

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr.<sup>in</sup> Elisabeth Hafner in der Beschwerdesache der Bf. GmbH in Liquidation, b, vertreten durch die Glatzhofer & Matschek, Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Bahnhofstraße 45, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, gegen den Bescheid des FA Spittal Villach, vertreten durch HR Dr. Arno Kohlweg vom 05.11.2012 betreffend Körperschaftsteuer 2010-2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

## Entscheidungsgründe

### Vorbemerkung

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 10.12.2010 wurde die beschwerdeführende GmbH (kurz: Bf.) aufgelöst. Als Liquidator trat L (vormals Geschäftsführer) ein.

Zum angesprochenen Stichtag belief sich das Stammkapital der Bf. auf 498.245,-- EUR (ATS 6.856.000,--; zur Gänze geleistet). Am Stammkapital waren jeweils u.a. L mit (ATS 1.813.960,-- d.s. 26,46%), G mit 131.825,-- EUR (ATS 1.822.360,-- d.s. 26,28%), die Stadtgemeinde F mit 87.821,-- EUR (ATS 1.208.440,-- d.s. 17,63%) und die Bank registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung mit 73.981,90 EUR (ATS 1.018.000,-- d.s. 14,85%), vorgenannte somit zusammen zu 85,22 %, sowie 60 weitere (Klein-)Gesellschafter beteiligt.

L und G sowie weiters die M Holding GmbH waren zudem am Unternehmen der Bf. als (atypisch) stille Gesellschafter beteiligt, und zwar L mit 165.240,34 EUR, G mit 168.189,75

EUR und die M Holding GmbH mit 210.751,22 EUR (stilles Kapital zusammen 544.181,31 EUR).

Gegenstand des Unternehmens der Bf. war die Förderung des Fremdenverkehrs im Gebiet der Stadtgemeinde F, insbesonders in K, durch die Schaffung von Einrichtungen für den Fremdenverkehr, besonders die Errichtung und der Betrieb eines Strandbades am See in K, sowie die Beteiligung an anderen Gesellschaften und Unternehmungen, deren Ziel die Förderung des Fremdenverkehrs im Gebiet der Gesellschaft ist.

Die Liquidation wurde aufgrund der angespannten finanziellen Situation nach dem Scheitern verschiedener geplanter touristischer Großprojekte beschlossen.

Vorbereitend für die Liquidation der Bf. wurden die stillen Beteiligungen der Mholding GmbH, des L und des G abgeschichtet. Im Zusammenhang mit bzw. anlässlich der Liquidation wurde

- A.) der Bf. von der **Bank** ein Schuldennachlass von 210.000,-- EUR gewährt und
- B.) von den (stillen) Gesellschaftern L und G Forderungsverzichtserklärungen (zusammen 90.000 EUR) abgegeben.

Im Einzelnen wurde zu all dem von der M Holding GmbH in ihrem an die Bf. gerichteten Schreiben vom 16.07.2010 Folgendes festgehalten:

*„ Zurückkommend auf Ihre Schreiben vom 20.07.2010, 21.07.2010 und die entsprechende Vorkorrespondenz und Besprechungen, teilen wir Ihnen mit, dass sich unser Aufsichtsrat in seiner 35. Sitzung am 19.07.2010 mit Ihrem Ersuchen befasst und der gewünschten Abschichtung unter folgenden Bedingungen die Zustimmung erteilt hat:*

*1. Rückzahlung des Nominalkapitals von EUR 210.751,22 sowie reduzierter Zinsen von EUR 58.981,--, in Summe also EUR 269.732,22 bis zum 30.11.2010 bei uns abzugsfrei einlangend.*

*2. Nachweis eines teilweisen Forderungsverzichtes zur Abdeckung von Mehrkosten seitens der Bank von EUR 200.000,-- und seitens der privaten stillen Gesellschafter von ca. EUR 90.000,--.*

...

*5. Nachweis, dass die GmbH-Gesellschafter aus der Liquidation maximal das ursprünglich eingezahlte Kapital zurückerhalten.“*

Diesen Bedingungen stimmte die Bf. mit Schreiben vom 28.11.2010 wie folgt zu:

*„ Wir nehmen Bezug auf Ihr Schreiben vom 26.07.2010, für welches wir uns bestens bedanken und teilen Ihnen mit, dass wir in Abstimmung mit dem Aufsichtsrat unserer Gesellschaft ihre Abschichtungsbedingungen zustimmend zur Kenntnis nehmen.*

*Am 29.11.2010 überweisen wir auf Ihr Konto Nr. 1 bei der Hypo Alpe Adria Bank AG einen Betrag in Höhe von EUR 269.732,22 als Rückzahlung unserer Verpflichtung aus der*

*Stillen Beteiligung. Der Betrag gliedert sich in EUR 210.751,22 Nominalkapital und EUR 58.981,-- Zinsen.*

*Die Nachweise für die Erfüllung der in ihrem Schreiben vom 26. 07. 2010 angeführten Bedingungen für die Zinsreduktion (Punkt 2. bis 5.) werden wir Ihnen zu einem späteren Zeitpunkt nachreichen.*

*Am 10. Dezember 2010 findet eine Generalversammlung unserer Gesellschaft statt, in welcher auch der Beschluss über die Liquidation gefasst werden soll.*

*Wir danken Ihnen für Ihre Unterstützung und verbleiben ...“*

Die Überweisung an die bank ist vereinbarungsgemäß (am 29.11.2010) erfolgt.

Die Auszahlung der Einlagen (samt Zinsansprüchen) an die stille Gesellschafterin M Holding GmbH erfolgte am 29.11.2010, jene der stillen Gesellschafter L. und G. letztlich am 21.12.2011.

Weiters wurde zum Zwecke der Vorbereitung der Liquidation

- C.) von der Bf. an die **Stadtgemeinde F** eine Zahlung von 87.820,-- EUR geleistet.

Mit dem nunmehr angefochtenen, den Liquidationszeitraum umfassenden Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2010/2011 zog das Finanzamt ausgehend von den drei oben unter den Punkten A. bis C. angeführten Umständen die im Nachstehenden ausführlich dargelegten steuerlichen Konsequenzen, die mit der vorliegenden Beschwerde bekämpft werden.

In der Beschwerde wird zudem weiters begehrts,

- D.) **Rückstellungen für weitere Aufwendungen** (Prüfung der Liquidationsbilanz sowie die Beratung im Zusammenhang mit der abgabenbehördlichen Prüfung) zu bilden.

### **Beschwerdegegenstände im Einzelnen**

#### **A.) Schuldnachlass Bank**

Im Bericht über die abgeführte Außenprüfung (Tz 2) verwies der Prüfer diesbezüglich auf ein Schreiben der Bank (in weiterer Folge bank) vom 07.12.2011 mit folgendem Inhalt.

„ Im Sinne der zahlreichen Vorgespräche und der aktuellen Obligostände stellt sich die **letztgültige** Zerschlagungsvereinbarung zwischen der Bf. und der bank wie folgt dar:

Konto 2	18.396,90 EUR
Konto 3	405.376,10 EUR
offenes Gesamtobligo der Bf.	423.773,00 EUR
zzgl. bank-Anteil am Stammkapital	73.980,90 EUR

offene Bf.-Verbindlichkeit gegenüber bank abzgl. Zerschlagungsbeitrag seitens bank	497.753,90 EUR 210.000,00 EUR
<b>Entschuldungsbeitrag seitens Bf. gegenüber bank.</b>	<b>287.753,90 EUR“</b>

Der angeführte "Zerschlagungsbeitrag" bzw. Forderungsverzicht von 210.000,00 EUR – so fuhr der Prüfer im Bericht fort – sei in der Liquidationsbilanz per 05.12.2011 bisher lediglich mit einem Betrag von 88.020,-- EUR (gewinnerhöhend) berücksichtigt worden. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erhöhten sich demnach wie folgt:

Zerschlagungsbeitrag/Forderungsverzicht bisher berücksichtigt	210.000,00 EUR
Änderung lt. BP	88.020,00 EUR
	121.980,00 EUR

Laut Beschwerdevorbringen (Anm.: im Verein mit dem Inhalt eines bereits im Zuge der Außenprüfung beigebrachten Schreibens vom 12.10.2012) informiere das vom Prüfer angeführte Schreiben lediglich über die Zusammensetzung des Zerschlagungsbeitrages. De facto habe die bank nur auf Forderungen in Höhe von 88.020,-- EUR (210.000 - 48.000 Beratungskosten - 73.980 Stammkapital) verzichtet.

Ein Teil des "Nachlasses" der bank sei in der Übernahme der Rechtsberatungskosten ihres Anwaltes Dr. X in Höhe von EUR 48.000,-- gelegen, welche die Bf. nicht in ihren Aufwendungen erfasst habe. Als Restbetrag seien die GmbH-Anteile in Höhe von EUR 73.980 erfasst worden, die die bank in das Gesamtobligo aufgenommen habe.

Die bank könne nicht auf das Nominale ihrer Anteile, sondern nur auf den anteiligen Liquidationserlöse von 26,43% (Anm: im Verhältnis des Liquidationsendvermögens der Bf. von 131.699,66 EUR zu ihrem gesamtem Stammkapital von 498.244,95 EUR), somit auf 19.553,17 EUR verzichten. Die bank habe entschieden, die vermutlich abgewerteten Gesellschaftsanteile abzuschreiben und nicht weitere 73.980,-- EUR an Kreditverpflichtungen nachzulassen. Es gebe in diesem Zusammenhang keinerlei Vermögenszuwächse bei der Bf., weswegen dieser Vorgang erfolgsneutral zu behandeln sei.

Zusammenfassend wurde im Beschwerdeschriftsatz festgehalten, dass somit die in der Bilanz dargestellte Vorgangsweise als richtig einzustufen sei.

Zum angesprochenen „Nachlass“ der Rechtsberatungskosten hat Dr. X dem Liquidator per E-Mail am 07.11.2012 Folgendes mitgeteilt:

*„Erlaube ich mir namens meiner Mandantin (Anm.: bank) festzuhalten, dass diese ungeachtet des ihr zustehenden Rechtes von einer Weiterverrechnung der im Zusammenhang mit der Einbringlichmachung der aushaftenden Kreditverbindlichkeiten der Bf. angelaufenen Kosten meiner Intervention in Höhe von EUR 48.000,-- Abstand nimmt und dieser Nachlass einen Teil des Zerschlagungsbeitrages von insgesamt EUR 210.000,-- darstellt.“*

Zum Beschwerdevorbringen nahm der Prüfer Stellung. Vorweg wurde auf die Ausführungen des Gesellschafter-Geschäftsführers und nunmehrigen Liquidators zum Zeitpunkt der Beschlussfassung der Liquidation am 10.12.2010 (Anm.: Tagesordnungspunkt 6. des Protokolls über die ordentliche Generalversammlung der Bf.) verwiesen, wonach es „im schlechtesten Fall auch zum Verlust der jeweiligen Geschäftseinlagen bzw. auch der stillen Beteiligungen käme“.

Unter Bedachtnahme auf diese Darstellung der finanziellen Situation werde die beidseitig getroffene Vereinbarung (zwischen bank und Bf.) über den Forderungsverzicht von der Betriebsprüfung als rechtsgültig beurteilt. Auch nach dem Stichtag der Liquidationsbilanz (5.12.2011) gehe die bank (Anm.: im Schreiben vom 07.12.2011 von einem "Zerschlagungsbeitrag" von 210.000,-- EUR aus. Einseitige Interpretationen, welche Kostenfaktoren in einen Forderungsverzicht aufzunehmen seien, entbehren zudem der Fremdüblichkeit. Als Fremdunüblich erweise sich auch der in der Beschwerde dargestellte Verzicht, auf den Liquidationserlös (= Gewinnanteil) Anspruch zu erheben. Ein solcher Forderungsverzicht würde sich nämlich auf 0,-- EUR belaufen, zumal zum Zeitpunkt des Forderungsverzichtes ein Verlust prognostiziert worden sei.

Darüber hinaus habe Dr. X (als Rechtsanwalt der bank) in seiner E-Mail bekannt gegeben, dass Kosten für eine Rechtsvertretung nie entstanden seien ("... vom zustehenden Recht der Weiterverrechnung ... wurde Abstand genommen ..."). Somit entbehre auch diese einseitige Einrechnung von Rechtskosten in den Betrag des Forderungsverzichtes der Fremdüblichkeit.

Den Ausführungen des Prüfers hielt die Bf. entgegen, dass die Verhandlungen betreffend Kapitalnachlässen in mehreren Verhandlungsrunden besprochen, diskutiert und verhandelt worden seien. Die vom Prüfer aufgestellte Hypothese (betreffend einen Verzicht auf einen Liquidationserlös von 0,-- EUR) sei hypothetisch richtig, treffe jedoch tatsächlich nicht zu.

Zudem könne sich ein Fremdkapitalgeber subjektiv zu Schuldennachlässen bereit erklären oder nicht. Wesentlich sei nur der Wille des Kapitalgebers, nämlich der bank.

Ergänzend wurde von der Bf. ausgeführt, dass in der Obligoaufstellung der bank die Kosten des Rechtsanwaltes Dr. X von 48.000,00 EUR nicht gesondert ausgewiesen, aber sehr wohl enthalten und damit vom Schuldennachlass in Abzug zu bringen seien. Der von der bank als kreditfinanzierendes Institut noch einzufordernde Restbetrag belaufe sich auf 287.753,-- EUR und sei auch in die Liquidationsbilanz der Bf. (per 5.12.2011) mit diesem Betrag als Verbindlichkeit eingestellt.

Zudem sei noch anzuführen, dass auf Grund der Kapitalhierarchie Fremdkapital vor Eigenkapital zu tilgen sei und somit der Stammkapitalbetrag der bank für den Sanierungsbeitrag keine Auswirkungen habe. Daher sei der tatsächlich als Schuldennachlass verbuchte und dargestellte Betrag richtig.

In der Beschwerdeverhandlung hielt der Vertreter des Finanzamtes die Ansicht, dass ein Schuldennachlass von 210.000,-- EUR gewinnwirksam zu erfassen sei, aufrecht.

Dem entgegnete der steuerliche Vertreter wiederum, dass die Kosten des Rechtsanwaltes in der Obligoaufstellung der bank enthalten seien und im Übrigen die Art und Weise eines Schuldnachlasses den Abgabepflichtigen überlassen werden müsse.

Im Arbeitsbogen über die abgeführte Außenprüfung ist die Entwicklung der obigen Bankkonten unter Ansprechung der Buchhaltungskonten der Bf. wie folgt dargestellt (in EUR):

### **Konto 3240- bank 3**

#### **2010**

01.01.2010	EB			1.504.004,80	(Zwischensumme)
31.02.2010	SZ VB Darl. 2200			21.620,07	
05.05.2010	Spesen VB Darl. 2200			14,53	1.525.639,40
05.05.2010	Umbuchung *		1.175.583,56		350.005,84
06.05.2010	Umbuchung	2300/3240**		48.000,00	
30.6.2010	SZ VB Darl. 2200			7.310,35	
	Spesen VB Darl. 2200			9,91	- 405.376,10

#### **2011**

01.01.2011	EB			- 405.376,10	(Zwischensumme)
28.03.11	Mahnspesen			50,00	
05.04.2011	Mahnspesen retour		50,00		
05.12.2011	Umb. X	3240/2300	48.000,00		
05.12.2011	Schuldnachlass bank		88.020,00		- 269.356,10

\* Umbuchung vom Konto 2, auf dem der Erlös einer Liegenschaftsveräußerung gutgeschrieben worden ist

\*\* Bestandskonten lt. Buchhaltung:

2300	Sonstige Forderungen	jeweils Bestandskonten
3240	Darlehen (siehe oben)	

Hiezu sei vom Bundesfinanzgericht festgestellt, dass die bank somit die Verbindlichkeiten der Bf. im Jahre 2010 durch Anlastung der Kosten des Dr. X auf obigem Bankkonto vorerst erhöht und sodann im Jahre 2011 (aus dem Titel „Schuldnachlass“) wiederum vermindert hat. Bei der Bf. wurden somit aus den angeführten Anlässen die dargestellten Buchungen vorgenommen, die jedoch – weil wie angeführt nur Bestandskonten betreffend – den Gewinn der Bf. nicht beeinflusst haben. Den ebenfalls im Arbeitsbogen einliegenden

sonstigen Buchhaltungskonten ist eine aufwandswirksame Buchung der Kosten des Dr. X nicht zu entnehmen.

### **Über diesen Beschwerdepunkt wurde erwogen:**

Der Gewinn, der in die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage der Bf. einzufließen hat (§ 7 KStG 1988 iVm § 4 EStG 1988), ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

Im Falle der Liquidation ist der Besteuerung der Liquidationsgewinn zugrunde zu legen, das ist der im Zeitpunkt der Abwicklung (d.s. im gegenständlichen Fall zwei Jahre) erzielte Gewinn, der sich aus der Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens ergibt.

Im vorliegenden Fall sind – entgegen der Meinung des Prüfers (siehe dessen Stellungnahme zur E-Mail Dr. X vom 07.11.2012: (... vom zustehenden Recht der Weiterverrechnung ... wurde Abstand genommen ...) sehr wohl Kosten für die Rechtsvertretung entstanden, weil die bank vorerst das Verbindlichkeitenkonto der Bf. belastet hat.

Diese Verminderung ihres Betriebsvermögens (Entstehen einer Verbindlichkeit) hat sich jedoch in den Büchern der Bf. nicht niedergeschlagen, weil die entsprechenden Buchungen erfolgsneutral über Bestandskonten vorgenommen worden sind (siehe 06.05.2010: Umbuchung 2300/3240 **48.000,-- EUR** ).

Erst im Jahr 2011 hat sich das Betriebsvermögen der Bf. sodann (infolge des Schuldnachlasses) insoweit wieder erhöht. Diese Betriebsvermögenserhöhung hat sich in den Büchern der Bf. – jedoch weil auch nur Bestandskonten betreffend - ebenfalls nicht ausgewirkt (siehe 06.05.2010 2300/3240 **48.000,-- EUR** ).

In der Buchführung der Bf. wurden sohin sowohl die entsprechende Aufwands- als auch die Erlösbuchung (Aufwand für Rechtsberatung / Ertrag aus Schuldnachlass) unterlassen.

Die Berichtigung derselben hat folgende Konsequenzen:

Aufwand Rechtsberatung	- 48.000,00 EUR
Erlös Schuldnachlass	+ 48.000,00 EUR
Gewinnauswirkung	<b>0,00 EUR</b>

Von einer (nochmaligen) gewinnerhöhenden Berücksichtigung des Schuldnachlasses ist daher Abstand zu nehmen.

Dem Beschwerdebegehr war daher insoweit zu entsprechen (Abstandnahme von einer Gewinnerhöhung von 48.000 Euro).

Was die vom Finanzamt vorgenommene (weitere) Gewinnerhöhung von 73.980 Euro (121.980 – 48.000) anlangt, wird festgehalten, dass ein „Verzicht“ auf das Stammkapital (eine Stammeinlage) einer GmbH generell nicht möglich ist. Stammkapital (und damit

einhergehend die Stammeinlagen) kann vielmehr nur herabgesetzt werden, was in jedem Fall einer Satzungsänderung bedarf, für die besondere Regeln einzuhalten sind (Koppensteiner, GmbH – Gesetz<sup>4</sup>, Anm. 5 z. § 6). Eine Kapitalherabsetzung ist im gegenständlichen Fall jedoch unbestritten nicht erfolgt. In diesem Sinne wurde auch bereits in dem im Zuge der Außenprüfung von der Bf. erstatten Schreiben vom 12.10.2012 ausgeführt, dass die bank nicht auf das Nominale ihrer Anteile verzichten könne, sondern nur auf den anteiligen Liquidationserlös.

Die bank führte im angesprochenen Schreiben weiters aus, dass sie sich entschieden habe, die vermutlich abgewerteten Gesellschaftsanteile abzuschreiben und nicht weitere 73.980,-- EUR an Kreditverpflichtungen nachzulassen. Da es in diesem Zusammenhang keinerlei Vermögenszuwächse bei der Bf. gebe, sei dieser Vorgang erfolgsneutral zu behandeln. Abgesehen davon, dass die Abschreibung ihrer Gesellschaftsanteile nicht in der Entscheidungsfreiheit der bank liegt, sondern eine solche vielmehr bei Vorliegen der Voraussetzungen nach handelsrechtlichen Grundsätzen zwingend geboten ist, steht diesem Vorbringen zudem der Inhalt des Schreibens der Mholding GmbH vom 16.07.2010 (Punkt 2.) entgegen. Diese hat nämlich der gewünschten Abschichtung ihrer stillen Beteiligung nur unter der Bedingung eines teilweisen **Forderungsverzichtes** zur Abdeckung von Mehrkosten seitens der bank von EUR 200.000,-- beigepflichtet, was in der Sitzung des Aufsichtsrates der Bf. vom 26.07.2010 auch zustimmend zur Kenntnis genommen worden ist (Schreiben der Bf. an die Mholding GmbH vom 28.11.2010).

Die bank vermochte nach all dem sohin weder rechtlich noch tatsächlich auf Stammanteile zu verzichten, sondern lediglich auf eine ihr zustehende Darlehensforderung, zumal nicht zuletzt auch das Ausbedingen eines „Verzichtes“ auf eine wirtschaftlich betrachtet ohnehin nicht mehr (voll) werthaltige Stammeinlage ins Leere laufen würde.

Nach § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG ist bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam. Davon, dass die Forderung der bank (im Umfang des Verzichtes von 73.980 Euro) nicht mehr werthaltig war, ist angesichts der Bemühungen der Bf. im Lichte der angespannten finanziellen Situation und der letztlich vorgenommenen Liquidation nach dem Scheitern diverser touristischer Großprojekte, auszugehen (vgl. auch die Ausführungen des Geschäftsführers in der ordentlichen Generalversammlung vom 10.12.2010, Tagesordnungspunkt 6., wonach es „im schlechtesten Fall auch zum Verlust der jeweiligen Geschäftseinlagen bzw. auch der stillen Beteiligungen käme“).

Dem Beschwerdebegehren kommt somit insoweit (Abstandnahme von einer Gewinnerhöhung von 73.980 Euro) keine Berechtigung zu.

Der Vollständigkeit halber wird festgehalten, dass im gegebenen Zusammenhang auch nicht vom Vorliegen eines Sanierungsgewinnes gesprochen werden kann. Als solcher ist nämlich nach § 23a KStG 1988 nur ein Gewinn zu verstehen, der durch Vermehrung des Betriebsvermögens zum Zwecke der Sanierung entstanden ist. Die bank hat den

Schuldnachlass jedoch nicht zu diesem Zweck, sondern vielmehr zum Zwecke der (geordneten) Liquidation der Bf. geleistet.

## **B.) Forderungsverzicht (stille) Gesellschafter**

Die M Holding GmbH hat - wie ihrem eingangs dargestellten Schreiben an die Bf. vom 16.07.2010 (Punkt 2) zu entnehmen ist – ihre Zustimmung zur Abschichtung ihrer stillen Beteiligung auch an den Nachweis eines teilweisen Forderungsverzichtes „seitens der privaten stillen Gesellschafter“ von ca. 90.000 Euro geknüpft.

In diesem Zusammenhang haben L und G am 07.12.2011 an die Bf. die beiden folgenden inhaltsgleichen Schreiben gerichtet:

*„ Liquidation der Gesellschaft*

*In den Verhandlungen zur Realisierung einer ordnungsgemäßen Liquidation wurden die Hauptgesellschafter L und G verpflichtet, einen entsprechenden Beitrag zu leisten, welcher in der Reduktion von je EUR 42.000,-- der verteilungsberechtigten Stammeinlage ausverhandelt wurde.*

*Diese Beiträge wurden ausdrücklich von den Hauptgläubigern Bank und M Holding GmbH gefordert, damit auch diese Nachlässen zugestimmt haben.*

*Ich erkläre hiemit mein Einverständnis zur oben angeführten Reduktion meiner verteilungsberechtigten Stammeinlage um EUR 42.000,-- unter der Voraussetzung, dass auch seitens der bank, der M Holding GmbH und Hrn. L (Hrn. G) die ausverhandelten Beträge geleistet werden bzw. die vereinbarten Nachlässe erfolgen.*

*L (G)“*

Im Bericht (Tz 4) führte der Prüfer hiezu aus, dass diese Forderungsverzichte, die in etwa den Zinsen der letzten 5 Jahre aus der Kapitaleinlage als stiller Gesellschafter entsprächen, bislang in der Liquidationsbilanz nicht berücksichtigt worden seien.

Die abgegebenen Einverständnis-Erklärungen, die verteilungsberechtigten Stammeinlagen um je EUR 42.000,-- zu reduzieren, qualifizierte die BP als mögliche Zahlungs- Verrechnung gegenüber den einzustellenden Forderungsverzichten in Höhe von EUR 84.000,--.

Die Bilanzposition Forderung an stille Gesellschafter (und demnach die Einkünfte der Bf.) sei demnach wie folgt zu erhöhen

Forderung an Stille Gesellschafter vor Bp Nach Bp.	0,00 EUR 84.000,00 EUR
+/- BV	84.000,00 EUR
+/- Gewinn	84.000,00 EUR

In der Beschwerde wird dagegen vorgebracht, dass der Verzicht der beiden Gesellschafter nur ihre Anteile am Liquidationsendvermögen betreffen könne, und zwar 26,43% (Anm.: das ist das Verhältnis des Liquidationsendvermögens der Bf. zum Gesamtstammkapital) und sich sohin auf maximal 11.100,60 EUR (26,43 %, vom Verzicht auf jeweils 42.000,00 EUR Nominale) belaufen könne.

Die Zinsen seien bereits ausbezahlt worden und lasse sich zudem aus der Vereinbarung mit der M Holding kein Präjudiz für die letztlich zu treffenden Kapitalmaßnahmen ableiten.

In seiner Stellungnahme führte der Prüfer aus, dass im (bereits mehrfach angesprochenen) Schreiben der M. GmbH vom 26.07.2010 in Punkt 2. die Vereinbarung getroffen worden sei, dass die "privaten stillen Gesellschafter" (d.s. L und G) auf ca. EUR 90.000,-- ihres stillen Vermögens (sei es Kapital oder Zinsen) verzichteten, was vom Aufsichtsrat der Bf. unter dem Vorsitz von G mit dem GF L "zustimmend zur Kenntnis genommen" worden sei (siehe das Antwortscheiben der Bf. vom 28.11.2010).

Ein Jahr später werde der angesprochene Verzicht in eine Reduktion der verteilungsberechtigten Stammeinlage umgedeutet, und dies noch dazu unter Heranziehung persönlich abgefasster Schriftstücke (ohne Zustimmung der M.. GmbH und Aufsichtsrat bzw. Gesellschafterversammlung). Im Beschwerdeschriftsatz werde der Forderungsverzicht sogar auf das anteilige Endvermögen reduziert. Entgegen der Vereinbarung seien überdies Kapital und Zinsen am 21.12.2011 an die stillen Gesellschafter nach dem Liquidationsstichtag (angegeben mit 05.12.2011) in voller Höhe ausbezahlt worden (L 165.458,36 EUR Kapital und 41.365,-- EUR Zinsen; G 168.189,75 EUR Kapital und 41.603,90 EUR Zinsen).

Diese einander widersprechenden fremdunüblichen Interpretationen bzw. Gegebenheiten seien im Prüfungsverfahren nicht anerkannt und daher eine Forderung an die stillen Gesellschafter in Höhe von EUR 84.000,-- angesetzt worden.

Hiezu äußerte sich die Bf. in weitere Folge vorerst nochmals dahingehend, dass entsprechend der Kapitalhierarchie der Kapitalanspruch eines stillen Gesellschafters vor dem Eigenkapital zu befriedigen sei. In welcher Kapitalkategorie ein Nachlass erfolge, bleibe zudem dem Kapitalgeber vorbehalten und könne nur von diesem entschieden werden. In diesem Zusammenhang auf „Fremdüblichkeit“ abzustellen, sei daher unmöglich, da bei Schuldnachlässen immer subjektive Beweggründe ausschlaggebend seien.

Die ursprünglichen Überlegungen im Zusammenhang mit dem Schuldnachlasses seien – wie auch der Prüfer selbst festhalte - dem Aufsichtsrat mitgeteilt worden. Rechtsverbindliche Zusagen seitens der stillen Gesellschafter habe es jedoch nicht gegeben.

In der Beschwerdeverhandlung bestätigte Liquidator L, dass das gesamte stille Nominalkapital sowie Zinsen – wie vom Prüfer angeführt – ausbezahlt worden sei. Ergänzt wurde, dass G ab 2010 auf Zinsen von 3.503,10 Euro und er selbst auf Zinsen von 3.447,10 EUR verzichtet hätten.

Der Amtsvertreter führt hiezu aus, dass sich der Forderungsverzicht somit insgesamt auf EUR 90.000,00 belaufen habe und die Gewinnerhöhung von EUR 84.000,00 den Verzicht auf die Restforderung der beiden Gesellschafter L. und G. in ihrer Eigenschaft als stille Gesellschafter darstelle.

Dies ergebe sich nicht zuletzt unter Bedachtnahme auf den Inhalt des Schreibens der M Holding GmbH vom 26.7.2010, der einen Nachweis eines teilweisen Forderungsverzichtes seitens der "privaten stillen Gesellschafter" von ca. 90.000,00 Euro anspreche. Daraus sei eindeutig abzuleiten, dass ein Verzicht im Zusammenhang mit der stillen Gesellschaft und nicht mit den Gesellschaftern der GmbH vorausgesetzt werde.

Dem hielt der Liquidator entgegen, dass die Formulierung "private stille Gesellschafter" nur deswegen gewählt worden sei, um ihn, L, eindeutig von den anderen GmbH-Gesellschaftern zu unterscheiden. Eine inhaltliche Bedeutung komme dieser Formulierung nicht zu. Es sei vielmehr auf das tatsächliche Verhalten der Gesellschafter abzustellen.

Der steuerliche Vertreter ergänzt hiezu, dass ein Verzicht jedenfalls aus der Rechtsstellung als GmbH-Gesellschafter erfolgt sei und demach das Nominale der Stammeinlage betreffe.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragte abschließend, die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

Der steuerliche Vertreter und der Liquidator begehrten demgegenüber, der Beschwerde in diesem Punkt Folge zu geben.

#### **Über diesen Beschwerdepunkt wurde erwogen:**

Wie bereits oben unter Punkt A.) ausgeführt worden ist, ist ein Verzicht auf Stammkapital (die verteilungsberechtigten Stammeinlagen laut Beschwerdevorbrigen) einer GmbH nicht möglich. Ein Verzicht kann vielmehr nur auf einen anteiligen (Liquidations-)Gewinn, d. i. der nach der Abwicklung verbleibende Gewinn, abgegeben werden. Nach den Berechnungen der Bf. selbst hätte sich demnach der „Verzicht nur auf je 11.100,60 EUR belaufen, wogegen sich die M Holding GmbH mit Schreiben vom 26.07.2010 einen „Verzicht“ von ca. 90.000 EUR ausbedungen hat.

Angesichts der ausdrücklichen Formulierung im angesprochenen Schreiben (siehe „privaten“ **stillen** Gesellschafter) vermögen auch die Ausführungen des Liquidators, wonach diese Formulierung nur deswegen gewählt worden sei, um ihn, L, eindeutig von den anderen GmbH-Gesellschaftern zu unterscheiden, nicht zu überzeugen.

Der in diesem Beschwerdepunkt relevierte „Verzicht“ hat sich entgegen der Meinung der Bf. demnach sohin sehr wohl auf der Ebene der stillen Gesellschaftsverhältnisse abgespielt.

Sohin hätte sich ein derartiger, im Zusammenhang mit den atypisch stillen Beteiligungen stehender „Verzicht“ demnach aber auch – sofern man einem solchen überhaupt (weil Gesellschaftskapital bzw. allenfalls Gewinnanteile betreffend) Gewinnwirksamkeit zugestehen wollte – im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung

nach § 188 BAO niederzuschlagen gehabt. Die diesbezüglichen, die atypisch stillen Gesellschafter und somit auch die Bf. betreffenden Feststellungsbescheide sind jedoch in Rechtskraft erwachsen (Bescheid vom 18. August 2011 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO: Anteil Einkünfte Bf.: 0,00 €; Bescheid vom 15. April 2013 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO: Anteil Einkünfte Bf.: 0,00 €) und waren sohin nach § 252 Abs. 1BAO der Besteuerung zu Grunde zu legen.

Dem auf Abstandnahme von einer Gewinnerhöhung von 84.000 EUR gerichtete Beschwerdebegehren kommt somit Berechtigung zu.

### **C.) Zahlungsbetrag Stadtgemeinde F**

Die Bf. hat von den Yy ( y ) mit Wirksamkeit ab 01.01. 2009 die Grundstücke a und c der KG Kk (Liegeweise-Strandbad im Ausmaß von 1.297 m<sup>2</sup> um ein Jahresentgelt von 12.373,38 EUR zuzüglich Umsatzsteuer und Wertsicherung) auf unbestimmte Zeit in Bestand genommen.

Die Bf. als Bestandnehmerin war berechtigt, den Bestandvertrag unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Vertragsjahres schriftlich, jedoch nur unter der Voraussetzung zu kündigen, dass der sich an der NW – Grenze des Grundstückes c befindliche Weg verlegt wird. Den y war diesbezüglich ab dem 21. Vertragsjahr ein Kündigungsrecht ohne Angabe von Gründen eingeräumt.

Im angeführten Jahresentgelt war ein Rabatt von 25% berücksichtigt worden, der wegfallen sollte, wenn das Strandbad nicht mehr öffentlichen Zwecken dient.

Der Bestandvertrag wurde mit 1. Nachtrag dahingehend geändert, dass die Bf. als bisherige Bestandnehmerin mit Wirksamkeit zum 31.12.2011 aus dem laufenden Bestandvertrag ausscheidet und die Stadtgemeinde F als neue Bestandnehmerin mit Wirksamkeit ab 1.1.2012 in den laufenden Bestandvertrag einsteigt (Punkt 1.).

Nach Punkt 2. des Nachtrages wurde die Stadtgemeinde F ermächtigt, die vertragsgegenständliche Fläche in Form einer Unterbestandgabe weiterzugeben. Es wurde vereinbart, dass die Bestandnehmerin ihrem Subpächter kein höheres Entgelt verrechnen darf, als die y als Bestandgeberin verrechnen.

Ausdrücklich wurde (Punkt 3.1) nochmals im Besondern festgehalten, dass die verrechneten Entgelte der y einen Sonderrabatt (Strandbadrabatt) von 25% enthalten, welcher im Fall der Änderung der Nutzart („öffentliches Strandbad“) ebenfalls wegfällt (Punkt 3.2).

Im **Bericht** (Tz. 3) hielt der Prüfer fest, dass die Bf. an die Stadtgemeinde F einen Betrag von EUR 87.820,-- bezahlt habe. Nach dem Inhalt des in diesem Zusammenhang geführten Schriftverkehrs stelle diese Zahlung keinen (im Zusammenhang mit dem Einstieg der Stadtgemeinde in den Pachtvertrag mit den y) steuerrechtlich zu

berücksichtigenden Aufwand für die Bf. dar, sondern sei als erfolgsneutrale, vorzeitige Auszahlung der Stammeinlage einzustufen.

Der Gewinn der Bf. sei demnach um EUR 87.820,-- EUR zu erhöhen.

In der **Beschwerde** wird vorgebracht, dass eine ordnungsgemäße Liquidation der Bf. eine Übertragung des Pachtvertrages mit den Yy vorausgesetzt habe, weil ansonsten eine Insolvenz der Bf. unausweichlich gewesen wäre. Außer der Stadtgemeinde F hätte sich wohl kaum jemand bereitgefunden, dieses unkündbare Pachtverhältnis mit sehr eingeschränkten Nutzungsmöglichkeiten zu übernehmen und schon gar nicht zu einem so geringen Abgeltungsbetrag.

Der jährliche Pachtzins von 12.373,38 EUR mit 3 Prozent abgezinst ergebe einen Barwert für diese ewige Rente von 412.446,-- EUR. Vereinbart seien schließlich nur 87.820,00 EUR worden, was einer jährlichen Verpflichtung von 2.634,60 EUR entspreche.

Die Argumentation im Zuge der Betriebsprüfung, wonach diese Abgeltung wirtschaftlich nicht gerechtfertigt sei, weil der Stadtgemeinde F die Möglichkeit der Weiterverpachtung offen stehe, erscheine der Bf. widerlegt. Mit dem vereinbarten Betrag werde nur für einen jährlichen Pachtausfall von 21% vorgesorgt.

Aus der Tatsache, dass sich die Stadtgemeine bei Verhandlung des Abgeltungsbetrages bis zum Nominale ihrer Stammeinlage habe drücken lassen, ließen sich keine ertragsteuerlichen Konsequenzen ziehen. Zudem sei eine vorzeitige Auszahlung der Stammeinlage, noch dazu zum Nominale, während der Liquidation rechtlich undenkbar und würde diese auch zum Scheitern bringen. Auch die Stadtgemeinde habe nur auf ihren Anteil am Liquidationsendvermögen in Höhe von EUR 23.211,03 (26,43 % vom Nominale) verzichten können. Die Vereinbarung mit der Gemeinde halte jeder Untersuchung auf einen wirtschaftlichen Gehalt stand, weswegen der Abgeltungsbetrag einen notwendigen Aufwand dargestellt habe, um die Liquidation zu ermöglichen.

In weiterer Folge führte der **Prüfer** (unter Hinweis auf den im weiteren noch dargestellten Schriftverkehr) aus, dass die Beschwerde fälschlicherweise ein "unkündbares" Pachtverhältnis darstelle und somit die Ermittlung eines Barwertes auf Basis einer ewigen Rente falsch sei.

Der Stellungnahme des Prüfers hielt die Bf. entgegen, dass nach den Formulierungen im Pachtvertrag zwischen den y und ihr sehr wohl von einem unkündbaren Pachtverhältnis auszugehen sei, weil die Möglichkeit der Kündigung des Pachtvertrags durch sie, die Bf., von der angesprochenen Wegverlegung abhängig gemacht worden sei. Eine solche Wegverlegung hätte sie selbst nie durchsetzen können, weil es hiezu der Zustimmung der Stadtgemeinde F (als Verwalterin des öffentlichen Weges) bedurft hat.

Bei Aufrechterhaltung des Pachtvertrages wäre eine Liquidation der Bf. unmöglich gewesen bzw. wäre bei Aufrechterhaltung desselben eine Insolvenz der Bf. eingetreten, zumal auch die Aufbringung einer Abschlagszahlung an die y bzw. weiter Erfüllung des Pachtvertrages nicht möglich gewesen wäre .

Die Stadtgemeinde habe für die Übernahme des Vertrages ein Entgelt verlangt und sei bestrebt gewesen, zumindest einen Betrag zu erhalten, welcher ihrer Stammeinlage entspreche. Dies stehe der Einstufung der Zahlung als Betriebsausgabe nicht entgegen. Der Vertragspartner habe versucht, für sich das Maximum aus wirtschaftlicher Sicht zu erzielen, ohne dabei jedoch die ordnungsgemäße Liquidation der Gesellschaft zu gefährden. Von einer "Verschleierung" – wie vom Prüfer bezeichnet – könne sohin nicht die Rede sein.

Der Stellungnahme wurde auch eine **E-Mail des Liquidators an Rechtsanwalt Dr. X vom 27. Oktober 2010** beigelegt, aus der – der Stellungnahme zufolge – hervorgehe, dass in der Stadtratssitzung am 25.10.2011 der Stadtgemeinde F der Antrag auf Wegverlegung abgelehnt worden sei.

Die angesprochene E-Mail hat folgenden Inhalt:

*„ Wie heute telefonisch informiert, wurde in der Stadtratssitzung am 25.10.2010 der Antrag von Bgmst. W auf Genehmigung der Wegverlegung und der Teilungsurkunde knapp abgelehnt. StR und AR Z hat mich unter Hinweis auf die Vertraulichkeit der Abstimmung im Stadtrat auf Bgmst. W verwiesen.*

*Bgmst. W hat das Thema ‚Wegverlegung‘ auf die Tagesordnung der Gemeinderatssitzung am 04.11.2010 gegeben und hofft, dass bei Vorliegen einer ‚Zahlungsgarantie‘ in Höhe der Stammeinlage der Gemeinde von € 87.820,-- eine Mehrheit im Gemeinderat gefunden wird.*

*Am 2.11. finden die Klubsitzungen statt und es wäre vorteilhaft, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits die ‚Zahlungsgarantie‘ vorliegen würde. Damit sollten die Zweifel an der Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft beseitigt sein.*

*Die Gemeinde kann das Geld gut gebrauchen und den Gesellschaftern der Bf. – und damit der Wirtschaft im Ort – könnte eine wirtschaftlich vernünftige Lösung ermöglicht werden.*

*Ich bitte um Deine Unterstützung bei der Lösung des Problems ‚Wegverlegung‘. Ich denke, dass der Gemeinde mit einer Treuhandschaft die Zahlungssicherheit, aus welchem Titel immer, jedenfalls aber gegen Aufrechnung mit der Stammeinlage, gegeben werden könnte. Das Problem der Gläubigerbegünstigung darf nicht gegeben sein. Die Verrechnung der Wegverlegung als ‚Aufwand‘ hätte auch steuerliche Vorteile im Rahmen der Liquidation. Ein eigenes Treuhandkonto müsste errichtet werden.*

*Zur Erarbeitung einer treuhandschaftlichen Abwicklung übermittelte ich im Anhang die Vereinbarung Bf. – Stadtgemeinde F über die Wegverlegung vom 13.10.2009 und den Teilungsplan-Entwurf DI XY vom 04.08.2010, wie er auch der Gemeinde vorgelegt und genehmigt werden soll.“*

In weiterer Folge wurde in diesem Zusammenhang vom **Rechtsanwalt Dr. Robert X an die Stadtgemeinde F** folgendes **Schreiben vom 2.11.2010** gerichtet:

„ Ich erlaube mir, Sie davon zu informieren, dass mich der Geschäftsführer der Bf., Herr KR L, darum ersucht hat, die Treuhandshaft hinsichtlich der Ausbezahlung eines Betrages von EUR 87.820,00 an die Stadtgemeinde F zu übernehmen. Diese Treuhandshaft soll dazu beitragen, die Entscheidungsfindung im Zusammenhang mit der Zustimmung der Stadtgemeinde F zur Verlegung des Promenadenweges im Zusammenhang mit der auf Grund des Gemeinderatsbeschlusses vom 13.10.2009 abgeschlossenen Vereinbarung zu erleichtern.

So kann ich Ihnen gegenüber bestätigen, dass seitens der Bf. am 29.10.2010 auf ein von mir eingerichtetes Treuhandkonto ein Betrag von EUR 87.820,00 mit dem Auftrag zur Überweisung gebracht wurde, diesen dann an die Stadtgemeinde F auf ein von dieser bekanntgegebenes Konto zur Überweisung zu bringen, wenn unter Zugrundelegung der mit der Stadtgemeinde F in Entsprechung des Gemeinderatsbeschlusses vom 13.10.2009 abgeschlossenen Vereinbarung es zur Verlegung des Promenadenweges kommt bzw. die für diese Wegverlegung erforderlichen rechtlichen Voraussetzungen geschaffen wurden und es demzufolge möglich ist, den mit der y abgeschlossenen Bestandvertrag über die Grundstücke a und c zum 31.12.2011 aufzukündigen.

Nach den mir vorliegenden Informationen bzw. der Liquidationsrechnung des Geschäftsführers der Bf. wird es bei einer Kündigung des Bestandvertrages mit der y möglich sein, sämtliche offenen Verbindlichkeiten der Bf. abzudecken, aber auch - unter Berücksichtigung bereits abgegebener Verzichts- bzw. Rückstehungserklärung - die Stammeinlagen sämtlicher Gesellschafter, sohin auch jene der Stadtgemeinde F zurückzuerstatten. Um das Problem einer ungerechtfertigten Bevorzugung der Stadtgemeinde F jedoch nicht schlagend werden zu lassen, müsste von Ihnen im Zusammenhang mit der Überweisung des Betrages von EUR 87.820,00 die Erklärung abgegeben werden, dass diese Zahlung mit Ihrer Forderung auf Rückbezahlung der einbezahlten Stammeinlage im Zusammenhang mit der bevorstehenden Liquidation der Bf. zur Gänze oder anteilig aufgerechnet werden kann. Der an die Stadtgemeinde F geleistete Betrag soll jedoch auch dann nicht rückforderbar sein, wenn es - aus welchen Gründen auch immer - nicht zu einer Ausbezahlung der (gesamten) Stammeinlagen an die anderen Gesellschafter kommt.

Sollte die Stadtgemeinde F jedoch eine Entscheidung gegen die Wegverlegung treffen, so wäre der bei mir treuhändig erlegte Betrag wiederum an die Bf. zurück zu überweisen.

Selbstverständlich ist der Treuhanderlag völlig unpräjudiziert der jeweils eingenommenen Rechtsstandpunkte erfolgt.“

Schließlich richtete die Bf. ein **Schreiben vom 30. November 2011 an die Stadtgemeinde F** (bestätigt von der Stadtgemeinde F am 14.11.2011), das nachstehenden Inhalt hat:

„ Sehr geehrter Herr Bürgermeister W,  
wir danken, dass die Verhandlungen über den Einstieg der Stadtgemeinde F in den Pachtvertrag vom 13.11.2009 der y und unserer Gesellschaft positiv erledigt werden

*konnte. Damit ist eine wichtige Voraussetzung für die Liquidation unserer Gesellschaft geschaffen.*

*Heute wurde der von der Stadtgemeinde F und unserer Gesellschaft mit Datum 28.11.2011 gefertigte 1. Nachtrag zum Bestandsvertrag vom 13.11.2009 in zwei Originalen Herrn S.E. im Büro der y in Ort1 zur Gegenzeichnung übergeben. Die Unterfertigung durch die YY wird lt. Auskunft von Herrn E. in den nächsten Tagen erfolgen.*

*Bei Überweisung des Abgeltungsbetrages von EUR 87.820,-- gibt die Stadtgemeinde F die Erklärung ab, im Zusammenhang mit der Liquidation der Gesellschaft auf die Auszahlung ihrer Stammeinlage zu verzichten. Sonstige Forderungen der Stadtgemeinde F bestehen nicht.*

*Dies vorausgesetzt, werden wir nach allseitiger Unterfertigung des Nachtrages sowie Einlangen der untenstehenden Rückbestätigung von der Stadtgemeinde F Herrn RA. Dr. Robert X in Vw um Überweisung des für den Einstieg in den Pachtvertrag vereinbarten Abgeltungsbetrages in Höhe EUR 87.820,--, welcher auf einem Treuhandkonto erliegt, auf das Konto Nr. 7 0 der Stadtgemeinde F bei der Bank, BLZ 8 ersuchen.“*

In der Beschwerdeverhandlung ergänzte der steuerliche Vertreter das Vorbringen zu diesem Beschwerdepunkt dahingehend, dass die Gegenleistung der Gemeinde für die erhaltene Abstandszahlung von EUR 87.820,00 in der Übernahme des Pachtverhältnisses gelegen sei, wodurch die Gemeinde damit einhergehend mit zukünftigen Aufwendungen belastet worden sei. An der Aufwandswirksamkeit dieser Zahlungen ändere auch der Umstand nichts, dass sich der Zahlungsbetrag mit der Höhe der Stammeinlage der Gemeinde decke.

Dem hielt der Amtsvertreter entgegen, dass diese Vorgehensweise nur deswegen gewählt worden sei, um der Gemeinde den Rückerhalt ihrer Stammeinlage zu sichern. Die Zahlung habe keinen wirtschaftlichen Gehalt, wie aus dem dargelegten Schriftverkehr hervorgehe.

Hierauf erwiderte der Liquidator, dass der Abgeltungsbetrag nur der Höhe nach mit dem Betrag der Stammeinlage begrenzt worden sei. In Wahrheit hätte die Bf. mehr verlangen können, weil die Stadtgemeinde F mit dem Eintritt in den Pachtvertrag auch Verpflichtungen übernommen habe.

Der Amtsvertreter entgegnete wiederum, die Deckelung sei nur damit erklärbar, dass die Gemeinde ihre Stammeinlage zurückhalte und damit in Bezug auf andere Beteiligte ihre Vermögensansprüche absichere und beantragte, die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

Der steuerliche Vertreter begehrte demgegenüber, der Beschwerde in diesem Punkt Folge zu geben.

### **Über diesen Beschwerdepunkt wurde erwogen:**

Gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst worden sind.

Eine betriebliche Veranlassung der streitgegenständliche Zahlung der Bf. vermag das Bundesfinanzgericht angesichts des Inhaltes des vorgelegten Schriftverkehrs (siehe insbesonders die E-Mail des Liquidators, in der vom „*Vorliegen einer ‚Zahlungsgarantie‘ in Höhe der Stammeinlage der Gemeinde von € 87.820,--*“ die Rede ist) schon vorweg (weil zudem offensichtlich im Zusammenhang mit der Zustimmung zu einer Wegverlegung) nicht zu erkennen.

Zudem ist im gegenständlichen Fall zu bedenken, dass die Stadtgemeinde F Gesellschafterin der Bf. ist und somit etwaige Vereinbarungen (weil zwischen Gesellschafter an Gesellschaft geschlossen) an den Grundsätzen der sog. „Angehörigenjudikatur“ zu messen sind. Nach diesen Maßstäben muss eine Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. beispielsweise Kirchmayer in Achatz / Kirchmayer, KStG, Anm. 277 z. § 8).

Hievon kann im gegenständlichen Fall allerdings nicht ausgegangen werden (u.a keine ausdrückliche Darstellung des Zahlungsgrundes sowie der Berechnung der Höhe der Zahlung und erweist sich sohin das Beschwerdebegehr in diesem Punkt nicht als berechtigt).

#### **D.) weitere Aufwendungen**

Dem Begehr, Aufwendungen für die Prüfung der Liquidationsbilanz in Höhe von 5.000,-- EUR sowie weiters für die Beratung in Verbindung mit der abgabenbehördlichen Prüfung in Höhe von 2.900,-- Euro zu berücksichtigen, war – in Übereinstimmung mit den Ausführungen des Amtsvertreters – zu entsprechen.

Ebenfalls als berechtigt erweist sich angesichts der beträchtlichen Anzahl der Gesellschafter der Bf. und der noch abzuhaltenen Generalversammlung das Verlangen auf Berücksichtigung zusätzlicher Liquidationskosten in Höhe von 2.000,-- EUR (Notar, Briefe für Vollversammlung etc.).

Durch das vorliegende Erkenntnis ergeben sich die nachstehenden Besteuerungsgrundlagen (jeweils in EUR) :

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bescheid Aufwand Rechtsberatung Gewinnerhöhung stille Gesellschafter Prüfung Liquidationsbilanz Beratung zusätzliche Liquidationskosten	4.836.025,30 - 48.000,00 - 84.000,00 - 5.000,00 - 2.900,00 - 2.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erkenntnis	4.694.125,30

## **Zulässigkeit einer 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.

Im gegenständlichen Fall hatte sich das Bundesfinanzgericht allein mit Fragen des Sachverhaltes auseinanderzusetzen und war demnach eine ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 3. August 2015