

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende R 1, Richter R 2 sowie die fachkundigen Laienrichter LR 1 und LR 2 in der Beschwerdesache Bf., Bf.-Adresse, vertreten durch ALPEN-ADRIA Steuerberatung GmbH, August-Jaksch-Straße 2, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerde vom 15. November 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 18. Oktober 2018 betreffend Körperschaftsteuer 2016 zu Steuernummer Bf.-StNr. nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 8. November 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin SF zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerde führende Bf. (Bf.) war Komplementärin und reine Arbeitsgesellschafterin der KG ("KG"). Herr A (Herr A) und Herr B (Herr B) waren

- zu je 50% an der GmbH beteiligt und ihre Geschäftsführer,
- Kommanditisten der KG mit einem Anteil von jeweils 50%.

Die Bf. wies in ihrer Körperschaftsteuererklärung 2016 einen Bilanzverlust in Höhe von € 17.735,35 (Jahresfehlbetrag 55.992,18, Gewinnvortrag € 38.258,83) aus.

Folgende Geschehnisse sind für das Verfahren relevant:

Unstrittig ist, dass eine Forderung der GmbH gegenüber der KG schon jedenfalls seit 2007 bestand (laut Bilanz 2007 € 55.244,88). Laut Bf. war die Herkunft der Mittel ungewiss. Die „Forderung“ wurde per 31.12.2011 auf „Einlage“ umgebucht. Bezüglich der Forderungsumbuchung heißt es im Schreiben vom 20.02.2012 des ehemaligen Steuerberaters unter Bezugnahme auf ein Gespräch mit einem Vertreter des Finanzamtes, *„dass der mit 31.10.2010 aushaftende Saldo „Forderungen gegen beteiligte Unternehmen“ in Höhe von € 69.338,97“ im Jahresabschluss 2011 als Einlage umgebucht wird.“*

Am 10.05. 2012 wurde die Eröffnung des Sanierungsverfahrens betreffend die KG (Antrag auf Eröffnung eines Sanierungsverfahrens ohne Eigenverwaltung) im Firmenbuch eingetragen. Die KG bot als Schuldnerin ihren Gläubigern eine Quote von 20% und sollte die Quote insbesondere durch die Betriebsfortführung erwirtschaftet werden. Mit Beschluss des Gerichts vom 11.07.2012 erfolgte die Aufhebung des Sanierungsverfahrens mit Erfüllung der Quote.

Gesellschafterbeschluss vom 25.11.2015

Mit **Gesellschafterbeschluss vom 25.11.2015** beschlossen die Gesellschafter die Auflösung der Gesellschaft und den Übertritt der Bf. in das Stadium der Liquidation. Die KG wurde zu einer OG. Die Anträge auf Eintragung der Veränderung im Gesellschafterstand sowie auf Umwandlung der Gesellschaft in eine OG erfolgten anschließend und wurden die Änderungen im Firmenbuch noch im Jahr 2015 eingetragen.

Zum **31.12.2015 bzw. 01.01.2016** war in der Bilanz der Bf. unter „A. Anlagevermögen, I. Finanzanlagevermögen **Beteiligungen € 56.436,49**“ ausgewiesen.

Zu diesen Stichtagen war in der **Bilanz der KG** unter „**A. Eigenkapital, I. Komplementärkapital Vereinbarte Einlagen Arbeitsgesellschafter € 0,00**
Gesellschafter-Darlehen € 56.436,49“ ausgewiesen.

In den Erläuterungen war unter „Beteiligungen“ die „Gesellschaftereinlage € 56.436,49“ ausgewiesen.

Am **09.06.2016** wurde die **GmbH im Firmenbuch gelöscht** (Antrag vom 03.06.2016).

In der **Liquidationsbilanz der Bf.** mit **Stichtag 09.06.2016** ist festgehalten:

„Beteiligungen

Gesellschaftereinlage 0,00“

Gesellschafter: Bf. (ehemaliger Vollhafter)

EK-Stand 01.01.2016: € 55.554,18

Umbuchung: - € 55.554,18

In der **Gewinn- und Verlustrechnung der Bf. für 01.01.2016 bis 09.06.2016** sind
„Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens € 55.554,18“ ausgewiesen.

Der **Bilanz der OG** zum **31.12.2016** ist zu entnehmen:

„Entwicklung der Kapitalkonten zum 31.12.2016

GmbH

EK-Stand 01.01.2016 € 55.554,18

Umbuchung € 55.554,18

Einlagen/Entnahmen

Ergebnisanteil

Übergangsgewinn

EK-Stand 31.12. 2016 € 0,00

Herr A

EK-Stand 01.01.2016 - € 23.099,24

Umbuchung € 27.777,09

Einlagen/Entnahmen - € 9.074,36

Ergebnisanteil € 18.888,86

Übergangsgewinn € 6.757,49

EK-Stand 31.12.2016 € 14.492,35

Herr B

EK-Stand 01.01.2016 - € 40.072,35

Umbuchung € 27.777,09

Einlagen/Entnahmen - € 5.472,36

Ergebnisanteil € 18.888,86

Übergangsgewinn € 6.757,49

EK-Stand 31.12.2016 € 1.121,24“

Betriebsprüfung

Anlässlich einer **Betriebsprüfung betreffend Körperschaftsteuer (KöSt) und Kapitalertragsteuer (KESt) 2014 bis 2016** hielt der Prüfer zur **Körperschaftsteuer 2016** im **Bp-Bericht vom 19.10.2018, Tz. 1 Verdeckte Ausschüttung**, nach den zuvor geschilderten gesellschaftsrechtlichen und finanziellen Veränderungen ab dem Gesellschafterbeschluss vom 25.11.2015 Folgendes fest:

„... Die beiden (ehemaligen) Kommanditisten waren gleichzeitig zu jeweils 50% an der (ehemaligen) Komplementär-GmbH beteiligt.

Die GmbH hatte der KG ein Gesellschafter-Darlehen gewährt, welches steuerlich als Einlage zu qualifizieren ist und zum Zeitpunkt des Ausscheidens der GmbH einen Stand von € 56.436,49 aufwies.

Dieses Darlehen/diese Einlage wurde sowohl bei der GmbH als auch bei der OG zum 31.12.2015 noch bilanziert.

Im Jahr 2016 wurde diese Einlage in Höhe von nunmehr € 55.554,18 bei der OG je zur Hälfte (€ 27.777,09) auf die Kapitalkonten der beiden Gesellschafter, Herrn A und Herrn B, umgebucht, während die GmbH eine Teilwertabschreibung ihrer Beteiligung auf Null vornahm.

Rechtlich ist dieser Sachverhalt wie folgt zu beurteilen:

*Die GmbH ist 2015 aus der KG als Arbeitsgesellschafterin und Komplementärin ausgeschieden. Beim Ausscheiden stand ihr **als Abschichtungserlös jedenfalls der Betrag ihrer Einlage** zu. Da diese Einlage zum 31.12.2015 noch bilanziert wurde, ist davon auszugehen, dass im Jahr 2015 noch kein Verzicht auf den Abschichtungserlös in Höhe der Einlage stattgefunden hat. Erst durch die **Umbuchung der Einlage auf die Kapitalkonten der Gesellschafter bzw. durch die Teilwertabschreibung bei der GmbH im Jahr 2016** ist ein **Verzicht auf den Abschichtungserlös** erfolgt.*

*Dieser Verzicht stellt **eine** Vorteilsgewährung an die beiden OG-Gesellschafter dar, welche **gleichzeitig Gesellschafter der GmbH** sind, da die GmbH gegenüber fremden OG-Gesellschaftern nicht auf den ihr zustehenden Abschichtungserlös verzichtet hätte. Es liegt daher eine **verdeckte Ausschüttung an Herrn A und Herrn B in Höhe von jeweils € 27.777,09** vor.“*

Körperschaftsteuerbescheid 2016

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers. Im **Körperschaftsteuerbescheid 2016** verwehrte es die Teilwertabschreibung (€ 55.554,18) und setzte für die Bf. den Gesamtbetrag der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2016 in Höhe von € 0,00 fest.

Weiters schrieb das Finanzamt in **Kapitalertragsteuerbescheiden für 2016** Herrn A und Herrn B die KEST für je € 27.777,09 gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 direkt vor.

Beschwerde

In der dagegen erhobenen **Beschwerde** beantragte die Bf. die Vorlage an das BFG ohne Erlassung einer **Beschwerdevorentscheidung**. Sie brachte vor:

*„Das Entstehen der Forderung gegenüber der KG ist aus heutiger Sicht ungeklärt. Aufgrund dessen und der Vermögenssituation der beiden Gesellschaften **hätte die Forderung schon im Jahr 2007 ausgebucht werden sollen**, aber erfolgsneutral. Bereits im Jahr 2007 bestand eine*

Forderung gegenüber der KG in Höhe von EUR 55.224,88, die bis heute annähernd unverändert blieb.

*Die Ungeklärtheit der Forderung bzw. der Eintritt der Verjährung wurden durch das Finanzamt selbst schon erkannt und die **Forderung wurde im Jahresabschluss 2011 auf Beteiligung umgebucht**. Die Beteiligung an der KG ist jedoch um diesen Betrag nicht mehr wert geworden. **Konsequenterweise hätte damals schon eine Teilwertabschreibung durchgeführt werden müssen**.*

*Wie auch immer ist durch das **Eintreten der zivilrechtlichen Verjährung** einerseits und die **Nichtwerthaltigkeit der Beteiligung** andererseits hier **weder eine direkte noch eine indirekte Bereicherung der Gesellschafter** in keiner Weise eingetreten. Die Feststellungen des Prüfers sind daher unbegründet und durch die Nichtbeachtung der tatsächlichen Verhältnisse rechtswidrig. Eine verdeckte Ausschüttung, wie vom Finanzamt angenommen, ist nicht nachvollziehbar. ...“*

Vorlagebericht

Im **Vorlagebericht** führte das Finanzamt aus, dass die in der Bilanz 2007 ausgewiesene und 2011 auf „Einlage“ umgebuchte Forderung nur durch **Gewährung eines Darlehens** oder **sukzessive durch die Kumulierung von gestundeten Haftungsprovisionen** entstanden sein könne, was für den vorliegenden Fall aber völlig belanglos sei.

Wesentlich sei nämlich, dass die **Forderung eines Mitunternehmers gegenüber der Mitunternehmerschaft bei dieser steuerlich immer Eigenkapital** sei, egal ob diese Forderung unter variablem Kapital oder als Verbindlichkeit an den Gesellschafter ausgewiesen sei, es sei denn, eine Bank als Gesellschafter würde der Mitunternehmerschaft einen Kredit im Rahmen ihres Betriebes gewähren. Korrespondierend sei die Forderung beim Mitunternehmer steuerlich immer gleichbedeutend mit einer Beteiligung an der Mitunternehmerschaft.

In der **Bilanz der KG** zum 31.12.2015 sei ein Betrag von € 56.436,49 (wegen des Nichtbemerkens des Ausscheidens zum 25.11.2015 noch unter „**A. Eigenkapital/I. Komplementärkapital/Gesellschafter-Darlehen**“ ausgewiesen worden.

Das Finanzamt verwies bezüglich seiner Beurteilung auf Rz. 786 KStR. Es wäre der Bf. ein Abschichtungserlös in Höhe ihrer Einlage zugestanden, auf den sie 2016 zugunsten ihrer Gesellschafter verzichtet hat. Dass der (von den verbleibenden Gesellschaftern und nicht von der Personengesellschaft geschuldete) Abschichtungserlös etwa zur Gänze uneinbringlich wäre, sei nicht einmal behauptet worden. Der endgültige Verzicht im Jahr 2016 ergebe sich schlüssig daraus, dass die Forderung im Rahmen der Liquidation weder geltend gemacht noch eingetrieben noch überhaupt als Forderung begriffen worden sei (es sei eine "Beteiligung"

abgeschrieben, die im Jahr 2016 überhaupt nicht mehr bestanden habe). Die Bf. sei mit 9.6.2016 infolge beendeter Liquidation im Firmenbuch gelöscht worden.

„Es liegt daher eine verdeckte Ausschüttung an Herrn A und Herrn B iHv jeweils 27.777 Euro im Jahr 2016 vor.

*An diesem Ergebnis würde sich nichts ändern, wenn die **Forderung oder Beteiligung der Bf. schon 2007 oder 2011 erfolgsneutral ausgebucht** worden wäre (anders als erfolgsneutral hätte sie nicht ausgebucht werden können, da Gewinn- oder Verlustanteile aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft ausschließlich im Feststellungsverfahren der Mitunternehmerschaft festgestellt werden und über die "Gewinntangente" in das steuerliche Ergebnis des Gesellschafters einfließen). In diesem Fall wäre das bei der KG als Komplementärkapital bilanzierte Gesellschafter-Darlehen ja nicht verschwunden und die Frage des Abschichtungserlöses im Jahr 2015 hätte sich in gleicher Weise gestellt. Die Bf. hätte dann eben 2015 einen Anspruch auf Abschichtungserlös (erfolgsneutral) aktivieren müssen, auf welchen sie 2016 verzichtet hat.*

*Läge tatsächlich ein **fremdübliches Ausscheiden der Bf. mit einem Abschichtungserlös von Null** vor, dann würde dies einen Veräußerungsverlust von -56.436,49 Euro für die Bf. im Jahr 2015 bedeuten, welcher aber im Feststellungsverfahren der KG festgestellt werden müsste und nicht über eine TWA dargestellt werden könnte.*

*Aber auch in diesem Fall würde kein Aufwand im Kalenderjahr 2016 anfallen, sodass der im Jahr **2016 geltend gemachte Aufwand periodenfalsch** und daher auch aus diesem Grund **nicht anzuerkennen wäre.***

Die vom Finanzamt ins Treffen geführte **Rz. 786 KStR, „Gesellschaftsanteile an Personengesellschaften, Übertragung“**, lautet wie folgt:

„Überträgt eine Komplementär-GmbH ihren Anteil an der KG zu einem unüblich niedrigen Preis auf ihre Gesellschafter und Kommanditisten, liegt eine verdeckte Ausschüttung auf Seite der GmbH vor. Bei den Gesellschaftern ist diese im Rahmen der Gewinnermittlung der KG nur dann zu berücksichtigen, wenn der GmbH-Anteil zum Sonderbetriebsvermögen gehört.“

Verfahren vor dem BFG

Beim **BFG** kam es zu einem **Vorhalteverfahren** sowie der **Abhaltung eines Erörterungstermins und der Durchführung einer mündlichen Verhandlung**. Diese erfolgten gleichzeitig für die Herren A und B, die gleichlautend wie die Bf. des vorliegenden Verfahrens vorbrachten:

Die Bf. legte im März 2022 ein **„Gutachten über die Unternehmensbewertung“** der KG vor, das laut ihren Vorbringen nach den im **Fachgutachten des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder“ (KFS/BW 1)** dargestellten Methoden

der Unternehmensbewertung ermittelt worden sein soll (in weiterer Folge „**Bewertungsgutachten**“). Dieses geht vom EBITDA bzw. EBIT laut Erklärung aus und wurde das Multiplikatorverfahren für die Branche „Nahrungs- und Futtermittel, Getränke, Tabak, C10-C12“ mit dem Meridian als Multiplikator angewandt. Ausgehend von den erklärten Ergebnissen ergab sich für 2014 bis 2016 jeweils ein „positiver Unternehmenswert“, gemeint der ausgewiesene „Equity Value“ bzw. „Enterprise Value“. Unter Berücksichtigung eines laut Bf. angesetzten „angemessenen Unternehmerlohns“ (KFS/BW 1Rz. 146) von jährlich € 40.000,00 wurde für 2014 und 2016 ein laut Bf. „negativer Unternehmenswert“ (Equity/Enterprise Value“ von € 0,00 ermittelt, für 2015 ergab sich ein „Equity/Eternity Value“ von rd. € 176.000,00 (EBITDA“ bzw. fast € 173.000,00 (EBIT).

Laut Bf. unterstreiche die für die KG **durchgeführte Unternehmensbewertung für den Zeitraum 2014 bis 2016** die Argumentation der Nichtwerthaltigkeit der Beteiligung. Sowohl das Multiplikatorverfahren (Betrachtungszeiträume 2014 bis 2016) als auch die Liquidationswertermittlung würden zu einem negativen Unternehmenswert kommen. Zudem zeige die Historie, dass das Ergebnis 2016 nicht von außerordentlichen Effekten geprägt gewesen sei. Folglich sei klar erkennbar, dass die KG im Jahr 2016 keinen positiven Wert aufweise.

Weiters hat sich ergeben:

- Zwischen den Parteien steht außer Streit, dass die Forderung der Bf. jedenfalls seit 2005 rekonstruierbar bestanden hat und auch noch 2015 und 2016 bestand. Sie war auch nach Ansicht der Bf. grundsätzlich einklagbar.
- Maßnahmen zur Rückforderung der Einlage (wie etwa Mahnungen, Klagen) hat es im Zeitraum ab 2007 bis einschließlich 2016 nicht gegeben.
- Ein jährlicher Check wie im „Bewertungsgutachten“, ob die Rückzahlung möglich wäre, wurde nicht durchgeführt.
- Zum Stichtag der Liquidationsbilanz (9.6.2016) waren keine konkreten Grundlagen für die Teilwertabschreibung vorhanden.
- Es sind keine Stückelungen eingefordert worden, begründet von der Bf. mit dem Konkurs der Gesellschafter und der fehlenden finanziellen Möglichkeit zur Rückzahlung von Teilbeträgen.
- Die Frage, ob aus dem Bewertungsgutachten die Finanzmöglichkeiten der Gesellschafter zu ersehen seien, verneint die steuerliche Vertretung. Es wäre - ohne dass man neu zu rechnen beginne - eine vereinfachte Berechnung möglich, indem man den Überschuss vor Steuern und abzüglich der AfA nimmt, dies ergebe 2013 € 7.650,00. Mit diesem Geld müssten die Gesellschafter leben, ihre Steuern zahlen, Investitionen tätigen und allenfalls auch alte Verbindlichkeiten begleichen (Steuerlichen Vertretung im ET).

Die steuerliche Vertretung verneint einen Verzicht wegen der mit dem Bewertungsgutachten begründeten **Wertlosigkeit der Beteiligung**. Die nach der ersten BP erfolgte Umbuchung auf Einlage sei nicht werthaltig gewesen, weil die KG in diesen Jahren - 2007 ca. € 28.393,00, 2008 € 18.429,00, 2009 € 25.193,00, 2010 € 21.290,00, 2011 € 21.464,00 - so schlecht gewesen seien. Es hätte daher nicht die Möglichkeit gegeben, das Geld von Seiten der KG zurückzuzahlen.

Die Forderungen wären - so die steuerliche Vertretung - gegenüber der KG geltend zu machen gewesen, respektive gegenüber den hinter der KG stehenden Herren A und B.

Die Bf. habe laut steuerlicher Vertretung keine Kredite gehabt. Zur Aufforderung, Nachweise für die behauptete Nicht-Werthaltigkeit der Forderung vorzulegen, teilte die steuerliche Vertretung mit, dass nach dem Sanierungsverfahren laut Besprechung mit den Gesellschaftern kein Kredit bei einer Bank zu bekommen gewesen sei. Ein entsprechender, diese Angaben dokumentierender Schriftwechsel mit der Bank wurde nicht vorgelegt (die bisherigen Punkte laut steuerlicher Vertretung im ET).

Aus der Aufstellung der Kapitalentwicklung sei ersichtlich, dass die Gesellschaft nach dem Sanierungsverfahren auch die Bank wechseln habe müssen, die bisherige Bank habe keinen Rahmen mehr gewährt. Seit dem Sanierungsverfahren würden zudem die Lieferanten (innerhalb der entsprechenden Zahlungsfrist) sofort bezahlt. Bis zum heutigen Datum (Anm.: 02.06.2023) sei kein Kredit bei einer Bank aufgenommen worden (Vorhaltsbeantwortung).

Die Wertlosigkeit der Forderung habe schon in den Vorjahren bestanden. Zu keinem Zeitpunkt sei genügend Geld in der KG vorhanden gewesen. Im Zuge der Bereinigung für 2016 sei das vorgelegte Gutachten gemacht worden, damit man einen Nachweis habe. Auch bei einander fremd gegenüberstehenden Personen wäre eine Rückzahlung nicht möglich gewesen (Steuerliche Vertretung im ET).

Die steuerliche Vertretung meinte, dass man damals in jedem Jahr schon die Abschreibung vornehmen hätte müssen, weil man gesehen habe, dass die Forderung nie bezahlt werden könne. Sie konnte nicht sagen, warum der Einlagewert stehen gelassen und nicht schon 2007 oder 2011 abgeschrieben worden sei. Sie habe die Werte von der vorherigen steuerlichen Vertretung übernommen. Sie glaube auch, dass sich niemand Gedanken gemacht habe.

Unterlagen, die dokumentieren, dass das Thema „Unmöglichkeit der Rückzahlung der Einlage“ jemals besprochen worden wäre, gibt es nicht (Steuerliche Vertretung im ET).

Zur Frage, warum gerade 2016 die Teilwertabschreibung erfolgt sei, wenn schon in den Vorjahren abzuschreiben gewesen wäre, gab die steuerliche Vertreterin an, dass man in diesem Fall eine entsprechend bereinigte Liquidationsbilanz habe abgeben müssen.

Zur Frage, welches Begehren für den Fall der Nichtanerkennung der Teilwertabschreibung im Jahr 2016 gestellt würde, begehrte die steuerliche Vertretung, bei Herrn A und Herrn B mangels Bereicherung keine verdeckte Ausschüttung zu erfassen. Auch bei Fremden hätte keine Möglichkeit der Bezahlung der Forderung bestanden.

Die Bf. legte noch folgende Unterlagen vor:

- Das Schreiben betreffend die Eröffnung des Sanierungs(plan)verfahrens. In diesem heißt es wie folgt:

„2.) Gründe der Insolvenz - Vorliegen der Zahlungsunfähigkeit:

Anlässlich der Gründung der Gesellschaft wurde ein Bierlieferungsvertrag abgeschlossen, der nicht erfüllt werden konnte und musste im Jahr 2005 eine Rückzahlung in Höhe von ca. EUR 30.000,00 geleistet werden. Die Finanzierung erfolgte über die Bank. Im Jahr 2005, zum Zeitpunkt der Übernahme der Geschäftsführung durch die Herren A und B bestanden auch noch diverse Lieferantenverbindlichkeiten, die bereits aus den Anfangsjahren herrührten.

Die Geschäftsführer konnten in den letzten Jahren die Altlasten abbauen; der Bankkredit konnte jedoch nicht abgedeckt werden.

Anfang des Jahres 2012 wurde bei der Schuldnerin eine Betriebsprüfung durchgeführt und aufgrund von formalen Mängeln kam es zur Verhängung von Sicherheitszuschlägen, die zu einer Steuernachzahlung bei der Gesellschaft in Höhe von EUR 11.733,38 und bei den Gesellschaftern Herr B und Herr A von insgesamt EUR 22.239,80 führte. Aufgrund der Gewinnerhöhungen kommen auch noch Nachzahlungen bei der Sozialversicherung der Gewerblichen Wirtschaft in Höhe von ca. EUR 20.000,00 zum Tragen.

Bis zum Beginn der Betriebsprüfung gab es beim Finanzamt keinen Rückstand und auch bei der Gebietskrankenkasse und der Sozialversicherung der Gewerblichen Wirtschaft gab es nur geringfügige Rückstände, die durch Raten abgedeckt werden hätten können.

Aufgrund der nun erhöhten Zahlungsverpflichtungen ist die Schuldnerin nun nicht mehr in der Lage, ihre laufenden Verpflichtungen zu erfüllen. Sie hat ihre Zahlungen eingestellt. Die Voraussetzungen für die Eröffnung eines Sanierungsverfahrens liegen daher vor. Die Schuldnerin beabsichtigt, ihren Gläubigern einen Sanierungsplan anzubieten, der insbesondere durch den Fortbetrieb des Unternehmens finanziert werden soll.

Die Schuldnerin hat mit Stand 30.04.2012 (zusammengefasst) nachstehende Verbindlichkeiten:

- > Bank 1 EUR 39.595,00
- > Bsnk 2 EUR 4.912,55

- > Finanzamt EUR 11.733,38
- > GKK EUR 4.501,33
- > SVA EUR 21.187,41
- > Diverse Lieferanten EUR 27.171,45

Gesamt EUR 109.101,12

Hinzu kommen noch Verbindlichkeiten der Herren A und B gegenüber dem Finanzamt in Höhe von insgesamt EUR 22.239,80.

Bescheinigungsmittel: Gläubigerliste Beilage./I

3.) kostendeckendes Vermögen:

Die Schuldnerin hat mit Überreichung des Antrages auf Eröffnung des Sanierungsverfahrens beim Landesgericht einen Kostenvorschuss im Betrag von EUR 4.000,00 einbezahlt.

Bescheinigungsmittel: beiliegender Überweisungsbeleg.

4.) Unternehmensfortführung:

Das Unternehmen der Schuldnerin wird ordnungsgemäß geführt.

Die monatlichen Fixkosten für den Betrieb betragen rund EUR 13.500,00. Durchschnittlich kann mit einem monatlichen Rohgewinn von EUR 16.500,00 gerechnet werden, wobei die Sommermonate vom Ertrag her höher liegen.

Die Unternehmensfortführung soll vorerst aus den laufenden Forderungen (Eingänge der Kreditkartenumsätze) und aus den laufenden Umsätzen finanziert werden.“

- Vereinbarung vom 25.11.2015,
- Aufstellungen „Entwicklung Kapitalausstattung und Verbindlichkeiten bis zum bzw. nach dem Sanierungsverfahren“. Diese zeigen folgendes Bild:

Jahr	Entwicklung Kapitalausstattung Div. Bankkonten	Entwicklung Verbindlichkeiten L+L, FA, GKK, Gemeinde, so VB, Löhne u. Gehälter	Summe
31.12.2009	- 41.315,19	- 7.242,67	- 48.557,86
31.12.2010	- 38.953,99	- 19.412,11	- 58.366,10
21.12.2011	- 42.652,50	- 26.395,85	- 69.048,35
31.12.2012	1.635,53	- 11.593,00	- 9.957,47
31.12.2013	2.368,08	- 32.849,86	- 30.481,78
31.12.2014	1.825,23	- 24.196,92	- 22.371,69

31.12.2015	2.873,54	- 18.929,10	- 16.055,56
31.12.2016	2.682,94	- 3.787,21	- 1.104,27

- Aufstellung „Kapital Gesellschafter Herr A und Herr B - Stand 2023“; Kontoauszüge aus 2023, solche aus den betreffenden Jahren hätten Herr A und Herr B nicht mehr vorlegen können.
- Aufstellung „Entwicklung Gewinn inkl. Zuteilung zu den Gesellschaftern Herrn A und Herrn B“. In dieser Übersicht sei der Anteil am Gewinn je Gesellschafter ersichtlich. Von diesem Anteil seien neben den Sozialversicherungsbeiträgen und der Einkommensteuer auch die privaten Ausgaben zu begleichen gewesen:

	Gewinn	zuzgl. SV-B.	ergibt	div. durch 2	zuzgl. GF-B
2009	25.193,71	12.299,54	37.493,25	18.746,63	
2010	21.290,41		21.290,41	10.645,21	8.400,00
2011	21.464,10		21.464,10	10.732,05	8.400,00
2012	60.159,13		60.159,13	30.079,57	8.400,00
2013	7.161,35		7.161,35	3.580,68	8.400,00
2014	21.534,45		21.534,45	10.767,23	8.400,00
2015	33.692,95		33.692,95	16.846,48	8.400,00
2016	37.777,72	8.052,52	45.830,24	22.915,12	

	Anteil Herr A	abzgl. SV	Anteil Herr A adaptiert
2009	18.746,63	- 2.532,62	16.214,01
2010	19.045,21	- 1.987,29	17.057,92
2011	19.132,05	- 3.045,65	16.086,40
2012	38.479,57	- 875,97	37.603,60
2013	11.980,68	- 1.969,76	10.010,92
2014	19.167,23	- 2.801,41	16.365,82
2015	25.246,48	- 3.091,32	22.155,16
2016	22.915,12	- 2.342,23	20.572,89
	Anteil Herr B	abzgl. SV	Anteil Herr B adaptiert
2009	18.746,63	- 9.802,69	8.943,94
2010	19.045,21	- 4.000,00	15.045,21
2011	19.132,05	- 8.463,00	10.669,05
2012	38.479,57	- 1.597,05	36.882,52
2013	11.980,68	- 7.842,57	4.138,11
2014	19.167,23	- 5.227,84	13.939,39
2015	25.246,48	- 2.137,26	23.109,22
2016	22.915,12	- 5.710,29	17.204,83

- Antrag, Gläubigerliste und Vermögensstatus zum Sanierungsverfahren 2012.
- Aufstellung privater Ausgaben (Stand 2023) der Herren A und B samt Beilagen (Kontoauszug). Die monatlichen Ausgaben haben laut Aufstellung für Herrn A € 1.300,50 und weitere € 135,00, zusammen € 1.435,50 (Anm.: Jahresbetrag € 17.226,00) und für Herrn B € 727,63 (Anm.: Jahresbetrag € 8.731,56) betragen. Die privaten Ausgaben aus den betreffenden Jahren seien geringer, da Miete für Wohnung, Versicherungen, Strom etc. entsprechend erhöht worden seien.
- Bilanzen 2009 bis 2015 der KG bzw. EAR 2016 der OG.

Finanzamt:

Das Finanzamt teilte die Auffassung nicht. Im Sinne der Spiegelbildtheorie hätte die Forderung steuerrechtlich nicht abgeschrieben werden können. Ein steuerliches Ergebnis könne nur im Feststellungsverfahren über die Tangente zugewiesen werden. Der Beteiligungsansatz bleibe daher steuerlich immer der gleiche. Hier sei auch handelsrechtlich zu Recht keine Abschreibung erfolgt. Bei der ins Treffen geführten Abschreibung in den Vorjahren hätte es bei der KG keinen Aufwand aus diesem Titel gegeben. Dort wäre der Wertansatz gleichgeblieben. Von der Tangente her wäre nichts gekommen.

Das Bewertungsgutachten weise für 2015 trotz des angesetzten Geschäftsführerbezuges einen positiven Unternehmenswert auf. Bei einem tatsächlichen Geschäftsführerbezug von € 16.000,00 würde sich ohnehin in den Jahren 2014 bis 2016 immer ein positiver Unternehmenswert ergeben. Zudem habe die Bf. weder 2015 noch 2016 versucht, ein Geld zu bekommen bzw. Eintreibungsmaßnahmen gesetzt, dies sei fremdunüblich (FA im ET).

Der Verzicht auf eine gestundete Haftungsprovision oder die Nichtzahlung einer solchen sei eine klassische verdeckte Ausschüttung. Die Bereicherung der Kommanditisten spiegle sich auch auf ihren Kapitalkonten, auf denen je rd. € 27.000,00 umgebucht worden seien.

In der **Stellungnahme des Finanzamtes vom 23.06.2023** hielt das Finanzamt fest, dass - mag allenfalls die Forderung temporär uneinbringlich gewesen sein - die Bf. gegenüber fremden Kommanditisten ihre Einlage zurückverlangt bzw. zurückzuerlangen versucht hätte. Bei Zurückerhalt der Einlage hätte sich ein Abschichtungserfolg von Null ergeben (Erlös in Höhe der Einlage minus Kapitalkonto), bei Nichterhalt der Einlage ein Abschichtungsverlust in Höhe des Kapitalkontos. Weiters führte es aus:

„Die Unternehmenswertermittlung weist 2015 einen Unternehmenswert von 176.000 Euro aus und es ist nicht ganz klar, was damit bewiesen werden soll. Es wird darauf hingewiesen, dass die Ergebnisse der KG immer positiv waren und dass bei durchgängig positiven Ergebnissen eine

Ertragswertberechnung zwangsläufig einen positiven Wert ergibt; ein negativer Ertragswert kann sich nur bei negativen Jahresergebnissen ergeben.

Es kommt nach Ansicht des Finanzamts vorliegendenfalls darauf an, ob die Forderung auf einen Abschichtungserlös in Höhe der Einlage in den Jahren 2015/2016 einbringlich war und nicht, ob eine Darlehensforderung 2007 oder 2011 (temporär) uneinbringlich war.

In den Jahren 2015/2016 kann im Hinblick auf den Unternehmenswert von € 176.000 im Jahr 2015 sowie der laufenden Gewinne und mangels Eintreibungsversuchen nicht davon ausgegangen werden, dass die Abschichtungsforderung (zur Gänze!) uneinbringlich war. Eine Zahlungsunfähigkeit der Kommanditisten wurde nicht nachgewiesen. Gegenüber Fremden hätte die GmbH zumindest versucht, Ratenzahlungen zu vereinbaren oder wenigstens einen Teil der Forderung zu retten.“

Mündliche Verhandlung

In der **mündlichen Verhandlung** führte die Bf. ergänzend aus, dass die vorgelegten Unterlagen zur finanziellen Situation der Gesellschafter und der Gesellschaft zeigen, dass eine Rückzahlung dieses Betrages finanziell nicht möglich gewesen sei. Die Gesellschafter hätten nur sehr geringe Geschäftsführerbezüge erhalten. Auch wenn es keine bei Fremden wohl übliche Mahnungen oder Klagen gegeben habe, hätten die Gesellschafter und ihre steuerliche Vertretung über ihre finanzielle Situation Bescheid gewusst.

Ein Ausbuchen auf das Verrechnungskonto der Gesellschafter sei erfolgt und werde evident gehalten, weil dieser Betrag im Zuge der nun anstehenden Betriebsaufgabe zu versteuern sei, andernfalls würden die Gesellschafter im Falle der Nichtauffüllung tatsächlich bereichert.

Über Befragen gab die steuerliche Vertretung zum „**Bewertungsgutachten**“ an, dass es schriftlich durch eine gesellschaftsrechtlich verbundene Wirtschaftsprüfungsgesellschaft am 4.3.2022 erstellt wurde. Zu dem nach Rz. 22 des Fachgutachtens geforderten

Bewertungszweck und zur **Funktion**, in der der Wirtschaftstreuhänder tätig wurde, teilte sie mit, dass **kein vollständiges Gutachten**, sondern nur eine **Kurz-Stellungnahme** erstellt worden sei, die darüber Auskunft geben sollte, wie hoch der **Unternehmenswert zum 31.12.2016** gewesen sei. Über Vorhalt, dass es **mehrere Unternehmenswerte** gebe, führte sie aus, dass der Kollege den objektiven Unternehmenswert zu ermitteln hatte und nicht z.B. für einen Verkäufer einen Wert ermitteln sollte.

Über Befragen wie hoch der **Liquidationswert** sei bzw. zur Feststellung, dass es eine betragsmäßige Ermittlung eines Liquidationswertes unter Berücksichtigung der Zerschlagungsgeschwindigkeit bzw. -intensität nicht gebe, gab die steuerliche Vertretung an, dass ein **Liquidationswert betragsmäßig nicht ermittelt** worden sei. Sie nehme an, dass sich der Kollege die Bilanz 2016 angeschaut habe und er auch aufgrund dieser Zahlen zur

Feststellung gelangt sein werde, dass die Forderung der Gesellschafter nicht werthaltig gewesen sei. Sie bestätigte, dass im „Bewertungsgutachten“ **keine Planungsrechnung** sowie **keine Angaben über die Möglichkeiten der finanziellen Mittelbeschaffung in der Zukunft** enthalten sind.

Über Befragen, welche **Parameter für die Bemessung des „adäquaten Geschäftsführerbezuges“ von € 40.000,00** maßgeblich waren, konnte die steuerliche Vertretung nur sagen, dass diesbezüglich **im Gutachten keine Angabe enthalten** ist. Sie nehme an, dass der Kollege Erfahrungswerte herangezogen hat.

Das Finanzamt hielt fest, dass es hier auf den Verzicht der Forderung im Zeitraum 2015/2016 ankomme und nicht auf die Frage der finanziellen Möglichkeiten in den Jahren 2007 oder 2011. Die KG habe laufend Gewinne erzielt. Bei der OG sei 2017 sogar ein „Rekordgewinn“ von € 65.115,00 ausgewiesen. Dieser werde nach dem Multiplikatorverfahren im Jahr 2017 einen Unternehmenswert mit einem Riesenbetrag ergeben.

Für den Zeitraum 2015 bis 2017 sei für das Finanzamt somit nicht zu erkennen, dass die Gesellschafter mittellos gewesen wären. Wie schon gesagt, sei selbst unter Berücksichtigung eines adäquaten Unternehmerlohns der Unternehmenswert für 2015 iHv. € 176.000,00 positiv. Hier liege ein klassischer Fall einer verdeckten Ausschüttung - nämlich ein Forderungsverzicht gegenüber den Gesellschaftern - vor.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte die Abweisung der Beschwerde. Die steuerliche Vertreterin beantragte ihre Stattgabe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das BFG legt seiner Entscheidung die in Pkt. I., Verfahrensgang, festgehaltenen Daten und faktischen Geschehnisse im Zusammenhang mit dem Ausscheiden der Bf. aus der KG und Umwandlung der KG in eine OG zugrunde, ebenso die Beteiligungsverhältnisse der Herren A und B an der Bf. der KG und der OG sowie ihre Funktionen in den Gesellschaften. Es sind somit sowohl auf Seiten der KG und auf Seiten der OG immer nur die Herren A und B beteiligt.

Ursprünglich hatte die Bf. der KG ein „Darlehen“ gegeben, das jedoch 2011 auf „Einlage“ umgebucht wurde. Es ist seitens der Bf. nicht bestritten, dass die „Einlage“ aus der Gewährung eines (nicht mehr näher bestimmbar) Darlehens bzw. aus sukzessive gestundeten Haftungsprovisionen stammt.

2012 gab es bei der KG ein Sanierungsverfahren, das mit Erfüllung der Quote von 20% mit Beschluss des Gerichtes vom Juli 2012 rechtskräftig bestätigt und aufgehoben wurde.

Unstrittig ist, dass die Bf. im Zeitpunkt der Auflösung der GmbH einen Anspruch auf die von ihr getätigte „Einlage“ in die KG hatte und dieser Anspruch grundsätzlich einklagbar war.

Die Bf. hat weder 2016, noch davor versucht, das der KG zur Verfügung gestellte Geld zurückzubekommen. Es gibt keine Nachweise, dass die Gesellschafter der Bf. jemals über die Rückforderung der „Einlage“ gesprochen bzw. die behauptete Wertlosigkeit der Forderung und ein Nicht-Zahlen-Können thematisiert hätten.

Ein schriftlich bzw. mündlich vereinbarter Verzicht der Bf. auf die Rückzahlung der Einlage liegt nicht vor. Der Verzicht ist schlüssig im Jahr 2016 durch die Teilwertabschreibung der Forderung bei der Bf. bzw. Umbuchung der „Einlage“ auf die Kapitalkonten der Herren A und B in der OG zustande gekommen. Die Teilwertabschreibung wird mit der „Bereinigung im Zuge der Liquidation“ begründet. Die Bf. hat der Ansicht des Finanzamtes, dass eine Teilwertabschreibung bei ihr aufgrund der Spiegelbildtheorie rechtlich nicht möglich ist, nichts Konkretes entgegengehalten.

Die von der Bf. als ihrer Ansicht nach gegen die Annahme eines Verzichts genannten Gründe, nämlich die Wertlosigkeit der Forderung (im Jahr 2016) sowie die Unmöglichkeit der Mittelbeschaffung (durch die Herren A und B), sind nicht erwiesen. Weder für den Auflösungszeitpunkt der Bf. und ihrem Ausscheiden aus der KG noch für den Zeitraum der Liquidation der Bf. gibt es (zeitnah erstellte, die vorliegenden Vorbringen dokumentierenden) Nachweise über eine Auseinandersetzung mit der Wertlosigkeit bzw. der Unmöglichkeit der Mittelbeschaffung.

Das im März 2022 laut steuerlicher Vertretung auf den Bewertungsstichtag 31.12.2016 erstellte „Bewertungsgutachten“ über die Ermittlung des „Unternehmenswertes“ der KG ist aufgrund seiner Unvollständigkeit bzw. der festgestellten Mängel - kein Auftrag, kein Bewertungszweck, keine Angabe zur Funktion, in der der Wirtschaftstreuhänder tätig wurde, keine konkreten Parameter für den „adäquaten“ Unternehmerlohn von € 40.000,00, keine Planungsrechnung sowie keine Möglichkeiten der finanziellen Mittelbeschaffung in der Zukunft, keine betragsmäßige Ermittlung des Liquidationswertes (siehe Pkt. I., Verfahrensgang, dort die entsprechenden Ausführungen in der mündlichen Verhandlung) - nicht als eine „Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden“ zu qualifizieren. Die steuerliche Vertretung geht von einer „Kurz-Stellungnahme“ bzw. einem „nicht vollständigen Gutachten“ aus.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt basiert auf dem Inhalt des vom Finanzamt vorgelegten Aktes, den Ergebnissen des Vorhalteverfahrens vor dem BFG und den Vorbringen der Parteien im Erörterungstermin und in der mündlichen Verhandlung.

3. Rechtliche Grundlagen

3.1. zur Teilwertabschreibung

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß **§ 23 Z. 1 EStG 1988** Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Gemäß **§ 23 Z. 3 EStG 1988** sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

Mitunternehmerin ist auch eine als reine Arbeitsgesellschafterin tätige Komplementär-GmbH (EStR 5811). Ein Durchgriff auf die KG findet nicht statt; die Gesellschafter der KG können zur Komplementär-GmbH in Rechtsbeziehungen, z. B. in ein Dienstverhältnis, treten, auch dann, wenn die GmbH an einer KG beteiligt ist, an der nur ihre Gesellschafter Kommanditisten sind (VwGH 7.11.89, 86/14/0203). S Rz 199 [Peyerl in Jakom EStG, 16. Aufl. (2023), § 23, Rz. 143].

Soweit dieser Abschnitt nichts anderes bestimmt, finden gemäß **§ 161 Abs. 2 UGB** auf die Kommanditgesellschaft die für die offene Gesellschaft geltenden Vorschriften Anwendung.

Der ausgeschiedene Gesellschafter nimmt gemäß **§ 138 Abs. 1 UGB** am Gewinn und am Verlust teil, der sich aus den zur Zeit seines Ausscheidens schwebenden Geschäften ergibt. Die Gesellschaft ist berechtigt, diese Geschäfte so zu beenden, wie es ihr am vorteilhaftesten erscheint.

Für die Beteiligung an einer Personengesellschaft (KG) ist eine Teilwertabschreibung nicht möglich (VwGH 19.3.02, 99/14/0134; 29.9.22, Ra 2020/15/0020) [Ehgartner in Jakom EStG, 16. Aufl. (2023), § 6, Rz. 43]. In diesem Sinne auch Peyerl in Jakom EStG, 16. Aufl. (2023), § 23, Rz. 204.

Im Erkenntnis des **VwGH vom 19.3.2002, 99/14/0134**, wird - auszugsweise festgehalten - ausgeführt:

*Werden Beteiligungen an betrieblich tätigen Personengesellschaften beim Gesellschafter im Betriebsvermögen gehalten, sind sie in der Steuerbilanz des Gesellschafters nicht mit den Anschaffungskosten anzusetzen; der Ansatz erfolgt vielmehr mit dem Betrag, der dem steuerlichen Kapitalkonto des Gesellschafters bei der Personengesellschaft entspricht (sogenanntes **Spiegelbild**, vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 6 Tz 156.2; Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 6 Tz 156.2). Solche Beteiligungen an Personengesellschaften **gelten nicht als eigenständige Wirtschaftsgüter**. Damit kommt die **Teilwertabschreibung einer***

solchen Beteiligung nicht in Betracht. Dies findet seine Begründung in der unmittelbaren Zurechnung der von der Personengesellschaft erzielten Gewinne und Verluste beim Gesellschafter: Verluste der Personengesellschaft dürfen sich nicht doppelt, nämlich zusätzlich zum Ergebnisanteil auch noch über den Ansatz der Beteiligung auswirken (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. August 1998, 96/13/0165).

Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Personengesellschaft sind nur dann nicht gleich zu behandeln wie solche zwischen einem Einzelunternehmen und seinem Betrieb, **wenn der Gesellschafter die Leistungen aus einem eigenständigen Betrieb zu fremdüblichen Konditionen an die Personengesellschaft erbringt** (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Oktober 2001, 98/15/0190). Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern bzw. deren Betrieben als betriebliche Vorgänge **setzt voraus, dass die Leistungsverhältnisse dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechend abgewickelt** werden bzw. dass **diese Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen**. Andernfalls liegen **Entnahme-Einlage-Vorgänge** vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 1. Dezember 1992, 92/14/0151).

Die vom Gesellschafter der Personengesellschaft vorgenommene Darlehensgewährung ist im Hinblick auf die Regelung des § 23 Z 2 EStG 1988 in steuerlicher Betrachtungsweise als Einlage (und die Darlehenszinsen als Gewinnanteil) anzusehen; anderes würde nur gelten, wenn das Darlehen aus einem eigenständigen Betrieb des Gesellschafters und zu fremdüblichen Konditionen gewährt würde (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. November 1993, 89/14/0174).

Ist die Darlehensgewährung vom Gesellschafter an die Personengesellschaft als Einlage zu werten, stellt sich das hingegebene Kapital als Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters dar und findet damit in der Steuerbilanz der Gesellschaft (samt Sonderbilanz) seinen Niederschlag. In einem solchen Fall scheint die Darlehensforderung nicht in der Steuerbilanz des Gesellschafters auf. Das hingegebene Darlehen beeinflusst das steuerliche Kapitalkonto des Gesellschafters bei der Personengesellschaft. In der Steuerbilanz des Gesellschafters wird die Beteiligung an der Personengesellschaft **mit dem Betrag ausgewiesen, der dem Stand des steuerlichen Kapitals des Gesellschafters bei der Personengesellschaft entspricht**; dieser Betrag hat durch das hingegebene Darlehen eine Erhöhung gefunden. Solcherart findet in der Steuerbilanz des Gesellschafters das hingegebene Darlehen nur über den Ansatz der Beteiligung an der Personengesellschaft seinen Niederschlag (vgl. Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, 203).

Der steuerliche Gewinnanteil des Gesellschafters der Personengesellschaft (einschließlich der Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben) wird gemäß § 188 BAO in einem Feststellungsbescheid ausgewiesen.

Aus den vorstehenden Überlegungen ergibt sich für den gegenständlichen Fall, dass die belangte Behörde eine Teilwertabschreibung der Beteiligung an der F-KG zur Recht ausgeschlossen hat, ist doch die Teilwertabschreibung für eine Beteiligung an einer Personengesellschaft grundsätzlich ausgeschlossen. ...“

Dem ist auch der UFS in seiner Rechtsprechung gefolgt, so z. B. in UFS vom 22.12.2009, RV/0093-I/04 sowie in UFS vom 05.05.2008, RV/0236-W/02.

Diese Ansicht ist auch in der neueren VwGH-Judikatur nach wie vor aufrecht, vgl. z. B. **VwGH vom 29.09.2022, Ra 2020/15/0020**.

Für eine Teilwertabschreibung bedarf es allgemein einer **erheblichen und dauernden Wertminderung**, ein Bewertungsgutachten kann diesen Nachweis erbringen (VwGH 18.4.07, 2003/13/0053), eine dauernde Wertminderung ist durch eine **Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden** nachzuweisen (VwGH 17.4.2008, 2005/15/0073) [Ehgartner in Jakom EStG, 16. Aufl. (2023), § 6, Rz.42, „Beteiligungen“].

Bezüglich der Frage der Zulässigkeit einer Revision hält der **VwGH im Erkenntnis vom 23.01.2020, Ra 2018/15/0109**, zur Judikatur des VwGH fest:

„Einerseits kann aus der bisherigen Rechtsprechung des VwGH nur entnommen werden, dass der Teilwert einer Beteiligung durch eine Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden zu ermitteln ist. Dabei sind grundsätzlich etwa auch die in den Fachgutachten des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder dargestellten Methoden der Unternehmensbewertung als wissenschaftlich anerkannte Methoden anzusehen. Das Erfordernis einer vollumfänglichen Anwendung des Fachgutachtens KFS/BW1, das von Angehörigen der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer im Rahmen ihrer Tätigkeit zur Gewährleistung der Einhaltung ihres berufsrechtlichen Sorgfaltsmaßstabes angewendet wird, kann daraus aber nicht abgeleitet werden.

Andererseits muss der gesunkene Teilwert einer Beteiligung vom Steuerpflichtigen zwar glaubhaft gemacht aber nicht bewiesen werden.“

3.2. Zur verdeckten Ausschüttung und zur Wertlosigkeit der Forderung

Die diesbezüglichen rechtlichen Grundlagen sind im Erkenntnis zum Beschwerdeverfahren des Herrn A (RV/4100025/2019) sowie Herrn B (RV(4100026/2019), jeweils betreffend Kapitalertragsteuer 2016 (Direktvorschreibung) festgehalten.

4. Erwägungen

4.1. Zur Teilwertabschreibung

Unstrittig ist, dass die Bf. bei ihrem Ausscheiden kein Anrecht auf die stillen Reserven aus der KG hatte. Wohl aber geht auch die Bf. davon aus, dass ihr mit ihrem Ausscheiden ein Anspruch auf Rückzahlung ihrer in die KG getätigten „Einlage“ zustand.

Der o.a. Rechtsprechung des VwGH folgend, ist eine Teilwertabschreibung - zumal Betriebseinnahmen und -ausgaben inklusive Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben im Rahmen des Feststellungsverfahrens zu erfassen sind - bei der Beschwerde führenden Kapitalgesellschaft schon rechtlich nicht möglich und zulässig, sondern wird die Beteiligung der Bf. mit dem Wert des Kapitalkontos der Personengesellschaft „spiegelbildlich“ abgebildet. Die Bf. widerspricht auch dem Finanzamt nicht, dass selbst bei einem fremdüblichen Veräußerungserlös von € 0,00 ein Veräußerungsverlust im Feststellungsverfahren zu ermitteln und über die Tangente der Bf. zuzuweisen gewesen wäre bzw. im Falle der Rückzahlung der Einlage sich bei der Bf. ein Veräußerungsgewinn von € 0,00 ergeben hätte.

Selbst wenn eine Teilwertabschreibung grundsätzlich möglich wäre, wären hier die Voraussetzungen für eine solche nicht erfüllt. Die allenfalls 2007 bzw. 2011/2012 bestandenen Engpässe vermögen keine Teilwertabschreibung für das Jahr 2016 zu begründen.

Eine dauernde und nachhaltige Wertminderung hat die Bf. nicht dargetan, die „Bereinigung im Zuge der Liquidation“ im Jahr 2016 ist kein tauglicher, die Teilwertabschreibung in diesem Jahr rechtfertigender Grund.

Die im „Bewertungsgutachten“ durchgeführte Unternehmensbewertung vermag die behauptete Wertlosigkeit der Forderung nicht zu dokumentieren. Auch wenn das Bewertungsgutachten nicht vollumfänglich die Anforderungen des KFS/BW1 erfüllen muss, weist es - wie im Verfahrensgang bzw. Sachverhalt festgehalten - eine Vielzahl von Mängeln auf. Es ist nach Ansicht des BFG keine „nach wissenschaftlich anerkannten Methoden“ durchgeführte Unternehmensbewertung.

Zumal der Anspruch auf die Rückzahlung der Einlage mit dem Ausscheiden zustand und die Bf. spätestens mit dem Stichtag der Liquidationsbilanz (09.06.2016) auf ihren Anspruch verzichtete, ist der Bewertungsstichtag des „Bewertungsgutachtens“ - laut steuerlicher Vertretung 31.12.2016 - ein völlig unpassender Bewertungsstichtag und vermag nicht die für spätestens 09.06.2016 behauptete Wertlosigkeit zu untermauern. Zum 31.12.2016 war die Beteiligung auf jeden Fall nicht mehr aufrecht und hatte die Bf. bereits auf ihren Anspruch vor mehr als einem halben Jahr verzichtet.

Die Behauptung, die Mittelbeschaffung zur Rückzahlung der Einlage durch die Herren A und B wäre nicht möglich gewesen, hat die Bf. bzw. haben die Herren A und B nicht durch entsprechende Unterlagen dokumentiert.

Die Bf. hat daher mit ihren Vorbringen die erhebliche und dauernde Wertminderung ihrer Beteiligung auf den Zeitpunkt der Vornahme der Teilwertabschreibung weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht.

Angemerkt werden darf noch, dass durch die Umbuchung der Einlage auf die Konten der Herren A und B die Eigenkapitalstände der beiden Komplementäre der OG eine nicht unbeträchtliche Erhöhung erfahren haben.

Nach all dem Gesagten wäre selbst bei grundsätzlicher Möglichkeit einer Teilwertabschreibung im Jahr 2016 dieser im konkreten Fall der Abzug zu versagen gewesen.

4.2. Zur verdeckten Ausschüttung und zur Wertlosigkeit der Forderung

Die diesbezüglichen Erwägungen sind im Erkenntnis zum Beschwerdeverfahren des Herrn A (RV/4100025/2019) sowie Herrn B (RV/4100026/2019), jeweils betreffend Kapitalertragsteuer 2016 (Direktvorschreibung) festgehalten.

4.3. Zur Unzulässigkeit der 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 im gegenständlichen Fall relevante Frage der Unzulässigkeit der Teilwertabschreibung ist durch Judikatur des VwGH (VwGH vom 19.03.2002, 99/14/0134, VwGH vom 29.09.2022, Ra 2020/15/0020) gedeckt.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig

Klagenfurt am Wörthersee, am 5. Dezember 2023