

GZ. RV/2107-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Fa. KPMG Alpentreuhand GmbH gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Körperschaftsteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid angeführten Abgabe betragen

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	- 46.348.585,00 S	Körperschaftsteuer	0,00 S
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer			-96.320,00 S	
			96.320,00 S	
festgesetzte Körperschaftsteuer			6.999,85 €	

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe ist dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt

unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. (K. AG) wurde vom 21. Mai 2001 bis zum 22. Mai 2002 eine Betriebsprüfung durchgeführt. Das zuständige Finanzamt erließ aufgrund der Prüfung einen den Feststellungen entsprechenden Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2000.
2. Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 5. Juli 2002 wurde mit Schreiben vom 7. August 2002 Berufung eingelegt:
 - (a) Es werde der Antrag gestellt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht wie bisher mit -23.073.132,00 S, sondern mit -73.073.132,00 S und den Gesamtbetrag der Einkünfte nicht mit -21.348.585,00 S, sondern mit -71.348.585,00 S festzusetzen. Dies werde wie folgt begründet:

Die K. AG habe gegenüber der K. F. mit 31. Oktober 2000 einen Forderungsverzicht über 50 Millionen Schilling mit Besserungsvereinbarung ausgesprochen. Die K. F. habe die vergleichbare Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung und die K. AG sei zu 100% daran beteiligt. In der Steuerberechnung der K. AG für das Geschäftsjahr 1999/2000 seien die 50 Millionen Schilling aus dem Forderungsverzicht irrtümlich zur Gänze zugerechnet worden.

Die K. F. habe ihre Verbindlichkeit im selben Ausmaß (S 50 Millionen) reduziert. In einer Besserungsklausel sei festgelegt worden, dass die Forderung der K. AG nach und nach wieder auflöbe, sobald die K. F. positive Ergebnisse (der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) aufweise, diesfalls lebten die Forderungen in Höhe von 50% dieses Ergebnisses wieder auf. Dies erfolge solange, als die Gesellschaft über positive Ergebnisse verfüge und der gesamte Betrag der Forderung, auf die verzichtet worden sei, wieder erreicht werde.

- (b) Eine Wertberichtigung der Forderung sei aus folgenden Gründen anzuerkennen:

Gemäß § 6 Z 2a iVm. § 5 Abs. 1 EStG 1988 unterliegen Forderungen beim protokollierten Kaufmann dem strengen Niederstwertprinzip. Forderungen seien mit den Anschaffungskosten

zu bewerten. Sei der Teilwert niedriger, sei dieser beim protokollierten Kaufmann anzusetzen. Die wirtschaftlich schlechte Lage der K. F. und deren Unfähigkeit, die Verbindlichkeit zu erfüllen, habe zum 31. Oktober 2000 bestanden und rechtfertige die Abschreibung der Forderung zur Gänze. Aus der Sicht der K. AG sei die Forderung uneinbringlich bzw. die Einbringlichkeit gefährdet gewesen. Zum Bilanzstichtag hätten konkrete Risiken (schlechte Vermögenslage) bestanden, dass die Forderung uneinbringlich werde.

Es liege eine Besserungsvereinbarung vor, die aus Sicht der K. AG einen Forderungsverzicht darstelle. Die Forderung lebe nur unter Umständen wieder auf, die vom Zeitpunkt des Verzichtes der Forderung aus betrachtet nicht absehbar seien (bei Eintritt der Besserung, wobei nicht absehbar sei, ob und in welcher Höhe das in Zukunft eintrete). Daher sei im Wirtschaftsjahr 1999/2000 ein steuerlich abzugsfähiger Aufwand verursacht worden.

Aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips für § 5-Gewinnermittler sei handelsrechtlich und auch steuerrechtlich die Besserungsvereinbarung als Aufwand hinsichtlich des Erlasses der Forderung zu behandeln.

Dies ergebe sich auch bei einem Fremdvergleich. Aufgrund der wirtschaftlich schlechten Lage (schlechte Ertragslage) der K. F., ergebe sich auch für einen Dritten die Uneinbringlichkeit der Forderung, diese verliere ihre Eigenschaft als Wirtschaftsgut. Gemäß EStR Rz 2382 sei ein Besserungsanspruch zu aktivieren und zwar mit den Anschaffungskosten, ausgenommen ein Dritter würde unter der Annahme der Betriebsfortführung für den Erwerb des Besserungsanspruches weniger als die Anschaffungskosten ansetzen. Auch für einen unabhängigen Dritten hätte ein Wert von "Null" bestanden.

Der Forderungsverzicht sei auch kein Einlagetatbestand, die Forderung sei im Zeitpunkt der Besserungsvereinbarung auch von fremden Dritten mit "Null" zu bewerten, sodass keine verdeckte Einlage anzunehmen sei.

3. Mit Schreiben vom 12. September 2002 nahm die Betriebsprüfung zur Berufung wie folgt Stellung:

Bereits seit Bestehen der Beteiligung der K. AG an der K. F. habe man Forderungen an diese in Gesellschafterzuschüsse umgewandelt und sodann Teilwertabschreibungen des Beteiligungsansatzes vorgenommen (Beilage 1). Im Wirtschaftsjahr 2000 sei ein Forderungsverzicht in Höhe von 70.000.000,00 S gebucht worden, wobei 19.293.103,00 S als Forderungsabzinsung wieder storniert worden seien. 714.731,00 S seien als Kapitalerhöhung bei der K. F. eingebucht und in der Folge im Zuge der Teilwertabschreibung wieder neutralisiert worden. Die verbleibenden 50.000.000,00 S seien handelsrechtlich als

Forderungsverzicht in Form einer Besserungsvereinbarung abgeschrieben worden. Steuerlich habe die Betriebsprüfung diese wieder zugerechnet. Da die steuerliche Zurechnung nach Ansicht der Betriebsprüfung richtig gewesen sei, habe man eine umfangreiche Dokumentation dieses Vorganges nicht erstellt, zumal die Unterlagenbeschaffung beim geprüften Unternehmen sehr langwierig gewesen sei. Die Besserungsvereinbarung sei vom geprüften Unternehmen nicht vorgelegt worden. Im Gespräch habe der nunmehrige Leiter des Rechnungswesens gemeint, die steuerliche Zurechnung sei erfolgt, obwohl dies nicht zwingend erforderlich gewesen sei. Die Gründe dafür seien nicht näher erörtert worden.

Die Stellungnahme wurde am 25. September 2002 der Berufungswerberin übersandt.

4. Mit Schreiben vom 17. Oktober 2002 übermittelte die Berufungswerberin eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung an die Veranlagungsabteilung:

Es sei richtig, dass bis 1999 Forderungen in Gesellschafterzuschüsse umgewandelt worden seien und man in der Folge Teilwertabschreibungen vorgenommen habe. Im Jahr 2000 habe man auf einen Betrag von 50 Millionen Schilling gegenüber der K. F. verzichtet und zwar in Form einer Besserungsvereinbarung mit Forderungsverzicht. Zusätzlich sei im Jahr 2000 eine Kapitalerhöhung von 26.535.894,00 S und eine weitere mit 714.730,00 S beschlossen worden. Diese habe man infolge der Ertraglosigkeit der K. F. zu 100% außerplanmäßig abgeschrieben (1/7 steuerlich).

Die Besserungsvereinbarung mit Forderungsverzicht vom Jahr 2000 sei kein gesellschaftlich veranlasster Verzicht der K. AG gewesen. Würde man dies trotzdem so sehen, so sei der Verzicht des Gesellschafters auf seine Forderung gegen die Gesellschaft nur mit dem Betrag eine gesellschaftlich veranlasste Einlage, der dem Tageswert der Forderung im Zeitpunkt des Verzichtes entspreche. Die gesamten 50.000.000,00 S seien damit steuerlich wirksam, weil im konkreten Fall der Tageswert der Forderung beim Verzicht einen Wert von Null gehabt habe. Bei gesellschaftlicher Veranlassung sei zumindest ein Siebentel der 50.000.000,00 S steuerlich wirksam. Die Besserungsvereinbarung mit Forderungsverzicht liege dem Schreiben bei.

5. Mit Schreiben vom 11. November 2002 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

(a) Am 26. März 2003 erfolgte eine Ladung der Bw. und des zuständigen Finanzamtsvertreters zum Erörterungsgespräch für den 8. April 2003. Im Vorhalt vom gleichen Tag wurde der Bw. folgendes mitgeteilt:

Hinsichtlich der Bewertung des Wirtschaftsgutes Besserungsvereinbarung seien Unterlagen vorzulegen, aus denen die Gründe des Nachlasses (bisher nicht erläutert), die genaue finanzielle Situation der Fa. K. F. vom Nachlasszeitpunkt bis zum heutigen Tage und das weitere Schicksal der bezeichneten nachgelassenen Forderung zu ersehen sei. Der Vertrag über den Forderungsnachlass und die Besserungsvereinbarung vom 20. Oktober 2000 sei in deutscher Übersetzung vorzulegen (bisher sei nur die englische Fassung bekannt). Sofern nicht triftige Gründe für ein gänzliches oder teilweises Ausfallen des Besserungsanspruches sprächen und die Fa. K. F. sanierungsfähig sei, müsse ein entsprechender Wert bei der K. AG angesetzt werden, bzw. liege eine verdeckte Einlage vor, wenn der Nachlass aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt sei.

Am 27. März 2003 erfolgte seitens der Bw. ein Terminvorschlag für einen Erörterungstermin am 14. April 2003. Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 27. März 2003 wurde diese Terminverschiebung akzeptiert. In der Folge wurde der Termin auf den 24. April 2003 verschoben.

(b) Am 24. April 2003 wurde ein Erörterungstermin mit dem Vertreter der Bw. und dem Vertreter des Finanzamtes abgehalten. Dabei wurde nachstehendes Protokoll aufgenommen:
Der Referent trägt die bisherigen Verfahrensergebnisse sowie den bisher festgestellten Sachverhalt vor.

Die im Vorhalt vom 26. März 2003 angeforderte Übersetzung der Verzichts- und Besserungsvereinbarung vom 31. Oktober 2000 wird am Anfang der Besprechung dem Sachbearbeiter überreicht.

Referent: Nach den bisher vorliegenden Unterlagen ist nicht konkret ersichtlich, welches die genauen Gründe des Nachlasses waren, wie sich die genaue finanzielle Situation der K. F. darstellte und bis heute darstellt und welches das weitere Schicksal der bezeichneten nachgelassenen Forderung war. In der übergebenen Verzichts- und Besserungsvereinbarung ist zum 31. Oktober 2000 angeführt, dass sich die K. F. "derzeit" in einer angespannten wirtschaftlichen Lage befindet. Eine vorübergehende wirtschaftliche Anspannung kann grundsätzlich nicht zur Abschreibung der gesamten Forderung führen. Es wird daher ersucht, die im Vorhalt bezeichneten Punkte näher zu erläutern.

Mag. N. führt zur Verzichts- und Besserungsvereinbarung aus: Einerseits liege eine anhaltende Ertraglosigkeit vor, schon ab 1991 habe man Gesellschafterzuschüsse geleistet und seitens der Betriebsprüfung sei die Beteiligung mit einem Wert von Null angesetzt worden.
Andererseits könne man Teile zweier Berichte betreffend die K. F. aus den Jahren 2000 und

2001 übermitteln. Im Jahr 2000 habe sich ein positives Ergebnis nur aufgrund der Besserungsvereinbarung iHv. 14.407.479 France ergeben. Im Jahr 2001 weise der Bericht ein negatives Ergebnis von 2.638.295 € aus. Grund des Nachlasses war die Sanierung dieser Vertriebsschiene, d.h. es sollte das bestehende Vertriebssystem erhalten werden.

Referent: Wie ist die Situation bis 2003?

Mag. N.: Mit einer Rückzahlung kann vorläufig nicht gerechnet werden, bisher sind auch keine Gelder zurückgeflossen.

Referent: Grundsätzlich kommt es darauf an, was ein fiktiver Erwerber des Betriebes ansetzen würde. Nach Ansicht des UFS ist dies im Zeitpunkt der Geldmittelhingabe zu entscheiden. Eine Teilwertabschreibung ist nach Ansicht der Judikatur und Lehre nur möglich, wenn ein Ausfall des Besserungsanspruches wahrscheinlich ist. Es kann aber nicht angenommen werden, dass die S 50 Mio im Jahr 2000 hingegeben wurden, während man gleichzeitig nicht von einer Rückzahlung ausging.

Mag. M.: Meiner Meinung nach zieht hier das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip, die Aussagen des BMF zu diesem Thema gehen nicht in die richtige Richtung. Weiters wird folgende Information nachgereicht: Die Gesellschaft wurde im Jahr 2002 um 1 € an die Firma G. E. verkauft. Der entsprechende Vertrag wird per Fax nachgereicht.

Mag. P. (Finanzamtsvertreter): Ist die Besserungsvereinbarung storniert worden? Meiner Ansicht nach gilt die Vereinbarung weiter, weil nur ein Anteilsverkauf vorliegt.

Mag. M.: Das ist richtig. Grundsätzlich hat der Anteilsverkauf mit der Besserungsvereinbarung nichts zu tun. Die wirtschaftliche Lage der Firma hat sich aber nicht verändert.

Mag. P.: Grundsätzlich stellt sich auch die Frage ob eine verdeckte Einlage vorliegt.

Referent: Entweder war man sich zum Zeitpunkt der Geldhingabe dessen bewusst, dass die Firma sanierbar ist, dann kann meiner Ansicht nach eine Teilwertabschreibung nicht zur Gänze erfolgen, oder man glaubte schon zu diesem Zeitpunkt nicht an die Sanierung des Unternehmens, dann wäre das Vorliegen einer verdeckten Einlage in Erwägung zu ziehen. Allenfalls könnten dazu noch Unterlagen nachgebracht werden.

(c) Am 13. Juni 2003 übersandte die Bw. nachstehendes Schreiben an das Finanzamt:

Wie telefonisch besprochen übermittelte man die um 50.000.000,00 S berichtigte Mehr-Weniger-Rechnung, aus der sich ein negatives Einkommen von 71.348.558,00 S ergebe.

Wie in der Besprechung vom 24. April 2003 bzw. in den nachfolgenden Telefonaten besprochen, werde diese Besserungsvereinbarung aus Sicht des Finanzamtes als verdeckte Einlage gewertet. Diese sei gemäß § 10 iVm. § 12 Abs. 3 KStG 1988 über sieben Jahre abzuschreiben. § 12 Abs. 3 KStG 1988 bestimme dabei, dass abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebtel zu berücksichtigen seien. Im Gesetzestext stehe explizit, dass bereits im betreffenden Wirtschaftsjahr eine Siebtelung vorzunehmen und steuerlich zu berücksichtigen sei. Dabei sei es irrelevant, ob die Besserungsvereinbarung zu Beginn eines Wirtschaftsjahrs oder zum Ende eines Wirtschaftsjahres vorgenommen werde. Da das Wirtschaftsjahr der Bw. mit 31. Oktober um 24.00 Uhr ende, sei die am 31. Oktober 2000 getroffene Besserungsvereinbarung auch diesem Wirtschaftsjahr zuzurechnen und eine Siebtelabschreibung zulässig.

Als Anhang war dem Schreiben eine Mehr-Weniger-Rechnung beigeschlossen.

(d) Am 22. August 2003 gab das Finanzamt unter Bezugnahme auf den Erörterungstermin vom April desselben Jahres eine Stellungnahme ab:

Das Finanzamt sei der Ansicht, dass im gegenständlichen Fall eine verdeckte Einlage der Bw. in die K. F. vorliege (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, Band I, Tz 9 und 9.1 zu § 8 KStG 1988). Aufgrund der im Erörterungstermin dargestellten schlechten wirtschaftlichen Situation (anhaltende Ertraglosigkeit) vermeine das Finanzamt, dass eine Teilwertabschreibung der durch die Einlage erhöhten Beteiligung der Bw. an der K. F. in zwei Tranchen zu je 25.000.000,00 S nach der erfolgten verdeckten Einlage in Betracht komme, wobei steuerrechtlich diese Teilwertabschreibung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 auf jeweils sieben Jahre zu verteilen sei.

Entgegen dem Schreiben der Bw. vom 13. Juni 2003 vertrete das Finanzamt die Ansicht, dass eine erste Teilwertabschreibung bereits im Wirtschaftsjahr 2000 nicht zulässig wäre, weil der als Verzichts- und Besserungsvereinbarung bezeichnete Vertrag am 31. Oktober 2000, sohin am Tag des Endes des Wirtschaftsjahrs 2000 (Bilanzstichtag 31. Oktober 2003) zustande gekommen sei und § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung voraussetze. Die Teilwertvermutung spreche dafür, dass am Tag der Einlage diese mit dem eingelegten Betrag zu bewerten sei. Überdies sei festzuhalten, dass die dem Schreiben vom 13. Juni 2003 angeschlossene Mehr-Weniger-Rechnung jene ertragsteuerlichen Konsequenzen ziehe, die sich bei einer Anerkennung des Vertrages vom 31. Oktober 2000 als

Besserungsvereinbarung ergäbe, weil der Gesamtbetrag von 50.000.000,00 S vom steuerlichen Ergebnis abgerechnet und die für die Beteiligungsabschreibung in § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 geltende Siebentelregelung nicht berücksichtigt werde.

(e) Mit Schreiben vom 8. September 2003 nahm die Bw. zur Darstellung des Finanzamtes vom 22. August 2003 Stellung:

Die Bw. teile nicht die Ansicht, dass keine Teilwertabschreibung im Jahre 2000 zulässig sei. Abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert seien im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen. In Übereinstimmung mit dem Finanzamt sei steuerrechtlich die Teilwertabschreibung iHv. 50.000.000,00 S auf sieben Jahre zu verteilen. Diese Auslegung widerspreche eindeutig dem § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988, der die Abschreibung zu je einem Siebentel im betreffenden Wirtschaftsjahr zwingend vorschreibe. Die Teilwertvermutung greife in diesem Fall nicht, da der § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 eindeutig die Teilwertabschreibung regle und diese im Wirtschaftsjahr, in dem sie vorgenommen werde, zu berücksichtigen sei.

Rz 2245 der EStR 2000 bestimme zusätzlich, dass eine Teilwertabschreibung im Falle mangelnder Ertragsaussicht auch im Jahr der Zuschussgewährung möglich sei. Auch in den Vorjahren sei bei Zuschüssen, Einlagen und darauf folgenden Teilwertabschreibungen die Abschreibung zu je einem Siebentel im betroffenen Wirtschaftsjahr vorgenommen worden.

6. Folgende Unterlagen und Aussagen waren in die rechtliche Würdigung mit einzubeziehen:

Verzichts- und Besserungsvereinbarung, abgeschlossen zwischen der K. AG und der K. F vom 20. Oktober 2000 (deutsche Übersetzung):

(1) K. AG ist mit einer Einlage 100%iger Anteilseigner der K. F.. Die K. AG hat zum 31. Oktober 2000 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der K. F. von 119.865.829,41 S.

(2) K. F. befindet sich derzeit in einer angespannten wirtschaftlichen Lage. K. AG und K. F. kommen nunmehr überein, dass die K. AG nach Maßgabe dieser Bestimmungen einen Beitrag zur Sanierung von K. F. leistet.

(3) Die K. AG erklärt gegenüber der K. F., auf ihre in Punkt 1 dieser Vereinbarung bezeichneten aus der Geschäftsverbindung resultierenden Forderungen in Höhe von 50.000.000,00 S solange zu verzichten, als die Gesellschaft wieder über ein positives Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit verfügt. Verfügt die Gesellschaft über ein positives Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, so leben die Forderungen in Höhe von 50%

dieses Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit wieder auf. Dies erfolgt solange als die Gesellschaft über positive Ergebnisse der Geschäftstätigkeit verfügt und der Gesamtbetrag jener Forderungen, auf die ursprünglich verzichtet wurde (50.000.000,00 S) wieder erreicht worden ist.

(4) Die K. F. erklärt, diese Verzichts- und Besserungsvereinbarung anzunehmen.

(5) Für alle Streitigkeiten aus oder in Zusammenhang mit dieser Vereinbarung wird die ausschließliche Zuständigkeit des in Österreich sachlich zuständigen Gerichtes ausdrücklich vereinbart.

(6) Es gilt materielles österreichisches Recht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 (idF BGBI. 1996/201) sind abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988) im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebtel zu berücksichtigen (soweit nicht ein Ausnahmetatbestand vorliegt).

§ 12 Abs. 3 KStG 1988 stellt auf Beteiligungen im Sinne des § 10 KStG 1988 ab. Die Siebentelregelung erfasst daher auch ausländische Beteiligungen im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988. Voraussetzung ist, dass die Beteiligungen zum Anlagevermögen zu rechnen sind.

2. Unter Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft auf der Ebene des Gesellschafters ist nicht nur der Anteil am Nennkapital zu verstehen, sondern jede Form der Einlage, da der Begriff der Anschaffungskosten weit auszulegen ist (Kauba, Die Teilwertabschreibung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, S. 38). Zu den Anschaffungskosten der Beteiligung gehören auch Nebenkosten, nachträgliche Anschaffungskosten und verdeckte Einlagen.

Einlagen nach § 8 Abs. 1 KStG 1988 liegen vor, wenn der Anteilsinhaber der Körperschaft liquide Mittel oder Wirtschaftsgüter aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen zuwendet oder dieser ein geldwerter Vorteil zukommt, der nur in der Anteilsinhaberstellung seine Erklärung findet. Vorausgesetzt ist ein Vermögenstransfer aus dem Eigentum des Anteilsinhabers in das Eigentum der Körperschaft. Auf der Seite der Körperschaft, die die Einlage erhält, liegt eine Anschaffung in Form eines Tausches vor. Die durch die Einlage eintretende Erhöhung des Vermögens der Körperschaft wird steuerlich nicht erfasst. Das zugegangene Wirtschaftsgut

gilt als angeschafft. Als Anschaffungskosten ist der gemeine Wert des eingelegten Wirtschaftsgutes anzusetzen.

Verdeckte Einlagen sind alle nicht ohne weiteres als Einlagen erkennbare Zuwendungen einer an der Körperschaft beteiligten Person und sie werden grundsätzlich als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung aktiviert (nach der Rechtsprechung des BFH liegt eine verdeckte Einlage vor, wenn ein Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft einen Vorteil zuwendet, den ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht einräumen würde - vgl. BFH vom 19. Februar 1970 I R 24/67, BFHE 98, 254, BStBl. II 1970, 442).

3. Besserungsvereinbarungen sind Abmachungen, wonach Kapitalnehmer mit Kapital ausgestattet werden, die sie dem Kapitalgeber nur im Falle der "Besserung" zurückzahlen müssen. Die "Besserung" kann zum Beispiel als Wiedereintritt in die Gewinnzone definiert sein. Der traditionelle Besserungsschein sieht einen vorläufigen Schuld nachlass zur Sanierung eines Unternehmens vor, dieser kann sich jedoch auch als reines Finanzierungsinstrument zur Kapitalzuführung (von dritter Seite) darstellen. Neben dem Motiv der Sanierung kann also die Finanzierung oder der Wille, Verbundenheit zum Unternehmen durch ein reines Beteiligungsengagement zu manifestieren, ausschlaggebend sein. Bei Gesellschaftern kann die Ursache in der Erwartung von Vorteilen für das im eigenen Interesse betriebene Unternehmen liegen. Neben dem Motiv kann auch die Stellung des Kapitalgebers mögliches Unterscheidungskriterium sein. Besserungsvereinbarungen können als unbedingter Forderungsverzicht mit Besserungsabrede oder auflösend bedingter Forderungsverzicht ausgestaltet sein.

Ein Forderungsverzicht durch einen Gesellschafter (aus gesellschaftsrechtlichen Gründen) stellt eine verdeckte Einlage dar (KStR 2001, Rz 684 und 688 ff.; Schwarzinger, Besserungsvereinbarungen im Bilanzrecht, ecolex 1997, 529; zuvor schon BFH-Urteile vom 19. Mai 1982 I R 102/79, BStBl. II 1982, 631; vom 22. November 1983 VIII R 37/79; vom 24. Mai 1984 I R 166/78, BStBl. II 1984, 747; vom 19. Juli 1984 VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362; BFH 16. April 1991 VIII R 100/87, BFHE 165,31, BStBl. II 1992, 234; ebenso BFH vom 9.6.1997, GrS 1/94, Punkt 4b).

4. (a) Gesellschaftsrechtlich veranlasste Forderungsverzichte bei nicht mehr voll werthaltigen Forderungen führten nach Ansicht der Lehre (vor 1997) im ersten Schritt zur Einlage der Gesellschafterforderung (s. FJ 1997, 247: Verdeckte Einlage auf die Beteiligung) und im zweiten Schritt zur Prüfung einer möglichen Teilwertabschreibung (vgl. Kauba, aaO, S. 106

und FJ 1997, 247: Wertberichtigung mit Siebenjahresverteilung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988, wenn der Gesellschafter eine Körperschaft ist; siehe dazu auch Zöchling, ÖStZ 1995, 149 im Bereich Gesellschafterzuschüsse zu Sanierungszwecken: Zu untersuchen ist, ob der durch den Zuschuss erhöhte Beteiligungsansatz den Teilwert gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 übersteigt, indem geprüft wird, ob ein Erwerber des ganzen Betriebes für das Wirtschaftsgut "Beteiligung" einen geringeren Betrag ansetzen würde).

(b) Der große Senat des BFH (Urteil vom 9.6.1997, GrS 1/94) entschied die Frage, in welcher Höhe ein Forderungsverzicht zu einer verdeckten Einlage führt, dahingehend, dass nur der werthaltige Teil der Forderung eingelegt werden könne. Dasselbe gelte auch im Falle einer Forderungsabtretung. Der Wert des Vermögenszuganges sei in beiden Fällen mit dem Betrag zu bemessen, den der Betriebsinhaber für den Erwerb der Forderung oder die Herbeiführung des Verzichtes hätte aufwenden müssen.

(c) Diese BFH-Rechtsprechung führte in der Folge in Österreich zu teils zustimmenden und teils ablehnenden Reaktionen der Lehre:

(1) Heinrich (FJ 1997, 312) führt dazu an, der BFH begründe seine Rechtsansicht nicht ausreichend. Ebenso gut könnte auch der gesamte Verzichtsbetrag als Betriebsvermögensvermehrung zur Gänze als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst zu behandeln sein. Zudem sei nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 in der Gesellschaftereinlage ein Tausch zu sehen (Hingabe von Vermögen gegen eine Wertsteigerung der Beteiligung). Als Veräußerungspreise seien dabei jeweils die gemeinen Werte der hingegebenen Wirtschaftsgüter anzusehen, die Tauschfiktion gelte auch für Forderungsverzichte. Auch wenn man annehme, § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 greife erst bei der Einlage und eingelegt werde nur der werthaltige Teil, so fehle es noch immer an einer Begründung, warum nur der werthaltige Teil einzulegen sei.

(2) Kirchmayr/Zöchling (ÖStZ 1998, 3) gehen dagegen davon aus, dass die Aussagen des BFH auch in Österreich Anwendung finden könnten. Auf der Ebene des verzichtenden Gesellschafters lägen in Höhe des werthaltigen Teiles der Forderung nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung vor. Für beteiligte Körperschaften sei die Siebentelung der Abschreibungs- bzw. Veräußerungsverluste zu beachten. Umgekehrt müsse in Höhe des nicht werthaltigen Teiles der Forderung eine steuerwirksame Abschreibung zustehen, die nicht den Vorschriften des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 unterliege. Diese Abschreibung sei bereits früher im Zeitpunkt der Entwertung vorzunehmen.

(3) Bertl/Hirschler (RWZ 1998, 11) stellen dazu fest, der Verzicht eines Gesellschafters auf eine nicht mehr vollwertige Forderung gegenüber seiner Gesellschaft führe bei dieser aufgrund der Rechtsprechung des BFH zu einer Einlage in Höhe des Teilwertes der Forderung. Diese Wirkung des Forderungsverzichtes gelte nicht nur für den unbedingten Verzicht, sondern nach überwiegender Ansicht auch für den Fall einer mit dem Forderungsverzicht verbundenen Besserungsvereinbarung (derart, dass die Forderung bei Eintritt gewisser Ereignisse wieder auflebe).

(4) Neu belebt wurde diese Diskussion durch eine Entscheidung des VwGH vom 26. Mai 1998, 94/14/0042, wobei streitgegenständlich der Verzicht auf eine Forderung infolge Uneinbringlichkeit wegen der eingetretenen Überschuldung war. Der VwGH führt in der (aufhebenden) Entscheidung unter anderem folgendes aus: "Der steuerliche Gewinn einer Körperschaft darf durch Vorgänge, die nicht durch die betriebliche Tätigkeit der Körperschaft, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, keine Minderung erfahren. Für die Frage, ob eine Maßnahme gesellschaftlich veranlasst ist, kommt es maßgeblich darauf an, ob sie auch einander fremd gegenüberstehende Personen gesetzt hätten. **Selbst der Verzicht eines Gesellschafters auf seine Forderung stellte bei ihm nur mit dem Betrag einer gesellschaftlich veranlasste Maßnahme dar, der dem Tageswert der Forderung im Zeitpunkt des Verzichtes entspricht (vgl. Heinrich, FJ 1997, 312 und den Beschluss des BFH vom 9. Juni 1997, GrS 1/94, FR 1997, 723).**

Nach Schuchter (RdW 1998, 488) habe der VwGH mit dieser Entscheidung die Ansicht des BFH bestätigt, wonach ein Forderungsverzicht causa societatis nur in Höhe des Teilwertes als Einlagevorgang zu werten sein könne (unter Hinweis auf den Beschluss des BFH).

Nach Ansicht von Heinrich (RdW 1999, 50) sei diese Frage aber weiterhin offen. Zwar sei das Ergebnis des BFH als so gut wie verbindlich anerkannt worden (unter Verweis auf Bachl, Die finanzielle Sanierung in Handels- und Steuerrecht, Bertl/Mandl/Ruppe, Insolvenz, Sanierung, Liquidation, 87), § 6 Z 14 EStG 1988 liege aber die Ansicht zugrunde, dass es sich bei offenen wie verdeckten Einlagen um einen Tauschvorgang handle. In welcher Form § 6 Z 14 EStG 1988 auf verdeckte Einlagen und Forderungsverzichte causa societatis anzuwenden sei, sei stets umstritten geblieben. Als Extremstandpunkt werde die Ansicht vertreten, dass diese Regelung bei verdeckten Einlagen mangels Gegenleistung überhaupt nicht anzuwenden wäre (Starlinger, Einlagen und Umgründungen: Gewinnrealisierung und Bewertung in Handels- und Steuerrecht, 124 f). Die Finanzverwaltung gehe zudem von einer dem Gesetzeswortlaut nicht entnehmbaren korrespondierenden Bewertung bei Anteilseigner und Gesellschaft aus. In seiner Entscheidung vom 26. Mai 1998, 94/14/0042, habe der VwGH einzig ausgesagt, dass

der Verzicht beim Gesellschafter **in Höhe des Tageswertes** eine gesellschaftlich veranlasste Maßnahme sei. Auf die rechtlichen Folgen der Maßnahme (Einlage nach § 8 KStG 1988, Tauschgrundsatz versus Einlage nach § 4 Abs. 1 EStG 1988) sei er nicht eingegangen.

(5) Die EStR 2000 übernehmen die vorab angeführte Rechtsprechung in Rz 2599 wie folgt: "Der gesellschaftlich veranlasste Verzicht des Gesellschafters auf seine Forderung gegen die Gesellschaft ist nur mit dem Betrag einer gesellschaftlich veranlassten Einlage, der dem Tageswert der Forderung im Zeitpunkt des Verzichtes entspricht (VwGH 26.5.1998, 94/14/0042). Bei der übernehmenden Körperschaft ist der Vorgang in zwei Stufen zerlegt zu sehen: Zunächst geht die Forderung zum Tageswert (Teilwert) ein und ist mit diesem Betrag zu aktivieren, dann löst sich infolge des Confusio-Tatbestandes die Forderung und die Verbindlichkeit auf; der Unterschiedsbetrag ist ein steuerwirksamer Buchgewinn."

Sie gehen allerdings im Beispiel zu Rz 2599 davon aus, dass ein Verzicht im Zusammenhang mit einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme betrieblich veranlasst ist, während Kauba, aaO., S. 114 in etwas differenzierterer Weise die Möglichkeit eines gesellschaftlich veranlassten Verzichtes auch für sanierungsbedürftige Gesellschaften annimmt, wobei die Frage der Teilwertabschreibung in Bezug auf den Sanierungsaspekt für ihn erst auf der zweiten Ebene (nach der Einlage) relevant und die gesellschaftsrechtliche Veranlassung nur anhand des Fremdvergleiches geprüft wird.

Die KStR 2001 verweisen in Rz 886 auf die EStR 2000: "Der Anteilsinhaber verzichtet auf Forderungen gegenüber der notleidenden Körperschaft mit der Maßgabe der Rückzahlung bei Erholung der wirtschaftlichen Situation der Körperschaft. Die Besserung kann als Eintritt in die Gewinnzone oder als Erreichen bestimmter betriebswirtschaftlicher Parameter definiert werden. Erfolgt der Forderungsverzicht aus gesellschaftsrechtlichen Gründen, liegt eine steuerneutrale Einlage nach Maßgabe der EStR 2000, Rz 2599, vor."

5. Die Behandlung eines Forderungsverzichtes mit Besserungsvereinbarung führt demnach (zusammengefasst) zu folgenden Prüfungsschritten:

- Feststellung, ob die Maßnahme des Gesellschafters gesellschaftsrechtlich oder betrieblich veranlasst war (idR ist ein Fremdvergleich anzustellen; zu fragen ist ob ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes der Gesellschaft den Vorteil auch einräumen würde, s. Lademann, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, § 8, Rz 121 mit Verweis auf BFH vom 9. März 1983 I R 182/78, BFHE 139, 139, BStBl. II 1983, 744).

- Überlegung ob eine verdeckte Einlage mit dem Nominalwert oder mit dem werthaltigen Teil (Teilwert) der Forderung erfolgt
- Im Falle der Einlage des werthaltigen Teiles ist dessen Höhe zu bestimmen: Diese bestimmt sich danach, was der Betriebsinhaber für den Erwerb des Wirtschaftsgutes oder bei Forderungen für die Herbeiführung des Verzichtes hätte aufwenden müssen (ebenfalls Fremdvergleich: Was hätte er einem fremden Dritten gezahlt?). Um diesen Betrag erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung nachträglich.
- Beurteilung in welcher Höhe eine Teilwertabschreibung der nachträglichen Beteiligungsanschaffungskosten in Frage kommt (Frage: Was würde der Erwerber des Wirtschaftsgutes im Rahmen eines Betriebskaufes ansetzen?). Für diesen Betrag gilt die Siebentelregelung, wenn der verzichtende Gesellschafter eine Körperschaft ist.

6. Die Prüfung des Forderungsverzichtes durch den Unabhängigen Finanzsenat hat im gegenständlichen Fall nachstehendes ergeben:

(1) Veranlassung des Forderungsverzichts:

Nach den Ausführungen in den Entscheidungsgründen gehen sowohl das zuständige Finanzamt (vgl. Schreiben vom 22. August 2003) als auch die Bw. (vgl. Schreiben vom 8. September 2003: "In Übereinstimmung mit dem Finanzamt...") zuletzt übereinstimmend von einer (teilweisen) Einlage mit anschließender Teilwertabschreibemöglichkeit aus, was (vorangehend) eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung des Forderungsverzichtes beinhaltet. Der Unabhängige Finanzsenat geht ebenfalls von dieser (zwischen den Streitparteien offenkundig nicht mehr strittigen) Auffassung aus, zumal ein Fremdvergleich zum selben Ergebnis führen würde.

(2) Einlagewert:

In dieser Frage schließt sich der Unabhängige Finanzsenat aus den nachstehenden Gründen der Rechtsansicht des BFH vom 9. Juni 1997, GrS 1/94 an, wonach nur der werthaltige Teil der Forderung als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung zu aktivieren ist.

(a) Zunächst ist es richtig, dass der BFH in seinem obangeführten Beschluss selbst die Gründe für die Annahme, nicht der Nominalwert sondern der Teilwert der Forderung sei einzulegen, nicht ausführlich darlegt. Diesbezüglich ist aber darauf zu verweisen, dass die vom Großen Senat des BFH zu entscheidende Kernfrage bereits seit längerer Zeit Diskussionsgegenstand in Lehre und Judikatur war.

Bereits 1992 wird von Elberg ausgeführt (DStZ 1992, 113 ff.), dass ein Forderungsverzicht zu nachträglichen Anschaffungskosten führe und bei der Bewertung der gemeine Wert (dazu auch BFH-Urteile in BFHE 165,31, BStBl. II 1992, 234) bzw. der Verkehrswert der Forderung maßgeblich sein müsse. Nur in dieser Höhe wende der Gesellschafter überhaupt einen Vermögenswert zu (unter Verweis auf Wassermeyer, DB 1990, 2288 und Groh, DB 1988, 514: Gegenstand der Einlage könne nur etwas sein, was zuvor zum Vermögen des Gesellschafters gezählt habe und von ihm ins Vermögen der Gesellschaft übertragen werde). Der nicht werthaltige Teil werde aber vom Gesellschafter nicht übertragen. Dies erläutert er an einem Beispiel: A sei Alleingesellschafter der A-GmbH. Er erwerbe von B eine gegen die A-GmbH gerichtete Forderung mit einem Nennwert von 200.000,00 DM für 50.000,00 DM (realer Wert). Anschließend verzichte er auf die Forderung. A habe nur 50.000,00 DM aufgewandt, nur in dieser Höhe sei bei der A-GmbH das Ergebnis durch das Institut der verdeckten Einlage zu neutralisieren. Die restliche Vermögensmehrung in Höhe von 150.000,00 DM habe die A-GmbH infolge ihrer schlechten Vermögenslage selbst erwirtschaftet. Die Ursache des Verzichtes des B in Höhe von 150.000,00 DM liege in der Sphäre der A-GmbH und nicht in der des A.

Brenner verweist in DStZ 1995, 97, darauf, dass die Anschaffungskosten der Beteiligung diese nur um den Wert erhöht werden könnten, den der Gesellschafter im Zeitpunkt des Darlehensverzichtes aus seinem Vermögen aufwende. Da er in diesem Moment nur mehr eine wertgeminderte Darlehensforderung besitze, könnten die Anschaffungskosten auch nur um diesen Wert erhöht werden, da er nicht mehr aufwende.

Auch Lademann, Kommentar zur Körperschaftsteuer, § 8, Rz 139 verweist darauf, dass schon vor dem Beschluss des GrS weitgehend Einvernehmen darüber bestand, dass nur der werthaltige Teil der Forderung eine verdeckte Einlage sein könne (dazu unter anderem: BFH vom 26. Juli 1967 I R 138/65, BFHE 89/524, BStBl. III 1967, 733 betreffend die Veräußerung einer Beteiligung an ein Organunternehmen).

Zudem wird im Beschluss vom 27. Juli 1994 I R 23/93, I R 58/93, I R 103/93 (BStBl. II 1995, 27), mit dem der I. Senat dem Großen Senat des BFH die Frage des Einlagewertes (in der ersten Vorlagefrage) zur Entscheidung vorlegte, ausführlich dargelegt, welches die Gründe für die Vorlage waren: Zivilrechtlich erschöpfe sich der Forderungsverzicht im Wegfall der Forderung und der Verbindlichkeit. Letzteres bewirke bei der Kapitalgesellschaft die Ersparnis von Aufwendungen. Diese Ersparnis sei nur soweit Einlage, als der Gesellschafter den gleichen wirtschaftlichen Erfolg durch Abtretung seiner Forderung an die Kapitalgesellschaft erzielt hätte. In diesem Fall hätte die Kapitalgesellschaft die Forderung mit dem Teilwert durch

Einlage erworben, die Einlage wäre mit dem Teilwert zu bewerten. Soweit der Verzicht als Einlage zu beurteilen sei, entspreche es der einhellig im Senat vertretenen Auffassung, dass nachträgliche Anschaffungskosten nur in Höhe des werthaltigen Teiles der Forderung anfielen (unter Verweis auf BFH vom 26. Juli 1967 I R 138/65, BFHE 89/524, BStBl. III 1967, 733; BFH vom 25. Januar 1984 I R 183/81, BFHE 140, 538, BStBl. II 1984, 422).

Im Beschluss vom 9. Juni 1997 bestätigt der Große Senat die Ausführungen des Senates I, wonach Forderungsabtretung und Forderungsverzicht zu gleichen Ergebnissen führen müssen. Auch bei der Abtretung gehe die Forderung bei der Vereinigung mit der Verbindlichkeit unter, in beiden Fällen müsse daher der Wert des Vermögenszuganges mit dem Betrag bemessen werden, den der Betriebsinhaber für (den Erwerb der Forderung oder) die Herbeiführung des Verzichtes hätte aufwenden müssen (werthaltiger Teil der Forderung). Das gelte auch bei Leistungen des Gesellschafters, die bei der Gesellschaft bereits (zB im Wege von Rückstellungen) zu Aufwand geführt hätten (konsequent fortgesetzt betreffend Verzicht auf nicht werthaltige Darlehensforderung, s. DStZ, 2000, 501 ff.; das gilt auch bei Verzicht auf Darlehen mit eigenkapitalersetzender Funktion, vgl. BFH-Beschluss vom 16.5.2001 (Az I B 143/00), DStZ 2001, 688). Zudem leitet der Große Senat dieses Ergebnis aus seinem früheren Beschluss vom 26. Oktober 1987, GrS 2/86 (BFHE 151, 523; Vorlagebeschluss vom 20. August 1986 IR 41/82, BFHE 147, 502, BStBl. II 1987, 65) und zwar aus den dort dargelegten Einlagerestriktionen ab (Lademann, aaO, § 8, Rz 138).

(b) Hinzu kommt, dass die innerstaatliche Rechtslage keineswegs gegen die Einlage des werthaltigen Teiles der Forderung zu sprechen scheint:

Nach § 6 Z 14 EStG 1988 iVm. § 8 Abs. 1 KStG 1988 sind offene und verdeckte Einlagen in Körperschaften als Tausch zu werten (vgl. auch VwGH 16.9.2003, 99/14/0324, zu verdeckten Einlagen, die nach außen hin in ein Kaufgeschäft gekleidet werden). Nach der Neufassung des § 6 Z 14 erfasst diese Bestimmung Wirtschaftsgüter und sonstiges Vermögen. Als Bewertungsmaßstab sieht § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 jeweils den gemeinen Wert des hingebenen Wirtschaftsgutes vor. Der gemeine Wert iS. des § 10 Abs. 2 BewG orientiert sich an dem Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen ist. Dabei sind alle Umstände die den Preis beeinflussen zu berücksichtigen.

Der Tausch beim Forderungsverzicht stellt sich wie folgt dar: Der Gesellschafter übergibt seine Forderung (im Ausmaß des werthaltigen Teiles) der Gesellschaft, diese wiederum überträgt ihrerseits (zusätzliche) Anteilsrechte an den Gesellschafter. Die zusätzlichen

Anschaffungskosten der Beteiligung sind mit dem gemeinen Wert der Forderung zu bemessen. Gemeiner Wert ist der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zu erzielende Preis. Ist die Forderung (wie im vorliegenden Fall: siehe Pkt. 6. (3) zur Höhe des werthaltigen Teiles) nur mehr die Hälfte wert, ist der gemeine Wert mit dem halben Nennwert zu bemessen. In diesem Fall deckt sich der "Preis des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs" mit der "Einlageformel" (..."was der Betriebsinhaber für die Herbeiführung des Verzichtes hätte aufwenden müssen"). Sowohl ein Fremder im gewöhnlichen Geschäftsverkehr als auch der Empfänger des Gesellschafterverzichtes hätten in diesem Fall nur mehr den halben Nennwert für die Forderung bezahlt. § 6 Z 14 EStG 1988 hindert somit die Einlage des (lediglich) werthaltigen Teiles der Forderung nicht. Dies wird auch von Heinrich, FJ 1997, 312, so gesehen (...."ist die Forderung nicht mehr voll werthaltig, so wird der gemeine Wert unter dem Nennwert der Forderung liegen").

(c) Die Begründung dafür, warum der nicht werthaltige Teil zu keiner Einlage führt, ist der bereits geschilderten Vorgeschichte zum Beschluss des Großen Senates vom 9. Juni 1997, GrS 1/94, zu entnehmen: Der Gesellschafter kann nur real existierende Vermögenswerte einlegen. Der nicht werthaltige Teil der Forderung ist im Zeitpunkt des Verzichtes nicht mehr seinem Vermögen zuzurechnen, da er diesen Teil seines "Vermögens" im Fremdvergleich an niemanden mehr übertragen könnte. Der Verzicht stellt sich also nur mehr als Formalakt hinsichtlich eines Vermögenswertes dar, über den der Gesellschafter zu diesem Zeitpunkt wirtschaftlich gar nicht mehr verfügen kann. Die "Vermögensvermehrung" der Gesellschaft in Höhe des "wertlosen" Teiles der Forderung ist wirtschaftlich gesehen schon durch die (schlechte) Vermögenslage der Gesellschaft selbst zustande gekommen.

Vermögenswert Forderung und Vermögenseinlage müssen dem gemäß (um zum ob bezeichneten Ergebnis zu kommen) in erster Linie **aus der Sicht des Gesellschafters und nicht aus der Sicht der Gesellschaft ("Vermögensvermehrung bei dieser in Höhe der gesamten Forderung) betrachtet werden**. Dies entspricht aber genau der Intention der Einlagenregelung in § 8 Abs. 2 KStG 1988, wonach Einlage ein Vermögenstransfer aus dem Eigentum des Anteilsinhabers in das Eigentum der Körperschaft sein soll.

(3) Höhe des werthaltigen Teiles:

Das Ausmaß der nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung ist anhand eines Fremdvergleiches (objektiver Erwerbspreis des Wirtschaftsgutes bzw. Zahlung für die Herbeiführung des Forderungsverzichtes) unter Beachtung der im gegenständlichen Fall maßgeblichen Umstände zu ermitteln. Insbesondere aufgrund der Verzichts- und

Besserungsvereinbarung und der sonstigen Gegebenheiten im Umfeld der K. F. geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass der Forderungsverzicht vom Gesellschafter teilweise als Finanzierung (ohne Erwartung einer Rückzahlung) und teilweise als Sanierungsinstrument angesehen wurde, welches nach der künftigen Stabilisierung der Geschäftsergebnisse auch zu Rückflüssen (50% des Jahresergebnisses) an den Gesellschafter führen sollte. Die Bw. hat einerseits im Berufungsverfahren angeführt, die Forderung habe keinen Wert, während sie anlässlich des Erörterungstermins vom 24. März 2003 ausführte, Grund des Nachlasses sei die Sanierung dieser Vertriebsschiene gewesen. Bei tatsächlich beabsichtigter Sanierung kann aber von einem Wert von 0,00 S nicht ausgegangen werden. Nach Ansicht der Berufungsbehörde hat der Gesellschafter nur etwa die Hälfte des Verzichtsbetrages als "verloren" betrachtet und demgemäß auch mit einer Rückzahlungsquote von 50% bzw. hätte ein durchschnittlicher Betriebsinhaber für die Herbeiführung des Verzichtes mit einer Zahlung von rd. 50% der Forderung gerechnet. Aus diesen Gründen ist bei der gegenständlichen Forderung (in Höhe von 50.000.000,00 S) von einer Werthaltigkeit in Höhe von rd. 25.000.000,00 S auszugehen. Die Hälfte des Forderungsbetrages (der nicht werthältige Teil) ist sofort (im Jahr 2000) abschreibbar, die andere Hälfte ist auf die Beteiligung zu aktivieren.

(4) Teilwertabschreibung:

Der werthältige Teil der Forderung in Höhe von 25.000.000,00 S sollte nach dem vorab Gesagten der sanierungsbedürftigen Gesellschaft K. F. zugute kommen. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich jener Rechtsmeinung an, wonach im Vorfeld zunächst im Wege eines Fremdvergleiches zu prüfen ist, ob eine gesellschaftsrechtliche oder eine betriebliche Maßnahme vorliegt und gesellschaftsrechtliche Verzichte sowohl für Sanierungsfälle, als auch für nichtsanierbare Gesellschaften möglich sind, dh. dass ein Verzicht im Sanierungsfall nicht unbedingt eine betriebliche Maßnahme darstellen muss (Kauba, aaO. S. 114; ebenso Lademann, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, § 8, Rz 123: Forderungsverzichte gegenüber einer sanierungsbedürftigen Kapitalgesellschaft können teilweise auf gesellschaftsrechtlichen und teilweise auf betrieblichen Gründen beruhen. Ein mit anderen Gläubigern akkorderter Erlass sei eher betrieblich veranlasst, ein vom Gesellschafter allein gewährter Erlass beruhe eher auf dem Gesellschaftsverhältnis; vgl. auch BFH vom 29. Juli 1997 VIII R 57/94 zum Forderungsverzicht einer KG gegenüber einer sanierungsbedürftigen personenidentischen GmbH).

Für die Frage der Teilwertabschreibung kommt es in weiterer Folge auf die künftigen Ertragsaussichten der Gesellschaft an, die saniert werden soll. Aufgrund der beabsichtigten

Sanierungsmaßnahmen gelten für die Gesellschaft gesteigerte Ertragserwartungen (der Ertragswert ist neben dem Substanzwert und dem funktionalen Wert Hauptkriterium für die Bewertung der Beteiligung; s. Kauba, aaO, S. 47 ff. und S. 360; s. weiters Zöchling/Unger, Sanierungszuschüsse und Teilwertabschreibung, in Bergmann, Praxisfragen zum KÖSt-Recht (FS Werilly, 363)).

Erst wenn aufgrund der weiteren Entwicklung erkennbar ist, dass eine Aussicht auf Besserung der wirtschaftlichen Lage nicht besteht, ist eine Teilwertabschreibung berechtigt (BFH 20.5.1965, IV/49/65 U, BStBl. 1965 III, 503). Entscheidend ist daher die weitere wirtschaftliche Entwicklung, wenn auch nicht in jedem Fall eine Abschreibung erst nach Ablauf einer Beobachtungsfrist erfolgen darf (vgl. BFH 9.3.1977, I R 203/74, BStBl. 1977 II, 515 für den Verzicht auf einen Sanierungszuschuss um einen Konkurs abzuwenden; dazu auch Zöchling, ÖStZ 1995, 149).

Im gegenständlichen Fall war im Jahr 2000 nicht absehbar, ob die angestrebten Ziele erreicht werden könnten oder nicht. Eine Teilwertabschreibung (in Siebentelbeträgen) kommt daher für das Jahr 2000 noch nicht in Betracht. Die Abschreibung kann erst in jenem Zeitpunkt beginnen, in dem die Aussichtslosigkeit des Sanierungsversuches erkennbar ist.

Im gegenständlichen Fall waren die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2000 nach der obigen Darstellung mit insgesamt - 48.073.132,00 S (bisher - 23.073.132,00 S abzüglich 25.000.000,00 S) zu ermitteln.

Der Berufung war aus den genannten Gründen teilweise stattzugeben.

Linz, 14. April 2004

Beilage: 1 Berechnungsblatt