

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 3. November 2010 betreffend die Körperschaftsteuer 2009

zu Recht erkannt:

Der bekämpfte Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt, das Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses ist, zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) betreibt ein Unternehmen im Bereich der Fertigung in der Rechtsform einer GmbH.

Im Firmenbuch ist ersichtlich, dass die Bf seit 3. September 2008 Alleingesellschafterin (100% am Stammkapital von 500.000,00 S) der Tochtergesellschaft (in der Folge kurz T-GmbH) T-GmbH ist.

Die Bf und die T-GmbH ermitteln den Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr vom 1. Februar bis zum 31. Jänner des Folgejahres.

Am 12. März 2009 wurde über das Vermögen der T-GmbH der Ausgleich eröffnet und am 26. Juni 2009 mit einer Quote von 40% wieder aufgehoben.

Am **25. August 2010** brachte die Bf mit FinanzOnline die **Körperschaftsteuererklärung 2009** (Wj. 1.2.2008 – 31.1.2009) ein und wies darin einen Bilanzgewinn und Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.672,51 € aus. Unter der Kennzahl 9230 "Übrige Aufwendungen, Kapitalveränderungen Saldo wurde ein Betrag von 1.505.116,78 € ausgewiesen.

In der im Körperschaftsteuerakt der Bf abgehefteten Kopie des Jahresabschlusses zum 31.1.2009 wird bei der Gewinn- und Verlustrechnung unter der Position Zuführung zur Einzelwertberichtigung ein Betrag von -731.944,21 € abgesetzt.

Mit **Schreiben vom 11. Oktober 2010** forderte das **Finanzamt** die Bf u.a. auf, die "Zuführung zu Einzelwertberichtigungen von 731.944,21 € anhand geeigneter Unterlagen zu erläutern und ggf. zu belegen.

Mit **Schriftsatz vom 20. Oktober 2010** teilte die **Bf** dazu sinngemäß Folgendes mit:

Die Zuführung zur Einzelwertberichtigung (Konto 7816) betreffe eine Forderung an die T-GmbH. Ab 2009 laufe ein Sanierungsverfahren, es sei keine Anmeldung zur Sanierung möglich – die Einbringlichkeit ungewiss (Hinweis auf die Ausgleichsverfahrensmeldung des LG Wels). Es sei der Nettobetrag der Forderung wertberichtigt worden (Hinweis auf Kontoblatt S 7).

Auf dem in Kopie ausgeschlossenen Kontoblatt (Blattnr. 7) des Verrechnungskontos (Konto 3410) betreffend die T-GmbH ist zum 31.1.2009 ein Saldo von brutto 878.333,98 € (731.944,21 € netto bei 20%) ausgewiesen.

Ein Ausdruck der Insolvenzdatei betreffend den Ausgleich über das Vermögen der T-GmbH ist angeschlossen.

Am **27. Oktober 2010** übermittelte die Kanzlei des Ausgleichsverwalters mit E-Mail das Anmelungsverzeichnis im Ausgleichsverfahren über das Vermögen der T-GmbH. Daraus ist ersichtlich, dass die Bf bei der allgemeinen Ausgleichstagsatzung am 14. Mai 2009 keine Forderung angemeldet hat. Von den angemeldeten Forderungen anderer (Gläubiger) in Höhe von insgesamt 457.137,28 € wurden 430.290,40 € anerkannt und 26.846,88 € bestritten.

Über Aufforderung des Finanzamtes, die Einzelwertberichtigung der Forderung an die T-GmbH zu erläutern, teilte die steuerliche Vertretung der **Bf** mit **E-Mail am 28. Oktober 2010** sinngemäß Folgendes mit:

In (der Buchhaltung/Bilanz) der Bf sei zum 31.1.2009 eine Forderung gegenüber der T-GmbH von 888.33,05 (Zusatz des Gerichts: richtig 878.333,05). Die T-GmbH habe ein Ausgleichsverfahren eingeleitet. Bei der Forderung der Bf handle es sich um ein eigenkapitalersetzendes Darlehen, das im Insolvenzfall nachrangig behandelt werde. Die 40% Ausgleichsquote komme deshalb hier nicht zum Tragen.

Der Ausgleich sei noch immer nicht abgeschlossen. Ohne unterstützende Zahlungen der Bf wäre die T-GmbH derzeit nicht in der Lage, die Ausgleichsquote zu erfüllen.

Das Ergebnis 2009/2010 der T-GmbH sei trotz Ausgleichs ebenfalls noch negativ.

Die Tilgung der Forderung der Bf sei derzeit aus rechtlicher Sicht nicht zulässig.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid 2009** vom **3. November 2010** erhöhte das Finanzamt mit nachstehender Begründung die von der Bf erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 1.672,51 € um 627.380,75 € auf 629.053,26 € und setzte die Körperschaftsteuer mit 150.714,25 € fest:

"In Ihrem Schreiben vom 28. Oktober 2010 führen Sie aus, dass es sich bei der Forderung der Bf an die T-GmbH um ein "eigenkapitalersetzendes Darlehen" handelt.

Gemäß § 12 Abs. 3 KStG sind Beteiligungsabschreibungen jedoch zwingend auf 7 Jahre zu verteilen, sohin eine Gewinnerhöhung um 627.380,75 € (sechs Siebtel der Forderung – Zusatz des Gerichts: 6/7 von 731.944,21 €) erfolgte."

Mit **Schriftsatz vom 12. November 2010** erhob die Bf **Berufung** gegen diesen am 10. November 2010 zugestellten Körperschaftsteuerbescheid 2009 und beantragte sinngemäß mit folgender Begründung die (gänzliche) Anerkennung der Wertberichtigung der Forderung von 731.944,21 € und erklärungskonforme Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -68.774,37 €:

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen lt. Körperschaftsteuererklärung 2009

-68.774,37 €. In den Einkünften ist ua eine Abschreibung der Forderung an T-GmbH von 731.944,21 € enthalten, die vom Finanzamt nicht anerkannt, sondern als Beteiligungsabschreibung auf 7 Jahre verteilt wurde. Dadurch wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 629.053,26 € festgesetzt.

Grundlage für diese Forderung sind Lieferungen und Leistungen. Nach damaliger Rücksprache mit dem Ausgleichsverwalter wurde die Forderung der Bf an die T-GmbH nicht angenommen, da diese Leistungen aufgrund der Gesellschafterstellung nachrangig zu befriedigen wären. Da die Einbringlichkeit der Forderung zu diesem Zeitpunkt fraglich war, war eine Wertberichtigung unerlässlich.

Nach Abwicklung des Ausgleichs und Stabilisierung der Gesellschaft soll die Bezahlung der Leistung weiterhin eingefordert werden. Ein Verzicht auf die Forderung ist nicht geplant.

Als Eigenkapitalersatz gilt lt. § 1 EKEG ein Kredit, der einem Unternehmen in der Krise gewährt wird. Ein Kredit ist die Überlassung eines Geldbetrages, der zu einem späteren Zeitpunkt zurückbezahlt werden soll. Die Bf hat Lieferungen und Leistungen erbracht. Es kam zu keinem Geldfluss, sodass die Wertung als "eigenkapitalersetzendes Darlehen" möglich wäre.

Auch wenn diese Leistungen als Kredit gewertet würden, liegt im Sinne § 1 EKEG gem. § 3 EKEG ein eigenkapitalersetzendes Darlehen nicht vor, wenn "ein vor der Krise gewährter Kredit verlängert, oder dessen Rückzahlung gestundet wird".

Die Einkommensteuerrichtlinien, RZ 708 stellen weiters fest:

Hat eine Zuwendung des Gesellschafters an die Gesellschaft nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache nicht in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, sondern im Gesellschaftsverhältnis, ist die Leistung, ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als verdeckte Einlage anzusehen. Im gegenständlichen Fall ist jedoch eindeutig eine schuldrechtliche Beziehung gegeben.

Im Wirtschaftsjahr 2009/2010 (Zusatz des erkennenden Gerichts: **Gemeint wohl 2008/2009**) wurden Lieferungen und Leistungen von insgesamt 4.694.566,80 € verrechnet. Diese gliedern sich wie folgt:

Kto. 400 Maschinen	Ankauf einer Drehmaschine	264.000,00 €
	Ankauf Laserschneidemaschine	336.000,00 €
	Ankauf Biegemaschine, Abkantpresse	228.000,00 €
	Ankauf EDV-Anlage	11.400,00 €
Kto. 5100 Maschinen	Material für Maschinenbau	3.046.416,00 €
Kto. 5102 102 Ersatzteile		631.390,80 €
Kto. Fremdleistungen		79.920,00 €
Kto. 5772 Leihpersonal		66.000,00 €
Kto. 5030-5061 div. Verbrauchs- und Hilfsstoffe		31.440,00 €
		4.694.566,80 €

Die Kontoentwicklung stellt sich somit wie folgt dar:

Stand 1.2.2008	2.667.655,85 €
Lieferungen aus Leistungen	-4.694.566,80 €
Kosten für Verwaltung und Miete	448.944,00 €
Zahlungen	1.920.300,00 €
Verrechnung mit Steuergutschriften	526.000,00 €
Stand 31.1.2009	878.333,05

Weiters ist geplant, nach Erfüllung des Ausgleiches eine Vereinbarung über die Begleichung der Schuld, abhängig vom Liquiditätsplan, zu treffen.

Mit **Schreiben** vom **10. März 2011** forderte das **Finanzamt** sinngemäß wie folgt zur Ergänzung der Berufung auf:

Aus ho. Unterlagen bzw. aus der Berufungsschrift gehe hervor, dass die Bf auch in den Folgejahren Lieferungen an die T-GmbH erbracht hat.

Die Bf werde daher ersucht, bis 24. März 2011 eine Aufstellung sämtlicher Lieferungen, Zahlungsmodalitäten etc. betreffend die WJ 2009/2010 und 2010/2011 (Bilanzstichtag 31.01.2011) vorzulegen. Es mögen sämtliche betroffene Konten genau bezeichnet und jeder Geschäftsfall einzeln vorgelegt werden.

Eine Kopie der betroffenen Konten (Erlöse, Bank, Kassa etc.) wäre ebenfalls ausreichend.

Mit **Schriftsatz** vom **24. März 2011** legte die **Bf** hierauf folgende Kontoblätter vor und erläuterte dies wie anschließend sinngemäß wiedergegeben:

Kto. 3410 Verrechnungskonto T-GmbH des WJ 2009/2010: 7 Blätter
 Kto. 3410 Verrechnungskonto T-GmbH des WJ 2010/2011: 5 Blätter
 Kto. 4002 Erlöse Verr. Verwaltung u. Buchhalt. des WJ 2010/2011: 1 Blatt
 Kto. 4003 Erlöse aus Vermietung des WJ 2010/2011: 1 Blatt
 Kto. 4004 Erl. Vermietung Maschinen des WJ 2010/2011: 1 Blatt
 Kto. 4001 Erlöse Verr. VW und BH n.stb. des WJ 2009/2010: 1 Blatt
 Kto. 4002 Erlöse Verr. Verwaltung u. Buchhalt. des WJ 2009/2010: 1 Blatt
 Kto. 4003 Erlöse aus Vermietung des WJ 2009/2010: 1 Blatt
 Kto. 4004 Erl. Vermietung Maschinen des WJ 2009/2010: 1 Blatt
 Kto. 4002 Erlöse Verr. Verwaltung u. Buchhalt. des WJ 2008/2009: 1 Blatt
 Kto. 4003 Erlöse aus Vermietung des WJ 2008/2009: 1 Blatt
 Kto. 4004 Erl. Vermietung Maschinen des WJ 2008/2009: 1 Blatt
 Kto. 4002 Erlöse Verr. Verwaltung u. Buchhalt. des WJ 2007/2008: 1 Blatt
 Kto. 4003 Erlöse aus Vermietung des WJ 2007/2008: 1 Blatt
 Kto. 4302 Verr. Erlös T-GmbH des WJ 2007/2008: 1 Blatt
 Kto. 4303 Verr. Erlös T-GmbH des WJ 2007/2008: 1 Blatt
 Kto. 4002 Erlöse Verr. Verwaltung u. Buchhalt. des WJ 2006/2007: 1 Blatt
 Kto. 4003 Erlöse aus Vermietung des WJ 2006/2007: 1 Blatt
 Kto. 4302 Verr. Erlös T-GmbH des WJ 2006/2007: 1 Blatt
 Kto. 4303 Verr. Erlös T-GmbH des WJ 2006/2007: 1 Blatt
 Kto. 4002 Erlöse Verr. Verwaltung u. Buchhalt. des WJ 2005/2006: 1 Blatt
 Kto. 4003 Erlöse aus Vermietung des WJ 2005/2006: 1 Blatt
 Kto. 4302 Verr. Erlös T-GmbH des WJ 2005/2006: 1 Blatt

Im Anhang übermitteln wir Ihnen die Kontoblätter, die die Entwicklung des Verrechnungskontos der Bf gegenüber der T-GmbH zeigen.

Aus dem Kontoblatt ist ersichtlich, dass wie in den Vorjahren laufend Rechnungen erfasst sind und diese auch beglichen werden.

Weiters übermitteln wir Ihnen die betroffenen Erlöskonten der Jahre 2006 bis 2011.

Folgende Kontenbezeichnungen sind auf dem Verrechnungskonto (Zusatz des Gerichts: 3410) angegeben:

Kto.	Bezeichnung
400	Maschinen und maschinelle Anlagen
600	Fahrzeuge LKW
2701	Kassa 2 (Wels)
2810	Unicredit BA-CA Linz
3580	Finanzamt St.Nr.
4001	Erl. Verwaltung und Buchhaltung (n. stb)
4002	Erl. Verwaltung und Buchhaltung

4003	Erl. Vermietung
4004	Erl. Vermietung Maschinen
5100	Maschinen
5102	Ersatzteile
5770	Fremdleistungen
9412	Bezahlte Patronatserklärung
9499	Verr. T-GmbH

Leider ist es aufgrund der angespannten finanziellen Situation derzeit nicht möglich, die Rechnungen aus den Vorjahren zu begleichen.

Die diesbezüglichen Beträge werden deshalb bis zur Besserung der wirtschaftlichen Situation gestundet.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **13. April 2011** änderte das Finanzamt den bekämpften Körperschaftsteuerbescheid 2009 durch Erhöhung des Gewinnes und der Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 104.563,46 € auf 733.616,72 € ab und setzte unter unveränderter Berücksichtigung eines Verlustabzuges von 2.614,34 € für das resultierende Einkommen von 731.002,38 € die Körperschaftsteuer mit 176.855,12 € (bisher 150.714,25€) fest.

Das Finanzamt begründete dies in einer der Bf gesondert am 18. April 2011 zugestellten Begründung sinngemäß wie folgt:

Die Bf machte betreffend das WJ 2009 eine Forderungswertberichtigung (-abschreibung) gegenüber der T-GmbH geltend. Grundlage für die abgeschriebene Forderung waren Lieferungen und sonstige Leistungen. Begründet wurde die Forderungsabschreibung damit, dass die Forderung zum damaligen Zeitpunkt hinsichtlich ihrer Einbringlichkeit fraglich war. Eine spätere Einbringlichkeit wäre jedoch nicht ausgeschlossen.

Maßgeblich für die Bewertung der Forderungen sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag (VwGH 04.11.1998, 93/13/0186; VwGH 16.12.1997, 93/14/0177). Der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Bilanzstichtag noch nicht vorhanden waren, bleibt bei der Bewertung am Bilanzstichtag außer Ansatz (VwGH 16.12.1997, 93/14/0177). Die Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners im Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses ist ein Indiz, rechtfertigt alleine aber nicht die Wertberichtigung zum Bilanzstichtag.

Teilwertabschreibungen von Forderungen sind trotz Zahlungsschwierigkeiten des Schuldners insoweit unzulässig, als sich die Forderungen durch Aufrechnung (Kompensation) - der Forderung steht eine Verbindlichkeit gegen den selben Schuldner gegenüber - oder im Hinblick auf (Faust- oder Grund-)Pfandrechte als einbringlich erweisen.

Aufgrund der weiterhin bestehenden Geschäftsverbindungen und der "kontokorrent" verrechneten Forderungen und Verbindlichkeiten kann von keiner Zahlungsunfähigkeit der T-GmbH gesprochen werden, zumal Zahlungen auf die älteste Schuld angerechnet hätten werden können. Es besteht und bestand niemals ein Grund für eine gänzliche Forderungsabschreibung bzw. für eine teilweise Wertberichtigung.

Der Gewinn wurde daher mangels Vorliegens (Zusatz des Gerichts: der Voraussetzungen) einer Siebentelabschreibung zusätzlich um 104.563.46 € erhöht.

Mit **Schriftsatz** vom **4. Mai 2011** stellte die Bf einen **Vorlageantrag** und führte ergänzend sinngemäß Folgendes aus:

Bei der Körperschaftsteuer 2009 wurde eine Wertberichtigung gegenüber der T-GmbH in Höhe von 731.944,21 € nicht anerkannt.

Maßgeblich für die Wertberichtigung von Forderungen sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag. Der nachträgliche Eintritt von Umständen, die am Bilanzstichtag noch nicht vorhanden waren, bleibt bei der Bewertung grundsätzlich außer Ansatz.

Die Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners im Zeitpunkt der Erstellung eines Jahresabschlusses ist ein Indiz, rechtfertigt alleine aber nicht die Wertberichtigung zum Bilanzstichtag. Die Zahlungsunfähigkeit muss am Bilanzstichtag bereits bestanden haben oder vorhersehbar gewesen sein, um eine Wertberichtigung zu rechtfertigen.

Erfährt der Unternehmer im Februar, dass sein Kunde in Konkurs gegangen ist, dann wird die Zahlungsunfähigkeit regelmäßig bereits am 31.12. bestanden haben (Doralt EStG, § 6 RZ 20).

Das Ausgleichsverfahren der T-GmbH wurde am 12. März 2009 (s. beiliegender Auszug aus der Insolvenzdatei) beim Landesgericht eingebracht. Der Bilanzstichtag der T-GmbH ist der 31. 1.2009. Aufgrund des Nahebezuges ist regelmäßig davon auszugehen, dass die Zahlungsunfähigkeit bereits am Bilanzstichtag bestanden hat. Daher wurde im Bilanzerstellungszeitraum die Forderung gegenüber der T-GmbH aufgrund des neuen Sachverhaltes betrachtet und abgeschrieben.

Da das Nachholverbot die Geltendmachung des Forderungsverlustes in einem späteren Jahr verbietet, werden Wertänderungen, die bei der Bilanzerstellung bekannt sind, im Zweifel zu berücksichtigen sein (s. zum Nachholverbot VwGH 22.10.2002, 96/14/0106; Doralt aaO § 6 RZ 23).

Forderungen können wertberichtigt werden. Die Umstände der Wertberichtigung sind darzulegen und nachzuweisen (VwGH 27.09.1995, 92/13/0310) oder zumindest glaubhaft zu machen (VwGH 11.05.2005, 2002/13/0021).

In der Bescheidbegründung wird darauf hingewiesen, dass zum Bilanzstichtag keine Zahlungsunfähigkeit bestanden hat.

Die T-GmbH hat am 12. März 2009 das Ausgleichsverfahren eingeleitet. Gem. § 66 KO setzt die Einleitung des Verfahrens voraus, dass der Schuldner zahlungsunfähig ist. Dies ist insbesondere anzunehmen, wenn der Schuldner seine Zahlungen einstellt.

Zahlungsunfähigkeit liegt vor, wenn mehr als 5% aller fälligen Schulden nicht beglichen werden können (OGH 19.01.2011, 3 Ob 99/10 w). Gem. § 1 AO kann ein Antrag auf Ausgleich eingebracht werden, wenn gem. Abs. 1 die Voraussetzungen für die Konkurseröffnung (gem. § 66 und 67 KO) oder drohende Zahlungsunfähigkeit vorliegen.

Weiters möchten wir festhalten, dass die Zahlungsunfähigkeit weiterhin gegeben ist und der Ausgleich nur durch Privateinlagen der Gesellschafter der Bf sowie eine Patronatserklärung des Gesellschafters (Zusatz des Gerichts: Bf) über 350.000,00 € möglich war.

Ein Konkurs der Gesellschaft sollte vermieden werden, um den Namen der Bf, deren Geschäftsbeziehungen zu internationalen Kunden sowie die Eintreibung von Forderungen in Höhe von 300.000,00 € (die bei einem Konkurs nicht bezahlt worden wären) nicht zu gefährden.

Warum das Finanzamt den Ausgleichsantrag als Nachweis der Zahlungsunfähigkeit nicht anerkennt, weil für die Einbringlichkeit einer Forderung die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich sind (s. Doralt aaO Tz 211 iVm Tz 20 ff)), entzieht sich unserer Kenntnis, zumal das Verrechnungskonto - durch den Ausgleich bedingt - auf aktuell 1,300.000,00 € angestiegen ist.

Die in Beilage angeschlossene **Patronatserklärung vom 27. März 2009 der Bf** lautet: Die Bf ist Alleingesellschafterin der T-GmbH. Über das Vermögen dieser Tochtergesellschaft wurde am 12.03.2009 das Ausgleichsverfahren eröffnet und ein namentlich genannter RA zum Ausgleichsverwalter bestellt.

Die Bf übernimmt hiermit gegenüber ihrer Tochtergesellschaft, der T-GmbH, unwiderruflich die uneingeschränkte Verpflichtung, diese bis zu einem Höchstbetrag in Höhe von 350.000,00 € in der Weise finanziell auszustatten, dass sie stets in der Lage ist, alle ihre Pflichten und Verbindlichkeiten im Zuge des Ausgleichsverfahrens zu erfüllen und der im Ausgleichsantrag angebotenen Quotenzahlung fristgerecht nachzukommen.

Für den Fall der Nichteinhaltung ihrer Verpflichtung sichert die Bf der T-GmbH als Solidargläubigerin volle Schad- und Klagloshaltung auf erstes Anfordern zu.

Gegenständliche Patronatserklärung gilt längstens bis zur Annahme im Rahmen der Ausgleichstagsatzung am 14.05.2009 und gerichtlichen Bestätigung des Ausgleichs. Die Patronatserklärung erlischt jedoch mit sofortiger Wirkung, sofern seitens des Ausgleichsverwalters eine Betriebsschließung beim Konkursgericht beantragt und dieser gerichtlich entsprochen wird. Gleiches gilt für den Fall der Eröffnung eines Anschlusskonkurses über das Vermögen der T-GmbH bzw. bei Zurückziehung des Ausgleichsantrages.

Durch diese Patronatserklärung werden die Rechtsbeziehungen zwischen der Bf und der T-GmbH in Bezug auf die finanzielle Zusicherung zur Fortführung im Ausgleichsverfahren abschließend geregelt. Allenfalls vor oder bei Abgabe dieser Erklärung geschlossene

Vereinbarungen oder sonstige Umstände von rechtlicher Relevanz bleiben hievon unberührt.

...

Über Aufforderung des erkennenden Gerichts vom 31. Oktober 2014 gab das **Finanzamt** mit Schreiben vom **5. November 2014** sinngemäß folgende **Stellungnahme zum Vorlageantrag** ab:

Die Bf ist 100%ige Gesellschafterin der T-GmbH und unterhält umfangreiche Geschäftsbeziehungen zu diesem Unternehmen. Die Geschäftsfälle (Lieferungen und sonstige Leistungen) werden kontokorrentmäßig verbucht (siehe Seite 2 der Beschwerde vom 12.11.2010).

Im Rahmen der Forderungswertberichtigung betreffend das Jahr 2009 wurde einfach der ausstehende Saldo ausgebucht, und wie im Vorlageantrag erwähnt von der Bf eine Patronatserklärung abgegeben.

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setzt voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen, andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden.

Es handelt sich nach ho Ansicht um Besserungsvereinbarungen, da auch in den Folgejahren neben der aushaftenden Patronatserklärung iHv 350.000,00 € noch weitere "Forderungswertberichtigungen" vorgenommen wurden.

Besserungsvereinbarungen können ebenfalls zu verdeckten Einlagen führen. Unter Besserungsvereinbarungen sind Vereinbarungen zu verstehen, wonach ein Kapitalnehmer mit Kapital ausgestattet wird, das er dem Kapitalgeber nur im Fall seiner "Besserung" zurückzahlen muss. Die "Besserung" kann dabei als (Wieder-)Eintritt-in die Gewinnzone bzw. als Erreichen bestimmter betriebswirtschaftlicher Parameter (zB Erreichen einer bestimmten Eigenkapitalquote) definiert sein. Die Hingabe des Kapitals kann im Wesentlichen in Form einer betrieblich veranlassten Kapitalhingabe, eines Forderungsnachlasses oder einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Hingabe von Kapital an Körperschaften erfolgen.

Das Verrechnungskonto wird durch diese fremdunüblichen Maßnahmen laufend korrigiert, ohne dass nach ho Ansicht zwingende wirtschaftliche Gründe vorliegen. Deshalb ist die im Jahr 2009 (wenn auch aus Anlass der Ausgleichseröffnung) vorgenommene Forderungswertberichtigung als Forderungsverzicht anzusehen, da diese "Wertberichtigung" und zugleich abgegebene Patronatserklärung völlig fremdunüblich sind und nach Ansicht des Finanzamtes in der gesellschaftsrechtlichen Beziehung besteht.

Über Anforderung des erkennenden Gerichts legte das Landesgericht Wels am **7. November 2014** die **Akten** betreffend das **Ausgleichsverfahren** der **T-GmbH** vor.

Mit **Schreiben vom 12. November 2014** übermittelte das **erkennende Gericht** der Bf Kopien der E-Mail vom 28.10.2010 der steuerlichen Vertreterin der Bf, des ausführlichen Berichts des Ausgleichsverwalters vom 22.4.2009 und der Stellungnahme des Finanzamtes vom 5.11.2014 mit sinngemäß folgendem Vorhalt:

Die der Tochtergesellschaft (T-GmbH) gestundeten Forderungen haben zum Bilanzstichtag 31.1. der Jahre 2005 bis 2009 zwischen 989.532,18 € (2007) und 2.667.655,85 € (2008) betragen.

Der Ausgleichsverwalter habe dazu in seinem ausführlichen Bericht vom 22.4.2009 auf S 7 ausgeführt, dass es sich bei den Verbindlichkeiten zum 31.1.2009 von 1.051.853,05 € um Barvorlagen der Muttergesellschaft (Bf) an die Tochtergesellschaft (T-GmbH) handle, um deren Betrieb sicherzustellen.

Die Bf habe ihre Forderungen gegen die T-GmbH im Ausgleichsverfahren nicht angemeldet.

In der angeschlossenen E-Mail seien diese Forderungen als eigenkapitalersetzendes Darlehen qualifiziert worden.

Jedenfalls sei eine langjährige erhebliche Unterkapitalisierung der T-GmbH gegeben. Im Lichte der aufgezeigten Umstände erscheine die Anwendung des § 12 Abs. 3 KStG 1988 im bekämpften Bescheid vom 3.11.2010 sachgerecht.

Mit **Schriftsatz vom 28. Jänner 2015** gab die **Bf** hierauf sinngemäß im Wesentlichen folgende **Gegenäußerung** ab:

Die Bf schließe sich den Ausführungen des erkennenden Gerichts vom 12. November 2014 sowie jenen des Finanzamtes vom 5. November 2014 nicht an:

Unter Patronatserklärungen seien Erklärungen durch andere (Konzern-)Unternehmen oder einen Dritten zu verstehen, denen zur Folge die erklärende Person in mehr oder weniger verbindlicher Form Leistungen oder auch nur Bemühungen oder die Aufrechterhaltung eines bestimmten Zustandes zusagt.

Die angesprochene Patronatserklärung sei vom Ausgleichsverwalter angefordert worden, um sicherzustellen, dass die in Aussicht gestellte Ausgleichsquote auch erfüllt werden kann. Außerdem gehe es in der Patronatserklärung nicht um bereits bestehende Forderungen der Bf, sondern um künftige Leistungen von Geldbeträgen. Wie dem Absatz 2 der Patronatserklärung zu entnehmen sei, habe die Bf unwiderruflich die Verpflichtung übernommen, die T-GmbH zu mit zu einem Höchstbetrag in Höhe von 350.000,00 € finanziell auszustatten, sodass diese in der Lage ist, alle ihre Verpflichtungen und Verbindlichkeiten im Zuge des Ausgleichsverfahrens erfüllen zu können. Die Forderungen, die zum 31.1.2009 bestanden haben, seien somit nicht Gegenstand der Patronatserklärung.

Als Besserungsvereinbarung werde hingegen die auflösende Bedingung innerhalb eines Schuldenerlasses bezeichnet. Sie ziele darauf ab, dem Schuldner zwar grundsätzlich

die Schulden gegen einen bestimmten Gläubiger zu erlassen, gleichwohl sollen diese Schulden wieder aufleben, wenn sich die wirtschaftliche Lage des Schuldners bessern sollte.

Eine derartige Verpflichtung oder Berechtigung sei in der Patronatserklärung nicht enthalten, sodass diese nicht als Besserungsschein bezeichnet werden könne. Die Ausführungen des Finanzamtes gingen in dieser Beziehung am Sachverhalt vorbei.

§ 12 Abs. 3 KStG sei auf den vorliegenden Fall nicht anzuwenden, weil die gegenüber der T-GmbH bestehenden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen eine sich ständig ändernde Höhe ausgewiesen haben. Die Verbindlichkeit habe sich wie folgt entwickelt:

2005/2006: 1.742 TEUR

2006/2007: 989 TEUR

2007/2008: 2.676 TEUR

2008/2009: 878 TEUR

Somit könne nicht davon gesprochen werden, es sei beabsichtigt gewesen, der T-GmbH Gelder langfristig zur Verfügung zu stellen. Eine Umdeutung dieser Verbindlichkeiten in Eigenkapital zum 31.1.2009 sei daher unzulässig. Das Eigenkapitalersatzrecht komme erst in dem Zeitpunkt zum Tragen, zu dem der Ausgleich angemeldet worden sei.

Wie dem Ausgleichsantrag zu entnehmen sei, sei der Ausgleich durch den Auftragseinbruch infolge der Wirtschaftskrise bedingt.

Es hat seitens der Bf nie die Absicht bestanden, der T-GmbH nachhaltig Beträge zur Verfügung zu stellen.

Außerdem übersehe das Finanzamt die Bestimmung des § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG, die klarstellt, dass auch bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters, der nicht mehr werthaltig Teil der Forderung steuerwirksam ist. Dies bedeute, dass die Wertberichtigung im Rahmen der Bf in vollem Umfang anzuerkennen sei.

So sei auf die Ausführungen von Raab/Renner in KStG 1988 RZ 40 hinzuweisen, dass dann, wenn ein Gesellschafter in seiner Funktion als Unternehmer, dh aus betrieblichen Gründen, ganz oder teilweise auf eine Forderung besteht, um den Fortbestand der Körperschaft nicht zu gefährden und damit seine Geschäftsbeziehung erhalten zu können (zB bei Lieferungen gegenüber der Körperschaft) in der Regel nicht von einer Einlage, sondern von einer betrieblich veranlassten Vermögensvermehrung auszugehen sei. Dies werde insbesondere bei allgemeinen Sanierungsmaßnahmen bei einer Mehrheit von Gläubigern der Fall sein. In diesem Fall liege in der Regel auf Seiten der Körperschaft eine Betriebseinnahme (unter Umständen Sanierungsgewinn) und auf Seiten des Gesellschafters (Bf) eine Betriebsausgabe (Forderungsverlust) vor.

Die Beschwerde vom 4. Mai 2011 werde vollinhaltlich aufrechterhalten und um entsprechende Berücksichtigung der Teilwertabschreibung ersucht.

Der Gegenäußerung der Beschwerdeführerin vom 28.01.2015 entgegnete das **Finanzamt** mit **Schreiben** vom **25. Februar 2015** sinngemäß Folgendes:

Betreffend die von der Bf in ihrer Gegenäußerung zur Besserungsvereinbarung vorgebrachten Argumente, werde auf die in der Stellungnahme des Finanzamtes angeführten Rechtsansichten verwiesen, die aufrecht erhalten werden.

Hinsichtlich der Anwendbarkeit des § 12 Abs. 3 KStG könne die Argumentation der Bf nicht nachvollzogen werden, weil zum Zeitpunkt der Ausgleichseröffnung der zu diesem Zeitpunkt aushaftende Forderungsbetrag zur Gänze wertberichtigt wurde, sodass die Wertschwankungen in den Vorjahren nach Ansicht des Finanzamtes keine Rolle spielen. Die Ansicht des BFG, die Anwendung des § 12 Abs. 3 KStG 1988 erscheine sachgerecht, werde daher voll geteilt.

Aus Sicht des Finanzamtes handle es nach wie vor um einen Forderungsverzicht. Inwieweit die "wertberichtigte" Forderung werthaltig gewesen sei oder nicht, könne aus heutiger Sicht nicht beurteilt werden, weil diese Forderung im Rahmen der Ausgleichseröffnung nicht angemeldet wurde.

Der letzte Absatz in der Gegenstellungnahme der Bf sei insofern nicht nachvollziehbar, weil zu diesem Zeitpunkt nur die Bf in ihrer Eigenschaft als 100%ige Anteilinhaberin einen Forderungsverzicht vorgenommen hat, der auf Grund der vorgebrachten Argumente (siehe oben) anders zu beurteilen sei.

Mit **Schreiben vom 4. März 2015** übermittelte das **erkennende Gericht** der Bf die Stellungnahme des Finanzamtes zur Gegenäußerung binnen eines Monats ab Zustellung. Über zweimaliges Ersuchen der Bf wurde diese Frist letztlich bis 30. Juni 2015 verlängert. Mit **Schreiben vom 15. Juni 2015** ergänzte das **erkennende Gericht** seinen Vorhalt an die Bf wie folgt:

Im mit ho. Vorhalt vom 12. November 2014 übermittelten ausführlichen Bericht des Ausgleichsverwalters vom 22. April 2009 habe dieser auf Seite 7 unter lit B) festgestellt, dass es sich bei den Verbindlichkeiten der T-GmbH zum 31.1.2009 in Höhe von 1,051.853,05 € um Jahr für Jahr festzustellende Barvorlagen der Muttergesellschaft (Bf) handle, die gewährt worden seien, um den Betrieb der Tochtergesellschaft sicherzustellen.

In Ergänzung zum ho. Vorhalt vom 4. März 2015 werde ersucht, ebenfalls bis **30. Juni 2015**

dazu folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen:

- 1) Welche **Sicherheiten** seien der Bf von der Tochtergesellschaft für diese Barvorlagen geleistet worden?
- 2) Um Vorlage von Nachweisen zu Pkt. 1) werde ersucht.
- 3) Welche Vereinbarungen über die **Rückzahlung** dieser Barvorlagen seien zwischen der Bf und der Tochtergesellschaft getroffen worden?
- 4) Um Vorlage von Nachweisen zu Pkt. 3) über Vereinbarung und Durchführung werde ersucht.
- 5) Welche Vereinbarungen über die **Verzinsung** dieser Barvorlagen seien zwischen der Bf und der Tochtergesellschaft getroffen worden?

6) Um Vorlage von Nachweisen zu Pkt. 5) über Vereinbarung und Durchführung werde ersucht.

Mit **Schriftsatz** vom **24. Juni 2015** legte die **Bf** eine OP-Liste Sachkonten der Bf über das Verrechnungskonto betreffend die T-GmbH per 24. Juni 2015 vor und führte zu den Vorhalten des erkennenden Gerichts vom 27. Februar und 15. Juni 2015 sinngemäß Folgendes aus:

Aufgrund des Berichts des Ausgleichsverwalters vom 22.4.2009 (Seite 7 unter lit B) hat die T-GmbH zum 31.1.2009 eine Verbindlichkeit von 1.051.853,05 € ausgewiesen, die sich wie folgt darstelle:

- Verbindlichkeit gegen die B-GmbH € 173.520,00
- Verbindlichkeit gegenüber der Bf von 878.333,05 €.

Der Ausgleichsverwalter habe festgestellt, dass es sich dabei um Barvorlagen der Muttergesellschaft (Bf) handelt, die gewährt worden seien um den Betrieb der Tochtergesellschaft sicherzustellen.

Die Bf habe somit zum 31.1.2009 eine Forderung aus Lieferungen und Leistungen von 878.333,55 € gegenüber der T-GmbH gehabt.

In Anlehnung an die Ausführung des Ausgleichsverwalters habe das Finanzamt die Forderung aus Lieferungen und Leistungen an die T-GmbH als eigenkapitalersetzendes Darlehen im Anwendungsbereich des § 12 Abs. 3 KStG 1988 (Beteiligung iSd § 10 KStG) beurteilt.

Ein eigenkapitalersetzendes Gesellschafterdarlehen liege dann vor, wenn die Gesellschaft im Zeitpunkt der Darlehensgewährung kreditunfähig gewesen sei, wenn sie also von dritter Seite zu marktüblichen Bedingungen keinen Kredit mehr erhalten hätte und ohne die Zuführung von Eigenkapital oder Gesellschafterdarlehen hätte liquidiert werden müssen. Die Bf tätige seit Jahren laufende Umsatzgeschäfte mit der T-GmbH, die auch kontokorrentmäßig verbucht werden. Eine Gewährung eines Darlehens zur laufenden Finanzierung des Geschäftsbetriebes sei dabei nicht vorgesehen. Zum Stichtag 31.1.2009 sei (wie aus der beiliegenden OP-Liste ersichtlich) der älteste Warenkredit vom 15.12.2008.

Werde die Forderung als eigenkapitalersetzendes Darlehen betrachtet, kämen die Bedingungen des EKEG zur Anwendung. Folge man dem Wortlaut des EKEG, werde im § 3 Abs. 1 Z 2 EKEG festgestellt, was nicht als Kredit iSd §1 EKEG gilt:

*"Ein Kredit im Sinne § 1 liegt **nicht** vor, wenn ein Waren- oder sonstiger Kredit für nicht mehr als sechs Monate zur Verfügung gestellt wird."* Ausbeiliegender OP-Liste des Verrechnungskontos sei aber ersichtlich, dass die laufenden Rechnungen durch laufende Zahlungen beglichen worden seien und das Zahlungsziel von 6 Monaten zum Bilanzstichtag nicht überschritten worden sei. Eine Wertung der laufenden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen als eigenkapitalersetzendes Darlehen sei somit nicht im Einklang mit dem EKEG. Die Rechtsansicht des Ausgleichsverwalters sei von Anfang an

unrichtig gewesen, von der Fa. mangels tatsächlicher Relevanz im Ausgleichsverfahren nicht bestritten worden.

Das Finanzamt folgt ungeprüft der unrichtigen rechtlichen Würdigung des Ausgleichsverwalters.

Bezugnehmend auf den Vorhalt des erkennenden Gerichts vom 15. Juni 2015 sei somit Folgendes festzustellen:

Ad 1 (Sicherheiten): Es handle sich bei der Verbindlichkeit der T-GmbH um Waren- und Leistungskredite, die bis zum 31.1.2009 grundsätzlich innerhalb eines Zeitraumes von 6 Monaten getilgt worden seien. Das EKEG komme somit nicht zur Anwendung.

Ad 2 (Nachweise der Sicherheiten): Dazu werde auf die OP-Liste des Verrechnungskontos zum 31.1.2009 der Bf verwiesen.SM.

Ad 3 und 5): Hinsichtlich der Rückzahlung und Verzinsung gebe es keine gesonderte Vereinbarung.

Die angeschlossene OP-Liste Sachkonten der Bf des Verrechnungskontos 3410 betreffend die T-GmbH bietet per 24. Juni 2015 sinngemäß folgendes Bild:

Pos.	Text	BS	Rg-Nr	Rg-Dat	Faell	M Ziel	Skto%	Rg-Betrag	OP-Betrag
284	Verr.	BK	233	08/12/15				50.000,00	33.389,05
285	Verr	BK	234	08/12/17				60.000,00	60.000,00
286	Verr	BK	239	08/12/29				13.000,00	13.000,00
286	Übertrag KG	BU	104	08/12/31				30.000,00	30.000,00
307	AR688/08	VeAR	688	09/01/31				246.000,00	246.000,00
308	AR689/08	VeAR	689	09/01/31				6.240,00	6.240,00
309	AR687/08	UnAR	687	09/01/31				196.704,00	196.704,00
310	Verr	BK	4	09/01/07				20.000,00	20.000,00
311	Verr	BK	7	09/01/13				20.000,00	20.000,00
312	Verr	BK	9	09/01/15				28.000,00	28.000,00
314	Übertrag UVA	BU	106	09/01/31				190.000,00	190.000,00
315	Übertrag UVA	BU	116	09/01/31				30.000,00	30.000,00
316	Zlg.27.2.200	UB	100	09/01/31				5.000,00	5.000,00
								Kontensaldo:	878.333,05

Über **Aufforderung** des erkennenden Gerichts vom **7. Juli 2015** zum Schriftsatz der Bf vom 24. Juni 2015 eine Stellungnahme abzugeben, teilte das **Finanzamt mit Schreiben** vom **20. Juli 2015** dazu mit, das Finanzamt sehe keine Veranlassung, eine Gegenäußerung abzugeben und halte seine Rechtsansicht weiter aufrecht.

Das erkennende Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die Bf betreibt ein Unternehmen im Bereich der Fertigung in der Rechtsform einer GmbH. Seit 3. September 2008 ist die Bf Alleingesellschafterin (100%) der T-GmbH.

Beide Gesellschaften ermitteln den Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr vom 1. Februar bis zum 31. Jänner des Folgejahres und standen auch in fremdüblich gestalteten Geschäftsbeziehungen.

Zum Bilanzstichtag 31. Jänner 2009 hatte die Bf gegen die T-GmbH Forderungen aus im Zeitraum 15. Dezember 2008 bis 31. Jänner 2009 erbrachten Warenlieferungen und Leistungen in Höhe von insgesamt 878,333,98 € brutto (20% - netto 731.944,21 €).

Der Teilwert dieser Forderungen betrug am 31. Jänner 2009 40% des Nennwertes.

Am 12. März 2009 wurde über Antrag selben Tages über das Vermögen der T-GmbH der Ausgleich eröffnet und am 26. Juni 2009 mit einer Quote von 40% wieder aufgehoben.

Beweiswürdigung

Mit Ausnahme des Teilwertes ist der festgestellte Sachverhalt unstrittig und steht mit den aktenskundigen Firmenbuchauszügen, dem Jahresabschluss und den im Abgaben- und Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen und Schriftsätzen im Einklang.

Der niedrigere **Teilwert einer Forderung** des Umlaufvermögens kann im Allgemeinen nur im Wege der Schätzung ermittelt werden (**Kleinle/Dreixler** im Kommentar **Herrmann/Heuer/Raupach** in **Anm. 910 zu § 6** unter Hinweis auf BFH vom 20.8.2003 - I R 49/02, BStBl. II 2004, 941, zu der § 6 Z. 2 lit. a EStG 1988 vergleichbaren Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 2 dEStG).

Mayr führt in **Doralt/Mayr, EStG**¹³ in **Tz 19 und 20 zu § 6** im Wesentlichen Folgendes aus:

Nach **§ 201 Abs. 2 Z 4 lit. b UGB** sind erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen. Dies ist auch bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG zwingend. Die erkennbaren Risiken und drohenden Verluste müssen ihre Ursache vor dem Bilanzstichtag gehabt haben (**VwGH 27.03.2003, 99/15/0148**).

Die Berücksichtigung erkennbarer Risiken und drohender Verluste fließt aus dem (unternehmensrechtlichen) Imparitätsprinzip und betrifft Teilwertabschreibungen und Verluste.

Die Maßgeblichkeit der Verhältnisse am Bilanzstichtag hat vor allem für die Bewertung von Forderungen Bedeutung. Die Zahlungsunfähigkeit eines Schuldners im Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses ist ein Indiz, rechtfertigt alleine aber nicht die Wertberichtigung zum Bilanzstichtag. Die Zahlungsunfähigkeit muss am Bilanzstichtag bereits bestanden haben oder vorhersehbar gewesen sein, um eine Wertberichtigung zu rechtfertigen (**VwGH 02.06.1976, 1667/75; 27.09.1995, 92/13/0310; und 27.03.2003, 99/15/0148**).

Erfährt der Unternehmer im Februar, dass sein Kunde in Konkurs gegangen ist, dann wird die Zahlungsunfähigkeit regelmäßig bereits am 31.12. bestanden haben. Werterhellende und wertbeeinflussende Ereignisse lassen sich insbesondere dann schwer abgrenzen, wenn das schadensbegründende Ereignis sich über einen längeren Zeitraum entwickelt (z.B. der Hausschwamm wird im April entdeckt).

Da das Nachholverbot die Geltendmachung des Forderungsverlustes in einem späteren Jahr verbietet, werden Wertveränderungen, die bei der Bilanzerstellung bekannt sind, jedenfalls bei § 5- Ermittlern im Zweifel zu berücksichtigen sein (**Doralt/Mayr aaO Tz 23 zu § 6**).

Die beiden Parteien des gegenständlichen Verfahrens vertreten extreme, diametral entgegengesetzte Standpunkte:

Das Finanzamt verneint in der Berufungsvorentscheidung sinngemäß jegliche Berechtigung einer Teilwertabschreibung während die Bf eine solche zu 100% fordert. Die Bf hat jedoch zutreffend auf die oben zitierte Kommentarstelle (§ 6 Tz 20) hingewiesen.

Der Jahresabschluss ist gem. **§ 222 UGB** von den gesetzlichen Vertretern der Kapitalgesellschaft in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahres für das vorangegangene Geschäftsjahr aufzustellen. Der Jahresabschluss 2009 der Bf für das Wirtschaftsjahr 1.2.2008 bis 31.1.2009, der laut Firmenbuch dort am 21.12.2009 eingereicht worden ist, war demnach bis Ende Juni 2009 zu erstellen.

Die Bf hat in der Berufung angegeben, dass die Einbringlichkeit der gegenständlichen Forderung bei Rücksprache mit dem Ausgleichsverwalter fraglich gewesen, deren Verzicht aber nicht geplant sei. Im Schriftsatz vom 28. Jänner 2015 hat die Bf darauf hingewiesen, dass der Ausgleich, wie dem Ausgleichsantrag zu entnehmen, durch den Auftragseinbruch infolge der Wirtschaftskrise verursacht worden ist.

Im gegenständlichen Fall hat die Bf nach dem Bilanzstichtag (31.1.2009) am 27. März 2009 eine Patronatserklärung über 350.000,00 € zur Ermöglichung des am 12. März 2009 eröffneten Ausgleichs über das Vermögen der T-GmbH abgegeben. Entgegen den Ausführungen des Finanzamtes in seiner Stellungnahme vom 5. November 2014 ist in dieser Patronatserklärung keine Besserungsvereinbarung enthalten.

Die Bf ist demnach im ersten Quartal 2009 davon ausgegangen, dass die T-GmbH bei Zuführung entsprechender Mittel durch die Alleingesellschafterin Bf im Wege des Ausgleichs saniert werden kann. In diese Richtung gehen auch die Ausführungen der Bf im Vorlageantrag vom 4. Mai 2011, wonach der Konkurs auch deshalb vermieden werden sollte, um die Eintreibung von Forderungen der T-GmbH gegen ihre Kunden in Höhe von 300.000,00 € nicht zu gefährden.

Der Insolvenzantrag des Schuldners begründet die Zweifelhaftigkeit einer Forderung im handels- und steuerrechtlichen Sinn und führt daher zur Wertberichtigung der Forderung nach Maßgabe der Ausfallwahrscheinlichkeit. Die Weiterbelieferung des Schuldners bzw. Fortsetzung der Geschäftsbeziehung begründet weder ein Indiz noch eine widerlegbare Vermutung für die Vollwertigkeit einer Forderung (Kleinle/Dreixler aaO Anm. 912 zu § 6 unter Hinweis auf BFH vom 20.8.2003 – I R 49/02, BStBl. II 2004, 941).

Dem erkennenden Gericht erscheint deshalb auf Grund der oben aufgezeigten Umstände eine gänzliche Abschreibung der gegenständlichen Forderung und somit deren Beurteilung als wertlos zum 31. Jänner 2009 nicht sachgerecht. Andererseits hat das Finanzamt nicht dargetan, mit welchen konkreten Verbindlichkeiten die Bf hätte aufrechnen können.

In Ansehung des im zeitlichen Nahebereich des Bilanzstichtages beantragten Insolvenzverfahrens ist davon auszugehen, dass der Wertverlust 50% des Nettonominales übersteigt.

Die gegenständliche Forderung resultiert nach eigenem Vorbringen der Bf aus der fremdüblich gestalteten Geschäftsbeziehung der Bf mit der T-GmbH. Im gegenständlichen Fall wurde von der T-GmbH ein Ausgleichsverfahren beantragt, am 12. März 2009 eröffnet und am 5. Juni 2009 mit einer Quote von 40% bestätigt. Geschäftspartner der T-GmbH hatten somit mit der Abwertung ihrer Forderungen gegen die T-GmbH auf 40% zu rechnen. Der Bilanzstichtag 31. Jänner 2009 ist so wie das von der Bf ins Treffen geführte Beispiel aus der Fachliteratur in zeitlicher Nähe der Eröffnung des Ausgleichsverfahrens am 12. März 2009. Die Bf hat durch die Patronatserklärung die Sanierung des Unternehmens der T-GmbH und dadurch auch die entsprechende Einbringlichkeit ihrer eigenen Forderung ermöglicht.

Deshalb ist auch der Teilwert der gegenständlichen Forderung der Bf zum 31. Jänner 2009 mit 40% des Nominalwerts zu schätzen.

Rechtslage

Gemäß **§ 4 Abs. 4 EStG 1988** sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß **§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988** sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Forderungen unterliegen bei rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden dem Niederstwertprinzip (**§ 207 Abs. 1 UGB**).

Gemäß **§ 8 Abs. 1 KStG 1988** bleiben bei Ermittlung des Einkommens von Körperschaften Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

Gemäß **§ 12 Abs. 3 KStG 1988** gilt für Beteiligungen im Sinne des § 10 Folgendes:

1. *Die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) oder ein Verlust anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens darf nur insoweit abgezogen werden, als nachgewiesen wird, dass die Wertminderung oder der Verlust nicht mit Einkommensverwendungen im Sinne des § 8 Abs. 2 und 3 der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, in ursächlichem Zusammenhang steht (ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung und ausschüttungsbedingter Verlust).*
2. *Abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) oder Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung sind im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen, soweit nicht*
 - *eine Zuschreibung erfolgt oder*
 - *stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt werden oder*
 - *im Wirtschaftsjahr der Abschreibung oder des Verlustes stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer anderen zum Anlagevermögen gehörenden von dieser Vorschrift nicht berührten Beteiligung steuerwirksam**aufgedeckt und auf Antrag des Steuerpflichtigen gegenverrechnet werden.*

Erwägungen

Zunächst ist zu prüfen, ob die zum 31. Jänner 2009 bestehenden Forderungen von insgesamt (878.333,98 € brutto) 731.944,21 € netto der Bf gegen die T-GmbH (verdecktes) Eigenkapital oder Forderungen aus der zwischen den beiden Gesellschaften bestehenden Geschäftsbeziehungen darstellen.

Nachstehende Ausführungen allgemeiner Natur zur diesbezüglichen Zuordnung sind der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates **UFS 13.06.2012, RV/0165-F/09**, entnommen:

Gemäß **§ 4 Abs. 12 Z 1 EStG 1988** zählen zu den *Einlagen u.a. auch Verbindlichkeiten, denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt*.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 20.04.1982, 81/14/0195, 82/14/0004; VwGH 18.10.1989, 88/13/0180; 18.12.1990, 89/14/0133) die Auffassung, dass der Steuerpflichtige in der Wahl der Mittel, mit denen er seinen Betrieb führen will, grundsätzlich nicht beschränkt ist und er bei der Auswahl seiner Finanzierungsmöglichkeiten nicht bevormundet werden darf, es ihm also grundsätzlich freisteht, seinen Betrieb mit Eigenmitteln oder mit Fremdkapital auszustatten.

Nur unter besonderen Umständen, die dafür sprechen, dass die Ausstattung mit Fremdkapital objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital zu ersetzen und daher eine Kapitalzuführung das wirtschaftlich Gebotene gewesen wäre, kann eine Fremdmittelzuführung als verdecktes Eigenkapital angesehen werden. An die den Abgabenbehörden obliegende Beweisführung, dass im konkreten Fall besondere Umstände der angegebenen Art vorliegen, sind besondere strenge Anforderungen zu stellen. Die Beurteilung, ob derartige besondere Umstände vorliegen oder nicht, ist auf den Zeitpunkt der Mittelzuführung abzustellen.

Entscheidend für das Vorliegen solcher besonderen Umstände ist das Gesamtbild der Verhältnisse. Die Tatsache, dass ein Darlehen zu gleich günstigen Bedingungen am Kapitalmarkt nicht erhältlich war, genügt für sich alleine nicht (VwGH 20.04.1982, 81/14/0195).

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass diese auch unter gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden.

Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung wird nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zB VwGH 31.03.2000, 95/15/0056; 3.8.2000, 96/15/0159; 26.02.2004, 99/15/0053; 02.06.2004, 2001/13/0229; 31.05.2005, 2000/15/0059; 16.12.2009, 2005/15/0058) sowie nach der Verwaltungspraxis (KStR 2001, Rz 754) anhand eines Fremdvergleichs ermittelt.

Dabei werden die Verträge zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Nach diesen Maßstäben muss eine Vereinbarung (KStR 2001, Rz 754)

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (zusammenfassend zB Kirchmayr in Leitner, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, 94; Achatz/Kirchmayr, Körperschaftssteuergesetz Kommentar, § 8 Tz 277).

An die formalen Kriterien der Klarheit und Eindeutigkeit einer Vereinbarung sowie deren Dokumentation werden daher idR umso höhere Anforderungen gestellt werden müssen, je höher die Beteiligung ist. Denn mit der Beteiligungshöhe steigt auch idR die Gefahr der Manipulierbarkeit der schuldrechtlichen Beziehungen im Hinblick auf die Gesellschafterstellung (ähnlich Renner, KStG 1988¹⁸, § 8 Tz 173; vgl. auch BFH 31.5.1995, I R 64/94, BStBl II 1996, 246; Achatz/Kirchmayr, Körperschaftssteuergesetz Kommentar, § 8 Tz 283).

Die Frage des Fremdvergleiches ist eine Sachverhalts- und damit keine Rechtsfrage und daher von den Finanzbehörden auf Basis eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens in freier Beweiswürdigung zu lösen (zB VwGH 31.03.2000, 95/15/0056; 24.04.1996, 94/13/0124; KStR Rz 755). Die Finanzbehörden tragen dabei grundsätzlich die Nachweisverpflichtung, dass eine Gestaltung objektiv unangemessen ist (VwGH 10.05.1994, 90/14/0050; KStR 2001 Rz 755). Ist eine Gestaltung unangemessen, kann der Steuerpflichtige durch den Nachweis subjektiver Komponenten die objektive Unangemessenheit widerlegen (vgl. dazu Tz 308 ff und Toifl, Subjektiver Tatbestand, 140). Da der Fremdvergleich primär auf Sachverhaltsebene zu lösen ist, ist auf eine einzelfallbezogene Betrachtungsweise abzustellen (zusammenfassend Kirchmayr in Leitner, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, 94; Achatz/Kirchmayr, Körperschaftssteuergesetz Kommentar, § 8 Tz 279).

Die Umdeutung eines Darlehens ist die behördlicherseits beweispflichtige Ausnahme (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 47). Das verdeckte Eigenkapital (in der Rspr. auch als "verdecktes Grund- oder Stammkapital" bezeichnet) bildet einen wichtigen Unterfall zur verdeckten Einlage. Um verdecktes Eigenkapital zu begründen, fordert die Rspr des VwGH das Vorliegen "besonderer Umstände", der Beweis obliegt der Behörde (ständige Rspr, erstmals VwGH 30.03.1953, 565/51, Slg-F 738).

Zusammenfassend hat der Verwaltungsgerichtshof seine Ansicht zur gegenständlichen Problematik in seiner aktuellen Rechtsprechung wiederholt zum Ausdruck gebracht:

*"Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa **VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179**, vom **14.12.2006, 2006/14/0025**, und vom **17.04.2008, 2005/15/0073**)*

voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung - ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung z.B. als Darlehen oder stille Beteiligung - als verdeckte Einlage anzusehen. Unklare Vertragsgestaltungen, etwa das Unterbleiben einer Vereinbarung über Rückzahlung und Verzinsung sind Anhaltspunkte dafür, dass kein echtes Gesellschafterdarlehen, sondern eine Eigenkapital ersetzende Zuwendung vorliegt" (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208 ; in diesem Sinne auch VwGH 24.06.2010, 2006/15/0172).

Im gegenständlichen Fall wurde seitens der Bf mit der mit Schriftsatz vom 24. Juni 2015 vorgelegten OP-Liste der Bf über das Verrechnungskonto betreffend die T-GmbH belegt, dass zum Stichtag 31. Jänner 2009 der älteste Warenkredit vom 15. Dezember 2008 stammt.

Die diesbezüglichen Ausführungen der Bf, dass die Bf mit den seit Jahren laufenden kontokorrentmäßig verbuchten Umsatzgeschäften mit der T-GmbH keine laufende Finanzierung des Geschäftsbetriebes der T-GmbH bezwecke, ist deshalb als glaubwürdig anzusehen.

Das Finanzamt ist diesen Ausführungen trotz Vorhaltes inhaltlich nicht entgegengetreten und ist schon in der Berufungsvorentscheidung nicht mehr von Eigenkapital ausgegangen. Die Bf hat weiters zutreffend auf die Bestimmung des **§ 3 Abs. 1 Z 2 EKEG** hingewiesen, wonach ein Kredit iSd § 1 EKEG nicht vorliegt, wenn ein Waren- oder sonstiger Kredit für nicht mehr als sechs Monate zur Verfügung gestellt wird.

Das erkennende Gericht teilt deshalb die Rechtsansicht der Bf, dass **im gegenständlichen Fall** trotz des Fehlens von Sicherheiten und besonderer Vereinbarung hinsichtlich Rückzahlung und Verzinsung auch **kein verdecktes Eigenkapital im Sinne des § 4 Abs. 12 Z 1 EStG 1988** vorliegt. Eigenkapital dient ja der langfristigen Finanzierung des Unternehmens.

Mangels Qualifizierung als Eigenkapital kommt im gegenständlichen Fall die Anwendung des § 12 Abs. 3 KStG zur Berücksichtigung von Wertverlusten betreffend die gegenständlichen Forderungen der Bf nicht mehr in Betracht. Der bekämpfte Bescheid, der nach dieser Bestimmung ein Siebtel (14,29%) der mit dem Nettonomiale von 731.944,21 € unterstellten Beteiligungserhöhung als nicht ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung gewinnmindernd berücksichtigt hat, steht deshalb mit dem Gesetz nicht im Einklang.

In der Folge ist die Frage zu beantworten, wie die gegenständliche Forderung der Bf aus ihrer Geschäftsbeziehung mit der T-GmbH zum 31. Jänner 2009 zu bewerten bzw. in welchem Ausmaß eine Teilwertabschreibung iSd oben zitierten **§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988** vorzunehmen ist.

Nach obigen Feststellungen beträgt der Teilwert der gegenständlichen Forderung zum Bilanzstichtag 31. Jänner 2009 40% des Nettonominales. Deshalb ist nach der oben zitierten Bestimmung des **§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988** eine Teilwertabschreibung in Höhe von 439.166,53 € (60% von 731.944,21 €) vorzunehmen. Dies entspricht mehr als dem 4-fachen des Siebtels (14,29%) nach § 12 Abs. 3 KStG 1988.

Der im bekämpften Bescheid festgestellte Gewinn von 629.053,26 € ist deshalb durch Stornierung des Siebtels nach § 12 Abs. 3 KStG 1988 um 104.563,46 € zu erhöhen und um die Teilwertabschreibung nach § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 um 439.166,53 € auf 294.450,19 € zu vermindern.

Der Beschwerde konnte deshalb im Ergebnis teilweise ein Erfolg beschieden sein.

Hinsichtlich der Ermittlung der Körperschaftsteuer wird auf beiliegendes Berechnungsblatt verwiesen.

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.

Da die Voraussetzungen für das Vorliegen von verdecktem Eigenkapital und die Teilwertabschreibung von Forderungen des Umlaufvermögens durch die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, ist gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG keine Revision zulässig.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 29. Juli 2015