

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Romuald Kopf in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 25. März 2010 betreffend Körperschaftsteuer 2006 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer **Betriebsprüfung** wurden zusammengefasst – soweit gegenständlich relevant - folgende chronologisch gereihten, durch Sachbeweise erwiesene Feststellungen getroffen (Punkt 2. des BP-Berichtes vom 25.3.2010 und Punkt 6. der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16.3.2010):

- **15. bzw 16.7.2004:** Es wurde zwischen der Beschwerdeführerin, nachfolgend Bf abgekürzt, und ihren Gläubigerbanken eine Vereinbarung abgeschlossen. Diese ist Teil eines Sanierungskonzeptes. Danach ist mit den Banken ein Schuld nachlass iHv Euro 1,6 Mio nach Maßgabe der Rückführung des Obligos vereinbart worden, weiters die nicht näher bestimmte Möglichkeit, diese Schuld zu erwerben.
- **30.12.2005:** Die erste Tranche der nicht zinsfrei gestellten Schuld iHv 567.366 Euro wurde, finanziert von der neuen "Hausbank", bezahlt.
- **19.1.2006:** Es wurde die Bezahlung der zweiten und dritten Tranche, also die Bezahlung der gesamten noch offenen, nicht zinsfrei gestellten Restschuld angekündigt.
- **14.2.2006:** Auf das Bankkonto der Bf (Raiffeisenlandesbank, Nr. 123) wurden mit dem Zahlungszweck "Einlösung der Forderung von Eur 1,6 Mio X C" 10.000 Euro eingezahlt (BFG-Akt 70), exakt jener Betrag, der einen Tag vorher von einem anderen Bankkonto

der Bf (Bank-Austria) an XC als Empfängerin "gem Vereinbarung Berlinger/Dr. A. B" überwiesen worden ist (BFG-Akt 71).

- **10.3.2006:** Die noch offene, nicht zinsfrei gestellte Schuld in Höhe von 1.144.327 Euro wurde beglichen.
- **21.4. bzw 13.10.2006:** Von den Gläubigerbanken wurde die "Forderungseinlösungsvereinbarung" unterfertigt, wonach Dr. A. B mit der Bezahlung von 10.000 Euro am 14.2.2006 jene Forderung erworben hat, die zinsfrei gestellt war, die sich gemäß der Vereinbarung vom 15. bzw 16.7.2004 durch Bezahlung der verzinsten Schuld entsprechend vermindert haben bzw erlassen sein sollte und die gegen ein nicht bestimmtes Entgelt für erwerblich deklariert worden ist.
- **13.3.2007:** Mit "Forderungsverkauf" veräußerte und trat Dr. A. B mit Wirksamkeit vom 30.12.2007 die Forderung in Höhe von Euro 1.600.000 um Euro 10.600 an den Gesellschafter Z ab. Der Zahlungseingang wurde auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters als Schuld der Bf gegen diesen verbucht. Per 31.12.2006 wurde die nicht verzinsten Restforderung in Höhe von 1.549.618,65 Euro vom Verbindlichkeitenkonto "370000 Dr. B" mit dem Buchungstext "Forderungsverzicht" erlösneutral auf das Eigenkapitalkonto umgebucht.

Der Betriebsprüfer und ihm folgend das **Finanzamt** gelangten im Prüfungsbericht bzw im angefochtenen Bescheid und in der zwischenzeitlich erlassenen Berufungsvorentscheidung mit ausführlicher Begründung sinngemäß zu folgendem Schluss: Mit der Erfüllung der in der Vereinbarung vom 15. bzw. 16.7.2004 vorgesehenen Teilzahlungsverpflichtungen (567.366 am 30.12.2005 und 1.144.327 am 10.3.2006) seien der berufungsführenden Gesellschaft (wie im Sanierungskonzept und der Vereinbarung vom 16.7.2004 vorgesehen) von den involvierten Banken des Raiffeisensektors die Restschulden (in Höhe von 1,6 Mio Euro) erlassen worden. Gegenstand der von diesen Banken am 13.10. und 21.4.2004 unterfertigten, mit Dr. A. B getroffenen Forderungseinlösungsvereinbarung sei ein Nullum gewesen. Eine zinslos gestellte Forderung, auf die bankseitig bereits rechtsverbindlich verzichtet worden sei, beinhalte keinerlei Ertragspotenzial. Der Schuldnachlass sei durch die Banken erfolgt, als betrieblich veranlasst zu werten und steuerlich grundsätzlich zu erfassen. Es handle sich nicht um **keine gesellschaftsrechtlich veranlasste, erfolgsneutrale Vermögensvermehrung**, sondern um einen erfolgswirksamen Vorgang, nämlich um einen Sanierungsgewinn.

Demgegenüber macht die Bf im Berufungs- bzw **Beschwerdeverfahren** Mängelhaftigkeit des Verfahrens geltend, indem sie zusammengefasst den Standpunkt vertritt, hätte das Finanzamt Dr. A. B zeugenschaftlich einvernommen, wäre die Feststellung möglich gewesen, dass die schriftliche Vereinbarung vom 15. bzw 16.7.2004 durch nachfolgende Vereinbarungen, zu denen auch der Forderungskauf zähle, abgeändert worden sei. Weiters macht sie inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend, indem sie vorbringt, es sei zulässig gewesen, zum einen mündlich von der schriftlichen Vereinbarung abzugehen, dass sich gegenüber der Bank die zinsfrei gestellte Kreditforderung in jenem Prozentsatz vermindert wie der nicht zinsfrei gestellte Betrag.

Desgleichen wäre es zulässig gewesen, den tatsächlich zwischen den Raiffeisenbanken und Dr. A. B vereinbarten Forderungskaufvertrag samt Nebenbedingungen abzuschließen. Aus dieser Perspektive zeige sich, dass die zinsfrei gestellte Forderung in Höhe von 1.600.000 entgegen der ursprünglichen Vereinbarung ungeachtet der erfolgten Teilzahlungen stehen geblieben sei. Der Forderungsverzicht sei durch den Gesellschafter erfolgt, nicht betrieblich veranlasst und als Einlage des Gesellschafters erfolgsneutral.

Das **BFG** wandte sich an die Bf mit **Vorhalt vom 8.1.2014** (BFG-Akt 133ff). Unvorgreiflich der abschließenden Entscheidung wurden ihr die Überlegungen dargelegt, weshalb (vorerst) die Auffassung des Finanzamtes geteilt und jener der Bf nicht gefolgt werde. Im Hinblick auf diese Überlegungen wurde die Bf **binnen Monatsfrist** um Stellungnahme eingeladen und ersucht, den im Rechtsmittel insinuierten Sachverhalt durch nachprüfbare Beweise im Sinne von § 138 BAO zu beweisen bzw glaubhaft zu machen. Konkret wurde die Bf zur Beibringung folgender Bestätigungen bzw Unterlagen eingeladen:

- *Sanierungskonzept und dessen allfällige Genehmigung durch die zuständigen Gremien der Raiffeisenbanken sowie die Bank Austria.*
- *Schreiben (der Bank Austria) vom 19.1.2006, in dem die zweite Teilzahlung angekündigt worden ist.*
- *Bestätigung der Raiffeisenbanken, dass und welche Abreden nachträglich getroffen worden sind.*
- *Bestätigung der Raiffeisenbanken, dass die zinsfrei gestellte Kreditforderung trotz vereinbarungsgemäßer Leistung von Teilzahlungen nicht erlassen worden ist.*
- *Bestätigung der Raiffeisenbanken, dass die von Dr. A. B um 10.000 Euro erworbene Kreditforderung in Höhe von 1.600.000 voll werthaltig war.*
- *Bestätigung der Bank Austria, dass trotz der von ihr finanzierten Teilzahlungen die Restforderung voll werthaltig geblieben ist.*
- *Vorlage der Sitzungsprotokolle der zuständigen Gremien der Raiffeisenbanken, dass die "Veräußerung" bzw "Einlösung" von voll werthaltigen Forderungen in Höhe von 1,6 Mio Euro um 10.000 genehmigt wird.*
- *Bestätigung von Dr. A. B, dass und weshalb die von ihm erworbene Restforderung in Höhe von 1,6 Mio Euro voll werthaltig gewesen sein soll, obwohl er für sie nur 10.000 "bezahlt" hat und obwohl sie auf Basis des von ihm erarbeiteten Sanierungskonzeptes infolge vereinbarungsgemäßer Teilzahlung erlassen sein sollte.*

Im Zusammenhang mit dem zuletzt genanntem Punkt ersuchte das BFG die Bf im Hinblick auf die vom seinerzeitigen Gesellschaftergeschäftsführer angesprochenen Interessenkollision des Dr. A. B, seiner (späteren indirekten) Beteiligung an der Berufungswerberin und seiner Rolle bei der Z Privatstiftung um Erläuterung, in welcher Funktion Dr. A. B im gegebenen Zusammenhang tätig wurde. Weiters ersuchte das BFG die Bf um Erläuterung der detailliert angeführten Buchungen bzw Zahlungsflüsse, die im Zusammenhang mit der "Forderungseinlösung" stehen.

Die mit Vorhalt vom 8.1.2014 gesetzte Monatsfrist wurde wunschgemäß zwei Mal erstreckt.

Für die Bf ersuchte Dr. A. B am 10.3.2014 fernmündlich um ein formloses Gespräch mit dem Gefertigten. Bei der wunschgemäß abgehaltenen Besprechung brachte Dr. A. B sinngemäß vor (siehe **Aktenvermerk vom 11.3.2014**, BFG-Akt 139):

Soweit erinnerlich, sei die ursprüngliche Vereinbarung zunächst auch umgesetzt worden. Nach der Bezahlung der ersten Tranche sei die Vereinbarung abgeändert worden. Man habe den Verlustvortrag nicht verlieren wollen und deshalb - so wie dies auch in anderen Fällen geschehen und von der Finanz auch anerkannt worden sei - vereinbart, dass er Dr. A. B bzw seine Frau die unverzinsten Forderung kaufen solle, um sie dann später wieder einem Gesellschafter zu verkaufen. Er (Dr. A. B) habe Herrn Y von der Raiffeisenlandesbank darauf angesprochen. Y habe gesagt, das sei ihm "wurscht". Daraufhin sei die "Forderungseinlösungsvereinbarung" zwischen ihm (Dr. A. B) und den Raiffeisenbanken abgeschlossen worden.

Mit **Schriftsatz vom 28.3.2014** (BFG-Akt 140) beantwortete die Bf (wie von Dr. A. B bei der Besprechung am 10.3.2014 angekündigt) den Vorhalt vom 8.1.2014 unter Vorlage der nachfolgend in Klammer angeführten Unterlagen (Erläuterung Budget-Überarbeitung Mai 2004, Vereinbarung vom 15. u. 16.7.2004, Forderungseinlösungsvereinbarung vom 21.4. und 13.10.2006, Forderungsverkauf vom 13.3.2007, Verzicht auf Forderung vom 13.3.2007, E-Mail der Raiffeisenlandesbank vom 7.3.2014, BFG-Akt 143 - 161) wie folgt:

"Kernpunkt der aufgeworfenen Fragen ist der zu klärende Umstand, ob die von Dr von der Raiffeisen Landesbank reg GenmbH und der Raiffeisenbank Alberschwende reg GenmbH (in der Folge kurz: Raiffeisenbanken) gekaufte Forderung werthaltig war. Hierfür gibt es unübersehbare und konkrete Anhaltspunkte:

Bereits im Mai 2004 lag ein Budget-Überarbeitungsentwurf für die Bf vor, aus welchem sich, aus dem Blickwinkel des Zeitpunktes, ergibt, dass die Berufungswerberin wieder gewinnbringend wirtschaften könnte, wenn die Gesamtschuldenlast auf Euro 2,3 Millionen gesenkt werden würde. Letztlich ist dieser Sanierungsplan aus dem Jahr 2004 nicht im selben Jahr umgesetzt, die Eckpunkte hieraus aber in den Jahren 2005/2006 wieder aufgegriffen worden.

Bereits gegen Ende des Jahres 2005 zeichnete eine solide betriebswirtschaftliche Entspannung der Situation ab. Zum damaligen Zeitpunkt wickelte die Berufungswerberin ein großes Bauprojekt, konkret für die Firma O) ab, sodass sie, auch aufgrund der zum genannten Bauprojekt in Folge des Baufortschrittes erwirtschafteten Teilrechnungsbeträge über ausreichende Liquidität verfügte. Betriebswirtschaftliche Kalkulationen und Überlegungen zeigten, dass der in der Vereinbarung mit den Raiffeisenbanken vom 15./16.07.2004 vereinbarte "Zahlungsplan" rascher bedient werden kann, als zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erhofft.

Insofern war es für die Berufungswerberin nur naheliegend, die in der Vereinbarung mit den Raiffeisenbanken vom 15./16.07.2004 bereits skizzierte Alternativvariante des Kaufes der zinsfreigestellten Forderung, mit dem klaren Zweck der Erhaltung der Werthaltigkeit der zinsfreigestellten Forderung, umzusetzen. Die diesbezügliche Vereinbarung ist nach

Gesprächen mit den Raiffeisenbanken im November und Dezember 20005 mündlich getroffen und in der Folge die erste Teilrate in der Höhe von Euro 567.366,00 bezahlt worden; zu einer aliquoten Verminderung des zinsfreigestellten Betrages ist es deshalb nicht gekommen, die Werthaltigkeit wurde – entgegen der ursprünglich schriftlichen Vereinbarung - gesichert.

Dr hat am 14.02.2006 die wertmäßig nicht verminderte, zinsfrei gestellte Forderung zu einem Preis in der Höhe von Euro 10.000,00 gekauft. Die Berufungswerberin hat in der Folge im März 2006 den Raiffeisenbanken die beiden noch aushaltenden Teilraten samt Zinsen bezahlt.

Die Zusammenschau zeigt einerseits, dass die Werthaltigkeit der von den Raiffeisenbanken zinsfrei gestellten Forderung in der Höhe von Euro 1.6000.000,00, mangels aliquoter Verminderung durch Vereinbarung vor der Bezahlung der ersten Teilrate in der Höhe von Euro 567.366,00 noch in voller Höhe gegeben war, andererseits, dass aufgrund des betrieblichen und wirtschaftlichen Erfolges der Berufungswerberin genügend Liquidität vorhanden war, um die Vereinbarung mit den Raiffeisenbanken vom 15./16.07.2004 schneller und problemloser als erwartet zu erfüllen. Es wäre geradezu widersinnig, hätte die Berufungswerberin, in Ansehung des wirtschaftlichen Erfolges, einen steuerbaren Sanierungsgewinn sehenden Auges in Kauf genommen.

Dieser Sachverhalt, welcher durch Einvernahme der beteiligten Personen (Dr, Z) sowie die vorliegenden schriftlichen Vereinbarungen nachvollziehbar ist, das Treffen richtiger Feststellungen vorausgesetzt, ist der rechtlichen Beurteilung des Bundesfinanzgerichtes zugrunde zu legen.

Die übrigen vom Bundesfinanzgericht geforderten Unterlagen können aufgrund der Vernichtung der Kreditakte bei den Raiffeisenbanken nach Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist nicht mehr beigebracht werden.

Die Berufungswerberin stellt den ANTRAG, das Bundesfinanzgericht wolle, zum Beweis ihres bisherigen gesamten Vorbringens im Rechtsmittel und dieser Stellungnahme, Dr, An1, sowie Titel Z, An2, als Zeugen zu vernehmen.

Darüber hinaus legt die Berufungswerberin zum Beweis ihres gesamten bisherigen Vorbringens

mit dieser Eingabe die Budget-Überarbeitungsentwürfe vom Mai 2004 sowie Juli 2004 vor."

Das Gericht hat erwogen:

Strittig ist, ob der der Bw unstrittigerweise gewährte Schuldnachlass in der Höhe von zunächst vereinbarten 1,6 Mio Euro betrieblich oder soziätär veranlasst ist bzw ob die Gläubigerbanken oder ein Gesellschafter auf die Forderung gegenüber der Bf verzichtet hat.

Rechtlage allgemein

In rechtlicher Hinsicht ist zu beachten: Es entspricht bereits den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, dass Verbindlichkeiten nicht bilanziert werden dürfen, wenn mit dem Versuch der Durchsetzung der Forderung durch den Gläubiger praktisch nicht mehr zu rechnen ist (vgl. Nowotny in Straube, HGB II², § 196 Rz 16). Jedenfalls stellt es aber eine zwingende ertragsteuerliche Regelung dar - sie ergibt sich aus der die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berücksichtigenden Auslegung der §§ 4 Abs. 1 und § 6 Z. 3 EStG -, dass im Betriebsvermögen, welches für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich ist, nur solche negative Wirtschaftsgüter Berücksichtigung finden dürfen, die mit einer Belastung des Steuerpflichtigen verbunden sind, somit also nicht etwa Verbindlichkeiten, mit deren Geltendmachung durch den Gläubiger nicht zu rechnen ist (VwGH 28.3.200, 94/14/0165; VwGH 27.9.200, 96/14/0141).

Nach Lehre (Doralt/Mayr, EStG14, § 6 Tz 269/1 und 222; Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 36 Tz 8;) und Rechtsprechung (VwGH 31..5.2000, 97/13/0240) verpflichtet ein bedingter Schuld nachlass den nach dem Niederstwertprinzip bilanzierenden protokollierenden Kaufmann, die Verbindlichkeit in der Bilanz weiterhin auszuweisen, solange nicht eindeutig feststeht, dass die Schuld erloschen ist. Nur solche negative Wirtschaftsgüter müssen und dürfen berücksichtigt werden, die mit einer Belastung des Steuerpflichtigen verbunden sind. Nicht zu berücksichtigen sind etwa Verbindlichkeiten, mit deren Geltendmachung durch den Gläubiger nicht mehr zu rechnen ist, selbst wenn die Verbindlichkeit rechtlich noch besteht (VwGH 27.9.2000, 96/14/0141; VwGH 13.9.2006, 2002/13/0108).

Sachverhalt

Vor dem geschilderten rechtlichen Hintergrund wurden insbesondere unter Bedachtnahme auf die Ergebnisse der abgabenbehördlichen Ermittlungen (Prüfungsbericht vom 25.3.2010) und das Resultat des gerichtlichen Vorhalteverfahrens (vgl. Vorhalt vom 8.1.2014 und die in ihm angeführten Beweise, Bedenken und Überlegungen) folgende Feststellungen getroffen:

Die Bf hat mit ihren Gläubigerbanken am 15. bzw. 16.7.2004 eine Vereinbarung zum Zwecke ihrer Sanierung getroffen, deren hier wesentlicher Inhalt darin bestand, dass die Banken auf zinsfrei gestellte Forderungen gegenüber der Bf in Höhe von (ca) 1,6 Millionen Euro aliquot verzichten, soweit die Bf einen Zahlungsplan einhält und die nicht zinsfrei gestellte (Rest)Schulden in Höhe von 1.702.098,20 Euro vereinbarungsgemäß bezahlt. Die Vereinbarung wurde von den Vertragspartnern (unverändert) vertragskonform umgesetzt. Das heißt: Die Bf hat die nicht zinsfrei gestellten Schulden in zwei Tranchen nicht nur fristgerecht, sondern sogar vorzeitig beglichen. Die Gläubigerbanken haben die zinsfrei gestellten Schulden daraufhin abgeschrieben bzw der Bf auf dem Kreditkonto gutgeschrieben. Die "Nebenabrede", es bleibe dem Gesellschaftergeschäftsführer überlassen, "*den zinsfrei gestellten Betrag auch in Raten mit einem von ihm oder von ihm namhaft gemachten Dritten bezahlten Betrag zu erwerben*", hatte keinen klaren Inhalt, entsprang allein steuerlichem Kalkül. Man wollte den Verlustvortrag nicht verlieren. Die

Vereinbarung war betriebswirtschaftlich nicht begründet und wurde so wie vereinbart auch nicht umgesetzt. Den 10.000 Euro, die der Bf am 14.2.2006 als "Entgelt" für die Einlösung der Forderung in Höhe von 1,6 Mio Euro überwiesen worden ist, steht exakt derselbe Betrag gegenüber, den die Bf einen Tag zuvor von einem anderen Konto an H. C als Empfängerin überwiesen hat. Der "Erwerb" der zinsfrei gestellten Forderung wurde also durch die Bf selbst getragen. Die auf dieser Nebenabrede aufbauenden Verträge betreffend "Forderungseinlösungsvereinbarung" und "Forderungsverkauf" berühren den bankseitig gewährten Schuld nachlass nicht (mehr). Der Bank war der Abschluss des "Forderungseinlösungsvertrages" egal. Er hatte für sie keine Bedeutung, war ihr "wurscht", stellte einen sie nicht berührenden Gefallen für einen früheren Kunden dar.

Oder mit anderen Worten: Im Zeitpunkt der (nicht von Dr. A. B, sondern von der Bf) finanzierten Bezahlung des Betrages von 10.000 Euro für die (angebliche) Forderung in der Höhe von 1.600.000 Euro (14.2.2006) war die finale Begleichung der verzinsten Schuld durch die neue Hausbank bereits angekündigt (19.1.2006) und damit fixiert. Bei Unterfertigung der "Forderungseinlösungsvereinbarung" (21.4. bzw. 13.10.2006) war die verzinsten Schuld längst beglichen (10.3.2006), die Vereinbarung vom 15. bzw 16.7.2004 erfüllt, die zinsfrei gestellte Restschuld wertlos bzw nachgelassen. Rechtserhebliche mündliche Nebenabreden zur schriftlichen Vereinbarung vom 15. bzw 16.7.2006 sind nicht feststellbar.

Beweiswürdigung

Die hier zu beurteilenden Vorgänge fanden 2006 statt. Der angefochtene Bescheid erging im Jahr 2010. Das Berufungs- bzw Beschwerdeverfahren läuft seit diesem Jahr. Das strittige Beweisthema (Wert der von den Banken abgeschriebenen Forderungen) hat sich seit 2010 nicht geändert. Das Gericht ist daher davon überzeugt, dass das seinerzeit erstellte Sanierungskonzept noch existent ist. Es ist nach Überzeugung des Gerichtes auszuschliessen, dass weder die früheren noch die neuen Banken, weder die früheren noch die neuen Gesellschafter, weder die Bf noch deren Vertreter und auch nicht der Sanierer über dieses Konzept mehr verfügen. Das Sanierungskonzept wurde im Übrigen schon während der Prüfung angefordert, aber nicht vorgelegt. Dies wird als gezielte Verletzung der Mitwirkungsverpflichtung gewertet. Damit soll offensichtlich vermieden werden, dass das gesetzte (freilich im zweiten Punkt nicht erreichte und auch nicht erreichbare) Ziel der Sanierung evident wird, nämlich eine Entschuldung von den Bankschulden herbeizuführen, die dadurch bewirkte Vermögensvermehrung aber in den steuerneutralen Gesellschafterbereich zu transferieren. Und auch der Umstand, dass die Bf keine der mit Vorhalt vom 8.1.2014 erbetenen Bestätigungen beigebracht hat, ist darauf zurückzuführen, dass das, was bestätigt werden sollte, nicht bestätigt worden ist, weil es nicht stimmt.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird bezüglich der Beweiswürdigung, auf der die obigen Feststellungen gründen, auf den Vorhalt des BFG vom 8.1.2014 verwiesen. Den dort ausführlich begründeten Bedenken ist die Bf nur mit nicht tragfähigen und leeren Behauptungen entgegengetreten. Der Aufforderung, den im Rechtsmittel insinuierten

Sachverhalt durch nachprüfbarer Beweise zu belegen bzw glaubhaft zu machen, ist die Bf nicht nachgekommen. Damit haben sich die im Vorhalt geäußerten Bedenken, von denen nachfolgend die beiden erstangeführten wörtlich wiedergegeben werden, als zutreffend erwiesen:

"Während die am 15. und 16.7.2007 unterfertigte Vereinbarung hinsichtlich der prozentuellen Reduzierung der zinsfrei gestellten Kreditforderungen klar, eindeutig und wirtschaftlich nachvollziehbar ist, vom seinerzeit verantwortlichen Gesellschaftergeschäftsführer bestätigt wird und von den Raiffeisenbanken durch Forderungsabschreibung auch umgesetzt worden ist, überlässt es die mit "wobei" beginnende Ergänzung (letztlich einem Niemand oder Jedermann) unter auch in betragsmäßiger und zeitlicher Hinsicht völlig unbestimmten und wirtschaftlich nicht nachvollziehbaren Voraussetzungen, eine zinsfrei gestellte Forderung zu erwerben, die nach dem klaren Wortlaut der Vereinbarung bereits erlassen worden ist.

Es widerspricht der schriftlichen Vereinbarung, den gegenüber dem Firmenbuch gemachten Angaben und den Lebenserfahrungen, dass eine Kreditforderung im "Nominale" von 1.600.000 über die vereinbarungsgemäß erfolgte Teilzahlung hinaus (voll) werthaltig sein soll und dass Dr. A. B im Februar 2006 diese voll werthaltige Forderung in Höhe von 1,6 Mio € um 10.000 gekauft und im März 2007 um 10.600 € wieder verkauft haben soll. Das eklatante Missverhältnis belegt geradezu die Wertlosigkeit der Restforderung bzw den fehlenden Zusammenhang der am 21.4. und 13.10.2006 sowie am 13.3.2007 vereinbarten "Transaktionen" mit der bereits abgeschlossenen Entschuldung."

Einen tauglichen Beweisantrag im Sinn von § 183 BAO hat die Bf im Berufungsschriftsatz vom 25.6.2010 nicht gestellt. Denn zum einen ist das Vorbringen, die Einvernahme eines namentlich genannten Zeugen hätte andere Feststellungen ermöglicht, als ungeeigneter Antrag auf Einholung eines bloßen Erkundungsbeweises zu werten (vgl. Ritz, BAO⁵, § 183 Tz 5). Und zum anderen ist das Vorbringen, es wäre zulässig gewesen, von der schriftlichen, am 15. und 16.7.2004 unterfertigten Vereinbarung abzuweichen und den Verkauf der zinsfrei gestellten Forderung zu vereinbaren, unerheblich, weil nicht bestritten. Denn maßgeblich ist nicht ein mögliches oder zulässiges Geschehen, sondern das tatsächliche.

Letztlich aber ist entscheidend, dass Dr. A. B in der auf eigenen Wunsch abgehaltenen, formlosen Besprechung am 11.3.2014 selbst offen und freimütig eingeräumt hat (Aktenvermerk vom 11.3.2014), dass der Abschluss der Forderungseinlösungsvereinbarung für die Bank nicht die geringste Bedeutung hatte (ihr "wurscht" war, dass die zinsfrei gestellte Restforderung demzufolge aus Sicht der Bank nach Begleichung der vereinbarten Quote bereits abgeschrieben bzw nachgelassen worden ist) und dass es für die Bf allein darum gegangen ist, durch die Vereinbarung den Verlustvortrag zu erhalten. Angesichts dieses klaren und eindeutigen Beweisergebnisses, das auf der Aussage des von der Bf beantragten Zeugen aufbaut und im eingangs geschilderten, objektivierbaren Geschehen Deckung findet, ist auch der im Schriftsatz vom

28.3.2014 gestellte Beweisantrag als untauglich einzustufen und abzulehnen (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1897). Die Stellungnahme der Bf vom 28.3.2014 ist keine konkrete Antwort auf den Vorhalt vom 8.1.2014. Der Beweisantrag ("zum Beweis des gesamten bisherigen Vorbringens") ist praktisch ohne konkrete Substanz, nennt kein konkretes Beweisthema, lässt insbesondere nicht erkennen, wie durch eine Zeugenaussage der Beweis für die **volle** Werthaltigkeit der zinsfrei gestellten Restforderung nach der Begleichung der verzinslichen Quote erbracht werden soll. Denn der eine der beiden Zeugen hat bereits ausgesagt, dass der Abschluss der Forderungseinlösungsvereinbarung nur steuerlich motiviert, nicht aber wirtschaftlich begründet war. Warum der zweite beantragte Zeuge eine Aussage zur besagten Vereinbarung vom 21.4. und 13.10. machen können soll, ist fraglich, da er daran nicht beteiligt war.

Die Unerheblichkeit des Antrags vom 28.3.2014 untermauern auch die der Stellungnahme angeschlossenen Unterlagen. Während die im Vorhalt vom 8.1.2014 erbetenen Nachweise nicht erbracht, ja nicht einmal erwähnt werden, schloss die Bf - wie bereits ausgeführt - längst aktenkundige Beweise ihrer Stellungnahme an. Neu ist lediglich die "Erläuterung Budget-Überarbeitung Mai 2004", die freilich im gegebenen Zusammenhang keinerlei Relevanz hat.

Hinzu kommt, dass die Stellungnahme vom 28.3.2014 und die mit dieser Stellungnahme gestellten Beweisanträge unter Verschleppungsverdacht stehen. Dies deshalb, weil die Bf zum Ersten den Vorhalt vom 8.1.2014 erst nach zweimaliger Fristerstreckung und (über ihren Wunsch erfolgter) informellen Besprechung ca. 2 Monate nach der ersten Fristsetzung beantwortet hat, weil zum Zweiten die Stellungnahme vom 28.3.2014 schwerlich als konkrete Antwort auf den Vorhalt vom 8.1.2014 bezeichnet werden kann, weil zum Dritten der Stellungnahme Beilagen angeschlossen waren, die nichts (Neues) zur Wahrheitfindung beitragen können, und weil Viertens - wie bereits ausgeführt worden ist - die Beweisanträge unerheblich zw unsubstanziert sind.

Sachverhaltsbezogene rechtliche Würdigung

Damit aber ist das Schicksal der Beschwerde entschieden. Steht nämlich fest, dass die zinsfrei gestellte Bankschulden in der Höhe von 1,6 Mio Euro mit der fristgerechten und vereinbarungsgemäßen Abstattung der Teilschuld in Höhe von 1.711.693, also mit dem Eintritt der Bedingung (vgl. Koziol-Welser, Bürgerliches Recht I¹³, 196; Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 32), nachgelassen worden sind, war die dadurch bewirkte Vermögensvermehrung erlöswirksam zu erfassen (§ 23a KStG).

Zu demselben Ergebnis gelangt man, wenn man sich die Frage stellt, ob die beteiligten Banken oder ein Gesellschafter auf die strittige Forderung verzichtet haben. Bedenkt man nämlich, dass die mit dem Forderungsnachlass verbundene Vermögensverminderung allein auf Seite der Banken eingetreten ist und eine zweifache Belastung (jedenfalls im gegebenen Zusammenhang) gar nicht möglich ist, dann bleibt für die Annahme eines Forderungsverzichts durch den Gesellschafter kein Raum.

Und auch die Beurteilung des Beschwerdefalles aus dem buchhalterischen bzw handelsrechtlichen Blickwinkel zeigt kein anderes Ergebnis. Gemäß § 229 Abs. 2 Z 5 HGB ist der Betrag von sonstigen Zuzahlungen, die durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen veranlasst sind, als Kapitalrücklage auszuweisen. Der Ausweis einer ungebundenen Kapitalrücklage in Höhe der nachgelassenen Bankschulden ist im Beschwerdefall daher aus mehreren Gründen unrichtig bzw unzulässig. Denn erstens fehlt es an einer Zuzahlung und zweitens ist die unstrittige, durch Schulderlass seitens der Banken bedingte Vermögensvermehrung nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst. Jedenfalls kann davon, dass ein Gesellschafter direkt oder indirekt Kapital zur Verfügung gestellt hätte (*Hofians in Straube*, HGB online § 229 Rz 3), keine Rede sein.

Im Übrigen wird auf die zutreffenden Ausführungen des Finanzamtes, insbesondere im Prüfungsbericht mit seinen Ausführungen zum Wert der vom Gesellschafter "erworbenen" Forderung und in der Berufungsvorentscheidung, die ein besonderes Augenmerk auf die wirtschaftliche Betrachtung des Sachverhaltes legt, verwiesen. Der Vollständigkeit halber wird weiters darauf hingewiesen, dass auch im Geltungsbereich des § 8 Abs. 1 KStG idF vor der Novellierung durch BGBl I 24/2007 ein Schuldnachlass im Zusammenhang mit einer allgemeinen Sanierung einen ertragswirksamer Vorgang darstellt (vgl. Festschrift - Bauer, 199, 200, 367).

Zulässigkeit der Revision

Strittig sind allein Fragen zum maßgeblichen Sachverhalt und zur Würdigung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht Gegenstand der Entscheidung.

Feldkirch, am 9. April 2014