2003, 140, SZ 72/149, GesRZ 1999, 184, wbl 1999, 422, SZ 68/178, ecolex 1992, 634, exolex 1990, 551, ORK HS 2247 ua.).

Ein klagbarer Anspruch auf Übernahme der Anteile und damit auf Bezahlung des Rückabwicklungsbetrages ist seitens der Bf. nicht entstanden. “

Zur nicht erfolgten Wertminderung führte die Bf aus:

„Herr Christoph A hatte vom 1.5.2013 bis 5.10.2013 die Geschäftsführung als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Müller GmbH inne. In der Zeit von Mai bis August 2013 hat die Müller GmbH, wie in Beilage 8.) der Ergänzung zur Beschwerde vom 25.04.2017 ausgeführt, einen operativen Verlust von rund EUR 175.000,00 erlitten.

Zudem wurden seitens der Bf. und des Konzernunternehmens Holding am gegenüber der Bank1 sowie am 07.05.2013 mit EUR 150.000,00 gegenüber der Bank2 Bürgschaftserklärungen zur Sicherstellung der von der Müller GmbH eingegangenen Kreditverträge abgegeben.

Zudem bestanden seitens der Bf. Mietratenhaftungen an Leasinggeber1 in Höhe von EUR 50.000,00 und an Leasinggeber2 Garantien für die Umsatzsteuer der Mietraten in Höhe von EUR 128.437,20.

Somit wurden von der A Gruppe insgesamt Haftungen und Garantien im Gesamtausmaß von EUR 618.437,20 übernommen.

Der Rahmenvertrag mit der Fa. Großkunde wurde am 29.04.2013 abgeschlossen, und deren gesamter Inhalt ist der Geschäftsleitung der A Gruppe erst mit Übernahme der Geschäftsführung bzw. mit der ersten Abrechnung im Mai zur Kenntnis gelangt.

Demnach bestand zu diesem Rahmenvertrag ein Sideletter, wonach die Fa. Großkunde einen Kündigungsverzicht von drei Jahren ab 30.04.2013 erklärt hat. Als Gegenzug hat die Müller GmbH der Fa. Großkunde eine Verzichtsprämie in Höhe von EUR 100 zuzüglich Umsatzsteuer in der Form zu bezahlen, dass von den von der Müller GmbH gelegten wöchentlichen Rechnungen jeweils ein Teilbetrag von EUR 1 in Abzug gebracht wird, und zwar so lange, bis dadurch die Verzichtsprämie in Höhe von netto EUR 100 vollständig bezahlt ist.

Die Vereinbarung, innerhalb von 6 Monaten diese Verzichtsprämie in Höhe von EUR 100 zu erwirtschaften, war für die Müller GmbH unmöglich und hätte unweigerlich dazu geführt, dass der Gesellschafter, somit die Bf., nicht rückzahlbare Einschüsse tätigen hätte müssen, um den Fortbestand des Unternehmens zu sichern, und eine Zahlungsunfähigkeit der Müller GmbH bereits im Jahr 2013 abwenden zu können.

Der Bestand dieses Rahmenvertrages mit der Fa. Großkunde, welcher unter anderem für den Anteilserwerb an der Müller GmbH ausschlaggebend war, hat sich nunmehr als schwerwiegende finanzielle Belastung für die Bf. herausgestellt.

Die Abtretung der Anteile der Müller GmbH an die Mayer-GmbH mit Abtretungsvertrag vom 13.09.2013 um den Abtretungspreis von EUR 1.- zuzüglich der verpflichtenden Zusage der im Punkt 4. des Abtretungsvertrages aufgelisteten Haftungen die Bf. von Seiten der erwerbenden Gesellschaft schad- und klaglos zu halten, war somit die einzige Möglichkeit, weitere finanzielle Einbußen zu vermeiden. Die Inkaufnahme des Verlustes der Anschaffungskosten in Höhe von EUR 100.000,00 in Relation zum drohenden Verlust im Wirtschaftsjahr 2013 (rund EUR 400.000,00) und der zum 30.09.2013 schlagend

werdenden Haftungen und Garantien in Höhe von EUR 421.552,00 war somit eine gebotene Entscheidung eines ordentlichen Kaufmannes im Sinne der Literatur und ständigen Rechtsprechung, und nicht wie von der Behörde unterstellt, ein privates Vergnügen der Geschäftsführer und Gesellschafter.

Beteiligungen scheiden daher aus dem Anwendungsbereich der außerbetrieblichen Zuordnung aus und sind daher Wertveränderungen von Beteiligungen nicht der Privatsphäre der Geschäftsführung oder den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG zuzurechnen.

Die Einholung weiterer Kaufangebote für die Anteile der Müller GmbH hätte angesichts der Ertragslage des Unternehmens nur eine Verzögerung des Verkaufes bewirkt, und in der Folge den finanziellen Verlust mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit erheblich erhöht. Damit erfolgte auch die Entscheidung, keine weiteren Angebote einzuholen, im Sinne eines ordentlichen Kaufmannes. Gem. § 25 Abs. 1 GmbHG schuldet jeder Geschäftsführer der GmbH die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters. Geschäftsführer, die ihre Obliegenheiten verletzen, haften der Gesellschaft zur ungeteilten Hand für den daraus entstandenen Schaden.

Herr Mag. Bernhard A hat als allein zeichnungsberechtigter Geschäftsführer der Bf. mit dem Verkauf der Müller Anteile um EUR 1,00 somit weiteren finanziellen Schaden für die Gesellschaft und der Holding, deren Geschäftsführung er auch inne hat, verhindert, und damit im Sinne des Gesetzes und seiner Pflichten als Geschäftsführer gehandelt.

Woraus die belangte Behörde ableitet, dass der Verkauf der Geschäftsanteile der Müller GmbH um EUR 1,00 aus privaten Gründen veranlasst war, ist daher unklar und in ihren Ausführungen eine nicht begründete Unterstellung.

Dass Herr Xaver Müller am 13.09.2013 als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Mayer-GmbH den Abtretungsvertrag unterzeichnet hat, ist völlig irrelevant, insbesondere bedeutet es nicht, dass er damit das Optionsrecht auf Rückabwicklung aufgegriffen hat.

Alleiniger Gesellschafter war laut Firmenbuchauszug zu diesem Zeitpunkt und ist es auch am heutigen Tage Herr Huber, geb. 02.04.1969. Herr Xaver Müller hat also als Geschäftsführer für die Mayer_GmbH und deren Gesellschafter gehandelt und nicht als Optionsberechtigter im Sinne des Punkt 2.3 und 2.4 des Abtretungsvertrages vom 30.04.2013.“

Aktenkundig ist weiters:

Laut Firmenbuchauszug FN stand die Mayer-GmbH am 13.9.2013 im Eigentum von Huber, der seit 22.10.2013 auch Geschäftsführer ist. Im Zeitpunkt des Anteilerwerbes war Herr Xaver Müller Geschäftsführer.

Im Zuge eines Vorhaltes wurde das Finanzamt ersucht, bekannt zu geben, mit welchem Betrag die übernommenen Haftungen am 13.9.2013 zu bewerten sind bzw. in welchem Ausmaß die Bf. durch die Übernahme von Verbindlichkeiten entlastet wurde.

Das Finanzamt replizierte darauf, dass ihm ein „Kaufvertrag vom 30.9.2013 zwischen der Mayer-GmbH als Käuferin einerseits und Herrn Xaver Müller. geb. am 13.3.1955, als Verkäufer sämtlicher Geschäftsanteile an der Müller GmbH (FN) zu einem Kaufpreis von Euro 1.650.000,00“ vorliegt.

„Zur einfacheren Abwicklung haben die Vertragsparteien vereinbart, dass die notarielle Abtretung (siehe u.a. § 76 GmbHG) der vorbezeichneten Geschäftsanteile direkt von der A_GmbH an die Mayer-GmbH erfolgt (Anmerkung: Kaufpreis von Euro 1,00!!!).

Somit kann von der Außenprüfung ganz eindeutig und ohne jeden Zweifel festgehalten werden, dass es tatsächlich zur Rückabwicklung im Sinne der Vereinbarung vom 30.4.2013 gekommen ist und die abtretende Gesellschaft A_GmbH gegenüber Xaver Müller rechtlich eine Kaufpreisforderung in der Höhe von Euro 100.000,00 - und nicht wie im Abtretungsvertrag enthalten „nur“ in der Höhe von Euro 1,00 - hatte.

Demzufolge ist bzw. war von der Außenprüfung bei der A_GmbH ein Kaufpreis in der Höhe von zumindest Euro 100.000,00 plus Zinsen im Jahr 2013 steuerlich gewinnwirksam anzusetzen.

Aufgrund der Vereinbarung vom 30.4.2013 waren die laut Punkt 4.1. von der Mayer-GmbH vorgenommenen Haftungsfreistellungen für die A_GmbH für den steuerlich anzusetzenden Kaufpreis zunächst somit nicht weiter wesentlich .

Die Bf. replizierte darauf, dass dieser Vertrag nie realisiert worden sei.

„Die belangte Behörde übersieht in ihren Ermittlungen allerdings, dass weiters sämtliche Anteile der Müller GmbH mit Abtretungsvertrag vom 10.12.2013 (Beilage 5.) mit Wirksamkeit 6.11.2013 von der Mayer_GmbH um den Abtretungspreis von einem Euro an Frau Schmid verkauft wurden. Da somit zwischen dem Erwerb der gegenständlichen Anteile durch die Mayer_GmbH um den Kaufpreis von EUR 1.650.000,00 am 30.09.2013 und dem Verkauf dieser Anteile mit Vertrag vom 10.12.2013 mit Wirksamkeit 06.11.2013 um EUR 1,00 eine Wertminderung in Höhe des Kaufpreises eingetreten ist - wobei gerade dieser Kaufpreis die Grundlage eines Scheingeschäftes durch die belangte Behörde darstellt - stellt sich nunmehr die berechnete Frage, ob nicht hier ein angeführtes Scheingeschäft vorliegt. Zumindest dürfte damit erwiesen sein, dass der Verkauf durch die JCCO eine wirtschaftliche Notwendigkeit dargestellt hat und ein entsprechend höherer Kaufpreis realistisch keinesfalls zu erzielen war.

Bei der dargestellten wirtschaftlichen Situation hätten weder Mayer_GmbH noch Fr. Schmid als Rechtsnachfolgerin der Mayer_GmbH den utopischen Abtretungspreis begleichen können, zumal die Finanzierung größten Teils (nämlich zu 97 %) aus den

Ergebnissen der Müller GmbH erfolgen sollte, und diese nur Verluste erzielt hat und in weiterer Folge, entgegen den Behauptungen der belangten Behörde im Jahr 2016 in Konkurs gegangen ist (siehe Firmenbuchauszug vom 12.09.2019, Beilage 6.)). (...)

Die Ergebnisentwicklung der Müller GmbH liegt in der Form vor, dass diese im Jahr 2016 die Insolvenz beantragen musste.“

Auf einen weiteren Vorhalt des BFG hin erklärte die Bf. ausdrücklich, dass sie keine Verträge der Müller GmbH übernommen hat. Die Übernahme der Geschäftsbeziehung mit der Firma Großkunde sei im Übrigen auch nicht möglich, weil die Bf. nicht über die dafür notwendigen Lizenzen verfüge.

Eine Überprüfung durch das BFG ergab, dass die eingegangenen Verbindlichkeiten im Jahr 2013 in der laufenden Buchhaltung nicht erfasst und auch bei der Bilanzerstellung nicht angesetzt wurden.

Gründe, die gegen die in § 12 Abs 3 KStG gesetzlich vorgesehene Verteilung des Veräußerungsverlustes auf 7 Jahre sprechen würden (Zuschreibung, steuerwirksame Aufdeckung stiller Reserven aus Beteiligungen oder Gegenverrechnung), bestehen laut Rückfrage beim steuerlichen Vertreters nicht.

Ein weiterer Streitpunkt betrifft die Bewertung einer bebauten Liegenschaft. Das Finanzamt hat im Rahmen der abgabenbehördlichen Überprüfung des Jahres 2013 Feststellungen hinsichtlich der Aufteilung des Gesamtaufpreises in (nicht abnutzbaren) Grund und Boden und (abnutzbares) Gebäude getroffen.

Das Gebäude wurde erst 2014 erstmals in Betrieb genommen (Beginn der Abschreibung) weshalb diese Feststellungen keine Auswirkungen auf die Höhe der hier angefochtenen Körperschaftsteuer 2014 haben.

Rechtslage

§ 12 KStG BGBl. Nr. 401/1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012

(3) Für Beteiligungen im Sinne des § 10 gilt folgendes:

1. Die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) oder ein Verlust anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens darf nur insoweit abgezogen werden, als nachgewiesen wird, daß die Wertminderung oder der Verlust nicht mit Einkommensverwendungen im Sinne des § 8 Abs. 2 und 3 der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, in

ursächlichem Zusammenhang steht (ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung und ausschüttungsbedingter Verlust).

2. Abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) oder Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung sind im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen, soweit nicht

- eine Zuschreibung erfolgt oder
- stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt werden oder
- im Wirtschaftsjahr der Abschreibung oder des Verlustes stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer anderen zum Anlagevermögen gehörenden von dieser Vorschrift nicht berührten Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt und auf Antrag des Steuerpflichtigen gegenverrechnet werden.

(...)

Das BFG hat erwogen

1. Abtretung des Gesellschaftsanteils

Der Beschwerde liegt folgender **Sachverhalt** zugrunde:

Die Bf. stand im Streitjahr 2013 im Eigentum der Familie A (Anton, Mag. Bernhard und Christoph A). Als Geschäftsführer fungierte Mag. Bernhard A.

Am 30.4.2013 erwarb die Bf. von Herrn Xaver Müller einen Teil seines Gesellschaftsanteils an der Müller GmbH (Nennbetrag Anteil insgesamt: 35.000 Euro, abgetreten 24.500 Euro) um 100.000 Euro. Die Werthaltigkeit des Kaufpreises ist durch ein Gutachten von Dr. Hans-Otto Hüppe belegt und wurde vom Finanzamt nicht beanstandet.

Im Zuge der Vertragserrichtung fielen Nebenkosten iHv 4.452,72 Euro an, die unstrittig als Aufwand geltend gemacht wurden.

Gemäß Punkt 2.3. vereinbarten die Vertragsparteien weitere Kaufpreisteile, wobei bis 30.6.2013 eine Einigung über die endgültige Höhe des Kaufpreises zu erzielen war. Diese Frist wurde mit Notariatsakt vom 27.6.2013 auf den 30.9.2013 verlängert.

Für den Fall, dass bis zur vorgegebenen Frist keine Einigung über den Kaufpreis erzielt werden kann, verpflichtete sich die Bf. gem. Punkt 2.4. des Vertrages, den Anteil dem Verkäufer Xaver Müller um 100.000 Euro + 10% Zinsen p.a. anzubieten.

Mit Abtretungsvertrag (Notariatsakt) vom 13.9.2013 veräußerte die Bf. die Beteiligung um 1 Euro an die Mayer-GmbH, die sich im alleinigen Eigentum von Huber befand. Nach Punkt 4. des Abtretungsvertrages verpflichtete sich die Käuferin, die zum 30.09.2013 schlagend werdenden Haftungen und Garantien in Höhe von 421.552 Euro zu übernehmen und die Bf. diesbezüglich schad- und klaglos zu halten. Diese Haftungen und Garantien wurden bei der Bf. buchhalterisch nicht erfasst.

Gemäß Punkt 1.2. des Abtretungsvertrages verzichtete Herr Xaver Müller, der zu diesem Zeitpunkt Geschäftsführer der Mayer_GmbH GmbH war, auf die Ausübung seiner Optionsrechte.

Die Bf. hat den gesamten Veräußerungsverlust iHv 99.999 Euro im Jahr 2013 als Aufwand geltend gemacht.

Das Finanzamt geht davon aus, dass aufgrund der im Abtretungsvertrag vom 30.4.2013 normierten Vereinbarung über die Rückabwicklung der Anteilsabtretung (Punkt 2.3. bzw. 2.4.) nach den wahren wirtschaftlichen Verhältnissen im Kalenderjahr 2013 eine Forderung der Bf. gegenüber Herrn Xaver Müller entstanden ist.

Tatsächlich war die Bf. vertraglich verpflichtet, die Anteile Herrn Müller um 100.000 Euro zuzüglich Zinsen von 6.666,67 Euro anzubieten. Eine Verpflichtung zur Annahme dieses Anbots bestand für Herrn Müller jedoch nicht.

Auch wenn Herr Müller als Geschäftsführer der Käuferin, der Mayer_GmbH GmbH, das Geschäft mit der Bf. initiiert haben sollte, bestehen keine Gründe dafür anzunehmen, dass die Bf. aus außerunternehmerischen Gründen auf einen höheren Kaufpreis verzichtet hat:

Die Müller GmbH hat im laufenden Geschäftsjahr einen Verlust erwirtschaftet, der sich nach den unwidersprochenen Angaben des Bf. aus der operativen Tätigkeit, insbesondere der Geschäftsbeziehung mit der Firma Großkunde ergab. Gemeinsam mit den anstehenden Garantien und Haftungen ist das ein wirtschaftlicher Grund, die Beteiligung zu einem Preis, der unter den Anschaffungskosten liegt, zu veräußern.

Hingegen kann im Beschwerdefall ein gesellschaftlich motivierter Verzicht auf einen Kaufpreisanteil nur zu Gunsten der Mayer_GmbH GmbH (bzw. ihres Alleingeschafters Huber) erfolgt sein. Zwischen der Mayer_GmbH GmbH und der Bf. bestehen jedoch aktenkundig keine gesellschaftlichen Verflechtungen, weshalb ein außerunternehmerischer Grund ohne weitere Tatsachenfeststellungen nicht angenommen werden kann.

Sollte Herr Müller für den Verzicht auf sein Vorkaufsrecht ein Entgelt erhalten haben, hätte auch dieser Umstand keine Auswirkungen auf den durch die Bf. erzielten Veräußerungspreis.

Daraus ergibt sich, dass die Bf. ihre um 104.452,72 erworbenen Anteile an der Müller GmbH (zu den Anschaffungskosten zählen auch die Anschaffungsnebenkosten von 4.452,72 Euro aus der Vertragserrichtung; vgl. Laudacher in Jakom, EStG 2013, § 6 Rz 26 und die dort angeführte Judikatur des VwGH) gewinnwirksam um 1 Euro an die Mayer_GmbH GmbH veräußert hat.

Der so entstandene iHv 104.451,72 Euro ist gem. § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf sieben Jahre aufzuteilen. Damit sind 14.921,82 Euro Veräußerungsverlust im Streitjahr 2013 aufwandswirksam zu erfassen, da aktenkundig keine Gründe für eine Ausnahme bestehen.

Für das ertragsteuerliche Ergebnis der Bf. bedeutet das:

Verlust lt. Erklärung	-29.119,96
darin als Aufwand enthalten: Verlust aus Beteiligungsveräußerung	99.999,00
darin als Aufwand enthalten: Anschaffungsnebenkosten	4.452,72
Nicht angefochtene Feststellungen der BP:	
• Geldbeschaffungskosten	3.779,55
• Sonstiger Aufwand	22.500,00
• Passivierung KU	-959,40
1/7 Verlust aus Beteiligungsveräußerung	-14.921,82
Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Erkenntnis	85.730,09
Körperschaftsteuer 25% vom Gesamtbetrag der Einkünfte	21.432,52
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-4.426,09
Festgesetzte Körperschaftsteuer (gerundet gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988)	17.006,00

2. Bewertung der Liegenschaft

Da nur der Spruch des Bescheides der Rechtskraft fähig ist (zB VwGH 21.6.1977, 2183, 2184/75 oder VwGH 19.9.1989, 86/14/0092) kann nur der Spruch Anfechtungsgegenstand sein (Ritz, BAO, § 250 Tz 7).

Im Beschwerdefall hat die Bewertung im Streitjahr 2013 keine betragsmäßigen Konsequenzen, ist also vom Spruch des Bescheides nicht erfasst.

Eine Beschwerde, die sich nicht gegen den Spruch eines Bescheides richtet, ist unzulässig. Wäre die Bewertung der Liegenschaft der einzige Streitpunkt, so wäre die Beschwerde zurückzuweisen. Da die Bewertung (nur) ein weiterer Streitpunkt ist, kann es schlicht zu keinen diesbezüglichen Feststellungen kommen.

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.

Im Beschwerdefall ist die Verwirklichung eines abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhaltes strittig. Das stellt keine Rechtsfrage dar, weshalb die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 3. Dezember 2019