

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***StB***, über die Beschwerde vom 11. Oktober 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 9. September 2022 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** betreffend Körperschaftsteuer 2018 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 29.4.2020 wurde die Körperschaftsteuererklärung der Beschwerdeführerin für das Jahr 2018 elektronisch eingereicht. Darin wurde ein „Gewinn aus einem Schuldnachlass gemäß § 23a Abs. 2 KStG 1988“ in Höhe von 339.056,30 € geltend gemacht und die „zu leistende Quote“ mit 15,51 % beziffert.

Am 6.8.2020 wurden zum geltend gemachten Sanierungsgewinn als ergänzende Unterlagen das Kontoblatt 4830, eine E-Mail des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin vom 28.9.2019, sowie ein Schreiben der Rechtsanwaltspartnerschaft ***1*** vom 12.2.2016 vorgelegt.

Mit Bescheid vom 9.9.2022 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer 2018 ohne steuerlich begünstigende Berücksichtigung des Sanierungsgewinnes fest. In der zusätzlichen Bescheidebegründung vom 9.9.2022, abgefertigt am 12.9.2022, wurde ausgeführt, es sei aus den vorgelegten Unterlagen zwar ersichtlich, dass der „***F***-Gruppe“ von der Hausbank ein Schuldnerlass gewährt wurde; eine „schlüssige, nachvollziehbare Ableitung“ hinsichtlich der Beschwerdeführerin sei daraus nicht ersichtlich. Von einer teilweisen Abstandnahme der

Festsetzung der Körperschaftsteuer 2018 im Sinne des § 206 Abs. 1 lit. b BAO, auf die kein Rechtsanspruch bestehe, werde daher abgesehen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde vom 11.10.2022. Im Jahr 2018 sei eine umfangreiche Sanierung der ***F***-Gruppe durch die Hausbank durchgeführt worden. In diese Sanierung sei auch die Beschwerdeführerin miteinbezogen worden. Dazu wurde auf das angeschlossene Schreiben der Raiffeisen Landesbank Oberösterreich vom 15.11.2016 betreffend „Restrukturierung der ***F*** Gruppe“ bestehend aus Ing. ***F***, ***Bf*** GmbH (Beschwerdeführerin), ***2*** GmbH, ***3*** Ges.m.b.H., ***4*** GmbH, und ***5*** GmbH verwiesen. Ferner wurde eine damit in Zusammenhang stehende, von der Rechtsanwaltspartnerschaft ***1*** verfasste Treuhandvereinbarung aus dem Jahr 2018 vorgelegt, die vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin am 19.9.2018 unterfertigt worden war.

Das Finanzamt wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.2.2023 ab. Die vorgelegte Treuhandvereinbarung sei von der Hausbank nicht unterfertigt. Ferner sei nicht ersichtlich, wie der Sanierungsgewinn berechnet worden sei, ob tatsächlich eine außergerichtliche Sanierung erfolgt wäre, und ob die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn vorlägen.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 6.3.2023. Mit diesem wurde (nochmals) das Kontoblatt 4830 vorgelegt, ferner die bereits zitierte Treuhandvereinbarung samt E-Mail des dieselbe verfassenden Rechtsanwaltes, der bestätigt, dass diese von allen Vertragsteilen unterfertigt wurde und aus der sich die Vereinbarung über die „Entschuldung“ auch der Beschwerdeführerin ergäbe.

Im Zuge einer vom Finanzamt am 18.10.2023 in den Räumlichkeiten des steuerlichen Vertreters durchgeführten Nachschau wurde Einsicht in die zur Ermittlung des Sanierungsgewinnes maßgebenden Buchhaltungskonten der Beschwerdeführerin genommen. Ferner wurde der steuerliche Vertreter um schriftliche Stellungnahme zu folgenden Punkten ersucht, um die Voraussetzungen für die steuerliche Berücksichtigung des Sanierungsgewinnes beurteilen zu können:

*Aus den bisher vorgelegten Unterlagen, insbesondere ein E-Mail der Raiffeisen Landesbank OÖ (Restrukturierung der ***F*** Gruppe vom 15.11.2016) und der Treuhandvereinbarung vom 19.09.2018, ist nicht ersichtlich, ob die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn vorliegen. Ein der steuerlichen Begünstigung zugänglicher Sanierungsgewinn liegt nur dann vor, wenn der Schulderrass zum Zweck der Sanierung erfolgt ist, wofür die von der Judikatur entwickelten Voraussetzungen der Sanierungsbedürftigkeit, einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme, der Sanierungsabsicht und der Sanierungsfähigkeit erfüllt sein müssen (Vgl. Gruber in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), WU-KStG, 3. Aufl. (2022), § 23a, RZ 24).*

*Welche Forderungen (eventuell auch zukünftige Forderungen) wurden der ***Bf*** GmbH erlassen, bzw welche Forderungen der Gläubiger wurden nicht erlassen? Entstanden der ***Bf1*** im Zusammenhang mit dem Forderungserlass Kosten?*

Gab es ein Sanierungskonzept des/der Gläubiger bzw fand eine Koordination unter den Gläubigern statt?

*Es wird ersucht, einen ohne Schulderlass drohenden wirtschaftlichen Zusammenbruch des Betriebes der ***Bf1*** anhand objektiver Kriterien, im Zeitpunkt des Schulderlasses darzulegen. Weiters wird ersucht darzulegen, ob der Schulderlass bei der ***Bf1*** geeignet war, eine tatsächliche Gesundung herbeizuführen. Gab es im Zeitpunkt des Schulderlasses eine positive Fortbestehensprognose für den Betrieb der ***Bf1***.*

*Welche Absicht und Beweggründe hatte der/die Gläubiger, diesen außergerichtlichen Vergleich zu schließen und welche konkreten Absichten bestanden gegenüber der ***Bf1*** eine solche Vergleichsvereinbarung zu treffen?*

*Erfolgten im Zuge der Umstrukturierung der ***F*** Gruppe, Verkäufe aus dem Betriebsvermögen (Liegenschaften, Anlagen, ...) der ***Bf1***?*

In der Stellungnahme vom 12.12.2023 ging der steuerliche Vertreter auf die gestellten Fragen nicht ein, sondern übermittelte nur eine E-Mail des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, in der dieser ausführte: „Es ist alles draufgegangen sogar die priv. Lebensversicherungen und die Sparbücher wurden eingezogen. Aber dadurch waren wir wieder lebensfähig und die Kredite konnten umfinanziert werden.“ Angeschlossen waren der Stellungnahme das bereits im Zuge der Beschwerde vorgelegte Schreiben der Raiffeisen Landesbank vom 15.11.2016, eine Aufstellung der aufgelösten Sparbücher und Lebensversicherungen samt Wertpapierdepot, sowie Vereinbarungen über Zinsanpassungen auf den Konten bei der Hausbank ab 20.6.2012.

Am 31.1.2024 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte eine Abweisung derselben. Die Voraussetzungen des § 23a KStG 1988 in der für das Veranlagungsjahr 2018 geltenden Fassung lägen nicht vor. Eine Anwendung des § 206 Abs. 1 lit. b BAO auf den aus einem außergerichtlichen Vergleich mit der Hausbank entstandenen Sanierungsgewinn sei mangels Darlegung der Voraussetzungen (der Sanierungsbedürftigkeit, einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme, der Sanierungsabsicht und der Sanierungsfähigkeit) nicht erfolgt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die im Firmenbuch zu FN ***7*** protokollierte ***Bf1*** (Beschwerdeführerin) war laut den im Abgabensinformationssystem gespeicherten Daten bis 2015 Gruppenmitglied der ***6*** GmbH (vormals ***2*** GmbH, Gruppenträger, FN ***8***). Geschäftsführer beider Gesellschaften ist Ing. ***F***.

Laut dem im Zuge der Beschwerde vorgelegten Schreiben der Raiffeisen Landesbank vom 15.11.2016 erfolgte eine „Restrukturierung der ***F*** Gruppe“, welche die Beschwerdeführerin, den genannten Gruppenträger, die ***3*** Ges.m.b.H., die ***4*** GmbH, die ***5*** GmbH und Ing. ***F*** umfasste.

Gegenstand der Restrukturierung war eine Bereinigung der Verbindlichkeiten der genannten „Mitglieder der ***F*** Gruppe“ bei der Hausbank. Die Gesamtverbindlichkeiten bei der Bank betrugen rund 9,1 Mio. € (9,128.059 € laut E-Mail des Geschäftsführers vom 28.9.2019), die allerdings nur teilweise besichert waren (Darstellung des Obligos per 29.1.2015). Nachdem aufgrund der Vereinbarung mit der Hausbank rund 3,3 Mio. € bezahlt worden waren, erfolgte hinsichtlich des verbliebenen Obligos von rund 5,8 Mio. € im Jahr 2018 eine „Generaleinigung“ (Treuhandvereinbarung vom 19.9.2018), wonach zur Abdeckung dieses Restbetrages 4,2 Mio. € zuzüglich 200.000 € Zinsen zu bezahlen waren. Daraus ergibt sich laut E-Mail des Geschäftsführers vom 28.9.2019 ein Nachlass der Bank von rund 1,4 Mio. € (1,420.000 €). In Relation zu den Gesamtverbindlichkeiten von 9,128.059 € beträgt der Nachlass der Hausbank nach den Angaben des Geschäftsführers rund 15,55 % und ergibt sich daraus eine Tilgungsquote von 84,45 %.

Im Zuge dieser außergerichtlichen Vereinbarung mit der Hausbank zur Regulierung der offenen Verbindlichkeiten wurden erhebliche Vermögenswerte des Geschäftsführers verwertet (Sparbücher, Lebensversicherungen, Wertpapierdepot lt. Beilage zur Stellungnahme vom 12.12.2023).

Da die außergerichtliche Vereinbarung mit der Bank nicht nur die Beschwerdeführerin, sondern alle oben zitierten Gesellschaften und den Geschäftsführer (eben die „***F*** Gruppe“) betraf, war aus den im Zuge des Verfahrens vorgelegten Unterlagen nicht ausreichend feststellbar, ob bei der Beschwerdeführerin die unten näher dargestellten Voraussetzungen des § 23a Abs. 1 KStG 1988 erfüllt sind. Aus diesem Grund wurde nach Stellung des Vorlageantrages vom Finanzamt noch eine Nachschau durchgeführt. Im Zuge derselben wurde der steuerliche Vertreter am 18.10.2023 um schriftliche Stellungnahme zu den oben wörtlich zitierten Punkten ersucht, um das Vorliegen der Voraussetzungen für eine allfällige steuerliche Berücksichtigung des Sanierungsgewinnes im Zuge einer teilweisen

Abstandnahme von der Festsetzung gemäß § 206 BAO beurteilen zu können. Dieser Aufforderung wurde mit der Stellungnahme vom 12.12.2023 jedoch nicht entsprochen. Es wurden lediglich die Stellungnahme des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin mit dem Hinweis auf die verwerteten Sparbücher und Lebensversicherungen vorgelegt, neuerlich das bereits der Beschwerde angeschlossene Schreiben der Raiffeisen Landesbank vom 15.11.2016 übermittelt, und eine nähere Aufstellung der aufgelösten Sparbücher und Lebensversicherungen samt Wertpapierdepot, sowie Vereinbarungen über Zinsanpassungen auf den Konten bei der Hausbank ab 20.6.2012 vorgelegt.

2. Beweiswürdigung

Der oben festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den zitierten Aktenteilen. Da die am 18.10.2023 an den steuerlichen Vertreter gerichteten Fragen unbeantwortet blieben, konnte nicht ausreichend festgestellt werden, dass bei der Beschwerdeführerin ein in Sanierungsabsicht vorgenommener Nachlass betrieblicher Schulden im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen der Gläubiger eines sanierungsbedürftigen Betriebes vorlag, und damit der Betrieb der Beschwerdeführerin vor dem Zusammenbruch bewahrt und wieder ertragsfähig gemacht wurde. Bei Begünstigungsbestimmungen tritt der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund und trifft die Partei eine erhöhte Behauptungs- und Beweislast (Ritz, BAO⁷, § 115 Tz 12 und 13, sowie Stoll, BAO, 1274, jeweils mit zahlreichen Judikaturnachweisen).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 23a KStG 1988 lautet in der für das Veranlagungsjahr 2018 maßgebenden Fassung des BGBl I 58/2010:

(1) Zu den Einkünften gehören Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

(2) Sind im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten, die durch Erfüllung der Sanierungsplanquote nach Abschluss eines Sanierungsplans gemäß §§ 140 bis 156 der Insolvenzordnung (IO) entstanden sind, gilt für die Berechnung der Steuer Folgendes:

1. Es ist die rechnerische Steuer sowohl einschließlich als auch ausschließlich der Sanierungsgewinne zu ermitteln.

2. Der Unterschiedsbetrag ist mit jenem Prozentsatz zu vervielfachen, der dem Forderungsnachlass entspricht (100 % abzüglich Sanierungsplanquote).

3. Das Ergebnis ist von der nach Z 1 ermittelten Steuer einschließlich der Sanierungsgewinne abzuziehen.

Durch das Bundesgesetz BGBl I 227/2021 wurde der Anwendungsbereich dieser Bestimmung zwar auch auf vergleichbare außergerichtliche Sanierungen erweitert, dies jedoch erst ab dem Veranlagungsjahr 2021 (§ 26c Z 82 KStG 1988).

Eine steuerlich begünstigte Behandlung des gegenständlichen, im Jahr 2018 erzielten Gewinnes aus dem außergerichtlichen Schuldnachlass der Hausbank gemäß § 23a KStG 1988 idF BGBl I 58/2010 kommt schon mangels Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen (Sanierungsgewinn aus einem Sanierungsplan gemäß §§ 140 bis 156 IO) nicht in Betracht. Für eine begünstigte Besteuerung eines sogenannten Sanierungsgewinnes war damit im Rahmen des KStG 1988 für das Streitjahr 2018 kein Raum. Der Sanierungsgewinn war vielmehr wie der laufende Gewinn zu behandeln und dem Tarif zu unterwerfen (siehe zur vergleichbaren Rechtslage gemäß § 36 EStG etwa VwGH 23.11.2011, 2009/13/0041 mwN). Schon allein aus diesem Grund war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Aus erlassmäßigen Regelungen können keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen abgeleitet werden (siehe neuerlich VwGH 23.11.2011, 2009/13/0041). Nach der Verwaltungspraxis kann die Abgabenbehörde zwar gemäß § 206 BAO in einer dem § 23a KStG 1988 vergleichbaren Weise von der Abgabenfestsetzung Abstand nehmen, wenn ein Sanierungsgewinn im Sinne des § 23a Abs. 1 KStG 1988 im Rahmen einer außergerichtlichen Sanierung entsteht. Ein (im Rechtsweg durchsetzbarer) Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf eine steuerliche Begünstigung des außergerichtlichen Sanierungsgewinnes besteht jedoch nicht (siehe dazu den Initiativantrag zu BGBl I 227/2021, 2080/A der XXVII. GP, S. 67 mit Hinweis auf KStR 2013 Tz 1538 und VwGH 30.6.2010, 2005/13/0034).

Abgesehen davon würde auch eine solche Abstandnahme von der Festsetzung voraussetzen, dass der außergerichtliche Schuldnachlass „zum Zwecke der Sanierung“ (§ 23a Abs. 1 KStG 1988) erfolgte. Eine solche Begünstigung kann dementsprechend nur dann erfolgen, wenn es sich um den in Sanierungsabsicht vorgenommenen Nachlass betrieblicher Schulden im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen der Gläubiger eines sanierungsbedürftigen Betriebes handelt, wobei die Maßnahmen geeignet sein müssen, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Gefordert ist somit das kumulative Vorliegen der allgemeinen Sanierungsmaßnahme, der Sanierungsbedürftigkeit des Betriebes, der Sanierungsabsicht der Gläubiger und der Sanierungseignung (Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 26 mit zahlreichen Judikaturnachweisen).

Zur Glaubhaftmachung des Vorliegens dieser Voraussetzungen *bezogen auf den Betrieb der Beschwerdeführerin* wurde der steuerliche Vertreter am 18.10.2023 ausdrücklich aufgefordert, nachdem schon im angefochtenen Bescheid vom 9.9.2022 darauf hingewiesen worden war,

dass eine „schlüssige, nachvollziehbare Ableitung“ des der „***F***-Gruppe“ von der Hausbank gewährten Schulderrlasses auf die Beschwerdeführerin nicht vorliege.

Dieser Aufforderung wurde mit der Stellungnahme vom 12.12.2023 nicht entsprochen. Selbst bei Körperschaften, die Teil einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG 1988 sind, bleiben die Gruppenmitglieder auch in der Unternehmensgruppe persönlich steuerpflichtig und haben ihr steuerlich maßgebendes Ergebnis, das dem beteiligten Gruppenmitglied oder dem Gruppenträger zuzurechnen ist, selbständig zu ermitteln. Aufgrund der persönlichen Steuerpflicht der Gruppenmitglieder und der Tatsache, dass durch das Anfallen eines Sanierungsgewinnes eine Betriebsvermögensvermehrung ausschließlich beim Gruppenmitglied und nicht auch beim Gruppenträger eintritt, hat die Berechnung der allenfalls nicht festzusetzenden Körperschaft stets nach Maßgabe der Einkommensverhältnisse des jeweiligen Gruppenmitgliedes zu erfolgen (KStR 2013, Tz 1534). Gleiches gilt umso mehr für einen bloßen Unternehmensverbund (***F*** Gruppe), bei dem die einzelnen Gesellschaften vom selben Geschäftsführer geleitet werden und die sich einer gemeinsamen Hausbank bedienen.

Da eine schlüssige und nachvollziehbare Darstellung der oben genannten Voraussetzungen bezogen auf den Betrieb der Beschwerdeführerin nicht erfolgte, konnte das Finanzamt das ihm eingeräumte Ermessen nicht zugunsten der Beschwerdeführerin üben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Ist die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig, dann liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor, und zwar selbst dann, wenn zu einer dieser anzuwendenden Normen noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen wäre (z.B. VwGH 12.11.2020, Ra 2020/16/0159 mwN). Eine steuerlich begünstigte Behandlung eines im Jahr 2018 erzielten Gewinnes aus einem außergerichtlichen Schuldnachlass kommt gemäß § 23a KStG 1988 idF BGBl I 58/2010 schon mangels Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen (Sanierungsgewinn aus einem Sanierungsplan gemäß §§ 140 bis 156 IO) nicht in Betracht.

Linz, am 4. Februar 2025

