



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder über die Berufung der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 nach der am 14. Juni 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, im Beisein der Schriftführerin durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung sowie der am 12. Dezember 2012 durchgeführten erneuten Beratung und Abstimmung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw), die nach Einbringen der Berufung gemäß §§ 1 ff UmwG in eine KG umgewandelt wurde, hat in der Rechtsform einer GmbH die Entwicklung, die Produktion und den Vertrieb technischer Anlagen betrieben. Im Berufungsjahr 2006 war an der Bw u.a. die X-Bank AG mit einem Anteil von rd. 25 % beteiligt. Weitere Anteile von jeweils rd. 36 % wurden von A und B, die restlichen Anteile von insgesamt 3,1 % von C und der D gehalten.

Die von der Bw in ihrer Körperschaftsteuererklärung 2006 ausgewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 589.089,83 € beinhalten einen außerordentlichen Ertrag in Höhe von 730.000,00 €, der laut Anhang zum Jahresabschluss aus dem Nachlass einer Forderung in Höhe von 330.000,00 € durch die X-Bank und einem im Wege einer Besserungsvereinbarung von der X-Bank gewährten Forderungsverzicht in Höhe von 400.000,00 € resultiert. Mit

Bescheid vom 30. Juli 2008 führte das Finanzamt die Veranlagung zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 erklärungsgemäß durch.

Die dagegen mit Schreiben vom 29. August 2008 erhobene Berufung wendet sich gegen die Berücksichtigung des Gesellschafterzuschusses als Betriebseinnahme; zum Einlagencharakter des Verzichts werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.9.2005, 2003/15/0078, verwiesen. In einer Berufungsergänzung vom 23. September 2008 führt die Bw aus, dass der Schuldennachlass von 730.000,00 € auf einen Sanierungszuschuss und einen zwecks Stärkung der Eigenkapitalausstattung gewährten Forderungsverzicht der Gesellschafterin X-Bank AG zurückzuführen sei. Die Zuschüsse seien, wie angesichts der jährlichen Verluste von zuletzt rd. 600 T€ zweifelsfrei außer Streit gestellt werden könne, zur Verlustabdeckung erfolgt und hätten ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis, was schon der Umstand zeige, dass keine weiteren Gläubiger in die Maßnahme eingebunden gewesen seien. Die Mittelzuführung durch den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft sei aber eine steuerneutrale Einlage. Das gelte auch für den Fall der Verlustabdeckung, da es in der Folge, unter Umständen schon bei der Bilanzierung des Zuwendungsjahres, bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung, zu einem abzugsfähigen Aufwand beim Gesellschafter kommen könne.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse liege eine betrieblich veranlasste Vermögensvermehrung bei der Bw vor. Die X-Bank habe aus betrieblichen Gründen auf ihre Forderung verzichtet. Das ergebe sich zum einen daraus, dass im Falle eines gesellschaftsrechtlichen Verzichts Gesellschaftssteuer zu entrichten gewesen wäre, was jedoch nicht zutreffe. Zum anderen hätte die X-Bank als einzige Gesellschafterin verzichtet, ohne dass ihr Anteil erhöht worden wäre, was bestätige, dass sie in ihrer Eigenschaft als Unternehmer verzichtet habe. Der Hinweis auf einen nicht allgemeinen Verzicht gehe ins Leere, weil die X-Bank die einzige kreditgewährende Bank sei.

Die Bw beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz.

Über Auskunftersuchen des unabhängigen Finanzsenats teilte die X-Bank (Rechtsnachfolgerin Z-Bank AG) im Schreiben vom 21. Dezember 2011 mit, dass es Ziel ihrer Beteiligung – zunächst im Jahr 2003 mit einer Stammeinlage von 5.000,00 € bei einem Agio von 495.000,00 €, im Jahr 2005 erhöht auf eine Stammeinlage von 14.900,00 € bei einer Zahlung von 500.000,00 € - an der Bw gewesen sei, neben der bestehenden Finanzierungslinie die Expansion des Unternehmens in Form einer Beteiligung zu finanzieren und dadurch am Erfolg des Unternehmens zu profitieren. Da sich die prognostizierte Entwicklung des Unternehmens nicht eingestellt habe, sei auf die Summe von 730 T€ verzichtet worden. Die X-Bank habe die Beteiligung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG auf sieben Jahre verteilt abgeschrieben, die Forderungsverzichte von 330 T€ und 400 T€ seien als Direktabschreibung verbucht und

steuerlich sofort als Aufwand behandelt worden. Da die positive Entwicklung nicht eingetreten und die wirtschaftliche Situation der Bw angespannt gewesen sei, habe sich die X-Bank als Eigentümer aus diesem Engagement zurückgezogen. Der Anteil sei am 3. März 2009 je zur Hälfte um jeweils einen Euro an A und B verkauft worden.

Die Bw brachte dazu in einem Schreiben vom 6. März 2012 u.a. vor, es sei seinerzeit die ausdrückliche Geschäftspolitik der X-Bank gewesen, als Regionalbank Beteiligungen an in der Region ansässigen Unternehmen einzugehen und Eigenfinanzierungen als deren Gesellschafterin zu tätigen. Ihre Beteiligung habe die X-Bank im Jahr 2009 aufgegeben, weil sie nach dem Wissensstand der Bw selber in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten und vor der Übernahme durch die Z-Bank gestanden sei. Der Forderungsnachlass bzw. die Besserung sei nicht durch die bestehende Geschäftsbeziehung in Form des Kreditverhältnisses veranlasst gewesen, sondern durch die Beteiligung als Gesellschafterin. Angesichts laufender Verhandlungen über eine Beteiligung Dritter sollte eine Verbesserung des Bilanzbildes erreicht werden. Bei erfolgreichen Übernahmeverhandlungen wären entsprechende Veräußerungsgewinne aus einer Abtretung der Geschäftsanteile erzielbar gewesen. Dies zeige auch der Umstand, dass andere Gläubiger keine Verzichtes zur Sanierung geleistet hätten, auch wären nicht nahe stehende Dritte zu einem Verzicht nicht bereit gewesen.

Da sämtliche seinerzeit in die zu beurteilenden Geschäftsfälle eingebundenen Entscheidungsträger mittlerweile aus der Bank ausgeschieden seien, könnten auch keine Zeugen mehr bereit gestellt werden, die über die seinerzeitigen Beweggründe Auskunft geben könnten.

Die Geschäftsbeziehung zur X-Bank bestehe seit dem Jahr 2000. Im Dezember 2003 habe das Kreditvolumen rd. 2,3 Mio € betragen. Die derzeitige Geschäftsbeziehung sei geringfügig.

Die Besserungsvereinbarung vom 27. Dezember 2006 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

Die wirtschaftliche Situation der Bw sei durch eine kostenintensive Investitions- und Marktaufbauphase und eine kapitalintensive Wachstumsphase geprägt. Die Gesellschafter, insbesondere die X-Bank, seien um eine Stärkung der Eigenkapitalausstattung bemüht, weshalb die Bank auf den per 27. Dezember 2006 aushaftenden Überziehungskredit von 400 T€ im Wege der Besserungsvereinbarung verzichte. Bei Eintritt des näher definierten Besserungsfalls lebe die Forderung wieder auf.

Den Nachlass einer weiteren Forderung über 330 T€ sprach die X-Bank mit dem Schreiben vom 27. Dezember 2006 aus; nach eingehender Prüfung der wirtschaftlichen Situation der Bw und nach Beratung im Vorstand werde dem Forderungsnachlass zugestimmt.

Im Protokoll über die Sitzung des Vorstandes der X-Bank vom 22. Dezember 2006 heißt es unter Punkt 20, Maßnahmen zur Verbesserung der Kapitalsituation bei der Bw, dass einstimmig der Forderungsverzicht und die Besserungsvereinbarung beschlossen werden.

Nach einem weiteren Forderungsnachlass bzw. –verzicht im Jahr 2007 über insgesamt 270 T€ sprach die X-Bank mit Besserungsvereinbarung vom 27. Mai 2009 einen weiteren Forderungsverzicht über 1 Mio € aus. Eine gleichlautende Besserungsvereinbarung schloss die Bw ebenfalls im Jahr 2009 mit der NÖ Beteiligungsfinanzierungs GmbH ab, worin letztere unter dem Vorbehalt der Besserung hinsichtlich ihrer im Jahr 2005 eingegangenen echten stillen Beteiligung an der Bw über 300 T€ auf einen Teilbetrag von 150 T€ verzichtete.

In der am 14. Juni 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter der Bw als Hintergrund für die streitgegenständliche Vorgangsweise an, dass in den Jahren 2004 bis 2006 seitens der X-Bank Bemühungen zur Veräußerung ihres Anteils an der Bw vorhanden gewesen seien; zum Nachweis von Verkaufsverhandlungen werde ein e-mail Verkehr vorgelegt, wobei speziell in der mail vom 6. Juli 2006 die ausdrückliche Beteiligung an der Bw angesprochen werde. Weiters sei in der Besserungsvereinbarung ausdrücklich von einer Stärkung der Eigenkapitalausstattung die Rede; auch aus dem Wortlaut des Punktes 6 der Besserungsvereinbarung gehe eindeutig hervor, dass eine durch die Gesellschafterstellung veranlasste Maßnahme vorliege. Mittlerweile gehe offensichtlich auch das Finanzamt von einer gesellschaftsrechtlich veranlassten Maßnahme aus, weil es im Jahr 2010 einen Gesellschaftsteuerbescheid erlassen habe.

Vor Zustellung der Berufsentscheidung - die nach der Berufungsverhandlung ergangene Berufungserledigung vom 19. Juni 2012 entfaltete mangels ordnungsgemäßer Adressierung keine Rechtswirksamkeit - erstattete die Bw mit Schreiben vom 2. August 2012 weiteres, auf die Ausführungen in der unwirksamen Berufungserledigung Bezug nehmendes Vorbringen. Der Berufungssenat 8 hat, unter Berücksichtigung des bisherigen - schriftlich und in der Berufungsverhandlung vom 14. Juni 2012 mündlich erstatteten - und des neuen Vorbringens, am 12. Dezember 2012 eine erneute Beratung und Abstimmung durchgeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens von Körperschaftsteuersubjekten Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglied oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Für die Frage, ob eine Vermögenszuwendung durch die Stellung als Gesellschafter veranlasst ist, kommt es maßgeblich darauf an, ob sie auch einander fremd gegenüberstehende Personen gesetzt hätten (z.B. VwGH 26.5.1998, 94/14/0042).

Dass sich Kreditinstitute immer wieder der Notwendigkeit ausgesetzt sehen, gegenüber Krisenunternehmen auf Kreditforderungen (zum Teil) zu verzichten, um einerseits das Überleben des Kunden und damit den Fortbestand der Geschäftsbeziehung zu sichern und andererseits weitere bzw. größere Ausfälle und Wertberichtigungen zu vermeiden, entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung. Da die Frage nach dem Vorliegen eines steuerlich begünstigten Sanierungsgewinnes hinsichtlich des von einer Bank (als Hauptgläubiger) gewährten Schuldnachlasses wiederholt Gegenstand abgabenrechtlicher Berufungsverfahren ist, kann es als notorische Tatsache bezeichnet werden, dass im Verhältnis zwischen Kreditinstituten und deren Kunden auch einander fremd gegenüberstehende Personen Vermögenszuwendungen in Form von Forderungsverzichten setzen.

Im vorliegenden Fall kann daher sehr wohl eine konkrete betriebliche Veranlassung für die von einer Gesellschafterin der Bw ausgesprochenen Forderungsnachlässe gefunden werden. Zwischen der Gesellschafterin X-Bank und der Bw bestand eine - unstrittig fremdübliche - Geschäftsbeziehung. Vorgänge innerhalb einer solchen Geschäftsbeziehung spielen sich grundsätzlich im betrieblichen Bereich ab. Die Geschäftsbeziehung zwischen der Bank und der Bw war schon aufrecht, als sich die Bank im Jahr 2003 an der Bw beteiligte. Zu diesem Zeitpunkt betrug das aushaftende Kreditvolumen rd. 2,3 Mio €. Der Verzicht auf einen Teil der im Rahmen der Geschäftsbeziehung begründeten Kreditforderungen der X-Bank war durch anhaltende Verluste bedingt. In dieser Verlustsituation befand sich die Bw bereits bei Eingehen der Beteiligung durch die Bank im Jahr 2003. Auch wenn die Bw im Schreiben vom 2. August 2012 einwendet, im Jahr 2003 kein Sanierungsfall gewesen zu sein, ist es doch eine unumstößliche Tatsache, dass in diesem Jahr ein Fehlbetrag von rd. 588 T€ entstanden ist, der durch Auflösung der aus dem bei der Kapitalerhöhung erzielten Agio gebildeten Kapitalrücklage von rd. 574 T€ ausgeglichen werden musste. Als Ursache der Verlustabdeckung des Jahres 2006 nennt die Bw in der Berufungsergänzung vom 23. September 2008 selbst die „jährlichen Verluste“, und die jährlichen Verluste reichten jedenfalls weiter als bis in das Jahr 2003 zurück, der Verlust des Jahres 2003 wies eine im Vergleich zu den Vorjahren steigende Tendenz auf. Eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts lag, wie dem Anhang zum Jahresabschluss 2003 zu entnehmen ist, u.a. nur deshalb nicht vor, weil sich mit der X-Bank ein finanzkräftiger Gesellschafter beteiligt hatte. Mag im Jahr 2003 auch die im Schreiben vom 2. August 2012 angesprochene Aufbruchsstimmung bestanden haben, so kann die wirtschaftliche Situation der Bw im Hinblick auf die aufgetretenen Verluste doch als angespannt bezeichnet werden. Vor dem Hintergrund dieser angespannten wirtschaftlichen Situation der Bw lag es jedenfalls im betrieblichen Interesse der X-Bank, durch geeignete Maßnahmen den (gänzlichen) Ausfall ihrer Kreditforderung in Höhe von mehr als 2 Mio € zu verhindern. Die X-Bank (bzw. die Z-Bank als

Rechtsnachfolgerin) hat als Grund für die Beteiligung zwar nur die Aussicht, dadurch am Erfolg des Unternehmens der Bw zu partizipieren, genannt. Angesichts der Verlustsituation und der Größenordnung des Kreditvolumens liegt aber die Annahme nahe, dass das Vorgehen der Bank von der Sorge um die Einbringlichkeit ihrer Kreditforderung zumindest mitbestimmt war, um die Bw durch eine Kapitalerhöhung im Wege einer Übernahme von Anteilen zu unterstützen bzw. auf eine Verbesserung der wirtschaftlichen Situation und damit auf eine Rettung der Geschäftsbeziehung bzw. der daraus resultierenden Forderungen hinzuwirken. Der Umstand, dass die X-Bank ein Agio von 10.000 % geleistet hat, steht dieser Annahme nicht entgegen, zumal das Agio in einer dem Fehlbetrag des Jahres 2003 entsprechenden Höhe bemessen war und damit durch Herstellung eines ausgeglichenen Ergebnisses eben auch geholfen hat, die wirtschaftliche Situation zu verbessern. Welche Absichten die D mit ihrer, noch dazu mit weitaus geringerem Kapitaleinsatz verbundenen, Beteiligung verfolgt hat, war gegenständlich nicht zu untersuchen.

Allein der Umstand, dass die X-Bank Jahre nach Aufnahme einer Geschäftsbeziehung zur Bw deren Gesellschafterin geworden ist und damit bei Abgabe des Verzichts Gesellschafterstellung in der Bw hatte, nimmt dem Verzicht nicht die betriebliche Veranlassung, zumal die Bw auch nicht aufgezeigt hat, auf Grund welcher objektivierbaren Umstände eine gesellschaftsrechtliche Ursache für die - zudem von ihr zunächst in ihrer Steuererklärung selbst als betrieblich veranlasst behandelten und auch im Zuge einer vor der Veranlagung durchgeführten Außenprüfung nicht als gesellschaftsrechtlich veranlasst behaupteten - Forderungsverzichte anzunehmen wäre (vgl. VwGH 15.12.1994, 93/15/0008). Das Vorbringen der Bw, eine Verbesserung des Bilanzbildes hätte eine Übernahme durch Dritte und so das Erzielen entsprechender Veräußerungsgewinne ermöglichen sollen, überzeugt nicht, weil für die X-Bank ein Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung durch den Aufwand aus der Abschreibung der Kreditforderungen aufgewogen worden wäre. Auch der Umstand, dass die Bank zum Teil nur unter Vorbehalt der Besserung verzichtet hat, der Eintritt des Besserungsfalls damit zum Wiederaufleben der zunächst nachgelassenen Verbindlichkeit führt, spricht gegen die von der Bw argumentierte Verknüpfung des Verzichts mit der Gesellschafterstellung, weil ein an der Übernahme interessierter Dritter die solcherart latenten Verbindlichkeiten bei der Bemessung des Kaufpreises für die Anteile berücksichtigt hätte, es daher auch aus diesem Grund nicht plausibel ist, dass das Vorgehen der Bank von dem Streben nach einem Gewinn aus der Veräußerung ihrer Beteiligung bestimmt gewesen wäre.

Davon abgesehen ist das in diesem Zusammenhang erstattete Vorbringen nicht stimmig. Die Behauptung in der Berufungsverhandlung, die X-Bank habe sich in den Jahren 2004 bis 2006 um die Veräußerung ihres Anteils bemüht, ist mit dem Vorbringen der Bw im Schreiben vom

6. März 2012, das Eingehen von Beteiligungen an regionalen Unternehmen bzw. die Vornahme von Eigenfinanzierungen als deren Gesellschafterin sei ausdrückliche Geschäftspolitik der X-Bank gewesen, nicht recht in Einklang zu bringen, weist doch das Bestehen einer Geschäftspolitik auf ein längerfristiges Engagement hin, wohingegen das vorgetragene Bestreben der Bank, die erst gegen Ende des Jahres 2003 erworbene Beteiligung an der Bw bereits im Jahr 2004 wieder zu verkaufen, für ein bloß kurzfristiges Interesse an einer Beteiligung spricht. Der Umstand, dass laut dem von der Bw mit dem Schreiben vom 2. August 2012 vorgelegten Presseartikel die X-Bank lokal verankert und ihr Fokus auf die regionale Wirtschaft gerichtet war, sagt darüber, ob das Handeln der Bank konkret vom Bestreben nach einer zumindest teilweisen Rettung ihrer Kreditforderungen oder nach einem Gewinn aus Beteiligungsverkauf bestimmt gewesen ist, nichts aus.

Der in der Berufungsverhandlung vorgelegte e-mail Verkehr, der im Übrigen hauptsächlich von den Mitgesellschaftern der X-Bank geführt wurde, bezieht sich zwar darauf, das Interesse an einer Beteiligung an der Bw zu wecken, darüber, dass diese Beteiligung durch eine Abtretung von Anteilen der X-Bank erfolgen sollte, sagen die e-mails aber nichts aus. Ob es tatsächlich eine betriebswirtschaftliche Selbstverständlichkeit ist, dass ein Anteilsinhaber, und sei es auch nur, wie die Bw im Schreiben vom 2. August 2012 betont, eine branchenunkundige Bank, in Verhandlungen über den Verkauf seiner Anteile nicht eingebunden wird, kann dahingestellt bleiben, weil die vorgelegten e-mails ernstgemeinte Verkaufsabsichten der X-Bank jedenfalls nicht dokumentieren.

Die Bw hat mit dem Schreiben vom 2. August 2012 ein Abtretungsangebot der X-Bank vom 1. Juni 2005 vorgelegt. Darin unterbreitet die Bank den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern das bis zum 31. Dezember 2020 befristete unwiderrufliche Angebot, den von ihr im Zuge der Kapitalerhöhung vom 1. Juni 2005 übernommenen weiteren Geschäftsanteil von 9.900,00 € an diese oder von diesen namhaft gemachte Dritte zum Preis von insgesamt 500.000,00 € abzutreten und sich für die Dauer der Rechtswirksamkeit dieses Angebots jeder Verfügung über den Geschäftsanteil zu enthalten. Dieses Anbot war zum einen auf die anlässlich der Kapitalerhöhung 2005 übernommenen Anteile beschränkt, sagt daher darüber, ob die Bank ihre (gesamte) Gesellschafterstellung durch die Erzielung eines Veräußerungsgewinnes beenden wollte, nichts aus. Zum anderen hat sich die Sparkasse hinsichtlich dieses weiteren Geschäftsanteils auf die nächsten 15 Jahre gebunden, und das genau zu dem für diesen Anteil bezahlten Übernahmepreis von 500.000,00 €, hat sich damit auf lange Frist jeder Möglichkeit, einen Veräußerungsgewinn hinsichtlich dieses Anteils zu erzielen, begeben. In Bezug auf den vom Angebot betroffenen Geschäftsanteil ist das Vorbringen, die Forderungsnachlässe vom Dezember 2006 hätten dem Erzielen von Gewinnen aus der Beteiligungsveräußerung gedient, schon aus diesem Grund nicht nachvollziehbar.

Dass in der Besserungsvereinbarung von einer Stärkung der Eigenkapitalausstattung die Rede ist, ist für die Beurteilung der Frage, ob für den von der X-Bank gewährten Forderungsverzicht eine gesellschaftsrechtliche oder eine betriebliche Veranlassung bestanden hat, unerheblich. Auch ein Verzicht auf Kreditforderungen, den eine ihrem Kunden fremd gegenüberstehende Bank in der Krise gewährt, dient der Herstellung des finanziellen Gleichgewichts des Unternehmens und führt damit letztlich zu einer Stärkung des Eigenkapitals.

Ein gewichtiger Hinweis darauf, dass nicht gesellschaftsbezogener Überlegungen bei der X-Bank Veranlassung für die von ihr gewährten Forderungsnachlässe waren, ist schließlich darin zu sehen, dass diese im Mai 2009, als ihre Gesellschafterstellung in der Bw bereits beendet war, einen weiteren Verzicht über 1 Mio € ausgesprochen hat.

Im Schreiben vom 2. August 2012 wendet die Bw dagegen ein, dass das Jahr 2009 von einschneidenden gesellschaftlichen und betrieblichen Strukturveränderungen geprägt und daher mit den Verhältnissen des Jahres 2006 in keiner Weise vergleichbar gewesen sei. Zum Stichtag 1. Juni 2009 sei ein Teilunternehmensbereich veräußert worden, einer der beiden Geschäftsführer sei ausgeschieden. Die Transaktionen seien in komplexe, wechselseitige Vereinbarungen eingebunden gewesen, zu denen neben dem Ausscheiden der Gesellschafterin bzw. des Geschäftsführers Haftungsauflösungen und der Wechsel zu einer neuen Hausbank sowie die Gewährung von Besserungsvereinbarungen gehört hätten. Es handle sich um eine mit allen Beteiligten ausgehandelte Paketlösung. Zum Nachweis für den Umstand, dass die Forderungsnachlässe des Jahres 2009 nur Ausfluss dieser Paketlösung seien, werde die Einvernahme eines von der Bw benannten Zeugen beantragt.

Dass die Besserungsvereinbarung vom 27. Mai 2009 Teil einer Paketlösung war, ändert nichts an der Feststellung, dass die X-Bank zu diesem Zeitpunkt nicht mehr Gesellschafterin der Bw gewesen ist und damit ein Hinweis darauf vorliegt, dass auch einander fremd Gegenüberstehende Forderungsverzichte leisten bzw. die Gesellschafterstellung der Bank bei den von ihr gewährten Forderungsnachlässen keine Rolle gespielt hat. Weiters ist die Bank aus dieser Paketlösung mit einer Vereinbarung hervorgegangen, die, auch was die in der Präambel beschriebene wirtschaftliche Ausgangslage betrifft, gleich lautet wie jene aus dem Jahr 2006. Dies spricht ebenfalls dafür, dass die Bank bei den im Jahr 2006 gewährten Forderungsnachlässen nicht in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin gehandelt hat. Warum angesichts gleich lautender Vereinbarungen für den Verzicht einmal die Gesellschafterstellung und dann wiederum nicht maßgeblich gewesen wäre, ist nicht zu erkennen, zumal auch die im Rahmen der Paketlösung getroffene Vereinbarung wie jene aus dem Jahr 2006 der Sparkasse (nur) die Hoffnung auf den Eintritt des Besserungsfalls gelassen und in gleicher Weise den Fortbestand der Bw gesichert hat, zudem, wie bereits dargelegt, nicht nachvollziehbar ist,

dass die Bank im Jahr 2006 von dem Bestreben nach Erzielung eines Gewinnes aus einem Beteiligungsverkauf geleitet gewesen wäre.

Eine Befragung des namhaft gemachten Zeugen zum Nachweis für den Umstand, dass der Forderungsnachlass des Jahres 2009 nur Ausfluss der Paketlösung war, war daher nicht erforderlich.

Auch die sohin mit einem Nichtgesellschafter getroffene Besserungsvereinbarung aus dem Jahr 2009 enthält in ihrem Punkt VI die Berechtigung der Bank, bei einer Änderung der Gesellschafterzusammensetzung den Verzicht außer Kraft zu setzen. Da die Sparkasse der Bw in diesem Zeitpunkt fremd gegenüberstand, trifft es nicht zu, dass es sich, wie die Bw im Schreiben vom 2. August 2012 einwendet, bei Punkt VI um eine fremdunübliche Bindung auf Gesellschafterebene gehandelt hätte. Die Gesellschafterstellung war vielmehr für die Aufnahme des Punktes VI in die Besserungsvereinbarung offenkundig nicht ausschlaggebend. Was für ein Grund für die Vereinbarung des Punktes VI überhaupt maßgebend gewesen ist, ist im vorliegenden Zusammenhang unerheblich. Entscheidend ist, dass dieser Punkt VI sowohl in der Besserungsvereinbarung des Jahres 2006, als die Bank noch Gesellschafterin war, als auch in jener des Jahres 2009, als diese nicht mehr Gesellschafterin war, enthalten ist, was dem von der Bw aus diesem Punkt gezogenen Schluss auf eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Maßnahme entgegensteht.

Das Vorbringen, die in die Präambel aufgenommene Darstellung der wirtschaftlichen Situation der Bw sowie der Punkt VI der Besserungsvereinbarung vom 27. Mai 2009 hätten keine besondere Bedeutung gehabt, vielmehr würden diese nur deshalb in der Vereinbarung enthalten sein, weil im Wirtschaftsleben Verträge nicht jedes Mal vollkommen neu aufgesetzt und insbesondere bei Folgevereinbarungen zwischen den gleichen Vertragspartnern nur die maßgebenden Daten aktualisiert würden, überzeugt nicht. Selbst wenn frühere Vereinbarungen als Vertragsmuster verwendet werden, entspricht es einer üblichen Vorgangsweise, Bestimmungen, die nicht mehr gelten sollen, zu streichen. So aber haben die X-Bank und die Bw durch ihre Unterschrift die Geltung sowohl der Präambel als auch des Punktes VI, mag auch eine Paketlösung vorgelegen haben, jedenfalls rechtswirksam vereinbart. Dass es zu einer nachträglichen Änderung des Vereinbarten gekommen wäre, behauptet die Bw nicht. Punkt VI räumt der Bank das Recht ein, den Forderungsverzicht bei einer Änderung der Gesellschafterzusammensetzung außer Kraft zu setzen, was für die Bw weitreichende Konsequenzen haben konnte. Dass die Vertragsparteien dieser Bestimmung keine besondere Bedeutung mehr beigemessen hätten, ist daher nicht einsichtig.

Punkt IX der weiteren im Jahr 2009 mit der XYGmbH (XY) abgeschlossenen Besserungsvereinbarung enthält die Bedingung, dass die X-Bank von ihrem Recht, den

Forderungsverzicht bei einer Änderung der Gesellschafterzusammensetzung außer Kraft zu setzen, nur im Einvernehmen mit der XY Gebrauch machen werde. Diese ausdrückliche Bezugnahme auf die in Punkt VI der Besserungsvereinbarung mit der Bank enthaltene Klausel lässt es ebenfalls nicht plausibel erscheinen, dass die Vertragsparteien dem Punkt VI keine besondere Bedeutung mehr beigemessen hätten.

Es ist auch nicht ersichtlich, warum die kosten- und kapitalintensive Aufbau- und Wachstumsphase nicht auch noch drei Jahre nach der ersten Besserungsvereinbarung die wirtschaftliche Situation der Bw geprägt haben konnte. So bezeichnet die Bank (Schreiben vom 21. Dezember 2011) die wirtschaftliche Situation der Bw im Jahr 2009 (unverändert) als „angespannt (Verlustsituation)“. Auch beschreibt die Präambel der mit der XY abgeschlossenen Besserungsvereinbarung die wirtschaftliche Situation der Bw in gleicher Weise wie jene in der Besserungsvereinbarung mit der Bank.

Die XY war als (echte) stille Gesellschafterin (nur) Gläubigerin der Bw und hatte in dieser keine Gesellschafterstellung im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG. Mit der XY hat im Jahr 2009 somit ein weiterer der Bw fremd Gegenüberstehender auf einen Teil seiner Forderung verzichtet, was die Fremdüblichkeit einer solchen Vorgehensweise unterstreicht und den Einwand der Bw, nicht nahe stehende Dritte wären zu einem Verzicht nicht bereit gewesen, ebenfalls widerlegt. Auch Punkt VI der mit der XY im Jahr 2009 abgeschlossenen Besserungsvereinbarung enthält die Berechtigung, - im Einvernehmen mit der X-Bank - den Verzicht bei Änderung der Gesellschafterzusammensetzung außer Kraft zu setzen, was einerseits gleichfalls dagegen spricht, dass Punkt VI auf eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Maßnahme hinweise, und andererseits auch dagegen, dass dieser Bestimmung im Jahr 2009 keine Bedeutung beigemessen worden wäre.

Angesichts dieser von den Vertragsparteien in den Besserungsvereinbarungen des Jahres 2009 - wie von der Bw vorgetragen im Rahmen einer Paketlösung - mehrfach wirksam vereinbarten bzw. angesprochenen, von der Herstellung wechselseitigen Einvernehmens abhängig gemachten klaren und unmissverständlichen Klauseln über die Vorgehensweise bei einer Änderung der Gesellschafterzusammensetzung ist die Bedeutsamkeit dieser Klauseln offenkundig. Bei dieser Sachlage hätte die Aussage des von der Bw namhaft gemachten Zeugen, die Vertragsparteien hätten dem Punkt VI angesichts der Paketlösung keine besondere Bedeutung mehr beigemessen, den erkennenden Senat zu keiner anderen Beurteilung veranlasst, weshalb die Aufnahme dieses Beweises nicht erforderlich war.

Der Umstand, dass für ihre Kreditforderungen Sicherheiten bestellt waren, hat die X-Bank auch im Jahr 2009, als sie nicht mehr Gesellschafterin war, nicht von der Gewährung eines weiteren Forderungsverzichts abgehalten, weshalb aus dem Vorhandensein von Sicherheiten

nicht auf eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der im Jahr 2006 gewährten Nachlässe geschlossen werden kann. Zudem kann darin, dass eine Bank gegenüber einem in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindlichen Kreditnehmer der Aussicht, nach einem Forderungsnachlass die Geschäftsbeziehung aufrecht zu halten und so ihre Kreditforderungen zumindest teilweise zu retten, den Vorzug gegenüber einer sofortigen Verwertung von Sicherheiten, was im Fall der von der Bw im Schreiben vom 2. August 2012 genannten Sicherheiten - Betriebsliegenschaft und Maschinenpark – zudem zu einer Zerschlagung des Unternehmens geführt hätte, gibt, keine fremdunübliche Vorgangsweise erblickt werden.

Was den mittlerweile ergangenen Gesellschaftsteuerbescheid betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass die gesellschaftsteuerliche Beurteilung einer Leistung keinen Einfluss auf die ertragsteuerliche hat, insbesondere der Beweggrund, der den Gesellschafter zur Leistung eines Zuschusses veranlasst, für die Freiwilligkeit der Leistung im Sinne des § 2 Z 4 KVG nicht von Bedeutung ist (VwGH 11.6.2001, 99/16/0065).

Da die Bank die einzige kreditgewährende Bank und der mit Abstand größte Gläubiger der Bw gewesen ist, kann daraus, dass weitere Gläubiger in diese Maßnahmen nicht eingebunden waren, nicht auf eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung des Verzichts geschlossen werden.

Feststellungen darüber, ob ein Vorgang gesellschaftsrechtlich oder betrieblich veranlasst ist, hat die Abgabenbehörde zu treffen. In Würdigung des vorliegenden Sachverhalts hält es der erkennende Senat aus den dargelegten Gründen für wahrscheinlicher, dass für die vom Vorstand der Bank im Dezember 2006 beschlossenen Maßnahmen zur Verbesserung der Kapitalsituation der Bw betriebliche Überlegungen, nämlich die Sicherung des Fortbestandes der Geschäftsbeziehung zur Bw und die Vermeidung weiterer bzw. größerer Ausfälle, und nicht gesellschafterbezogene Überlegungen ausschlaggebend gewesen sind.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 2. Jänner 2013