

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1, die beisitzende Richterin R2, den fachkundigen Laienrichter R3 und den fachkundigen Laienrichter R4 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache N, ***, vertreten durch AGL Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH, Traungasse 14-16, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 27. Dezember 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 24. November 2011, betreffend Körperschaftsteuer 2005 bis 2008 in der Sitzung am 2. Oktober 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

I.1. Abgabenbehördliche Prüfung

Bei der beschwerdeführenden Gesellschaft wurde eine Außenprüfung u.a. betreffend Körperschaftsteuer für den hier verfahrensgegenständlichen Zeitraum 2005 bis 2008 durchgeführt.

Die Prüferin traf im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO u.a. folgende Feststellungen:

GF sei Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft. Gleichfalls sei er auch Geschäftsführer der maltesischen F (F Malta). Er habe sein Know How durch 30 Jahre Erfahrung im Handel mit Konsumgütern in Russland erlangt.

Die beschwerdeführende Gesellschaft habe bis vor der drohenden Insolvenz mit Garnen und Stoffen gehandelt. Dazu sei Baumwolle (auch) von der F Malta gekauft worden. In Russland habe es eine Fabrik gegeben, in der diese Baumwolle zu Garnen und Stoffen verarbeitet worden sei. Anschließend seien diese Textilprodukte von der beschwerdeführenden Gesellschaft in den Westen verkauft worden.

Der Vorläufer der F Malta als Lieferant von Baumwolle sei die F Handels GmbH in Wien (F Wien) gewesen. F Malta habe die Geschäfte von F Wien übernommen und somit sei die Geschäftsverbindung zu Malta entstanden. Aus dieser Zeit des Baumwollkaufes von der F Malta würden auch die im Jahr 2004 bestehenden Lieferverbindlichkeiten von rd. 400.000,- Euro stammen.

GF habe angegeben, als Geschäftsführer der F Malta in Österreich die Bankkonten zu betreuen. Die Geschäftsleitung sei in Malta und die Gesellschafter der Firma kenne er nicht. Er wisse nur, dass es Russen seien und auch die Gelder der F Malta vermutlich aus Russland stammen würden. Er habe lediglich mit A, der ebenfalls Geschäftsführer der F Malta sei, Kontakt gehabt.

Die Produktion in Russland habe an Qualität verloren, und es hätten keine Abnehmer mehr gefunden werden können. Dadurch kam es zu massiven Problemen, die die beschwerdeführende Gesellschaft vor die Insolvenz gebracht hätten.

Mit der Bank, bei der rund 2,7 Millionen Euro Kreditverbindlichkeiten bestanden hätten, seien im Zuge dessen Gespräche aufgenommen worden. Durch Aufbringung von rund 655.000,- Euro und Einbringlichmachung von Kundenforderungen iHv rund 1.090.000,- Euro seitens der damaligen Gesellschafter sei die Insolvenz abgewendet worden. Die Bank sei bereit gewesen gegen eine Zahlung von 35.000,- Euro die Gesellschafter aus der Haftung zu entlassen und eine Restforderung von 1.000.000,- Euro nachzulassen.

Die F Malta habe die Forderung der Bank um die 35.000,- Euro erworben und sei somit Gläubiger der beschwerdeführenden Gesellschaft gewesen. Es seien Zinsen verrechnet worden, die genau wie die Verbindlichkeit bis zum damaligen Zeitpunkt nicht bezahlt worden seien. Die Gesellschafter würden jeweils mit 500.000,- Euro haften.

Zur Frage, warum man diese Vorgangsweise gewählt habe, obwohl die Schuld gegenüber der Bank und die persönlichen Haftungen mit einer Zahlung von 35.000 Euro getilgt gewesen wären, der beschwerdeführenden Gesellschaft damit nicht geholfen gewesen wäre, und es nach Ansicht der Prüferin durchaus möglich gewesen wäre, diese, im Verhältnis kleine Summe auch noch aufzubringen, habe GF folgendes ausgeführt: F Malta hätte ansonsten die vorhandenen Forderungen iHv rund 400.000,- Euro aus dem Baumwollgeschäft wie oben erwähnt fällig gestellt und die beschwerdeführende Gesellschaft sowie die Gesellschafter selbst damit in den Konkurs getrieben.

Aus Sicht der Außenprüfung liege aus folgenden Gründen kein fremdübliches, einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise standhaltendes Rechtsgeschäft vor:

Der Abschluss des Vertrages über die Forderungsabtretung durch GF als Geschäftsführer der F Malta habe für die beschwerdeführende Gesellschaft und ihre Gesellschafter bzw. Geschäftsführer folgende Konsequenzen gebracht:

Zusätzlich zur Verbindlichkeit von 400.000,- Euro;

Weiterbestand der Verbindlichkeit von 1.000.000,- Euro;

Weitere Belastung von Zinsen dafür, 2005-2008 bereits 370.000,- Euro;

Weitere Haftung für GF und H iHv je 500.000,- Euro.

Zahlungen an die F Malta seien bis dato keine geleistet worden, die Rückzahlung sei mit dem Jahr 2020 vereinbart worden. Aufgrund des Geschäftsverlaufes der beschwerdeführenden Gesellschaft, gegründet Ende 1999, die mit Ausnahme von drei Jahren massive Verluste erwirtschaftet habe, erscheine es der Abgabenbehörde sehr unwahrscheinlich, dass diese Beträge rückgezahlt werden können.

Auch das Argument, dass der Forderungskauf von Seiten der F Malta deswegen durchgeführt wurde, um die Bezahlung der Lieferforderungen durch die beschwerdeführende Gesellschaft zu sichern erscheine nicht stichhaltig. Durch diesen Forderungskauf und die damit zusammenhängenden Vereinbarungen betreffend Rückzahlung, Verzinsung und Haftung gewähre die F Malta ihrem zu diesem Zeitpunkt schwer insolvenzgefährdeten Geschäftspartner wirtschaftlich gesehen praktisch ein Darlehen, das zusammen mit den anfallenden Zinsen eine große finanzielle Belastung darstelle. Des weiteren würden diese Verpflichtungen durch Haftungsübernahmen von Personen abgesichert, bei denen angesichts ihrer finanziellen Situation nicht von einer werthaltigen Absicherung für die F Malta ausgegangen werden könne.

Die Bankverbindlichkeiten hätten mit Zahlungen aus der Eintreibung von Kundenforderungen und durch Leistung von jeweils unterschiedlichen Beträgen seitens der Gesellschafter beglichen werden sollen. Dadurch hätte auch die Haftung der Gesellschafter beendet werden sollen.

Diese Vereinbarungen hätten nur zum Teil vollständig (durch GF) eingehalten werden können, sodass gegen eine Abschlusszahlung von 35.000,- Euro eine Restforderung von 1.000.000,- Euro erlassen worden sei.

Aus der Sicht der Bank hätte es nicht wesentlich sein sollen, ob dieser Betrag von den Gesellschaftern oder von dritter Seite gestammt habe oder ob er aufgrund eines Vertrages mit einem Geschäftspartner der beschwerdeführenden Gesellschaft vom diesem zu erbringen gewesen sei. Der Abschluss der Abtretungsvereinbarung habe sich somit aus Sicht der Bank als unbedenklich dargestellt.

Somit habe die Geschäftsbeziehung der beschwerdeführenden Gesellschaft zur Bank durch diese Zahlung zu einem Ende gebracht werden können.

Es erscheine in diesem Zusammenhang nicht glaubwürdig, dass die Finanzierung eines vergleichsweise geringen Betrages nur durch den Geschäftspartner F Malta und nur durch diese Vertragsgestaltung möglich gewesen sei. Dies vor allem angesichts der Geschäftskontakte des GF, der bei diversen Firmen als Gesellschafter und/oder Geschäftsführer tätig sei.

Ein weiterer wesentlicher Umstand, der hier Berücksichtigung zu finden habe, sei die Tatsache, dass GF sowohl als Geschäftsführer der F Malta als auch als Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft tätig sei. Eine Beschränkung der

Geschäftsführungsbefugnis auf "Betreuung der österreichischen Bankkonten" erscheine nicht glaubwürdig und sei auch nicht nachgewiesen worden.

Aufgrund dessen wäre es ihm möglich gewesen, Vertragsgestaltungen bzw. Finanzierungsmöglichkeiten (z.B. Abschluss eines Darlehensvertrages über 35.000,- Euro zwischen F Malta und beschwerdeführender Gesellschaft samt Haftungsübernahmen dazu) zu erwirken, die mit weitaus geringerer finanzieller Belastung für die beschwerdeführende Gesellschaft und deren Gesellschafter einhergegangen wären. Dass andere Versuche unternommen worden seien, diesen Betrag aufzubringen sei nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht worden.

Die Aufbringung des Betrages von 35.000,- Euro auf andere Weise hätte im Jahr 2005 nach Erfüllung der übrigen Bedingungen (Schreiben Bank vom 21.1.2005) einen Forderungsverzicht zur Folge gehabt, der ertragswirksam gewesen wäre und u.U. zu einer Steuerzahlung geführt hätte. Jedenfalls wäre es zu einem Aufbrauchen der bis dato erwirtschafteten Verluste gekommen (§ 18 EStG), die für Verminderung etwaiger zukünftiger Gewinne nicht mehr zur Verfügung gestanden seien.

Außerdem sei durch das Weiterbestehen der Verbindlichkeit jedes Jahr ein Zinsaufwand geschaffen worden, der zukünftig erwirtschaftete Gewinne sofort oder im Wege eines Verlustvortrages mindere.

GF sei es somit möglich gewesen durch die vorliegende Vertragsgestaltung wesentliche steuerliche Vorteile für die beschwerdeführende Gesellschaft zu lukrieren.

Wie der VwGH wiederholt ausgesprochen habe, sei der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erziele. Als Missbrauch sei hingegen eine rechtliche Gestaltung anzusehen, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es sei dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheine, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenke, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (VwGH 1.3.2007, 2006/15/0070).

Unter Außerachtlassung der oben dargestellten abgabenersparenden Effekte erscheine die gewählte Vertragsgestaltung, die nur durch die Geschäftsführungsfunktion in beiden Gesellschaften ermöglicht worden sei, im Hinblick auf den angestrebten Erfolg ungewöhnlich und unverständlich.

Die Abgabenbehörde gehe daher von einem gewinnwirksamen Forderungsverzicht in Höhe von 965.000,- Euro aus. Die für diesen Betrag verrechneten Zinsen seien daher ebenfalls nicht abzugsfähig.

Vom steuerlichen Vertreter sei im Zuge der Besprechung vom 6. Juli 2011 beantragt worden, den Forderungsverzicht als Sanierungsgewinn gem. § 2 Abs. 2b Z 3 EStG zu behandeln mit der Wirkung, dass die Verlustvortragsgrenze von 75% nicht zur Anwendung

komme. Die Voraussetzungen dafür seien jedoch nicht gegeben, da die Gesellschaft u.a. weiterhin überschuldet sei und daher keine Sanierung vorliege.

Mit Bescheiden vom 24. November 2011 setzte die belangte Behörde unter Wiederaufnahme die Körperschaftsteuer betreffend die Jahre 2005 bis 2008 entsprechend neu fest.

I.2. Beschwerdeverfahren

Mit Schreiben vom 27.12.2011 legte der Beschwerdeführer dagegen Beschwerde ein.

Die Behörde erkenne zurecht das Rechtsgeschäft der Forderungsabtretung von der Bank an die F Malta an.

Die Behörde unterstelle in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts und gehe in der Folge von einem Forderungsverzicht der Bank aus, was unrichtig sei. Es habe keinen Forderungsverzicht der Bank gegeben.

Folglich sei die beschwerdeführende Gesellschaft verpflichtet auch in steuerlicher Hinsicht die aufrechte Verbindlichkeit weiter zu bilanzieren; der Ausweis und die steuerliche Behandlung der Forderungsabtretung als Forderungsnachlass und damit verbunden die Unterstellung eines daraus resultierenden steuerlichen Ertrages sei unrichtig.

Es liege kein Forderungsverzicht der Bank vor, vielmehr sei die Forderung gegen die beschwerdeführende Gesellschaft im Rahmen eines gültigen Abtretungsvertrages an die F Malta zediert worden.

Die zivilrechtliche Gestaltung werde von der Abgabenbehörde anerkannt, allerdings unterstelle diese, dass die beschwerdeführende Gesellschaft diese rechtliche Form missbräuchlich angewandt hätte und stelle als Weg, der den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen rechtlich angemessen sei, einen Forderungsverzicht der Bank gegenüber der beschwerdeführenden Gesellschaft mit den sich daran in inkonsequenter Weise (die Behandlung des fiktiven Ertrages bei der beschwerdeführenden Gesellschaft aus dem fiktiven Forderungsverzicht als Sanierungsgewinn werde wegen des Weiterbestehens der Verbindlichkeit nicht anerkannt) anknüpfenden Folgen.

Die beschwerdeführende Gesellschaft habe diese Form nicht gewählt, sondern die Bank und die F Malta andererseits. (Wiewohl dies, auf Vorschlag von GF, der sowohl Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft, Wien, als auch einer der Direktoren der F Malta sei.)

Es liege kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vor.

Die Abgabenbehörde erkenne richtig, dass "als Missbrauch eine rechtliche Gestaltung anzusehen sei, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung finde; es sei dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheine, wenn

man den abgabenersparenden Effekt wegdenke, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (VwGH 1.3.2007, 2006/1510070)."

Der gewählte Weg sei sinnvoll gewesen, weil dieser Weg der einzige verbliebene und mögliche gewesen sei für die Bank, um zu vermeiden, dass die beschwerdeführende Gesellschaft in Konkurs gehe und ein noch größerer Betrag abgeschrieben/wertberichtigt werden müsse; für die F Malta, um zu vermeiden, dass unmittelbar alle Forderungen gegen die beschwerdeführende Gesellschaft abgeschrieben/wertberichtigt werden müssten; für die Gesellschafter und Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft, weil somit der Konkurs der beschwerdeführenden Gesellschaft und zugleich der Privatkonkurs der Geschäftsführer vermieden werden gekonnt habe.

Die unterstellten abgabensparenden Effekte seien bei dieser Gestaltung nicht im Spiel gewesen. Wäre eine Sanierung durch einen Forderungsverzicht möglich gewesen, dann wäre diese so gestaltet worden, dass ein Tatbestand des § 2 Abs. 2b Z 3 EStG erreicht worden wäre und sich durch die reichlich vorhandenen Verlustvorträge keine unmittelbare steuerliche Auswirkung ergeben hätte.

§ 22 BAO besage, dass kein Missbrauch vorliege, wenn die rechtliche Gestaltung den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessen sei.

Die rechtliche Gestaltung sei angemessen gewesen, weil sie die einzige gewesen sei, um, unter den gegebenen wirtschaftlichen Verhältnissen, das damalige Ziel der Insolvenzvermeidung der beschwerdeführenden Gesellschaft zu erreichen.

Tatsache sei, dass die beschwerdeführende Gesellschaft zum damaligen Zeitpunkt aus folgenden Gründen nicht in der Lage gewesen sei, den Betrag weder aus eigenen Mitteln, noch aus Mitteln der Geschäftsführer, die durchwegs wegen ihrer persönlichen Haftungen und wegen privat aufgenommenen Kredite am Privatkonkurs entlangschrammten, noch von Dritten aufbringen konnte:

Aus kommerziellen Gründen: Weil keiner der Geschäftsführer über weitere 35.000,- Euro verfügt habe. Sie seien nach dem und durch all das, was sie in die Gesellschaft eingebracht und nachgeschossen hätten und was sie der Bank zugesagt hätten, einfach "blank" gewesen.

Aus strafrechtlichen Gründen: Weil eine weitere Kreditaufnahme durch die beschwerdeführende Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt, zu dem den Geschäftsführern die Insolvenz und die Unfähigkeit einen solchen weiteren allfällig aufzunehmenden Kredit zurückzuzahlen bewusst gewesen sei, betrügerisch gewesen wäre und den strafrechtlichen Tatbestand der betrügerischen Krida erfüllt hätte. Selbst die Abgabenbehörde habe erklärt, dass von einer werthaltigen Absicherung eines solchen Kredits nicht ausgegangen werden könne.

Weil auch selbst die Übernahme einer persönlichen Haftung der Geschäftsführer zur Erlangung eines kurz- oder mittelfristigen Kredits an die Gesellschaft betrügerisch gewesen wäre.

Aus insolvenzrechtlichen Gründen: Weil - bei hypothetischer Annahme des Erhalts eines weiteren Kredits von 35.000,- Euro an die beschwerdeführende Gesellschaft - die Auszahlung dieser 35.000,- an die Bank den strafrechtlich relevanten Tatbestand der Gläubigerbegünstigung erfüllt hätte.

Aus faktischen Gründen: Weil die Aufnahme eines Privatkredits durch die Geschäftsführer in Anbetracht ihrer eigenen Lage nahe an der Privatinsolvenz nicht möglich gewesen sei. Wie sich gezeigt habe, waren zwei der Geschäftsführer auch nicht in der Lage ihre Vereinbarung zur Entlassung aus der persönlichen Haftung mit der Bank zu erfüllen. Lediglich GF habe aus anderen privaten Quellen vermocht Mittel zur Befriedigung der Bank zu erwirken.

Nachdem die o.a. Vorgehensweisen ausgeschlossen gewesen seien, sei nur noch eine einzige kommerzielle Lösung verblieben, um die Insolvenz der beschwerdeführenden Gesellschaft zu vermeiden:

Die Bank sei grundsätzlich bereit gewesen, gegen Zahlung von 35.000,- Euro durch die beschwerdeführende Gesellschaft einen Forderungsverzicht von 965.000,- Euro zu erklären. Dazu sei es aber nicht gekommen, weil die beschwerdeführende Gesellschaft oder deren Geschäftsführer privat keine weiteren 35.000,- Euro aufbringen gekonnt hätten. Aber die Bank habe weitere 35.000,- Euro gewollt. Man habe diese anderswo gesucht:

Der Geschäftsführer GF habe sich an die F Malta, für die er bis 2003 als Direktor Rohbaumwolle verkauft hatte, gewandt.

F Malta sei die einzige mögliche Geldgeberin gewesen, da nur diese Gesellschaft als Gläubigerin ein wirtschaftliches Interesse am Fortbestand der beschwerdeführenden Gesellschaft gehabt hätte, um nicht ihre Forderungen abschreiben zu müssen.

Nur durch den Kauf der Forderung gegen die beschwerdeführende Gesellschaft von der Bank, allerdings gegen geradezu knebelnde Bedingungen gegenüber den Geschäftsführern der beschwerdeführenden Gesellschaft, nicht aber gegenüber der Gesellschaft habe die F Malta eine unmittelbare Insolvenz der beschwerdeführenden Gesellschaft vermeiden können und sich gleichzeitig - allerdings extrem langfristig - eine größere Wahrscheinlichkeit der Einbringlichkeit ihrer Forderungen erkaufen können.

Dass die Gläubigerin für den Erwerb weiterer Forderungen gegen die beschwerdeführende Gesellschaft und eine weitere Auszahlung von 35.000,- Euro, die ja indirekt auch den Geschäftsführern der beschwerdeführenden Gesellschaft zu Gute kam, weil diese deren Privatkonkurs vermieden habe, noch die private - allerdings nicht sehr werthaltige - Haftung der Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft in der Höhe von 500.000,- Euro verlangt habe, sei aus Sicht der Gläubigerin nur recht und billig. Die Kreditgeberin/Gläubigerin habe diese zusätzlichen Sicherheiten - allerdings von zweifelhaftem Wert - gefordert um damit die damaligen und zusätzlichen Forderungen gegen die beschwerdeführende Gesellschaft abzusichern. Somit habe sich F Malta für 35.000,- Euro ein upside von 1 Mio. Euro samt Erhalt der bisherigen Forderung von

400.000,- Euro, also 1,4 Mio. Euro erworben, bei einem downside von etwa 400.000,- Euro an unmittelbaren Abschreibungen.

Die Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft hätten diese Vertragsgestaltung deshalb wählen können, weil sich in Anbetracht der sehr langen Kreditziele tatsächlich die Möglichkeit der Rückzahlung der Kredite ergeben habe und die persönliche Haftungserklärung für einen Kredit, der bis 2020 laufen sollte, nicht als betrügerisch zu werten gewesen wäre, zumal der Gläubigerin die private finanzielle Situation der Bürgen bekannt gewesen sei und eine solche Einigung allemal besser als ein Privatkonkurs der Geschäftsführer gewesen sei.

Wirtschaftlich sei es schließlich zu einer langfristigen Besserungsvereinbarung gekommen, die ein übliches und anerkanntes Sanierungsinstrument sei.

Wenn die Behörde eine Gestaltung, die faktisch und aus den genannten wirtschaftlichen, straf- und insolvenzrechtlichen Gründen, anders nicht möglich gewesen sei, als eine angemessene rechtliche Gestaltung bezeichne, dann verkenne die Behörde dabei, dass hier zwingende und daher jedenfalls beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen würden, die die steuerliche Anerkennung der tatsächlichen Gestaltung impliziert hätten und so für die Anwendung des § 22 Abs. 2 BAO kein Raum bleibe.

Nachdem es sich um eine aufrechte Verbindlichkeit der beschwerdeführenden Gesellschaft gegenüber der F Malta handele, sei die beschwerdeführende Gesellschaft verpflichtet, diese Verbindlichkeit weiter in ihrer Bilanz zu zeigen.

Nach § 7 Abs. 3 KStG iVm § 2 Abs. 3 bzw. § 5 EStG würden für die Gewinnermittlung die unternehmensrechtlichen Bestimmungen gelten.

Nach § 211 Abs. 1 UGB seien Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen; für einen niedrigeren steuerlichen Teilwert, der durch rechtsunrichtige Anwendung des § 22 BAO, die zur Entstehung des unterstellten Gewinnes aus einem Forderungsnachlass geführt habe, bleibe kein Spielraum.

Abschließend beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung im Rahmen einer mündlichen Senatsverhandlung.

I.3. Mündliche Verhandlung

In der mündlichen Verhandlung gab der steuerliche Vertreter ergänzend an, dass keiner der Gesellschafter in der Lage gewesen sei zusätzliche 35.000,- Euro aufzubringen. Daher habe man einen Käufer für die aushaftende Kreditverbindlichkeit gesucht. Das sei die F Malta gewesen. Der Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft, GF, gab diesbezüglich an, dass dies auf seinen Vorschlag hin erfolgte.

Im Jahr 2009 und 2010 seien an die F Malta Zahlungen in Höhe von insgesamt 55.000,- Euro erfolgt. GF gab an, dass er nicht sagen könne, ob dies Zinszahlungen oder Kapitalrückzahlungen gewesen seien.

Der Vertreter der belangten Behörde überreichte dem Bundesfinanzgericht einen diesbezüglich am 28.1.2005 zwischen der beschwerdeführenden Gesellschaft und der F Malta abgeschlossenen Vertrag. In diesem wurde unter anderem vereinbart, dass die Außenstände der beschwerdeführenden Gesellschaft an die F Malta bis zum 31.01.2020 fällig seien. Weiters geht aus diesem Schriftstück hervor, dass die Verzinsung im Zeitraum 01.01.2003 bis 31.12. 2008 5 % beträgt und ab 01.01.2009 10 %. GF gab an, dass die Verzinsung auch die im Betriebsprüfungsbericht erwähnten 400.000,- Euro Lieferverbindlichkeiten umfasst habe.

Über Hinweis des Vorsitzenden darauf, dass GF im verfahrensgegenständlichen Zeitraum bei mehreren anderen Gesellschaften Gesellschafter bzw. Geschäftsführer gewesen sei, gab dieser an, dass es ihm im Jahre 2005 nicht möglich gewesen sei 35.000,- Euro aufzubringen. Er habe ursprünglich 500.000,- Euro in die beschwerdeführende Gesellschaft einbezahlt. Dieses Geld sei im Jahre 2005 nicht mehr vorhanden gewesen. Außerdem habe er im Jahre 2005 aus eigenen Mitteln bzw. durch Aufnahme von privaten Schulden weitere 214.000,- Euro in die beschwerdeführende Gesellschaft eingebracht. Daher sei er damals nicht mehr in der Lage gewesen, die in Rede stehenden 35.000,- Euro aufzubringen. Die beiden Mitgesellschafter hätten ebenfalls Rückzahlungen geleistet um aus der Haftung entlassen zu werden. Wie hoch diese gewesen seien, könne er nicht präzise sagen. Tatsache sei jedoch gewesen, dass auch diese beiden Mitgesellschafter schlussendlich nicht mehr in der Lage gewesen seien, die gegenständlichen 35.000,- Euro aufzubringen.

GF gab weiters an, dass die beschwerdeführende Gesellschaft im Jahr 2009 ihren Geschäftsgegenstand geändert habe. Es sei kein Rohstoffhandel mehr betrieben worden, sondern man sei in das Immobiliengeschäft gewechselt.

Daraufhin habe er im Jahr 2011 eine Umschuldung insofern in die Wege geleitet, als die Firma K mit Einverständnis des Gläubigers, F Malta, die Verbindlichkeit übernommen habe. Der steuerliche Vertreter übergibt dem Bundesfinanzgericht einen Annex zum Kreditvertrag vom 10.4.2011 zwischen der beschwerdeführenden Gesellschaft und der Firma K. Dadurch habe die beschwerdeführende Gesellschaft seit dem Jahre 2012 keine Verbindlichkeit mehr gegenüber der F Malta.

Auf Befragung gab GF an, dass seit Ende des Jahres 2011 bzw. Anfang des Jahres 2012 keinerlei Geschäftsbeziehungen der beschwerdeführenden Gesellschaft zur F Malta bestehen. Er habe seine Tätigkeit als Geschäftsführer der F Malta im Laufe des Jahres 2012 beendet. Er habe Entscheidungen als Geschäftsführer der F Malta stets mit deren anderen Geschäftsführern abstimmen müssen.

Hinsichtlich der Firma K führt GF aus, dass diese Immobilien besessen habe. Diese Firma sei in Besitz von GF sowie dessen Bruder gewesen. Diese Firma habe ein Zinshaus in 1080 Wien besessen, welches parifiziert und bis auf 3 Top Nummern verkauft worden sei. Da GF nicht genau sagen könne, wann er Gesellschafter der Firma K gewesen sei, wird ein Firmenbuchauszug erstellt.

Aus dem Firmenbuchauszug geht Folgendes hervor:

GF wurde am 08.02.2002 als Gesellschafter der Firma K ins Firmenbuch eingetragen und am 28.10.2005 in dieser Funktion gelöscht. Am 28.10.2005 wurde er als Geschäftsführer ins Firmenbuch eingetragen und am 21.01.2011 gelöscht.

Da Herr H (Fa. K) eine gute Bonität besessen habe, habe die Firma F Malta der Umschuldung zugestimmt. Die beschwerdeführende Gesellschaft habe sich zwischenzeitlich wirtschaftlich dermaßen erholt, dass eine Bedienung der bei der Firma K bestehenden Verbindlichkeiten nunmehr möglich wäre, wenn die Liegenschaften verkauft werden würden.

Abschließend geben die Vertreter der beschwerdeführenden Gesellschaft an, dass sämtliche Ausführungen hinsichtlich der Firma K deshalb getätigt worden seien, um nachweisen zu können, dass das gegenständliche Zessionsgeschäft tatsächlich so stattgefunden habe und dass die damit in Verbindung gestandenen Vereinbarungen erfüllt werden können bzw. erfüllt wurden.

GF führte noch aus, dass der steuerliche Gewinn des Zeitraumes 2009-2018 insgesamt 1.484.000,- Euro betragen habe. Außerdem seien für die Restschuld stille Reserven der beschwerdeführenden Gesellschaft vorhanden. Die Frage, woher diese stillen Reserven stammten, beantworteten der steuerliche Vertreter und GF damit, dass sich diese aufgrund der nunmehr betriebenen Immobiliengeschäfte gebildet hätten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

GF war in den verfahrensgegenständlichen Jahren als Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft und der maltesischen F (F Malta) tätig.

Im Jahr 2005 erklärte sich die Bank bereit gegen Bezahlung eines Betrages von 35.000,- Euro auf die noch offene Restforderung iHv 1.000.000,- Euro zu verzichten.

Auf Vorschlag von GF erfolgte im Jahr 2005 eine Forderungsabtretung über die aushaftenden 1.000.000,- Euro von der Bank an die F Malta gegen den Betrag von 35.000,- Euro.

Zwischen der F Malta und der beschwerdeführenden Gesellschaft wurde mit Vertrag vom 28.1.2005 vereinbart, dass die Rückzahlung der aushaftenden Beträge bis zum 31.1.2020 erfolgen sollte. Als Verzinsung wurde für den Zeitraum 1.1.2003 bis 31.1.2008 5% p.a. vereinbart, ab 1.1.2009 wurde eine Verzinsung von 10% p.a. vereinbart.

Die Forderungsabtretung ist im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen und ungewöhnlich. Als angemessene und gewollte Gestaltung wird ein Forderungsverzicht zu Gunsten der beschwerdeführenden Gesellschaft iHv 965.000,- Euro angenommen.

2. Beweiswürdigung

Die beschwerdeführende Gesellschaft hatte im Jahr 2005 bei einer österreichischen Bank Kreditverbindlichkeiten iHv rund 2,7 Mio Euro. Aus einem Aktenvermerk der belangten Behörde vom 6.7.2011 einer Besprechung zwischen der belangten Behörde und der steuerlichen Vertretung der beschwerdeführenden Gesellschaft sowie deren Geschäftsführer GF ergibt sich, dass mit der österreichischen Bank angesichts der offenen Kreditverbindlichkeiten Gespräche aufgenommen wurden. Durch Aufbringung von 655.000,- Euro sowie die Einbringlichmachung von Kundenforderungen iHv rd. 1.090.000,- Euro sei die Insolvenz abgewendet worden.

Die österreichische Bank war bereit nach Aufbringung dieser zusätzlichen Beträge gegen eine Zahlung von 35.000,- die Gesellschafter aus der Haftung für die offenen Kreditverbindlichkeiten zu entlassen und eine Restforderung von 1 Mio Euro nachzulassen. Dies ergibt sich einerseits aus dem Aktenvermerk vom 6.7.2011 bzw. andererseits aus der Beschwerde des steuerlichen Vertreters vom 27.12.2011 und ist somit unbestritten.

Statt einem Forderungsverzicht hinsichtlich der offenen Forderung iHv 1 Mio. Euro gegen die Bezahlung von 35.000,- Euro wurde jedoch, wie dieser in der mündlichen Verhandlung bestätigte, auf Vorschlag des Geschäftsführers GF (der zugleich Geschäftsführer der F Malta war) eine Forderungsabtretung über den Gesamtbetrag von der österreichischen Bank an die F Malta gegen Zahlung von 35.000,- Euro vereinbart.

Zur Begründung für diese Vorgangsweise gab die beschwerdeführende Gesellschaft an, dass die Aufbringung von weiteren 35.000,- Euro tatsächlich nicht möglich gewesen sei.

Als Gründe wurden angeführt:

kommerzielle Gründe: keiner der Geschäftsführer habe über weitere 35.000,- Euro verfügt.

strafrechtliche Gründe: eine weitere Kreditaufnahme durch die beschwerdeführende Gesellschaft hätte den strafrechtlichen Tatbestand der betrügerischen Krida erfüllt.

insolvenzrechtliche Gründe: ein weiterer Kredit iHv 35.000,- Euro bzw. die Bezahlung dieses Betrags an die österreichische Bank hätte den strafrechtlichen Tatbestand der Gläubigerbegünstigung erfüllt.

faktische Gründe: die Aufnahme eines Privatkredits durch die Geschäftsführer sei faktisch nicht möglich gewesen.

Die Forderungsabtretung wurde von der belangten Behörde jedoch mit der Begründung nicht anerkannt, dass die gewählte Vertragsgestaltung nur durch die Geschäftsführungsfunktion von GF in beiden Gesellschaften - der beschwerdeführenden Gesellschaft und der F Malta - ermöglicht worden sei und im Hinblick auf den angestrebten Erfolg ungewöhnlich und unverständlich erscheine.

Der Argumentation der belangten Behörde ist zuzustimmen. Es entspricht nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die Finanzierung eines vergleichsweise kleinen Betrags iHv 35.000,- Euro nur durch den maltesischen Geschäftspartner F Malta bzw. nur in dieser Gestaltungsweise möglich gewesen sei.

In der Beschwerde wurde u.a. angeführt, dass im Rahmen der Bereinigung der Kreditverbindlichkeiten mehr als 1,7 Mio Euro einbringlich gemacht wurden. Insofern erscheint es verwunderlich, dass ein vergleichsweise geringer Betrag von 35.000,- Euro nicht aufbringbar gewesen sein soll.

Es ist auch hervorzuheben, dass die gewählte Gestaltung eine Vielzahl von negativen Folgen für die Gesellschaft und deren Gesellschafter hatte. So blieb weiterhin (nunmehr mit der F Malta als Gläubiger) eine Forderung iHv 1 Mio Euro bestehen. Aus dieser Forderung resultierten weitere Zinsbelastungen im beträchtlichen Ausmaß (5% bzw. 10% der aushaftenden Forderung). Zudem blieben die Gesellschafter weiterhin persönlich haftbar.

Weiters ist hervorzuheben, dass GF, Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft, in den verfahrensgegenständlichen Jahren an verschiedenen Firmen beteiligt war, bzw. Geschäftsführertätigkeiten ausgeübt hat. So war er u.a. Gesellschafter der Firma K, die, gemäß seinen Angaben, werthaltige Immobilien gehalten hat.

Auch vor dem Hintergrund, dass die F Malta ein berechtigtes Interesse am Weiterbestehen der beschwerdeführenden Gesellschaft hatte bleibt unklar, warum diese der beschwerdeführenden Gesellschaft kein Darlehen iHv des vergleichsweise geringen Betrags von 35.000,- Euro gewährte um eine Insolvenz abzuwenden und stattdessen eine Forderungsabtretung über 1 Mio Euro gegen diesen Betrag erfolgte, zumal diese Gestaltung die beschwerdeführende Gesellschaft insbesondere durch enorme Zinsbelastungen weitaus mehr belastete. Auch die Vertragsgestaltung der Forderungsabtretung iHv 1 Mio gegen eine Bezahlung von 35.000,- Euro erscheint ungewöhnlich.

Von der steuerlichen Vertretung wurden als Argumente für die Gestaltung angeführt, dass ein weiterer Kredit iHv 35.000,- Euro den Tatbestand der betrügerischen Krida bzw. der Gläubigerbegünstigung erfüllt hätte. Angesichts der Möglichkeit eines Forderungsverzicht iHv 1 Mio Euro gegen Bezahlung von 35.000,- Euro erscheint diese Argumentation jedoch nicht glaubhaft, da in diesem Fall die finanzielle Situation der Gesellschaft massiv verbessert worden wäre.

Auch angesichts der Tatsache, dass aufgrund der Vereinbarung zwischen der beschwerdeführenden Gesellschaft und der F Malta jährlich ein Betrag von 5% (bzw. ab 2009 10%) der zedierten Forderung, d.h. 50.000,- Euro bereits im ersten Jahr, zu entrichten gewesen seien, erscheint die Forderungsabtretung um (nur) 35.000,- Euro höchst ungewöhnlich.

Es entspricht auch nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass der Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft einerseits angibt, im Jahre 2005 über keine Mittel in Höhe von 35.000,- Euro verfügt zu haben, andererseits gemäß seinen Angaben in den verfahrensgegenständlichen Jahren u.a. als Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma K, fungierte, welche werthaltige Immobilien besessen hat.

Die beschwerdeführende Gesellschaft kann zudem auch keinerlei anderen beachtlichen außersteuerlichen Gründe anführen warum die gewählte Gestaltung der Forderungsabtretung sinnvoll war, weshalb diese als unangemessen und ungewöhnlich anzusehen ist und nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis, nämlich das Weiterbestehen der Forderung sowie die jährlichen Zinsaufwendungen, verständlich wird.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 22 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF vor BGBl. Nr. 62/2018, kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. (vgl. VwGH 26.06.2014, 2011/15/0080). Zu prüfen ist dabei, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn der abgabensparende Effekt weggedacht wird, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuervermeidung einfach unverständlich wäre. Gestaltungsmissbrauch ist auszuschließen, wenn für die, wenn auch ungewöhnliche rechtliche Gestaltung beachtliche außersteuerliche Gründe angeführt werden können. (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO § 22 E 13 ff).

Aus den Feststellungen ergibt sich, dass auf Vorschlag des Geschäftsführers der beschwerdeführenden Gesellschaft im Jahr 2005 eine Forderungsabtretung über den Betrag von 1.000.000,- Euro von der Bank an die F Malta gegen den Betrag von 35.000,- Euro erfolgte. Diese Forderungsabtretung ist gemäß den auf der Beweiswürdigung beruhenden Feststellungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen und ungewöhnlich.

Gemäß § 22 Abs. 2 BAO, idF vor BGBl. Nr. 62/2018, sind die Abgaben daher so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Als angemessene und gewollte Gestaltung ist ein Forderungsverzicht zu Gunsten der beschwerdeführenden Gesellschaft iHv 965.000,- Euro anzunehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art 133 Abs. 4 B-VG nicht vor.

Wien, am 15. Oktober 2019