

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin über die Beschwerde der Bf-GmbH, Bf-Adr, vertreten durch die SIGNUM Steuerberatung GmbH, Baumschulgasse 5, 8230 Hartberg, vom 14.06.2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 19.05.2022 betreffend Körperschaftsteuer 2019 nach mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine mit Erklärung vom 09.05.2012 unter der Firma Bf-GmbH-alt1 gegründete Gesellschaft (ab 08.06.2018 mit dem Zusatz "in Liquidation"). Als Geschäftszweig der Beschwerdeführerin ist "Immobilienbesitz und -verwaltung" im Firmenbuch eingetragen. Alleingesellschafterin der Beschwerdeführerin war seit dem Jahr 2016 die M-AG (siehe Firmenbuchauszug vom 12.01.2022 [OZ 8]).

Mit Abtretungsvertrag vom 10.04.2019 (OZ 14/4) trat die (durch ihren Insolvenzverwalter Mag. VN A vertretene) M-AG ihren Geschäftsanteil an der Beschwerdeführerin an Mag. VN B und Mag. VN C ab und verzichtete mit als "Forderungs- und Anspruchsverzicht" bezeichneter Vereinbarung vom 10.04.2019 (OZ 14/16) auf zwei Forderungen an die Beschwerdeführerin in Höhe von insgesamt 109.321,46 € (im Jahr 2019 erfolgte auch ein Verzicht der Z-GmbH auf eine Forderung im Betrag von 2.730,54 €).

Am 03.08.2019 wurde die Änderung der Firma der Beschwerdeführerin in Bf-GmbH-alt2 in das Firmenbuch eingetragen.

Am 06.01.2021 wurde die Änderung der Firma der Beschwerdeführerin in Bf-GmbH in das Firmenbuch eingetragen. Aktuell sind die B-GmbH als Gesellschafterin (seit 13.10.2020) sowie Ing. VN D als ein Geschäftsführer der Beschwerdeführerin im Firmenbuch eingetragen. Als Gesellschafter und als ein Geschäftsführer der B-GmbH ist Ing. VN D im Firmenbuch eingetragen (siehe nochmals Firmenbuchauszug vom 12.01.2022 [OZ 8]).

Die Beträge der einstigen Verbindlichkeiten bei der M-AG und der Z-GmbH wurden nach Umbuchung im Jahresabschluss zum 31.12.2019 (OZ 10/2) als nicht gebundene Kapitalrücklage im Betrag von 112.052 € ausgewiesen (siehe auch das Kontoblatt vom 31.12.2019 [OZ 11/12]).

Strittig ist, ob der Forderungsverzicht der M-AG im Betrag von 109.321,46 € steuerpflichtig ist.

Verfahrensablauf

Erstbescheid

Mit Bescheid vom 18.11.2020 setzte die Abgabenbehörde die Körperschaftsteuer (Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 149.05,21 €) erklärungsgemäß mit 35.936 € fest.

Neuer Sachbescheid

Nach Durchführung eines Vorhaltverfahrens ab Ende des Jahres 2021 (OZ 10 bis OZ 15) verfügte die Abgabenbehörde mit Bescheiden vom 19.05.2022 (OZ 1 und 2) die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2019 und setzte die Körperschaftsteuer 2019 unter Hinzurechnung von 112.052 € (Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 261.137,21 €) mit 63.949 € neu fest (Nachforderung: 28.013 €).

Im Körperschaftsteuerbescheid führte die Abgabenbehörde begründend aus:

In der Bilanz 2019 wurde eine KRL iHv € 112.052 ausgewiesen. Die KRL stammte aus der Umbuchung der Konten 3400 Verb.verbünd.Unternehmen, 3750 Darlehen_M-AG und 3702 Verrkto-Z-GmbH (Einlagen ins Kapital). Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung v. 03.05.2022 hat der Insolvenzverwalter der M-AG (100% Gesellschafterin der Bf-GmbH-alt1 nunmehr Bf-GmbH) angegeben, dass die M-AG mit Forderungsverzicht vom 10.04.2019 auf eine "wertlose Forderung" verzichtet hat.

Der gesellschaftsrechtlich veranlasste Verzicht der Gesellschafterin auf ihre Forderung gegenüber der Bf-GmbH ist nur mit jenem Betrag eine gesellschaftlich veranlasste Einlage ins Kapital, der dem Tageswert entspricht.

Der Wegfall des nicht mehr werthaltigen Teiles der Forderung ist bei der Bf-GmbH nicht mehr gesellschaftsrechtlich veranlasst und deshalb als steuerwirksamer Ertrag iHv € 112.052 zu erfassen. Das EVI ist zu berichtigen.

Beschwerden

Mit Schreiben vom 14.06.2022 (OZ 3) erhob die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid als auch gegen den Sachbescheid die Beschwerden und beantragte, "den Körperschaftsteuerbescheid 2019 vom 22. Mai 2022 ersatzlos aufzuheben und durch den ursprünglichen Bescheid zu ersetzen". Zur Begründung wurde ausgeführt:

Die Bf-GmbH (vormals: Bf-GmbH-alt2, vormals: Bf-GmbH-alt1) besitzt eine Liegenschaft in Ort, die der L-AG bis Ende 2020 vermietet wurde. Der Mietvertrag findet sich als Anlage

Im Jahresabschluss 2019 der jetzigen Bf-GmbH wurden die Verbindlichkeiten 3400 Verb, 3750 Darlehen_M-AG, 3702 Verrkto-Z-GmbH aufgrund eines Verzichtes der damaligen Konzerngesellschaft und als Kapitalrücklage in das Eigenkapital gebucht. Die erfolgsneutrale Verbuchung erfolgte, da es sich um eine werthaltige Forderung handelte.

Im Jahr 2018 gehörte die Gesellschaft zum M-Konzern. Die damalige Muttergesellschaft M-AG ging im Jänner 2018 in Konkurs. Laut Auskunft der ehemaligen Geschäftsführerin, Rechtsanwältin Mag. VN B wurde die ursprüngliche Kreditverbindlichkeit bei der Bank-1 fällig gestellt, da zum damaligen Zeitpunkt beide Unternehmen Kreditnehmer waren. Der ursprünglich aushaftende Kredit iHv ca. EUR 840.000 samt Zinsen und Überziehungsprovisionen wurde weiter monatlich durch die Mieteinnahmen der bonitätsstarken Mieterin, der L-AG, von der Gesellschaft bedient. Die Gesellschaft erfüllte weiterhin ihre monatlichen Zahlungen.

Im Zuge eines aufschiebend bedingten Sharedeals vom April 2019 wurden die Gesellschaftsanteile von Herrn Mag. C und Frau Mag. B um insgesamt EUR 15.000 vom Masseverwalter Mag. A erworben. Die Liquidation der Gesellschaft wurde aufgehoben und der aushaftende Kredit um finanziert.

Die aushaftende Verbindlichkeit bei der Bank-1 wurde von Frau Mag. B auf die Bank-2 umgeschuldet. Hierzu waren keine Sicherheiten außerhalb der Gesellschaftssphäre notwendig. Dies zeigt auch, dass die Gesellschaft nicht überschuldet war. Auch bei Liquidation der Gesellschaft hätten alle Gesellschaftsforderungen demnach bedient werden können.

Aufgrund der oben genannten Tatsachen dürfen wir festhalten, dass die Gesellschaft niemals überschuldet gewesen noch zahlungsunfähig war und somit handelt es sich um eine werthaltige Forderung. Der Verzicht auf eine werthaltige Forderung stellt einen erfolgsneutralen Vorgang dar.

Die Aussage von Herrn Mag. A, wonach die Gesellschaft nicht in der Lage gewesen wäre, die Forderung zu bedienen, entbehrt demnach jedweder Grundlage. Herr Mag. A weist in einem Schreiben vom 10.4.2019 an Dr VN E darauf hin, dass die Gesellschaft außer einer Liegenschaft in Ort kein wesentliches Vermögen besitzt. Außerdem merkt er an, dass die Liegenschaft zugunsten der Kreditgebenden Bank überbelastet ist, da die Bankschuld per 30.6.2018 ca. EUR 840.000 ausgemacht hat. Der Buchwert der Liegenschaft per Ende 2018 betrug EUR 1.090.593,19.

Eine Haftungsübernahme für die Muttergesellschaft bzw. einer anderen Konzerngesellschaft wäre gemäß § 82 GmbHG eine verbotene Einlagenrückgewähr und daher nichtig. Somit kann auch keine Überbelastung der Liegenschaft vorhanden gewesen sein.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 02.12.2022 (OZ 4 und 5) wies die Abgabenbehörde die Beschwerden gegen den Wiederaufnahmebescheid und den hier entscheidungsgegenständlichen Sachbescheid als unbegründet ab. In der gesonderten Begründung vom 02.12.2022 (OZ 6) führte die Abgabenbehörde zum Sachbescheid ua. aus:

Mit Forderungs- und Anspruchsverzicht vom 10.04.2019 hat die M-AG (vertreten durch den Insolvenzverwalter Mag. A) auf ihre Forderung iHv€ 109.321,44 gegenüber der Bf. (vormals Bf-GmbH-alt1, Tochtergesellschaft) verzichtet. Dieser Forderungsverzicht stand unter der aufschiebenden Bedingung der Genehmigung des Abtretungsvertrages vom 10.04.2019 durch das Insolvenzgericht. Die Gründe für den Forderungsverzicht wurden in gegenständlicher Verzichtserklärung vom 10.04.2019 nicht angeführt. Im Rahmen des Auskunftersuchens vom 05.04.2022 hat die Behörde u.a. ausdrücklich nach den Gründen für den Forderungsverzicht der Gesellschafterin, M-AG (vertreten durch Mag. A) gefragt. Vgl. Frage 2.2. des Auskunftersuchens vom 05.04.2022: Ist es richtig, dass auch die Forderung der M-AG aus vorstehenden Gründen als uneinbringlich zu beurteilen war, Sie somit auf eine wertlose Forderung gegenüber der Bf-GmbH-alt1 in Liqu. verzichtet haben?" Unter Punkt 2. der Beantwortung des Auskunftersuchens vom 03.05.2022 bestätigte Herr Mag. A, dass die M-AG auf eine wertlose Forderung verzichtet hat. Es sei mit keiner Hyperocha auf die Forderung zu rechnen gewesen. Diese Forderungen seien aus seiner Sicht bereits früher abzuschreiben gewesen.

In der Bilanz zum 31.12.2019 wurden zudem sonstige betriebliche Erträge iHv € 245.979,90 ausgewiesen, welche auf weitere Forderungsverzichte aus betrieblichen Gründen von S, U und der M-GmbH sowie und auf eine "Abschlagszahlung" von S und U zurückzuführen sind. Aus dem Aktenvermerk vom 25.06.2019 von Mag. B geht hervor, dass Herr S und Herr U (zusätzlich zum vorstehenden Forderungsverzicht) eine Abschlagszahlung iHv € 75.000 an die Bf. leisten

mussten. Diese Abschlagszahlung war nötig, um die Umfinanzierung des aufgenommenen Kredites überhaupt zu ermöglichen und um dadurch die Sanierung der Bf. sicherzustellen.

Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass die M-AG auf Forderungen iHv € 109.321,44 (nicht € 112.052) verzichtet hat, wie unter Konto 9230 ungebundene Kapitalrücklage ausgewiesen. Die Differenz iHv € 2.730,54 entfällt auf eine Verbindlichkeit der Bf. gegenüber der Firma Z-GmbH. Der Verzicht auf diese Forderung ist (unabhängig von der steuerlichen Behandlung des Forderungsverzichts der M-AG) als Ertrag zu erfassen.

Der Umstand, dass in der Vereinbarung zum Forderungs- und Anspruchsverzicht vom 10.04.2019 der M-AG in keiner Weise auf die allfällige Eigenschaft des Forderungsverzichts als Gesellschafterzuschuss hingewiesen wurde, lässt den Verzicht in Verbindung mit den übrigen Umständen daher nicht als Gesellschafterzuschuss erkennen. Ein Gesellschafterbeschluss der M-AG über den Forderungsverzicht und die "Einlage einer werthaltigen Forderung" in die Bf. liegt nicht vor. Mit den Ausführungen in der Beschwerde vom 15.06.2022 möchte die Bf. die Werthaltigkeit der Forderung der M-AG nachweisen und begründet dies mit dem Wert der Liegenschaft in Ort, der monatlichen Bedienung des Kredites aufgrund der Mietzahlungen durch die L-AG und der erfolgreichen Umschuldung des ursprünglichen Kredites. Die Bf. meint aus diesen Angaben den Nachweis für die gesellschaftliche Veranlassung des Forderungsverzichts erbringen zu können. Für die steuerliche Beurteilung des Wesens des Forderungsverzichts als gesellschaftliche Maßnahme im gegenständlichen Verfahren ist aber das Motiv der Gesellschafterin, M-AG für diesen Verzicht entscheidend. Wie aus der Auskunft des Herrn Mag. A vom 03.05.2022 ersichtlich, hat die den Verzicht leistende Gesellschafterin, M-AG, nach ihren Angaben jedenfalls offenbar nicht die Absicht gehabt, einen Gesellschafterzuschuss zu leisten, sondern hat auf Forderungen, die ihr nicht einbringlich erschienen, verzichtet.

Nach den Ergebnissen des Beschwerdeverfahrens ist daher davon auszugehen, dass der Forderungsverzicht aus betrieblichen Gründen (Uneinbringlichkeit) erfolgte und daher keinen Gesellschafterzuschuss, sondern den Verzicht auf eine nicht mehr werthaltige Forderung darstellte. Im Ergebnis war daher der Beschwerde im konkreten Fall kein Erfolg beschieden. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 02.01.2023 (OZ 7) stellte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter ohne weiteres Vorbringen den Antrag, die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2019 dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Beschwerdevorlage

Mit Vorlagebericht vom 08.03.2023 (OZ 16) legte die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Darin wurde ua. ausgeführt:

Die Gründe für den Forderungsverzicht wurden in gegenständlicher Verzichtserklärung vom 10.04.2019 nicht angeführt. Im Zuge der Beantwortung des Auskunftersuchens vom 05.04.2022 bestätigte Herr Mag. A, dass die M-AG auf eine wertlose Forderung verzichtet hat.

Aufgrund der vorliegenden Beweismittel ist davon auszugehen, dass der Forderungsverzicht aus betrieblichen Gründen (Uneinbringlichkeit) erfolgte und daher keinen Gesellschafterzuschuss, sondern den Verzicht auf eine nicht mehr werthaltige Forderung darstellte.

Die Beschwerdeführerin hat die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerde erwogen:

Ausgangspunkt der Entscheidung sind die oben unter "Sachverhalt" dargestellten (der Aktenlage zu entnehmenden) Umstände, die als festgestellt gelten.

Vorweg ist festzuhalten, dass es unbestritten geblieben ist, dass der Forderungsverzicht der Z-GmbH (unabhängig von der steuerlichen Behandlung des Forderungsverzichts der M-AG) als Ertrag zu erfassen ist (siehe die Ausführung mit Vorhaltwirkung auf Seite 3 der gesonderten Begründung der Beschwerdevorentscheidung [OZ 6]).

Strittig ist, ob der Forderungsverzicht der M-AG im Betrag von 109.321,46 € steuerpflichtig ist.

Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 nach dem EStG 1988 und dem KStG 1988, sodass Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden (Forderungsverzicht), wenn dieser keine gesellschaftsrechtliche Ursache hat, zu den Einkünften gehören (uU Sanierungsgewinn gemäß § 23a KStG 1988).

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben jedoch Einlagen und Beiträge jeder Art (auch durch einen Forderungsverzicht) bei der Ermittlung des Einkommens insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden (also eine gesellschaftsrechtliche Ursache haben). § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

Die Abgabenbehörde – deren Ausführungen in Bescheiden und im Vorlagebericht erkennbar auch auf § 8 Abs. 1 KStG 1988, insbesondere den letzten Satz, Bezug nehmen - vertritt im verwaltungsgerichtlichen Verfahren die Ansicht, dass der Betrag von 109.321,46 € zu den Einkünften gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 gehört, weil keine gesellschaftsrechtliche Ursache für den Forderungsverzicht der M-AG anzunehmen ist, und somit § 8 Abs. 1 EStG 1988, so auch der letzte Satz, nicht anzuwenden ist (siehe Punkt 2 des Schreibens vom 06.06.2025 [OZ 32]).

Begründet wird dies von der Abgabenbehörde damit, dass dem Forderungsverzicht die Annahme der Uneinbringlichkeit durch den Insolvenzverwalter der M-AG zugrunde liegt. Dazu verweist die Abgabenbehörde auf die ihr aufgrund des Auskunftsverlangens vom 05.04.2022 (OZ 12/2) zu den Gründen des Forderungsverzichts der M-AG erteilte Auskunft des Insolvenzverwalters vom 03.05.2022 (OZ 14/2), wonach mit keiner Hyperocha auf die Forderung der M-AG zu rechnen gewesen sei. Außerdem übermittelte die Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht mit dem Verwaltungsakt ein vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin übermitteltes Schreiben vom 10.04.2019 (OZ 11/ 23) vor, in dem der Insolvenzverwalter (der vor Mag. VN B auch Liquidator der Beschwerdeführerin war) ausführt, dass die Beschwerdeführerin außer einer Liegenschaft in Ort, welche zugunsten der Hypothekargläubigerin überbelastet sei, über keinerlei Vermögenswerte verfüge und eine allfällige Forderung gegenüber der Beschwerdeführerin daher auch uneinbringlich wäre.

Die Beschwerdeführerin bringt im Beschwerdeschreiben vor, dass die Aussage von Mag. A, wonach die Gesellschaft nicht in der Lage gewesen wäre, die Forderung zu bedienen, jedweder Grundlage entbehre. Mag. A weise in seinem Schreiben vom 10.04.2019 an Dr VN E darauf hin, dass die Beschwerdeführerin außer einer Liegenschaft in Ort kein wesentliches Vermögen besitze. Außerdem merke er an, dass die Liegenschaft zugunsten der kreditgebenden Bank überbelastet sei, da die Bankschuld per 30.06.2018 ca. EUR 840.000 ausgemacht habe. Der Buchwert der Liegenschaft per Ende 2018 habe 1.090.593,19 € betragen (Seite 2).

Das Bundesfinanzgericht geht aufgrund des Schreibens des Insolvenzverwalters vom 10.04.2019 (OZ 11/ 23), wonach die Beschwerdeführerin außer einer Liegenschaft in Ort, welche zugunsten der Hypothekargläubigerin überbelastet sei, über keinerlei Vermögenswerte verfüge und eine allfällige Forderung gegenüber der Beschwerdeführerin daher auch uneinbringlich wäre, und der Auskunft des Insolvenzverwalters vom 03.05.2022 (OZ 14/2), wonach mit keiner Hyperocha auf die Forderung der M-AG zu rechnen gewesen sei, davon aus, dass der den Forderungsverzicht begründende Umstand die angenommene Uneinbringlichkeit der Forderung war (wobei es ohne Bedeutung ist, ob diese Annahme richtig war). OBJEKTIVIERBARE Umstände einer gesellschaftsrechtlichen Ursache für den Forderungsverzicht (vgl. VwGH 15.12.1994, 93/15/0008), wie zB die Kapitalzuwendung aufgrund eines nachvollziehbaren Interesses am Fortbestand der Gesellschaft, wurden weder behauptet noch sind solche Umstände der Aktenlage zu entnehmen. Wenn von Seiten der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung vorgebracht wurde, dass Mag. A Insolvenzverwalter der

Muttergesellschaft gewesen sei und es einen Interessenkonflikt gegeben habe, weil er für beide Parteien (Mutter- und Tochtergesellschaft) gehandelt habe, so wird damit nicht dargetan, dass der von Mag. A für den Forderungsverzicht angegebene Grund nicht bzw. ein anderer Grund maßgeblich gewesen wäre.

Auf die Frage, ob die Forderung werthaltig war, war mangels Anwendung des § 8 KStG 1988 nicht einzugehen.

Die Bescheidbeschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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. Da diese Voraussetzung nicht vorliegt, weil keine Rechtsfrage, sondern eine der freien Beweiswürdigung durch das Verwaltungsgericht unterliegende Sachverhaltsfrage (den Forderungsverzicht begründende Umstände) entscheidend war, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 30. Oktober 2025