

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Einzelrichter über die Beschwerde der X-GmbH, vertreten durch die Friedl & Freiburger OG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Glacisstraße 69, 8010 Graz, vom 07.07.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 17.06.2016 betreffend Körperschaftsteuer 2012 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid wird unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (vormals **X-alt-GmbH**) ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 13.07.1948 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung und als Holdinggesellschaft Teil eines Konzerns. Gesellschafter sind Person-1, Person-2 (seit 2011 auch Geschäftsführer), Person-3 (seit 2011 auch Geschäftsführer), Person-4, Person-5, Person-6 (seit 2017 auch Geschäftsführer) und Person-7. Konzernzugehörig waren bzw. sind die A-GmbH, die B-GmbH und die C-GmbH

Gesellschafter der **B-GmbH** waren im Streitjahr 2012 neben der Beschwerdeführerin die Gesellschafter der Beschwerdeführerin (ausgenommen Person-6) und die A-GmbH (deren Gesellschafter wiederum die Beschwerdeführerin und ihre Gesellschafter waren).

Gesellschafter der **C-GmbH** waren im Streitjahr 2012 neben der Beschwerdeführerin (Geschäftsanteil 30%) die Q-GmbH (Geschäftsanteil 30%), Person-8 (Geschäftsanteil 20%) und Person-9 (Geschäftsanteil 20%).

Mit **Abtretungsvertrag vom 21.03.2013** trat die Q-GmbH ihren Geschäftsanteil (30%) an die B-GmbH (nun 30%) und Person-9 seinen Geschäftsanteil (20%) an Person-8 (nun 40%) ab (in der Folge hat Person-8 mit Notariatsakt vom 12.05.2014 seinen Geschäftsanteil jeweils zur Hälfte an die Beschwerdeführerin und die B-GmbH abgetreten - Geschäftsanteil nun jeweils 50%).

Mit "**Patronatserklärung**" vom **26.04.2013** gab die B-GmbH folgende Verpflichtungserklärung ab:

"Wir verpflichten uns, unsere Tochtergesellschaft [C-GmbH] für die Dauer der Gesellschafterstellung im Umfang von zumindest einer Beteiligungsquote wie zum Stichtag stets so geführt zu halten, dass diese ihren Verpflichtungen gegenüber Dritten nachkommen kann."

Mit **Rangrücktrittsvereinbarung vom 26.04.2013** vereinbarte die Beschwerdeführerin mit der B-GmbH wie folgt:

"1. Festgehalten wird, dass im Verhältnis zwischen der Gläubigerin und der Schuldnerin per 31.12.2012 eine Forderung im Betrag von € 2.922.224,09.- aushaftet. Diese Forderung wird seitens der Schuldnerin mit konstitutiver Wirkung anerkannt.

2. Die [Beschwerdeführerin] tritt als Gläubigerin mit einem Teil ihrer Forderung in Höhe von € 2.922.224,09.- per 31. Dezember 2012 gegen die C-GmbH hinter die Forderungen aller anderen Gläubiger in der Weise zurück, dass ihre Forderung nur zu Lasten von Bilanzgewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten der Schuldnerin übersteigenden Vermögen, bedient zu werden brauchen.

3. Die Wirkung dieses Rangrücktrittes ist ab dem Zeitpunkt der beidseitigen Unterfertigung mit einem Kalenderjahr begrenzt."

Im **Jahresabschluss 2012** (Bilanzstichtag 31.12.2012; Bilanzerstellungszeitpunkt: 14.05.2013) berücksichtigte die Beschwerdeführerin eine (gänzliche) Wertberichtigung der Forderungen an die C-GmbH im Betrag von 2,437.113,21 €.

Mit **Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 22.07.2015** führte die belangte Behörde bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung ua. betreffend Körperschaftsteuer 2011 bis 2013 durch. Dabei traf der Prüfer unter Hinweis auf die von der B-GmbH abgegebene Patronatserklärung die hier strittige Feststellung, dass die Forderungen an die C-GmbH zu 30% werthaltig sei (siehe Seite 4 der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung) und die Wertberichtigung deshalb um 731.133,96 € (das sind 30% von 2,437.113,21 €) zu kürzen sei (siehe Tz. 3 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung).

Mit dem hier angefochtenen **Bescheid vom 17.06.2016** setze die belangte Behörde unter Zugrundelegung dieser (und einer weiteren hier nicht strittigen) Feststellung im wiederaufgenommenen Verfahren die Körperschaftsteuer mit 1.750 € neu fest (Einkünfte aus Gewerbebetrieb bisher: -5.461.145,59 €; Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu: -4,686.811,63 €; Abgabennachforderung: 0 €).

Zur näheren Begründung ist der **Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18.03.2016** (auf die im undatierten Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung verwiesen wird) zu entnehmen:

"[Seite 1 der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung]

Zur Bewertung der Forderung aus L+L gegen [C-GmbH]:

Forderungen sind mit den Anschaffungskosten oder dem niedrigeren Teilwert anzusetzen. In der Regel entsprechen die Anschaffungskosten dem Nennwert der Forderung. Wertbestimmend sind bei einer Forderung Einbringlichkeit, Fälligkeit und Verzinsung. Eine volle Wertberichtigung einer Forderung erscheint ungerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige wegen seines Interesses an der Weiterführung des Betriebes seines Schuldners keine Schritte zur zwangsweisen Einbringung seiner Forderung durchführt.

Bloß vorübergehende Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners berechtigen nicht zu einer Wertberichtigung. Bei unverzinslichen oder besonders niedrig verzinslichen Forderungen mit einem Zahlungsziel von mehr als einem Jahr ist eine Abzinsung vorzunehmen.

[Seite 2 der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung]

Wertberichtigungen sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Risiken bestehen, die einzelnen Forderungen zugerechnet werden können.

Es müssen somit am Bilanzstichtag Umstände vorliegen, nach denen damit zu rechnen ist, dass bestimmte Forderungen nicht mit dem vollen Nennbetrag eingehen werden. Das konkrete Forderungsrisiko orientiert sich daher ausschließlich an der individuellen Bonität des Schuldners oder an besonderen Absprachen zwischen Gläubiger und Schuldner im Zusammenhang mit dem Forderungseingang

Eine Einzelwertberichtigung kann daher nur vorgenommen werden, wenn qualifizierte Gefährdungsgründe oder besondere Absprachen hinsichtlich des Forderungseinganges vorliegen.

Im gegenständlichen Fall wurden die Forderungen aus L+L im Jahr 2012 nur mehr zum Teil beglichen. Der zum Bilanzstichtag 2012 aushaftende Teil der Forderungen wurde zu 100% wertberichtigt.

Die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen des Jahres 2011 wurden zur Gänze beglichen. Die Forderungen des Jahres 2012 wurden zu einem Teil (ca. 62%) beglichen. Der verbleibende Teil der Forderungen aus Lieferungen 2012 wurde in voller Höhe wertberichtigt. Im Jahr 2013 wurden Lieferungen nur Zug um Zug gegen Zahlung ausgeführt, so dass keine Erhöhung der Wertberichtigung bilanziert wurde.

Die (geringe) Rückzahlung im Jahr 2013 wurde wertberichtigungsmindernd verbucht. Nach dem Prüfungszeitraum wurden Lieferungen in geringer Höhe weiterhin gegen Zahlung Zug um Zug durchgeführt.

Die Ergebnisse der Schuldnerin im Prüfungszeitraum:

	<i>Ergebnis:</i>	<i>EigKap:</i>
2011:	-3.671.366,46	-2.860.449,42
2012:	-3.719.803,94	-6.580.253,36
2013:	337.444,54	-6.444.828,39
2014:	164.943,87	-6.279.884,52

Zur Beurteilung der Bonität des Schuldners wurde seitens der AP erhoben:

Im Jahresabschluss des Jahres 2011 der [C-GmbH] wird im offenzulegenden Anhang ausgeführt:

Zum negativen Eigenkapital nimmt die Geschäftsführung wie folgt Stellung: Die Gesellschaft weist zum Stichtag 31.12.2011 ein negatives Eigenkapital in Höhe von rund TEURO -2.860,5 aus. Per 31.12.2012 liegt eine Rangrücktrittserklärung über Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen vor. Die Höhe dieser Erklärung bezieht sich auf Verbindlichkeiten iHv TEURO 1.373,8. Weiters liegt eine positive

[Seite 3 der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung]

Fortbestehensprognose vor.

Im Jahresabschluss des Jahres 2012 der [C-GmbH] wird im offenzulegenden Anhang ausgeführt: Zum negativen Eigenkapital nimmt die Geschäftsführung wie folgt Stellung: Die Gesellschaft weist zum Stichtag 31.12.2012 ein negatives Eigenkapital in Höhe von rund TEURO -6.580,3 aus. Diesem Betrag stehen Rangrücktrittserklärungen über Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegenüber. Die Höhe dieser Erklärung ist derart beschränkt, dass unter Berücksichtigung dieser Verbindlichkeiten ein positives Eigenkapital in Höhe von TEURO 72,6 somit in Höhe des Stammkapitals vorliegt. Eine insolvenzrechtliche Überschuldung liegt daher zum 31.12.2012 nicht vor. Darüber hinaus wurde eine positive Fortbestehensprognose erstellt, die durch eine Patronatserklärung der Gesellschafterin gestützt wird. In dieser Patronatserklärung verpflichtet sich die Gesellschafterin, die Tochtergesellschaft stets so geführt zu halten, dass diese ihren Verpflichtungen gegenüber Dritten nachkommen kann.

Jahresabschluss Schuldnerin 2013:

Bei Ausweis eines 'negativen Eigenkapitals': Erläuterung, ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vorliegt (§ 225 Abs.1 UGB): Wesentliche Teile der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen bestehen gegenüber den Gesellschafterinnen [Beschwerdeführerin] und [B-GmbH]. Diesen Verbindlichkeiten stehen zeitlich begrenzte Rangrücktrittserklärungen über Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegenüber, die jeweils im erforderlichen Ausmaß erneuert werden.

Jahresabschluss Schuldnerin 2014:

Bei Ausweis eines 'negativen Eigenkapitals': Erläuterung, ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vorliegt (§ 225 Abs. 1 UGB): Die Geschäftsführung der Gesellschaft nimmt zur Frage, ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes vorliegt, wie folgt Stellung: Wesentliche Teile der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen bestehen gegenüber den Gesellschafterinnen [Beschwerdeführerin] und B-GmbH. Diesen Verbindlichkeiten stehen zeitlich begrenzte Rangrücktrittsvereinbarungen über Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegenüber. Es ist beabsichtigt, dass diese Rangrücktrittsvereinbarungen im jeweils erforderlichen Ausmaß erneuert werden. Zwischen der [Beschwerdeführerin] und der [C-GmbH]

[Seite 4 der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung]

wurde am 12. Juni 2014 folgende auf ein Kalenderjahr zeitlich begrenzte Rangrücktrittsvereinbarung getroffen: Die [Beschwerdeführerin] tritt als Gläubigerin mit ihren Forderungen in Höhe von EUR 2.810.224,09 per 31. Dezember 2013 gegen die [C-GmbH] hinter die Forderungen aller anderen Gläubiger in der Weise zurück, dass ihre Forderung nur zu Lasten von Bilanzgewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem, die sonstigen Verbindlichkeiten der Schuldnerin übersteigenden Vermögen, bedient zu werden brauchen.

Zwischen der B-GmbH und der [C-GmbH] wurde am 12. Juni 2014 folgende auf ein Kalenderjahr zeitlich begrenzte Rangrücktrittsvereinbarung getroffen: Die B-GmbH tritt als Gläubigerin mit ihren Forderungen in Höhe von EUR 3.707.275,91 per 31. Dezember 2013 gegen die [C-GmbH] hinter die Forderungen aller anderen Gläubiger in der Weise zurück, dass ihre Forderung nur zu Lasten von Bilanzgewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten der Schuldnerin übersteigenden Vermögen, bedient zu werden brauchen.

In der Bilanz des Jahres 2012 (Bildung der WB) wurde eine Forderung zu 100% wertberichtigt. Am Schuldner dieser Forderung ist das geprüfte Unternehmen im Jahr 2012 unmittelbar zu 30 % beteiligt. Diese Beteiligung wird im Jahr 2013 ausgeweitet auf unmittelbar 30% und mittelbar 12,6 % (Beteiligung an der [B-GmbH] zu 42%, diese an der [C-GmbH] zu 30%). In weiterer Folge wurde diese Beteiligung auf unmittelbar 50% und mittelbar 21% (Beteiligung an der [B-GmbH] zu 42%, diese an der [C-GmbH] zu 50%) ausgeweitet.

Eintreibungsmaßnahmen wurden vom geprüften Unternehmen weder dokumentiert, noch behauptet.

Seitens eines verbundenen Unternehmens wurde eine Patronatserklärung abgegeben, in der für die Dauer der Gesellschafterstellung im Umfang von zumindest der Beteiligungsquote die Erfüllung der Verpflichtungen gegenüber Dritten zugesichert wird.

Die Beurteilung dieses Sachverhaltes bringt die AP zur Ansicht, dass die Forderung gegenüber der [C-GmbH] im Ausmaß von 30 % werthaltig ist."

Mit **Beschwerdeschreiben vom 07.07.2016** beantragte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter die Abänderung des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides (Einkünfte aus Gewerbebetrieb: -5,417.945,59 €). Zur Begründung wurde vorgebracht:

"[Seite 2 des Beschwerdeschreibens]

Infolge bescheidmäßiger Erledigung der getroffenen steuerlichen Feststellungen im Zuge der Außenprüfung für die Jahre 2011 bis 2013 wurde der Gesamtbetrag der Einkünfte für das Jahr 2012 mit einem Betrag in Höhe von € -4,686.811.63 festgesetzt.

In der stattgefundenen Außenprüfung für die Jahre 2011 bis 2013 wurde unter anderem die von uns im Jahr 2012 vorgenommene Einzelwertberichtigung der Forderungen aus

Lieferungen und Leistungen gegenüber der Firma [C-GmbH] im Ausmaß von 100 % des Nettobetrages in Höhe von € 2,437.113.21 nur zu 70 %, also mit € 1,705.979.25 anerkannt (Differenz € 731.133.96).

Diesbezüglich möchten wir den Sachverhalt kurz darstellen: Die Firma [C-GmbH], an der wir bis 2014 mit 30 % beteiligt waren und ab 2014 mit 50 % beteiligt sind, ist seit Jahren Kunde unserer Gesellschaft, wobei bis zum Jahr 2011 sämtliche Lieferforderungen zeitgerecht beglichen wurden. Im Verlauf des Jahres 2012 hat sich herausgestellt, daß die [C-GmbH] durch die Übernahme eines Großauftrages bereits 2011 einen beträchtlichen Verlust erlitten hatte, der zum Stichtag 31. Dezember 2011 zu einem negativen Eigenkapital von fast 3 Millionen Euro geführt hat. Diese negative Entwicklung aus der Weiterführung des Großauftrages der [C-GmbH] hat sich auch im Jahr 2012 fortgesetzt (das negative Eigenkapital der [C-GmbH] hat sich auf ca. 6 Millionen Euro erhöht), wodurch der Betrag unserer unbeglichenen Nettoforderung zum 31. Dezember 2012 auf € 2,437.113.21 angestiegen ist. Bei einer derartigen Überschuldung wäre ohne weitere Maßnahmen ein Insolvenzverfahren unvermeidbar gewesen und mangels stiller Reserven im Unternehmen hätte dies zu einem Totalausfall der Forderungen geführt. Um dies zu vermeiden, haben wir und unsere Tochtergesellschaft [B-GmbH] als Großgläubiger beschlossen, durch Rangrücktrittserklärungen und eine Patronatserklärung unserer Tochter [B-GmbH] die insolvenzrechtliche Überschuldung der [C-GmbH] zu beseitigen und durch eine dadurch ermöglichte Weiterführung der [C-GmbH] die

[Seite 3 des Beschwerdeschreibens]

Chance auf eine Verringerung des Schadens zu schaffen. Nur unter der Voraussetzung der vorliegenden Rangrücktrittserklärungen bzw. durch die Nichteintreibung der aushaftenden Altforderung, verbunden mit der Patronatserklärung unserer Tochter [B-GmbH] wurde eine positive Fortbestehensprognose der [C-GmbH] ermöglicht. Um eine stärkere Einflußnahme bei der Weiterführung der [C-GmbH] zu erreichen, wurden von uns und von unserer Tochter weitere Geschäftsanteile erworben.

Die Außenprüfung kommt in der Begründung in ihrem Bericht zu dem Schluß, daß die von unserer Tochter, der [B-GmbH] abgegebene Patronatserklärung, mit der für die Dauer der Gesellschafterstellung im Umfang von zumindest der Beteiligungsquote (damals 30 %) die Erfüllung der Verpflichtungen gegenüber Dritten zugesichert wird, auch unsere Gesellschaft einschließt und damit unsere Forderung im Ausmaß von 30 % werthaltig ist. Auch wurde unserem Argument bzw. der Stellungnahme der [Rechtsanwalt], welche wir nochmals in Kopie beilegen, nicht gefolgt, wonach es durch das Schlagendwerden der Patronatserklärung zu einer verbotenen Einlagenrückgewähr kommen würde (siehe auch beiliegend OGH 29.09.2010, 7 Ob 35/10p).

Das Finanzamt führt weiters in seiner Begründung aus, daß eine volle Wertberichtigung einer Forderung dann ungerechtfertigt erscheint, wenn der Steuerpflichtige wegen seines Interesses an der Weiterführung des Betriebes seines Schuldners keine Schritte zur zwangsweisen Einbringung seiner Forderung durchführt. Weiters wurde ausgeführt, daß

Eintreibungsmaßnahmen von unserem Unternehmen weder dokumentiert noch behauptet worden seien.

Zwar hätten wir die Möglichkeit gehabt, unsere Forderung gerichtlich zu betreiben, dies hätte jedoch zur Folge gehabt, daß über das Vermögen der [C-GmbH] ein Konkursverfahren eröffnet worden wäre und damit der endgültige Ausfall unserer Forderung gewiß gewesen wäre, da keinerlei stille Reserven vorhanden waren und das Unternehmen hoffnungslos überschuldet war.

Zeitgleich mit der bei uns durchgeführten Außenprüfung hat die Großbetriebsprüfung durch das Finanzamt Graz-Stadt für denselben Zeitraum (2011 bis 2013) bei unserer Tochter, der [B-GmbH] durch denselben Prüfer, ebenfalls eine Außenprüfung durchgeführt. Im Zuge dieser Außenprüfung wurde firmenübergreifend auch die Forderung der [B-GmbH] gegenüber der [C-GmbH] (welche zu dem Zeitpunkt beträchtlich höher war) thematisiert, da auch hier eine 100 %ige Wertberichtigung erfolgt ist. Die Wertberichtigung wurde von der Großbetriebsprüfung in vollem Umfang anerkannt und es erfolgten diesbezüglich keine Feststellungen. Dies wiederum läßt die Schlußfolgerung zu, daß die vom Finanzamt behauptete 30 %ige Werthaltigkeit unserer Forderung gegenüber der [C-GmbH] ausschließlich auf das Vorliegen der Patronatserklärung der [B-GmbH] zurückzuführen ist.

Die abgegebene harte Patronatserklärung war dem Umfang nach begrenzt und zwar mit der Beteiligungsquote zum Zeitpunkt der Abgabe derselben. Wie schon dargelegt, betrug die Beteiligungsquote der [B-GmbH] zu diesem Zeitpunkt 30 % am Stammkapital der [C-GmbH]. Bereits aufgrund der Textierung in der Patronatserklärung ist zu erkennen, daß die [B-GmbH] nicht alleine die Verpflichtung übernehmen wollte, daß die [C-GmbH] ihren Verpflichtungen gegenüber Dritten nachkommen kann, wobei der Begriff

[Seite 4 des Beschwerdeschreibens]

'Dritte', dem Parteiwillen nach, nicht die übrigen zwei Gesellschafter der [C-GmbH] als Gläubiger erfassen soll. Nur weil die übrigen Gesellschafter der [C-GmbH] keine Patronatserklärung in Höhe ihrer Beteiligungsquote abgegeben haben, bedeutet das nicht automatisch, daß die [B-GmbH] auch die Forderungen der Mitgesellschafter bedienen sollte. Vielmehr hat auch unsere Gesellschaft eine Rangrücktrittserklärung bezüglich unserer Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der [C-GmbH] abgegeben. Als Gläubiger war uns daher bewußt, daß unsere Forderung im Verhältnis zu Dritten als Letzte bedient wird.

Da unsere Gesellschaft mit 42 % an der [B-GmbH] beteiligt war bzw. ist, muß darauf geachtet werden, daß neben der Gewinnausschüttung, der Rückzahlung von Nachschüssen, der Rückzahlung im Rahmen einer Kapitalherabsetzung und der Bezahlung eines angemessenen Entgelts für Leistungen keine Zahlungen der Gesellschaft an einen Gesellschafter erfolgen dürfen (generelles Verbot der Einlagenrückgewähr). Unzulässig ist demnach jeder Vermögenstransfer von der Gesellschaft an einen Gesellschafter, die den Gesellschafter gegenüber

dem gemeinsamen Sondervermögen begünstigt. Im konkreten Fall würde die Zahlungsunfähigkeit der [C-GmbH] dazu führen, daß nach Rechtsmeinung des Finanzamtes die [B-GmbH] 30 % unserer Forderung gegenüber der [C-GmbH] abdecken müßte. Überspitzt formuliert würde dies wiederum bedeuten, daß die [B-GmbH] uns eine wertlose Forderung abgekauft hätte und dies ist nicht anders zu sehen als ein nicht erlaubter Vermögenstransfer von der [B-GmbH] als Gesellschaft zu einem ihrer Gesellschafter.

Dem Argument des Finanzamtes ist nicht zu folgen, wonach eine Sicherheitsbestellung zulässig ist, wenn sie aus Sicht der besichemden Gesellschaft betrieblich zu rechtfertigen ist und einem Drittvergleich standhält. Im konkreten Fall wurde die Sicherheitsbestellung nicht an einen Gesellschafter der [B-GmbH] geleistet, sondern an ein beteiligtes Unternehmen der [B-GmbH]. Ein Fremdvergleich ist in diesem Fall nicht angebracht, da die Abgabe einer Patronatserklärung zugunsten eines nicht gesellschaftsrechtlich verbundenen Dritten, der das gleiche Interesse an der Weiterführung der [C-GmbH] hat, ohne angemessene Gegenleistung einen Verstoß gegen die im § 25 (1) GmbHG gebotene Sorgfaltspflicht darstellen würde. Entscheidend jedoch ist, daß es durch die anteilige Begleichung unserer Forderung durch die [B-GmbH] zu einer Schmälerung ihres Vermögens gegenüber ihren Gesellschaftsgläubigern und damit zu einem Verstoß gegen § 82 GmbHG kommen würde.

Die Rechtsfolge eines Verstoßes gegen § 82 GmbHG (Verbot der Einlagenrückgewähr) ist nach überwiegender Ansicht und der Rechtsprechung die absolute Nichtigkeit des verbotswidrigen Geschäfts zwischen Gesellschaft und Gesellschafter. Die Gesellschaft (hier [B-GmbH]) könnte den gesetzwidrig bezahlten Betrag zurückfordern. Daneben sieht § 25 GmbHG die verschuldensabhängige Haftung der Geschäftsführer vor. Diese wäre im Fall des Falles (gemeint ist eine Insolvenz der [B-GmbH]) wohl zu bejahen, da die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes nicht eingehalten wird, wenn eine offensichtlich wertlose Forderung des Gesellschafters durch die Gesellschaft beglichen wird."

Dem (nach der Schlussbesprechung bei der Abgabenbehörde angebrachten und dem Beschwerdeschreiben beigelegten) **Schreiben eines Rechtsanwaltes vom 31.03.2016** ist zu entnehmen:

"1. AUSGANGSLAGE

Die [B-GmbH] war zum Zeitpunkt der Abgabe der Patronatserklärung mit rund 30 % am Stammkapital der [C-GmbH] beteiligt. Die damaligen Mitgesellschafter der [C-GmbH], Herr Person-8 und die [X-alt-GmbH] [...] haben keine derartigen Patronatserklärungen abgegeben.

[Seite 5 des Schreibens vom 31.03.2016]

Die Patronatserklärung weist folgenden Text auf:

'PATRONATSERKLÄRUNG

Wir verpflichten uns, unsere Tochtergesellschaft [C-GmbH] für die Dauer unserer Gesellschafterstellung im Umfang von zumindest einer Beteiligungsquote wie zum gegenwärtigen Stichtag stets so geführt zu halten, dass diese ihren Verpflichtungen gegenüber Dritten nachkommen kann.'

Zum Zeitpunkt der Abgabe der Patronatserklärung war die [X-alt-GmbH] zu 42 % am Stammkapital der [B-GmbH] beteiligt (so wie auch derzeit). Im Übrigen besteht teilweise Gesellschafteridentität.

Die [B-GmbH] erhält für die Abgabe der Patronatserklärung keinerlei Entgelt von der [X-alt-GmbH] noch sind sonstige Vorteilszuwendungen für die [B-GmbH] vereinbart.

Sie haben uns nunmehr mitgeteilt, dass die [X-alt-GmbH] ihre Forderungen gegenüber der [C-GmbH] zu 100 % wertberichtigt hat. Seitens der Finanzverwaltung wird die Ansicht vertreten, dass die Forderungen der [X-alt-GmbH] gegenüber der [C-GmbH] noch zu 30 % werthaltig seien, da in diesem Ausmaß die [B-GmbH] aus dem Titel der Patronatserklärung zu haften habe. Diesbezüglich stellt sich nun die Frage, ob bzw. inwieweit die Patronatserklärung der [B-GmbH] dazu führt, dass auch die Forderungen der [X-alt-GmbH] gegenüber der [C-GmbH] gesichert werden. Hierzu darf ich Stellung nehmen wie folgt:

2. RECHTLICHE STELLUNGNAHME

a) Zur Qualifikation der Patronatserklärung:

Bei Patronatserklärungen wird zwischen sogenannten 'harten' Patronatserklärungen und 'weichen' Patronatserklärungen unterschieden. Nur bei Vorliegen einer sogenannten 'harten' Patronatserklärung können daraus unmittelbar Zahlungsansprüche gegen den 'Patron' geltend gemacht werden. Bei der harten Patronatserklärung wird regelmäßig die Verpflichtung übernommen, dass der Schuldner in einer Weise finanziell ausgestattet wird, dass er jederzeit in der Lage ist, seine Verpflichtungen zu erfüllen.

Typischer Regelungsinhalt bei den harten Patronatserklärungen ist die Zusage, die Schuldnerin entsprechend finanziell auszustatten, dass sie stets in der Lage ist, allen ihren Verbindlichkeiten nachzukommen.

Gegenständlich findet sich in der Patronatserklärung der [B-GmbH] der Passus über die finanzielle Ausstattung nicht, sondern ist eine Verpflichtung enthalten. die [C-GmbH] stets 'so geführt zu halten', dass diese ihren Verpflichtungen gegenüber Dritten nachkommen kann.

Angesichts dieses Umstands, dass die Textierung in der Patronatserklärung sich nicht eindeutig am üblicherweise verwendeten Text für harte Patronatserklärungen orientiert, ist deren Auslegung erforderlich. Dies richtet sich nach den Bestimmungen des ABGB, allenfalls des UGB, wobei auch grundsätzlich § 915

[Seite 3 des Schreibens vom 31.03.2016]

ABGB zur Anwendung kommt ('Zweifelsregel'); allenfalls auch § 1353 Abs 1 ABGB (siehe nur Bollenberger/Kellner in Apalhy, Iro/Koziol (Hrsg), Österreichisches Bankvertragsrecht. Band VIII., Kreditsicherheiten Teil 1 (2. Auflage), 2012, Rz 4/12 ff.).

Demzufolge ist bei einseitig verbindlichen Verträgen im Zweifel anzunehmen ist, dass sich der Verpflichtete eher die geringere als die schwerere Last auferlegen wollte. Hat die [B-GmbH] an der Patronatserklärung hingegen auch ein ausgeprägtes eigenwirtschaftliches Interesse und stammt die Formulierung von der [B-GmbH], dann würde nach § 915 ABGB die undeutliche Äußerung zum Nachteil der [B-GmbH] gereichen.

Vor diesem Hintergrund zeigt sich, dass anhand der Auslegung der Patronatserklärung zu klären ist, ob es sich um eine harte oder eine weiche Patronatserklärung handelt. Dabei käme es unter anderem auch auf den Parteiwillen an.

b) Reichweite der Patronatserklärung:

Ungeachtet des Ergebnisses der Prüfung nach litera a), ob es sich um eine 'harte' oder eine 'weiche' Patronatserklärung der [B-GmbH] handelt, ist selbst bei Annahme einer harten Patronatserklärung noch abschließend zu klären, welche Reichweite diese Patronatserklärung haben würde.

Die gegenständliche Patronatserklärung umschreibt den Umfang der Verpflichtung anhand der Beteiligungsquote zum Zeitpunkt der Abgabe der Patronatserklärung, indem geregelt wird, dass sich die [B-GmbH] 'im Umfang von zumindest einer Beteiligungsquote wie zum gegenwärtigen Stichtag' verpflichtet. Die Beteiligungsquote betrug am 26.4.2013, wie schon dargelegt, 30 % am Stammkapital der [C-GmbH]. Der Umfang der Verpflichtung aus der Patronatserklärung ist damit klar umschrieben. Die [B-GmbH] hat sich nur anteilig gemäß ihrer damaligen Beteiligungshöhe verpflichtet, die [C-GmbH] so geführt zu halten, dass diese ihren Verpflichtungen gegenüber Dritten nachkommen kann.

Schon aufgrund der Textierung der Patronatserklärung ist daher klar, dass die [B-GmbH] nicht alleine die Verpflichtung übernehmen wollte, dass die [C-GmbH] ihren Verpflichtungen gegenüber Dritten nachkommen kann. Die Bedeckung allfälliger Ansprüche Dritter sollte nur in Höhe des damaligen Beteiligungsausmaßes (30 %) zugesichert werden.

Ungeachtet dieser eindeutigen Textierung in der Patronatserklärung ist eine Ausdehnung dieser Verpflichtung zugunsten der [X-alt-GmbH] nicht zulässig. Die [X-alt-GmbH] war bzw ist nach wie vor zu 42 % an der [B-GmbH] beteiligt. Darüber hinaus besteht eine teilweise Gesellschafteridentität.

Wesentlich ist dabei, dass es sich bei der [X-alt-GmbH] um eine maßgebliche Gesellschafterin der [B-GmbH] handelt. Würde nun die Patronatserklärung der [B-GmbH] auch die Forderung der [X-alt-GmbH] gegenüber der [C-GmbH] ganz oder teilweise absichern, so ist zu prüfen, ob hier eine verbotene Einlagenrückgewähr gemäß § 82 GmbHG vorliegt.

Gemäß § 82 Abs 1 GmbHG können Gesellschafter ihre Stammeinlage nicht zu-

rückfordern; sie haben, so lange die Gesellschaft besteht, nur Anspruch auf den nach dem Jahresabschluss als Überschuss der Aktiven über die Passiven sich ergebenden Bilanzgewinn, soweit diese nicht aus dem Gesellschaftsvertrag oder durch einen Beschluss der Gesellschafter von der Verteilung ausgeschlossen ist.

Diese allgemeine Formulierung bezweckt die Absicherung des gesamten Vermögens der Gesellschaft, sodass Leistungen an Gesellschafter verboten sind, wenn sie nicht Teil der Gewinnausschüttung, im Rahmen eines zulässigen Rechtsgeschäfts oder aufgrund sonstiger Sondertatbestände erfolgen (siehe nur Bauer/Zehelner Im Wiener Kommentar zum GmbH-Gesetz § 82 Rz 3 ff; Auer, in Gruber/Harrer, GmbHG (2014) § 82). Rz 1 ff; Saurer In Daralt Nowotny Kalss, Kommentar zum Aktiengesetz² (2012) § 52 Rz 1 ff, zur Insoweit gleichen Rechtslage bei der Aktiengesellschaft. Würde nunmehr die Patronatserklärung dahingehend ausgelegt werden, dass sie auch die Forderung der [X-alt-GmbH] gegenüber der [B-GmbH] besichert, so würde dies in letzter Konsequenz bedeuten, dass die [B-GmbH] im Falle der Zahlungsunfähigkeit der [C-GmbH] die Forderung der [X-alt-GmbH] gegenüber der [C-GmbH] im Ausmaß von 30% abdecken müsste. Dies wäre nichts anderes, als wenn die [B-GmbH] die Forderung der [X-alt-GmbH] gegenüber der [C-GmbH] direkt besichert und der [X-alt-GmbH] eine Sicherheit bestellt.

Darin liegt jedenfalls ein Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr vor, wenn die Abgabe der Patronatserklärung nicht drittvergleichsüblich erfolgt. Hierbei ist besonders zu berücksichtigen, dass die Übernahme von Haftungen für Gesellschafter generell nur ganz ausnahmsweise zulässig ist (siehe nur Auer in Gruber/Harrer GmbHG § 82 Rz 43 mit weiteren Nachweisen auch der Judikatur; Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG² § 52 Rz 67ff.). Im Wesentlichen ist zu fordern, dass die Gesellschaft ein Eigeninteresse an der Haftungsübernahme für den Gesellschafter haben muss, ein vollwertiger Rückgriffsanspruch besteht und die Gesellschaft ein angemessenes Entgelt erhält. Gegenständlich besteht weder ein erkennbares Eigeninteresse der [B-GmbH] dafür, Forderungen der [X-alt-GmbH] gegenüber der [C-GmbH] abzusichern, noch leistet die [X-alt-GmbH] eine Avalprovision oder ein sonstiges Entgelt an die [B-GmbH] für die Haftungsübernahme gemäß Patronatserklärung. Schon vor diesem Hintergrund wäre die Abgabe einer Patronatserklärung, welche auch die Forderung der [X-alt-GmbH] gegenüber der [C-GmbH] besichert, unzulässig. Rechtsfolge einer solchen unzulässigen Haftungsübernahme ist die Nichtigkeit derselben gegenüber dem Gesellschafter.

3. ZUSAMMENFASSUNG

Die [B-GmbH] hat am 26.4.2013 zugunsten der [C-GmbH] eine Patronatserklärung abgegeben. Die Textierung der Patronatserklärung lässt Zweifelsfragen darüber entstehen, ob es sich hier um eine 'harte' oder um eine 'weiche' Patronatserklärung handelt. Der tatsächliche Gehalt der Patronatserklärung wäre diesbezüglich durch Vertragsauslegung, die insbesondere auch den Parteiwillen zu berücksichtigen hat, zu ermitteln.

Ungeachtet der Frage, ob es sich um eine harte oder um eine weiche Patronatserklärung handelt, ist der Umfang der Verpflichtung aus der Patronatserklärung mit der damaligen Beteiligungsquote der [B-GmbH] in Höhe von 30 % am Stammkapi-

[Seite 5 des Schreibens vom 31.03.2016]

tal der [C-GmbH] begrenzt. Aufgrund dieses Umstands, aber auch aufgrund der Tatsache, dass Haftungserklärungen einer Gesellschaft zugunsten ihres Gesellschafters nur ganz ausnahmsweise zulässig sind, ist abzuleiten, dass die Patronatserklärung keinesfalls auch die Forderungen der [X-alt-GmbH] gegenüber der [C-GmbH] absichern soll. Darin läge ein Verstoß gegen § 82 GmbHG (Verbot der Einlagenrückgewähr). Eine solche Erklärung der [B-GmbH] zugunsten ihrer Gesellschafterin wäre unzulässig und daher nichtig."

Zu dieser Stellungnahme gab die belangte Behörde folgende **Äußerung** (angefügt an die oben wiedergegebenen Ausführungen in der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung) ab:

"Zur Stellungnahme betreffend Patronatserklärung der [B-GmbH] vom 31.3.2016 wird ausgeführt:

Ausformung der Patronatserklärung

- Zur Abwendung einer drohenden Insolvenz ist eine sog. 'weiche' Patronatserklärung nicht geeignet. Alleine aus dem Umstand, dass seitens des geprüften Unternehmens bzw. dessen Berater die Abwendung drohender Insolvenz der [C-GmbH] als ursächlich für die Abgabe der Patronatserklärung in den Besprechungen argumentiert wurde, ist zwangsläufig auf das Vorliegen einer 'harten' Patronatserklärung zu schließen.*
- Auch die Textierung der Patronatserklärung dokumentiert das Vorliegen einer 'harten' Patronatserklärung.*

Die Patronatserklärung unter dem Aspekt der Einlagenrückgewähr

Eine Sicherheitenbestellung ist zulässig, wenn sie aus Sicht der besichernden Gesellschaft betrieblich zu rechtfertigen ist.

Maßgeblich ist, ob die Sicherheitenbestellung unter Berücksichtigung aller Umstände des konkreten Falles auch im Interesse des besichernden Unternehmens liegt. Wenn die Sicherheitenbestellung unter den gegenständlichen Umständen ebenso für fremde Dritte gewährt werden würde, liegt kein Fall einer verbotenen Einlagenrückgewähr vor. Als Kriterium für das Vorliegen einer rechtlich unbedenklichen Vorgangsweise dient die betriebliche Rechtfertigung im Rahmen eines Fremdvergleiches.

Im vorliegenden Sachverhalt wurde seitens des geprüften Unternehmens bzw. dessen Berater in den Besprechungen stets damit argumentiert, dass durch die Abgabe der Patronatserklärung seitens der [B-GmbH] (des besichernden Unternehmens) eine drohende Insolvenz der [C-GmbH] abgewendet werden sollte. Aus der Argumentation 'hätten wir die Insolvenz der [C-GmbH] nicht abgewendet, wären unsere Forderungen untergegangen und endgültig verloren gewesen' folgt:

- die Abgabe der Patronatserklärung lag (auch) im Interesse des besichernden Unternehmens (Chance auf Erhalt der offenen Forderungen aus Lieferungen bzw. Leistungen).

- Die Sicherheitenbestellung wäre unter den gegebenen Umständen (es wurde erwartet, das Unternehmen sanieren bzw. aus einer wirtschaftlich ungünstig verlaufenden Periode führen zu können) ebenso für fremde Dritte gewährt worden. Auch bei einem fremden Dritten wäre die Chance auf Erwirtschaftung der Forderungen der Realisierung des Forderungsverlustes durch Insolvenz der Schuldnerin vorgezogen worden.

Fazit:

Aus Sicht der Betriebsprüfung kann der Argumentation 'dass die Werthaltigkeit der Forderung im Ausmaß der Beteiligung (30%) nicht zutreffe, da die Außenprüfung im Falle des Schlagendwerdens der Patronatserklärung eine verbotene Einlagenrückgewähr unterstelle' nicht gefolgt werden.

Aus Sicht der Betriebsprüfung steht die betriebliche Rechtfertigung im Rahmen eines Fremdvergleiches im vorliegenden Sachverhalt außer Frage.

Unter Berücksichtigung des vorliegenden Sachverhaltes, der Argumentation in den Besprechungen bzw. der Stellungnahme des geprüften Unternehmens bzw. dessen Beratung vom 31.3.2016 gelangt die Außenprüfung zur Ansicht, dass die Forderung gegenüber der [C-GmbH] im Ausmaß von (zumindest) 30 % des aushaftenden Betrages werthaltig ist und keiner Wertminderung unterliegt."

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 26.09.2016** wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Zur Begründung ist der gesonderten Begründung vom 26.9.2016 zu entnehmen:

"[Seite 1 der gesonderten Begründung zur Beschwerdevorentscheidung] Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin (idF: BF) ist im Bereich der Herstellung von Betonstahl tätig und Teil eine Unternehmenszusammenschlusses, zu dem unter anderem auch die [B-GmbH], die [C-GmbH] gehören. Die BF war im streitgegenständlichen Jahr zu 42 % an der [B-GmbH] und zu 30 % an der [C-GmbH] unmittelbar beteiligt. Ab März 2013 war auch die [B-GmbH] an der [C-GmbH] zu 30 % beteiligt. Seit Mai 2014 halten die BF und die [B-GmbH] jeweils 50 % an der [C-GmbH]. Die infolge intensiver Geschäftsbeziehungen entstandenen Forderungen der BF aus Warenlieferungen und Leistungen wurden von der [C-GmbH] bis zum Geschäftsjahr 2011 zur Gänze beglichen. Jedoch weist die [C-GmbH] seit dem Jahresabschluss 2011

[Seite 2 der gesonderten Begründung zur Beschwerdevorentscheidung]

ein negatives Eigenkapital aus, wobei die Ursache in einem verlustbringenden Großauftrag lag. Dies führte dazu, dass die Forderungen der BF ab dem Jahr 2012 nur mehr teilweise beglichen und die Warenlieferungen an die [C-GmbH] ab 2013 nur mehr gegen Vorauszahlung getätigt wurden.

Um die insolvenzrechtliche Überschuldung abzuwenden und eine positive Fortbestehensprognose zu ermöglichen, kam es für den Jahresabschluss 2012 zu Rangrücktrittserklärungen sowohl durch die BF als auch durch die [B-GmbH], wodurch die Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung im Jahresabschluss der [C-GmbH] als langfristige Verbindlichkeiten qualifiziert wurden. Zudem wurde am 26.04.2013 eine Patronatserklärung der [B-GmbH] abgeschlossen, wodurch diese sich verpflichtete, für die Dauer ihrer Gesellschafterstellung bei der [C-GmbH] diese im Umfang von zumindest einer Beteiligungsquote wie zum gegenwärtigen Stichtag stets so geführt zu halten, dass die [C-GmbH] ihren Verpflichtungen gegenüber Dritten nachkommen kann.

Im Jahresabschluss 2012 der BF wurde bezüglich der aushaftenden Forderung gegen die [C-GmbH] in Höhe von € 2.437.113,21 eine Einzelwertberichtigung im Ausmaß von 100 % vorgenommen. Diese Einzelwertberichtigung wurde im Zuge einer Außenprüfung im Schätzungswege gemäß § 184 BAO um 30 % gekürzt, da die Forderung aufgrund der abgegebenen Patronatserklärung im Ausmaß von 30 % werthaltig ist und der Körperschaftssteuerbescheid für das Jahr 2012 wurde um den entsprechenden Differenzbetrag berichtigt. Dagegen wurde das Rechtsmittel der Beschwerde vom 07.07.2016, eingelangt am 08.07.2016 eingebracht.

Rechtliche Beurteilung:

1. Patronatserklärung

Die BF bringt zunächst vor, dass die Kürzung der zu 100 % vorgenommenen Einzelwertberichtigung auf 70 % zu Unrecht erfolgt wäre, da die von der [B-GmbH] abgegebene Patronatserklärung einerseits in der Höhe der im jeweiligen Stichtag bestehenden Beteiligungshöhe nach begrenzt war und sich zudem nur auf die Forderungen 'Dritter' und nicht auf jene von Mitgesellschaftern bezog. Der Text der Patronatserklärung lautet:

'PATRONATSERKLÄRUNG

Wir verpflichten uns, unsere Tochtergesellschaft C-GmbH, für die Dauer unserer Gesellschafterstellung im Umfang von zumindest

[Seite 3 der gesonderten Begründung zur Beschwerdeverentscheidung]

einer Beteiligungsquote wie zum gegenwärtigen Stichtag stets so geführt zu halten, dass diese ihren Verpflichtungen gegenüber Dritten nachkommen kann.'

Unstrittig ist, dass die Patronatserklärung als 'hart' zu qualifizieren ist. Dies geht zum einen aus dem Text hervor, zum anderen wird im Text der Beschwerde ebenfalls von einer 'harten' Patronatserklärung gesprochen. Außerdem wäre eine 'weiche' Patronatserklärung nicht dazu geeignet, eine drohende Insolvenz anzuwenden (vgl. Zib/Deiinger, Unternehmensgesetzbuch, zu § 199, Rz 48; Kammer der Wirtschaftstreuhänder, RWZ 2009/44, Heft 5 v. 28.05.2009; RWP 2009/17, Heft 3 v. 08.05.2009).

Inhaltlich war laut Beschwerde eine Begrenzung dem Umfang nach vorgesehen, und zwar mit der Höhe der Beteiligungsquote im Zeitpunkt der Abgabe der Patronatserklärung.

Hierzu ist anzumerken, dass dies von der AP nie bestritten wurde. Vielmehr hat die AP genau auf diese Quote, mit der die [B-GmbH] an der [C-GmbH] zu diesem Zeitpunkt beteiligt war, abgestellt, als die Forderung der [Beschwerdeführerin] gegen die [C-GmbH] im Ausmaß von 30 % für werthaltig beurteilt wurde.

Jedoch ist diese Beschränkung genau genommen aus dem Text gar nicht erkennbar, sondern wird nur in der Beschwerde behauptet. Vorgesehen ist nämlich eine Beschränkung im Umfang '...von zumindest einer Beteiligungsquote wie zum gegenwärtigen Stichtag...'. Aus dieser Formulierung geht zweifelsohne eine 'Mindestgrenze', jedoch keine 'Höchstgrenze' hervor. Anders ausgedrückt ist die jeweilige Beteiligungshöhe die untere Grenze für die Erfüllung der Verpflichtungen der [C-GmbH] gegenüber Dritte. Nach 'oben' ist die Grenze bei 100 %, also die volle Erfüllung der Verpflichtungen. Wäre eine Beschränkung beabsichtigt gewesen, hätte eine Formulierung verwendet werden müssen, die diese Absicht deutlich macht, wie etwa '...höchstens bis einer Beteiligungsquote wie zum gegenwärtigen Stichtag...' oder '...maximal bis zu einer Beteiligungsquote wie zum gegenwärtigen Stichtag...' oä. Somit ist dieses Argument, ungeachtet des Verdachts auf Vorliegen einer verbotenen Einlagenrückgewähr, worauf später eingegangen werden wird, nicht stichhaltig. Zum einen wurde die Einzelwertberichtigung ja grundsätzlich anerkannt, nur nicht in der vorgenommenen Höhe und zum anderen ist die Beschränkung, wie ausgeführt, nicht aus dem Text der Patronatserklärung zu entnehmen.

Weiters ist der Beschwerde zu entnehmen, dass der Ausdruck 'Dritte' im Text der Patronatserklärung nach dem Parteiwillen nicht die BF erfassen soll und somit sei die Einschränkung der Einzelwertberichtigung nicht rechtmäßig. Den Ausführungen von Dr. Saurer von der Anwaltskanzlei hba aus Graz, die der Beschwerde beigelegt waren, ist in diesem Punkt, was die Auslegung von unklaren Äußerungen nach den §§ 914, 915 ABGB betrifft, grundsätzlich zuzustimmen. Auch in der Beschwerde selbst wird auf den Parteiwillen abgestellt, sodass die

[Seite 4 der gesonderten Begründung zur Beschwerdeverentscheidung]

erwähnte Interpretation des Textes der Patronatserklärung eine mögliche Variante ist. Dennoch ergeben sich hieraus einige Probleme, die mit dieser Auslegung des Begriffes 'Dritte' nicht vereinbar sind: Der Wille der [B-GmbH] war es offensichtlich, durch die Abgabe der Patronatserklärung im Jahresabschluss der [C-GmbH] eine positive Fortbestehensprognose zu ermöglichen. Um dies zu erreichen, müssen Forderungen der Gläubiger in ausreichender Höhe besichert sein, wobei es keinen Unterschied machen kann, ob einer der Gläubiger gesellschaftsrechtlich in irgendeiner Weise mit dem Schuldner verbunden ist. Jede Forderung kann zu einer insolvenzrechtlichen Überschuldung führen, egal ob sie gegenüber einem verbundenen Unternehmen oder einem Unbeteiligten besteht. Da insolvenzrechtlich also nicht anhand der Stellung gegenüber dem Unternehmen differenziert wird, hätte in der Patronatserklärung spezifiziert werden müssen, welche Forderungen von der Besicherung umfasst sind und welche nicht. Ohne Unterscheidung könnte die beabsichtigte Wirkung, die hinter der

Abgabe der Patronatserklärung steckte, nämlich eine positive Fortbestehensprognose zu ermöglichen und in weiterer Folge eine insolvenzrechtliche Überschuldung auszuschließen, was ja unzweifelhaft dem Parteiwillen entspricht, verfehlt werden. Somit ergibt sich, dass die in der Beschwerde vorgenommene Interpretation des Begriffes 'Dritte' zwar möglich ist, jedoch im Ergebnis den Zweck der Patronatserklärung außer Acht lässt.

Eng damit verbunden ergibt sich aus der erwähnten Interpretation ein zweites Problem: die [B-GmbH] und die BF waren im Jahr 2012, wie aus dem Jahresabschluss ersichtlich, die Großgläubiger der [C-GmbH], deren Verbindlichkeiten wohl beinahe ausschließlich gegenüber diesen beiden Gesellschaften bestanden. Die Verbindlichkeiten gegenüber den übrigen Gläubigern waren im Gegensatz dazu vernachlässigbar gering. Sollte nun die Forderung der BF nicht von der Besicherung durch die [B-GmbH] umfasst sein, konnte die Patronatserklärung jedoch der [C-GmbH] nicht zu einer positiven Fortbestehensprognose verhelfen, da das Ausmaß der besicherten Forderungen zu gering ist, um einen Unterschied zu machen. Somit wäre die Patronatserklärung wirkungslos und die Zusicherung des Erfüllens der Verpflichtungen gegenüber Dritten in der Höhe der Beteiligungsquote inhaltsleer.

2. Verbotene Einlagenrückgewähr

In der Beschwerde wird davon ausgegangen, dass die vorgenommene Kürzung der Einzelwertberichtigung auf den Prozentsatz der zu dem Zeitpunkt bestehenden Beteiligungsquote in der Höhe von 30 % im Ergebnis eine verbotene Einlagenrückgewähr iSd § 82 GmbHG darstellt, da bei Nichterfüllung der Verbindlichkeiten der [C-GmbH] die [B-GmbH] auch Forderungen ihres Gesellschafters, der BF, zu begleichen hätte. Dieser Sachverhalt stellt auch grundsätzlich eine verbotene Einlagenrückgewähr dar, die jedoch nach Lehre und Rsp gerechtfertigt werden kann, da hier eine betriebliche Rechtfertigung vorliegt und

[Seite 5 der gesonderten Begründung zur Beschwerdevorentscheidung]

zudem einem Drittvergleich standhält (siehe bspw OGH vom 13.09.2012, 6 Ob 110/12p mwN; OGH vom 16.11.2012, 6 Ob 153/12m). Dieser ist, anders als in der Beschwerde ausgeführt, hier sehr wohl angebracht, da zwar die [C-GmbH] nicht Gesellschafter der [B-GmbH] ist, die zwei Unternehmen jedoch unzweifelhaft gesellschaftsrechtlich verbunden sind und gerade hier ein Fremdvergleich angebracht ist. Daher muss einerseits überprüft werden, ob die Sicherheit auch zugunsten eines gesellschaftsrechtlich nicht verbundenen Dritten bestellt worden wäre und andererseits, ob dies einen Verstoß gegen die im § 25 GmbHG gebotene Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Geschäftsmannes darstellt.

Bei der Prüfung der Frage, ob ein objektiv sorgfältig handelnder Geschäftsleiter ein konkretes Rechtsgeschäft unter den gleichen Bedingungen auch mit einem außenstehenden Dritten abgeschlossen hätte, ist umfassend auf alle Vorteile abzustellen, die der Gesellschaft zukommen; diese können in einer monetären Gegenleistung, aber auch in sonstigen Vorteilen liegen, die sich aus der wirtschaftlichen Zusammenarbeit mit dem Gesellschafter ergeben (RS0120438, OGH vom 29.09.2010, 7 Ob 35/10p). Der [B-

GmbH] wurden zwar keine monetären Gegenleistungen gewährt, trotzdem hatte sie sehr gute Gründe, die Patronatserklärung abzugeben: Primär bestand das Interesse natürlich darin, die eigene Forderung zu sichern. Wäre es zu einem Konkursverfahren gekommen, wäre angesichts des schlechten finanziellen Zustandes der [C-GmbH] entweder das Konkursverfahren mangels Masse gar nicht eröffnet worden oder nur eine sehr geringe Quote angeboten worden. Angesichts der Höhe der Forderung war das Interesse an der Abwendung eines Insolvenzverfahrens entsprechend hoch, da diese einen beträchtlichen Teil der gesamten verbuchten Forderungen ausmachte.

Weiters war für die [B-GmbH] auch von großer Bedeutung, dass die Geschäftsbeziehungen zur [C-GmbH] aufrecht bleiben. Immerhin standen die beiden Gesellschaften in jahrelangem Austausch von Lieferungen und Leistungen, deren Bezahlungen bis zum Jahr 2011 auch einwandfrei funktionierten. Die Usancen waren bekannt, Geschäftsbedingungen waren klar, was im Geschäftsverkehr nicht zu unterschätzende Vorteile sind. Somit bestand das Interesse der [B-GmbH] nicht nur darin, die bereits bestehenden Forderungen zu sichern, sondern auch darin, die bestehenden guten Beziehungen für weitere Geschäfte unter bewährten Umständen in der Zukunft zu wahren. Im Übrigen sind die Absichten der [B-GmbH] auch dadurch deutlich geworden, dass die Beteiligung an der [C-GmbH] von 30 % auf mittlerweile 50 % erweitert wurde. Zusammenfassend ergeben sich sehr deutliche und gewichtige betriebliche Vorteile aus der Abgabe der Patronatserklärung zugunsten der [C-GmbH]. Diese Vorteile ergeben sich jedoch unmittelbar aus den umfassenden Geschäftsbeziehungen zwischen den beiden Unternehmen und haben primär nichts mit der gesellschaftsrechtlichen Verbindung zu tun. Daraus kann gefolgert werden, dass die [B-GmbH] die Patronatserklärung auch zugunsten [Seite 6 der gesonderten Begründung zur Beschwerdeentscheidung]

eines dritten Unternehmen, das gesellschaftsrechtlich nicht verbunden ist, abgegeben hätte, wenn sie mit diesem in geschäftlicher Hinsicht derart intensiv verflochten wäre. Die Abgabe der Patronatserklärung hält daher einem Drittvergleich stand und die an sich verbotene Einlagenrückgewähr kann dadurch gerechtfertigt werden. Gleichzeitig ergibt sich angesichts der zahlreichen wirtschaftlichen Vorteile, die aus der Geschäftsbeziehung zwischen der [B-GmbH] und der [C-GmbH] resultieren, auch, dass die Abgabe der Patronatserklärung nicht gegen die in § 25 GmbHG gebotene Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers verstößt. Wiederum wurde zwar keine direkte monetäre Gegenleistung gewährt, aber wie erwähnt überwiegt deutlich der wirtschaftliche Nutzen aus dem Erhalt der [C-GmbH].

Im Ergebnis liegt somit zwar eine Einlagenrückgewähr vor, die jedoch betrieblich gerechtfertigt werden kann und auch einem Fremdvergleich standhält. Die Patronatserklärung sichert auch die Forderungen der BF und daher ist die Einschränkung der Einzelwertberichtigung rechtmäßig erfolgt, da die Forderung der BF zu 30 % werthaltig war. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen."

Mit **Vorlageantragsschreiben vom 20.10.2016** beantragte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter die Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht. Ergänzend wurde in dem Schreiben vorgebracht:

"[Seite 2 des Vorlageantragsschreibens]

Das Finanzamt ist in seiner Begründung der Ansicht, daß die Kürzung der Einzelwertberichtigung betreffend unsere Forderung gegenüber der [C-GmbH] um 30% auf Grund der Abgabe einer Patronatserklärung unserer Tochter der [B-GmbH] gerechtfertigt sei. Es wird zwar eingeräumt, daß die Interpretation des Textes der Patronatserklärung betreffend des Ausdruckes 'Dritte' dahingehend erfolgen kann, daß mit 'Dritte', dem Parteiwillen folgend, nur Fremde (also Nichtgesellschafter) gemeint sein konnten, allerdings ergeben sich nach Ansicht des Finanzamtes einige Probleme, die mit dieser Auslegung des Begriffes 'Dritte' nicht vereinbar sind. Die Behörde kommt zur Schlussfolgerung, daß die [B-GmbH] die Patronatserklärung abgegeben hat, um die insolvenzrechtliche Überschuldung zu beseitigen und um eine positive Fortbestehensprognose zu ermöglichen, und dies wiederum ist nur möglich wenn Gläubigerforderungen in ausreichender Höhe besichert werden. Auf Grund der Tatsache, daß unsere Gesellschaft und die [B-GmbH] im Jahr 2012 Großgläubiger der [C-GmbH] gewesen sind und die Verbindlichkeiten gegenüber anderen Gläubigern im Gegensatz dazu vernachlässigbar gering waren, mußte nach Meinung des Finanzamtes auch unsere Forderung von der Patronatserklärung umfaßt sein, da ansonsten diese Erklärung der [C-GmbH] nicht zu einer positiven Fortbestehensprognose verhelfen könne.

Diese Schlussfolgerungen des Finanzamtes sind schlichtweg falsch. Allein der Umstand, daß wir und auch die [B-GmbH] im Vorfeld eine Rangrücktrittsvereinbarung mit der [C-GmbH] abgeschlossen haben, zeigt, daß wir keine Ansprüche aus der Patronatserklärung der [B-GmbH] ableiten konnten. In dieser Rangrücktrittsvereinbarung haben wir mit der [C-GmbH] vereinbart, daß wir als Gläubiger mit unseren Forderungen hinter die Forderung aller anderen Gläubiger in der Weise zurücktreten, daß unsere Forderungen nur zu Lasten eines Bilanzgewinnes, eines Liquidationsüberschusses, oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten der [C-GmbH] übersteigenden Vermögens bedient zu werden brauchen. Damit ist eigentlich klargelegt, daß die Patronatserklärung der [B-GmbH] nur mehr die Forderungen fremder Dritter betreffen konnte. Überdies war eine Patronatserklärung zur Beseitigung der Überschuldung nicht mehr notwendig, da durch den Rangrücktritt der beiden Großgläubiger die rechnerische Überschuldung bereits beseitigt wurde.

[Seite 3 des Vorlageantragsschreibens]

Die Patronatserklärung wurde nur zur Untermauerung der Fortbestehensprognose abgegeben. Ziel einer Fortbestehensprognose ist es, Feststellungen über die künftige Zahlungs- und Lebensfähigkeit eines Unternehmens abzugeben. Der wichtigste Teil der Sanierungsmaßnahmen waren die Rangrücktrittserklärungen der Großgläubiger (hier wurde aus kurzfristig fälligen Verbindlichkeiten langfristige Verbindlichkeiten). Zur Aufrechterhaltung bzw. Absicherung der Liquidität gegenüber den restlichen bzw.

künftigen Gläubigern wurde von der [B-GmbH] ergänzend eine Patronatserklärung abgegeben.

Wie soeben dargestellt kann der Text der Patronatserklärung daher nur dahingehend ausgelegt werden, daß der Begriff 'Dritte', in Übereinstimmung mit dem Parteiwillen, niemals Gläubiger erfassen kann, die bereits einen Rangrücktritt erklärt haben, sondern nur die übrigen Gläubiger.

Weiters geht das Finanzamt übereinstimmend mit unserer Rechtsmeinung davon aus, daß die Besicherung unserer Forderung durch unsere Tochter der [B-GmbH] eine verbotene Einlagenrückgewähr iSd § 82 GmbHG darstellt, führt aber eine betriebliche Rechtfertigung ins Treffen, welche einem Drittvergleich standhält, ohne diese Behauptung schlüssig zu begründen.

Das Finanzamt läßt bei seinem Drittvergleich einen wesentlichen Gesichtspunkt außer Ansatz. Es stellt lediglich darauf ab, welche Vorteile sich für die [B-GmbH] aus der Abgabe der Patronatserklärung gegenüber der [C-GmbH] ergeben, ohne das Gesamtbild zu betrachten. Die vom Finanzamt diesbezüglich ins Treffen geführten gewichtigen betrieblichen Vorteile aus der langjährigen Geschäftsbeziehung mit der [C-GmbH] waren jedoch kein Beweggrund, das angeschlagene Unternehmen zu retten, da die freiwerdende Quote (durch den Wegfall der [C-GmbH] als Abnehmer) leicht am Markt untergebracht hätte werden können. Das Interesse der [B-GmbH] war in erster Linie darauf gerichtet, die negativen Aussichten aus einer drohenden Insolvenz der [C-GmbH] (geringe bzw. keine Quote) im Hinblick auf die Einbringlichkeit ihrer Forderung zu verbessern. Dies geschah durch die Vermeidung einer Insolvenz und in weiterer Folge durch die erhöhte Einflussnahme auf die Geschäftsführung, um mit künftigen Erträgen die Bedienung der Forderung zu ermöglichen. Aus diesem Grund wurden auch die Geschäftsanteile an der [C-GmbH] bis Mai 2015 auf 50% aufgestockt. Die konzerninterne Aufstockung von 60% ([Beschwerdeführerin] und [B-GmbH] je 30%) auf 100% ([Beschwerdeführerin] und [B-GmbH] je 50%) war ausschließlich darauf gerichtet, eine Ablöse des damaligen Geschäftsführers, der zweifelsohne an der misslichen Lage der [C-GmbH] wesentlichen Anteil getragen hat, herbeizuführen. Laut Gesellschaftsvertrag war dazu eine 75%ige Mehrheit notwendig.

Bei der Anstellung eines Drittvergleiches, so ein solcher angebracht ist, muß natürlich eine Gesamtbetrachtung angestellt werden. Man muß sich die Frage stellen, ob die [B-GmbH] bei gleichen Interessen eines anderen Großgläubigers alleine eine Patronatserklärung abgegeben hätte, die wie vom Finanzamt behauptet, auch die Forderung dieses Großgläubigers einschließt. Es widerspricht allen logischen Denkgesetzen, anzunehmen, daß die [B-GmbH] zur Aufrechterhaltung ihrer Geschäftsbeziehung mit der [C-GmbH] eine Forderung eines anderen Großgläubigers, der das gleiche Interesse am Fortbestand des angeschlagenen Unternehmens hat, begleichen bzw. besichern würde.

[Seite 4 des Vorlageantragsschreibens]

Ein sorgfältig handelnder Geschäftsführer hätte auch den anderen Großgläubiger dazu aufgefordert, einen Beitrag zur Sanierung des Unternehmens zu leisten, entweder ebenfalls durch die Abgabe einer Patronatserklärung oder man hätte vereinbart, daß die Forderungen dieses Großgläubigers nicht von der Patronatserklärung umfaßt sind oder aber man hätte eine Rangrücktrittsvereinbarung zwischen dem anderen Großgläubiger und dem Empfänger der Patronatserklärung verlangt.

Der Ansicht des Finanzamtes ist daher nicht zu folgen, da ein sorgfältig handelnder Geschäftsführer mit einem außenstehenden Dritten eine derartige Vereinbarung nie getroffen hätte. Durch das Abgeben einer Patronatserklärung, welche auch den anderen Großgläubiger einschließen soll, würden die Ziele der [B-GmbH] (Abbau der bestehenden Forderung) in noch weitere Feme rücken, da nun eine zusätzliche Forderung gegenüber der [C-GmbH] (durch die Zahlung an den anderen Großgläubiger) entstehen würde."

Mit **Vorlagebericht vom 21.12.2016** legte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde ohne Nennung der Beweismittel und ohne Stellungnahme zur Entscheidung vor.

Die Beschwerdeführerin hat die im Vorlageantrag beantragte Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.

Die Parteien haben die Frage als strittig betrachtet, ob die von der belangten Behörde mit der Patronatserklärung der B-GmbH vom 26.04.2013 begründete Versagung der steuerlichen Anerkennung der Wertberichtigung der Forderungen der Beschwerdeführerin an die C-GmbH im Ausmaß von 30% bei der Körperschaftsteuer 2012 rechtswidrig war.

Bei Gegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um sie mit dem niedrigeren Zeitwert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist (vgl. § 207 UGB).

Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Eine pauschale Wertberichtigung für Forderungen ist nicht zulässig (vgl. § 6 Z 2 EStG 1988).

Forderungen zählen grundsätzlich zum Umlaufvermögen, wobei diese beim rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden (§ 5 Abs. 1 EStG 1988) dem strengen Niederstwertprinzip unterliegen (VwGH 26.02.2014, 2009/13/0112).

Der Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz ist nur wesentlich für "werterhellende" Umstände. "Wertbeeinflussende" Umstände, die zwischen Bilanzstichtag und dem Tag der Bilanzerstellung eintreten, sind nicht zu berücksichtigen. Es ist lediglich die spätere bessere Einsicht über die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse ("werterhellende" Umstände) zu berücksichtigen. Als "werterhellend" ("wertaufhellend") sind jene Umstände zu berücksichtigen, die zum Bilanzstichtag bereits objektiv vorlagen und nach dem Bilanzstichtag, aber vor dem Tag der Bilanzerstellung bekannt oder erkennbar wurden.

Nicht wertaufhellend, sondern wertbegründend bzw. wertbeeinflussend und damit nicht zu berücksichtigen sind solche Umstände, die am Bilanzstichtag objektiv nicht vorlagen; dazu zählen insbesondere nach dem Bilanzstichtag getroffene Dispositionen Dritter (VwGH 18.10.2018, Ra 2017/15/0085).

Bilanzstichtag der Beschwerdeführerin war der 31.12.2012.

Die B-GmbH (die ihren Geschäftsanteil von 30% an der C-GmbH mit Abtretungsvertrag vom 21.03.2013 von der Q-GmbH erworben hat) hat die "Patronatserklärung" am 26.04.2013 abgegeben.

Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz der Beschwerdeführerin (= Unterfertigung durch die Geschäftsführer laut Jahresabschluss 2012 im Firmenbuch) war der 14.05.2013.

Vor diesem sachverhaltsmäßigen Hintergrund ist in rechtlicher Hinsicht davon auszugehen, dass es sich bei der "Patronatserklärung" um einen *allenfalls* erst nach dem Bilanzstichtag wertbegründenden bzw. wertbeeinflussenden und damit beim Jahresabschluss 2012 nicht zu berücksichtigenden Umstand handelt.

Damit erübrigt sich ein Eingehen auf den Inhalt der Patronatserklärung, dessen Deutung und deren Wirkung.

Für die Bewertung von Forderungen sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich. Es ist Aufgabe des Steuerpflichtigen, in schlüssiger Weise darzustellen, warum bis zum Stichtag konkret in Bezug auf die in Rede stehende Forderungen wertbeeinflussende Umstände eingetreten sind, die die behauptete Wertminderung rechtfertigen könnten (VwGH 04.02.2009, 2006/15/0151).

Die belangte Behörde hat - wie dies im Zuge einer Erörterung der Sach- und Rechtslage offenkundig wurde - keine Ermittlungen (unter Inanspruchnahme der Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin) dazu angestellt, welche wertbeeinflussenden Umstände eingetreten sind, die die behauptete Wertminderung im gegenständlichen Fall überhaupt rechtfertigen könnten. Aus dem Vorbringen der Beschwerdeführerin im abgabenbehördlichen und im verwaltungsgerichtlichen Verfahren kann nicht zweifelsfrei geschlossen werden, dass die Wertberichtigung zu Recht vorgenommen wurde, zumal - als Indiz - die wertberichtigten Forderungen in nachfolgenden Veranlagungsjahren zumindest teilweise beglichen wurden. Allein aus der Rangrücktrittserklärung kann nicht auf die Uneinbringlichkeit der Forderungen geschlossen werden.

Da Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, war die Beschwerde mit Beschluss durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen.

Die belangte Behörde wird (unter Inanspruchnahme der Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin) zu ermitteln haben, welche wertbeeinflussenden Umstände eingetreten sind, die die behauptete Wertminderung im gegenständlichen Fall rechtfertigen könnten.

Die Aufhebung ist zulässig und zweckmäßig, weil es nicht ersichtlich ist, dass die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre.

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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 im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 14. Juni 2019