



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder ADir. RR Leopold Stetter, Ing. Gottfried Parade und Sabine Leiter über die Berufung der A.H. Handels GmbH, W., vertreten durch H.W., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 25. Februar 2008 betreffend Gesellschaftsteuer nach der am 29. September 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die „X“ I. AutovertriebsgmbH (nunmehr A.H. Handels GmbH), die Berufungswerberin, wurde im Jahr 2000 errichtet. Nach Abtretung eines Geschäftsanteiles waren an dieser Gesellschaft die M. AG (nunmehr m. GmbH) zu 70 % und die X H. AG zu 30 % beteiligt.

Im Protokoll über die am 1. Februar 2002 abgehaltene Sitzung des Aufsichtsrates der M. AG wurde zu Punkt 3. der Tagesordnung „Sonderbericht im Zusammenhange mit der ‚X‘ I. AutovertriebsgmbH“ festgehalten:

„Am 31.12.2001 haftet auf dem Verrechnungskonto der ‚X‘ I. AutovertriebsgmbH eine Forderung der M. AG über ATS 21.355.827,64 aus; der Vorstand stellt den Antrag, im Interesse der Tochtergesellschaft auf diese Forderung zu verzichten, das Konto aufzulösen und den aufgelösten Betrag auf das Kapitalkonto des begünstigten Unternehmens zu

übertragen; darüber hinaus sollen alle weiteren Forderungen der M. AG gegen die X I. AutovertriebsgmbH (Forderungen aus Lieferungen und Leistungen) als erloschen gelten.

Der Aufsichtsrat stimmt dieser Vorgehensweise zu und genehmigt den Forderungsverzicht.

Im Zusammenhange mit der X I. AutovertriebsgmbH seien Verkaufsgespräche über den 70 %-igen Anteil der M. AG an dieser Gesellschaft eingeleitet; eine definitive Entscheidung sei zwar noch nicht gefallen, dennoch in Aussicht gestellt und etwa in der 22. Kalenderwoche zu erwarten."

Zu dem Ergänzungsersuchen des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 11. September 2002, ob bereits eine Gesellschaftsteuererklärung gelegt wurde oder die Entrichtung der Gesellschaftsteuer im Rahmen einer Selbstberechnung erfolgte, wurde am 26. September 2002 mitgeteilt, dass keine Gesellschaftsteuererklärung eingebracht wurde und die Gesellschaftsteuer nicht im Rahmen einer Selbstberechnung entrichtet wurde. Weiter wird ausgeführt:

„Durch die Bestimmung des [§ 2 Z. 4 lit. b KVG](#) wird ein freiwilliger Verzicht auf Forderungen durch einen Gesellschafter als kapitalverkehrsteuerpflichtige Leistung an die Kapitalgesellschaft gesehen, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaft zu erhöhen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH kommt es dabei auf die objektive Eignung des Verzichts an, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Das gilt grundsätzlich auch für die Verlustabdeckung.

Zur wirtschaftlichen Lage der o.a. Gesellschaft, nimmt der Zwischenabschluss per 31. März 2001 wie folgt Stellung:

Die Gesellschaft hat Mitte Jänner 2001 die Geschäftstätigkeit eingestellt. Die im Rumpfwirtschaftsjahr 2001 abgewickelten Geschäftsfälle waren im Wesentlichen auf die Verwertung der in der Bilanz ausgewiesenen Vermögensgegenstände gerichtet.

Die X I. Auto Vertriebsges.m.b.H. befindet sich im Stadium unmittelbar vor der Liquidation. Der Hauptgesellschafter der X, die m=M AG verzichtet auf die gegenständliche Forderung in der Höhe von ATS 21.355.827,64, da diese nicht mehr einbringlich ist.

Eine Sanierung der Gesellschaft kann wirtschaftlich nicht mehr in Erwägung gezogen werden. Die X ist vom Stadium der werbenden Gesellschaft in das Stadium der abwickelnden Gesellschaft übergegangen.

Bei der Beurteilung der Kapitalverkehrsteuerpflicht durch den Verzicht auf eine Forderung kommt es darauf an, ob die objektive Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, vorliegt (VwGH 6.10.1994 [93/16/0103](#)).

Eine solche Eignung ist dann nicht gegeben, wenn der Forderungsverzicht zu einem Zeitpunkt erfolgt, in dem im Vorgriff auf die folgende formale Auflösung und Firmenbucheintragung die Gesellschaft wie eine auflösende Gesellschaft geführt wird und überdies weder die Fortführung der Gesellschaft noch eine Verwertung der Liquidationsmasse ermöglicht werden soll.

Der Forderungsverzicht der m=M AG kann daher nicht mehr objektiv geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Eine Steuerpflicht nach § 2 Z.4 lit. b KVG kann daher nicht entstehen.

Mangels Gesellschaftsteuerpflicht wurde von uns auch die zugesendete Erklärung nicht retourniert."

Über Aufforderung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde am 24. Oktober 2006 zu einzelnen Fragen wie folgt Stellung genommen:

„1. Besteht die Firma ‚X‘I. AutovertriebsgmbH nunmehr A.H. Handels GmbH (a=A.H.) noch bzw. befindet sie sich in Liquidation?

Die Gesellschaft a=A.H. vormals ‚X‘I. AutovertriebsgmbH befindet sich seit Mitte des Jahres 2001 im Stadium einer stillen Liquidation.

Bereits Mitte des Jahres 2001 waren

- sämtliche Geschäftsaktivitäten eingestellt,*
- sämtliche Mitarbeiter gekündigt,*
- das Anlagevermögen abgeschrieben sowie*
- praktisch sämtliche Vorräte veräußert.*

Wirtschaftlich betrachtet war die A.H. Handels GmbH zum Zeitpunkt des Forderungsverzichtes damit keine werbende Gesellschaft mehr. Zu einer Vollbeendigung der Gesellschaft und Einleitung einer Liquidation kam es lediglich aufgrund von Differenzen zwischen den damaligen Gesellschaftern nicht.

Mit Vertrag vom 28. Juni 2004 (Beilage 1) wurden die Gesellschaftsanteile der ‚X‘H. AG auf die m. GmbH (vormals M. AG) übertragen sowie vertraglich auf jede weitere Geschäftstätigkeit über Internetplattformen mit dem Domainbestandteil ‚X‘ verzichtet.

Der dargestellte vertragliche Verzicht auf die ursprüngliche Geschäftstätigkeit fixiert damit die stille Liquidation der Gesellschaft indem klargestellt wird, dass die A.H. Handels GmbH nicht mehr als werbende Gesellschaft in ihrem angestammten Tätigkeitsbereich auftreten darf.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist die A.H. Handels GmbH damit seit Mitte des Jahres 2001 im Stadium der Liquidation. Der durchgeführte Forderungsverzicht hat nicht der Stärkung des Gesellschaftsvermögens gedient und war auch nicht geeignet den Wert der Gesellschaftsanteile objektiv zu erhöhen.

2. Gibt es betreffend der geplanten Liquidation Beschlüsse der Gesellschafter? Wie sind die Pläne der Gesellschafter betreffend der Firma?

Wir verweisen in diesem Zusammenhang auf den unter Punkt 1 angeführten Vertrag vom 28. Juni 2004. Weitere Beschlüsse im Zusammenhang mit einer Liquidation wurden nicht gefasst.

Die A.H. Handels GmbH wird - als in wirtschaftlich Sicht vollbeendete Gesellschaft - lediglich deshalb im Konzern gehalten, um im Bedarfsfall eine bereits bestehende juristische Person zur Verfügung zu haben.

3. Welche Umsätze haben in den letzten Jahren stattgefunden?

	2002	2003	2004	2005
<i>Umsatzerlöse</i>	<i>1.088,09</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Erträge a.d. Ausbuchung von Verbindlichkeiten</i>	<i>1.884,40</i>	<i>26.244,40</i>	<i>484,17</i>	<i>13,00</i>

<i>Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>281,42</i>	<i>0,00</i>
---	-------------	-------------	---------------	-------------

Im Jahr 2002 wurden die letzten bestehenden Vorräte abverkauft.

4. Betreffend des in der Bilanz 31.12. 2004 S. 8 angeführten Zuschusses (aus dem Jahre 2002) von m=M AG an X 'I. AutovertriebsgmbH wird ersucht, bekanntzugeben, in welcher Höhe der Zuschuss geleistet wurde bzw. die entsprechenden Belege dazu vorzulegen.

Wir erlauben uns anzumerken, dass der als Zuschuss 2002 bezeichnete Betrag einen Forderungsverzicht der m=M AG gegenüber der a=A.H. vormals X 'I. AutovertriebsgmbH darstellt. Siehe dazu den Auszug des Protokolls der Aufsichtsratssitzung zum 31.1.2002 (Beilage 2).

5. Weiters wird ersucht die Abtretungsverträge betr. m=M AG mit X H. AG (28.6.2004) und betr. m=M AG mit m. GmbH (aus 2005) vorzulegen.

Der Abtretungsvertrag zwischen X H. AG und der m=M AG liegt als Beilage 1 bei. Hinsichtlich des zweiten gewünschten Vertrages erlauben wir uns darauf hinzuweisen, dass keine Abtretung sondern lediglich eine Umfirmierung stattgefunden hat.

6. In der Bilanz 31.12.2002 wird unter nicht gebundene KRL ausgeführt, dass die nicht gebundene KRL in Höhe von € 1,633.626,34 aus dem Forderungsverzicht der m=M AG sowie der X AG, Deutschland, stammt. Wurde ein weiterer Forderungsverzicht abgegeben?

	<i>EUR</i>
<i>Forderungsverzicht m=M</i>	<i>1.551.988,52</i>
<i>Forderungsverzicht X H. AG</i>	<i>19.355,00</i>
<i>Forderungsverzicht (m=M) 2002</i>	<i>62.282,52</i>
<i>Summe Kapitalrücklage</i>	<i>1.633.626,04</i>

Im Jahr 2002 wurde eine Verbindlichkeit in Höhe von EUR 62.282,52 der a=A.H. vormals X 'I. AutovertriebsgmbH gegenüber der m=M AG als erloschen erklärt. Die Verbindlichkeit bestand auf einem Verrechnungskonto (Zahlungen) zwischen den Gesellschaften.

Auch hier erfolgte der Forderungsverzicht zu einem Zeitpunkt in dem eine stille Liquidation der Gesellschaft bereits vorlag.

7. Laut Bilanz 31.12.2001: KRL: S 21,622.162,37 = € 1,571.343,82 ,laut Bilanz 31.12.2002: KRL: S 22,279.188,53 = € 1,633.626,34:Ist ein weiterer Forderungsverzicht erfolgt?

Siehe Beantwortung Frage 6.

8. 8) Wurde auch auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vom Gesellschafter verzichtet? Wenn ja, wann ist dies erfolgt und in welcher Höhe?

Es wurde auf keine Forderung aus Lieferung und Leistung von Gesellschaftern verzichtet. Hinsichtlich des Verzichtes auf sonstige Forderungen siehe Beantwortung Frage 6."

Beigelegt wurden ein Auszug aus dem Protokoll über die Sitzung des Aufsichtsrates der M. AG über die Genehmigung des Forderungsverzichtes und der Abtretungsvertrag vom 28. Juni 2004, mit welchem die X H. AG ihren Anteil an der Berufungswerberin an die M. AG (nunmehr m. GmbH) abgetreten hat, welche damit alleinige Gesellschafterin der Berufungswerberin wurde. Weiter wurde eine Vereinbarung vom 28. Juni 2004 zwischen der X

AG, der M. AG (nunmehr m. GmbH) und der Berufungswerberin vorgelegt, in welcher sich die Vertragsparteien gegenüber der X AG zu einer Umfirmierung der Berufungswerberin und zur Streichung des Firmenbestandteiles „X“ verpflichteten.

In der Folge wurde der Firmenname der Berufungswerberin zunächst geändert in „XT GmbH“ (im Firmenbuch eingetragen am 10. Juli 2004). In der außerordentlichen Generalversammlung der XT GmbH vom 13. September 2005 wurde der Beschluss gefasst, den Firmenwortlaut der Gesellschaft in „A.H. Handels GmbH“ zu ändern (im Firmenbuch eingetragen am 13. Dezember 2005).

Mit 30. November 2005 wurde der Wortlaut des ursprünglichen Gesellschaftsvertrages geändert. Der Unternehmensgegenstand wurde um die Punkte

- der Handel mit Waren aller Art und
- der Erwerb, der Besitz, die Vermietung, die Verwaltung und die Verwertung von Immobilien sowie die Ausarbeitung und Durchführung von Immobilienprojekten im In- und Ausland ergänzt. Verblieben sind
- der Handel mit neuen und gebrauchten Kraftfahrzeugen in Österreich, einschließlich des Imports nach und Exports von Österreich von neuen und gebrauchte Fahrzeugen,
- der Import, Export und Handel von neuen und gebrauchten Kraftfahrzeugen vor allem in, nach und von Zentral- und Osteuropa und
- der Abschluss von Kraftfahrzeug-Leasingverträgen im Zusammenhang mit dem Handel mit neuen und gebrauchten Kraftfahrzeugen.

Die verbliebenen Unternehmensgegenstände und der neu hinzu gekommene Handel mit Waren aller Art „unter Verwendung elektronischer Medien, insbesondere des Internet“.

Seit Mitte 2001 soll sich die Berufungswerberin in stiller Liquidation befinden, allerdings gibt es keinen Hinweis, dass tatsächlich eine Liquidation erfolgen wird. Weder im Firmenbuch ist eine Liquidation angemerkt, noch ist dies in den Bilanzen der Muttergesellschaft M. AG (nunmehr m. GmbH) sowie in den Bilanzen der Berufungswerberin (vorliegend bis Stichtag 31.12.2005) zu ersehen. Laut Stellungnahme vom 24. Oktober 2006 wird die Berufungswerberin im Konzern gehalten, um im Bedarfsfall eine bereits bestehende juristische Person zur Verfügung zu haben.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern wurde mit Bescheid vom 25. Februar 2008 (die vorherigen Bescheide sind nicht Gegenstand dieses Verfahrens) der Berufungswerberin für die Forderungsverzichte die Gesellschaftsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in der Höhe von € 1,633.626,04 mit € 16.336,26 vorgeschrieben. Begründet wurde diese Vorschreibung damit:

„Der Forderungsverzicht war objektiv geeignet den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, eine Liquidation wurde nie durchgeführt.

Eine, auch stille, Liquidation liegt nicht vor. Vielmehr wurde nur der Betriebsgegenstand verändert. Wesensmäßig stellt eine Liquidation einen Schritt im Bereich der Beendigung einer Gesellschaft dar.

Nachdem seit 2001 weder ein Antrag auf Liquidation gestellt wurde noch entsprechende Maßnahmen (Beschlußfassung etc.) für eine geplante Liquidation gesetzt wurden – weder aus den Bilanzen der A.H. Handels GesmbH noch aus den Bilanzen der 100%igen Gesellschafterin ist diesbezügliches zu ersehen – kann die A.H. Handels GesmbH – nunmehr entschuldet – wieder als Vollgesellschaft weitergeführt werden.

Durch den Forderungsverzicht wurde die A.H. Handels GesmbH vor einer möglichen Insolvenz bewahrt.

Die A.H. Handels GesmbH bleibt nach außen hin weiter eine werbende Gesellschaft – durch die Änderung des Unternehmensgegenstandes können durchaus neue Geschäfte getätigt werden z.B. der Erwerb und die Vermietung von Immobilien.

Mit 30.11.2005 wurde ja der Wortlaut des ursprünglichen Gesellschaftsvertrages (vom 07.06.2000) insoweit geändert, als der Unternehmensgegenstand um die Punkte
- der Handel mit Waren aller Art und
- der Erwerb, der Besitz, die Vermietung, die Verwaltung und die Verwertung von Immobilien
sowie die Ausarbeitung und Durchführung von Immobilienprojekten im In- und Ausland
erweitert wurde, ebenso sind zwischenzeitig zwei Firmenwortlautänderungen sowie der Ankauf der restl. Gesellschaftsanteile erfolgt.

Dies entspricht auch der Vereinbarung mit der X H. AG, aufgrund derer geschäftliche Aktivitäten nicht mehr unter dem Firmenbestandteil ‚X‘ in Österreich oder über Internetplattform fortgesetzt oder aufgenommen werden dürfen.

Die Verstärkung des Wirtschaftspotenzials der Gesellschaft ist durch die Bereitstellung einer ‚formalen Hülle‘ erfüllt worden.“

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

„Freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft sind dann gesellschaftsteuerpflichtig, wenn sie geeignet sind, den Wert der Gesellschaft zu erhöhen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht ‚die objektive Eignung der Leistung, den Erfolg der Wertsteigerung zu bewirken‘.

Die in diesem Zusammenhang einschlägigen Judikate, die überwiegend vor dem Jahr 1995 ergingen, sind jedoch unter dem Blickwinkel zu lesen, dass eine Anpassung der Gesetzeslage an die Richtlinie 69/335/EWG erst anlässlich des EU-Beitritts Österreichs erfolgte. Seit dem Beitritt zur EU ist das Kapitalverkehrssteuergesetz gemeinschaftsrechtskonform auszulegen, da nach Ansicht des EuGH die Gesellschaftsteuer nicht nur hinsichtlich ihrer Sätze sondern auch hinsichtlich ihrer Struktur harmonisiert wurde, was bedeutet, dass die Auslegung der einzelnen Begriffe nicht in das Ermessen der einzelnen Mitgliedstaaten gestellt werden kann.

Nach der Rechtsprechung des EUGH (EuGH 15.7.1982, Rs C-270/81 Felicitas, Slg 1982,2771) sollen der harmonisierten Gesellschaftsteuer nur solche Vorgänge unterworfen sein, die der rechtliche Ausdruck einer Ansammlung von Kapital sind, und zwar nur insoweit, als sie zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beitragen. Der EuGH leitet dieses Tatbestandsmerkmal aus dem zweiten Erwägungsgrund der Richtlinie 74/553/EWG ab und erteilt dem ausschließlichen Abstellen auf formale Tatbestände eine Absage.

Die dargestellten Überlegungen des EuGH hinsichtlich gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgänge sind durchaus in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wiederzufinden. In der Entscheidung vom 6. November 1994, 93/16/0103 stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass ein Forderungsverzicht gegenüber einer ‚auflösungsreifen Gesellschaft‘ - soweit nicht der Wert der Liquidationsmasse durch den Verzicht erhöht wird - grundsätzlich keine Gesellschaftsteuer auslöst, weil die Gesellschaft nicht mehr fortgeführt, sondern nur mehr abgewickelt werden soll.

Es kommt dabei nach dem Verwaltungsgerichtshof nicht auf die formale Auflösung und Firmenbucheintragung an, sondern darauf, dass die Gesellschaft wie eine aufgelöste Gesellschaft geführt wird und überdies weder die Fortführung der Gesellschaft noch eine Verwertung der Liquidationsmasse zu gelegener Zeit und unter günstigeren Verhältnissen ermöglicht.

Wie aus dem oben dargestellten Sachverhalt ersichtlich, ist die A.H. Handels GmbH seit Mitte des Jahres 2001 jedenfalls als auflösungsreife Gesellschaft zu qualifizieren. Sie übt seit diesem Zeitpunkt nicht nur tatsächlich keinerlei werbende Tätigkeit mehr aus, sie ist vielmehr vertraglich verpflichtet worden jede weitere Tätigkeit im Zusammenhang mit dem ursprünglichen Unternehmenszweck zu unterlassen. Im Sinne der oben zitierten Entscheidung wird die Gesellschaft wie eine aufgelöste geführt.

Eine Fortführung der Gesellschaft liegt im wirtschaftlichen Sinn nicht vor. Die Gesellschaft ist wirtschaftlich beendet und besteht lediglich als formale Hülle ohne irgendein Wirtschaftspotential. Eine Vollbeendigung wurde nur deshalb nicht vorgenommen, um im Konzern im Bedarfsfall eine bestehende juristische Person zur Verfügung zu haben. Dieser Vorgang ist mit einer Mantel/Vorratsgründung vergleichbar, die in Österreich für zulässig gehalten wird (Kastner/Doralt/Nowotny 191, 351, Reich-Rohrwig I Rn 1/46, Schiemer § 17 Anm 4.3, Wünsch Rn 16 f, Gellis/Feil Rn 8). Wenn der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung 93/16/0103 hinsichtlich der Liquidation, die Formalkriterien als nebensächlich betrachtet, und sogar andeutet, dass auch eine bereits aufgelöste juristische Person unter bestimmten Umständen reaktiviert werden kann, dann hat diese wirtschaftliche Betrachtung, unseres Erachtens, auch für die Fortführung zu gelten. Auch der EuGH stellt in der oben zitierten Entscheidung den wirtschaftlichen Gehalt eines Vorgangs über die Erfüllung von Formalkriterien.

Der gegenständliche Forderungsverzicht war, mangels irgendeiner Masse, weiters nicht geeignet den Wert der Liquidationsmasse zu erhöhen bzw. eine Verwertung zu einem günstigeren Zeitpunkt zu ermöglichen."

Ergänzend wird zur Bescheidbegründung wie folgt Stellung genommen:

„Vorweg weisen wir allgemein darauf hin, dass mit Beginn des Liquidationsstadiums immer eine Änderung des Gesellschaftszweckes erfolgt. Die werbende Tätigkeit der Gesellschaft wandelt sich zu einer abwickelnden Tätigkeit. Auch im Fall der A.H. Handels GmbH wurde der Gesellschaftszweck bzw. Gegenstand verändert und jede werbende Tätigkeit im Zusammenhang mit dem Verkauf von Kraftfahrzeugen wurde faktisch aber auch gesellschaftsrechtlich durch Abänderung des Gesellschaftsvertrages untersagt. Die Adaptierung des Unternehmensgegenstandes, die von der Abgabenbehörde erster Instanz - in Verkennung der tatsächlichen Verhältnisse - offenbar als Indiz für das Vorliegen einer (weitergeführten) Vollgesellschaft gewertet wird, ist in Wirklichkeit - bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise - Konsequenz einer stillen Liquidation. Ohne uns wiederholen zu wollen, weisen wir hier nochmals darauf hin, dass der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 6. November 1994, 93/16/013 betont, dass nicht die Erfüllung der Formalkriterien einer Liquidation für das Vorliegen einer auflösungsreifen Gesellschaft ausschlaggebend sind.

Auch der nunmehr aktuelle und von der Abgabenbehörde erster Instanz zitierte Unternehmensgegenstand wurde ausschließlich im Hinblick auf die wesentlichen Geschäftsfelder der Y Gruppe gewählt und steht in keinem Zusammenhang mit irgendeiner konkreten werbenden Tätigkeit. Auch die zweifache Änderung des Firmenwortlautes, diente ausschließlich der Vermeidung von Verwechslungsmöglichkeiten innerhalb des Konzerns. Die A.H. Handels GmbH ist derzeit lediglich eine formale Hülle, die über kein Wirtschaftspotential verfügt.

Abschließend weisen wir darauf hin, dass auch die Abgabenbehörde erster Instanz die A.H. Handels GmbH als leere Hülle betrachtet (indirekt ableitbar aus dem letzten Satz der Berufungsbegründung) inwieweit sich jedoch die Verstärkung des Wirtschaftspotentials dadurch ergibt, dass sie sich selbst (?) als Hülle zur Verfügung stellt, ist unseres Erachtens nicht nachvollziehbar.

Zusammenfassend halten wir fest, dass der gegenständliche Forderungsverzicht in Höhe von EUR 1.633.626,04 nicht geeignet war den Wert der Gesellschaftsrechte objektiv zu erhöhen, da sich die Gesellschaft seit dem Jahr 2001 im Stadium einer stillen Liquidation befand. Der Tatbestand des § 2 (1) z 4 lit b) KVG ist damit nicht erfüllt, eine Gesellschaftsteuerpflicht entsteht nicht.

Wir stellen daher den Antrag den bekämpften Bescheid aufzuheben und einen neuen Bescheid im Sinne der obigen Ausführungen zu erlassen."

Mit Schriftsatz vom 23. September 2010 wurde die schriftliche Berufung wie folgt ergänzt:

„1. Abtretung des 30% Anteils um EUR 484,01

Dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern wurde bereits am 24. Oktober 2006 in Beantwortung eines Fragenvorhalts der Abtretungsvertrag vom 24. Juni 2004 übermittelt. In diesem Abtretungsvertrag wurden 30% des Anteils der X'1. Auto VertriebsgmbH (das ist die nunmehrige A.H. Handels GmbH) von der X H. AG (mit Sitz in Berlin) an die M. AG übertragen.

In diesem Abtretungsvertrag wird ein 30% Anteil um einen Abtretungspreis in Höhe von EUR 484,01 abgetreten. Dieser Wert liegt deutlich unter dem aliquoten Teil des Stammkapitals, jedenfalls weit unter der Höhe des Forderungsverzichts. Dies spricht eindeutig dafür, dass der Wert des Anteils durch den Forderungsverzicht nicht erhöht wurde.

2. Neue Kommentarmeinung

Seit Einbringung unserer Berufung im März 2008 ist ein neuer Kapitalverkehrsteuerkommentar erschienen (Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz) und darin wird auch unsere Ansicht gestützt. Der Kommentar vertritt die Ansicht (siehe dazu und zu den nachfolgenden Erläuterungen Rz. 250ff), dass gemäß § 14 Abs. 1 BewG die Bewertung von Kapitalforderungen zum Nennwert zu erfolgen hat, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Nach Ansicht des VwGH (VwGH 10.10.1996, [94/15/0102](#), ÖStZB 1997, 315) gilt die Uneinbringlichkeit einer Forderung als ‚besonderer‘ Umstand. Für teilweise einbringliche Forderungen sind nur die einbringlichen Beträge anzusetzen (VwGH 10.7.1996, [94/15/0037](#)). Forderungen, die uneinbringlich sind, bleiben bei der Bewertung gemäß § 14 Abs. 2 BewG außer Ansatz. Es ist Puchinger/Grau (FJ 2006, 182) zu folgen, wonach sich die Begriffe der nicht werthaltigen Forderung' und der ‚uneinbringlichen Forderung' zumindest teilweise decken. Darüber hinaus sieht auch die KapAnsRL in Art. 5 Abs 1 lit d vor, dass auf den tatsächlichen Wert der erbrachten Leistungen abzustellen ist. Wird die Bemessungsgrundlage aus Sicht des Leistenden bestimmt (Fraberger, ÖStZ 2004, 581), dann bleibt der nicht werthaltige Teil der Forderung jedenfalls außer Ansatz.

Der Forderungsverzicht wurde am 1. Februar 2002 beschlossen. Die Bilanz der nunmehrigen A.H. Handels GmbH weist zum 31.12.2002 - unter Berücksichtigung des Forderungsverzichts - ein Eigenkapital in Höhe von EUR 1.618,38 aus.

Auch daraus ergibt sich eindeutig, dass der Wert der Gesellschaft durch den Forderungsverzicht nicht erhöht wurde, und daher im gegenständlichen Fall Gesellschaftsteuer nicht ausgelöst wird."

In der am 29. September 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass sie sich bei dem Kommentar (Thunshirn, Himmelsberger/Hohenecker, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz) auf den Teil bezogen haben, der sich auf die Frage der Bewertung bezieht. Es wird mit dem Kapitalverkehrsteuergesetz und dem Bewertungsgesetz ab der Randziffer 250 argumentiert und nicht mit dem Teil, der sich auf den Ertragssektor bezieht. Eine stille Liquidation hat stattgefunden und was die Forderung betrifft, ist diese aus der Sicht des Leistenden zu bewerten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Z. 4 KVG unterliegen folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, der Gesellschaftssteuer:

- a) Zuschüsse,
- b) Verzicht auf Forderungen,
- c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
- d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.

Der Grundgedanke des § 2 Z. 4 KVG ist die steuerliche Erfassung all jener freiwilligen Zuwendungen eines Gesellschafters, die ihrem Wesen nach direkt oder indirekt eine Vergrößerung der Rechte der Gesellschafter oder eine Erhöhung des Wertes dieser Rechte herbeiführen sollen. Die Steuerpflicht tritt immer schon dann ein, wenn die in Rede stehenden Zuweisungen zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft führen. Als eine freiwillige Leistung im Sinne obiger Bestimmungen ist jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft anzusehen, die ohne gesetzliche oder im Gesellschaftsvertrag begründete Verpflichtung (Zwang) erbracht wird. Die Erbringung der Leistung durch den Gesellschafter braucht nur objektiv geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung ist nicht erforderlich (vgl. VwGH 16.12.1993, [92/16/0065](#), 25.03.1993, 92/16/0146).

Unbestritten ist im Berufungsverfahren, dass es sich bei den Forderungsverzichten um freiwillige Leistungen der Gesellschafter handelt. Streit besteht darüber, ob sich die Berufungswerberin seit dem Jahr 2001 im Stadium einer stillen Liquidation befand und die gegenständlichen Forderungsverzichte daher geeignet waren, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen bzw. mit welchem Wert der Forderungsverzicht anzusetzen ist.

Die Berufungswerberin stützt ihre Argumentation vorrangig auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 6. Oktober 1994, [93/16/0103](#) und führt dazu im Wesentlichen aus, dass sie seit Mitte des Jahres 2001 als auflösungsreife Gesellschaft zu qualifizieren sei, eine Fortführung der Gesellschaft im wirtschaftlichen Sinn nicht vorliege und sie lediglich als formale Hülle ohne irgendein Wirtschaftspotential bestehe. Für das Vorliegen einer auflösungsreifen Gesellschaft sei nicht die Erfüllung der Formalkriterien einer Liquidation ausschlaggebend. Eine Vollbeendigung wurde nur deshalb nicht vorgenommen, um im Konzern im Bedarfsfall eine bestehende juristische Person zur Verfügung zu haben.

Die Berufungswerberin gelangt unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 6.10.1994, [93/16/0103](#) zu der Schlussfolgerung, dass diese Leistungen nicht geeignet gewesen seien, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Bleibt abzuklären und zu beurteilen, ob sich aus diesem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes tatsächlich die Rechtsansicht der Berufungswerberin begründet ableiten lässt und ergibt.

Gemäß § 84 Abs. 1 Z. 2 GmbH-Gesetz wird die Gesellschaft mit beschränkter Haftung durch den Beschluss der Gesellschafter, welcher der notariellen Beurkundung bedarf, aufgelöst. Die wichtigste Konsequenz der Auflösung besteht in der Liquidation der Gesellschaft nach Maßgabe der §§ 89 ff GmbH-Gesetz.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6.10.1994, [93/16/0103](#), kommt es im Falle eines Forderungsverzichtes bei der Beurteilung des Entstehens der Kapitalverkehrsteuerpflicht darauf an, ob die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, vorliegt. Eine solche Eignung ist dann aber nicht gegeben, wenn der Forderungsverzicht in einem Zeitpunkt erfolgt, in dem im Vorgriff auf die formale Auflösung und Firmenbucheintragung – unbeschadet gesellschaftsrechtlicher Forderungen – die Gesellschaft wie eine aufgelöste Gesellschaft geführt wird und überdies weder die Fortführung der Gesellschaft noch eine Verwertung der Liquidationsmasse zu gelegener Zeit und unter günstigeren Verhältnissen ermöglicht werden soll.

Abweichend von jenem Sachverhalt, der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6.10.1994, [93/16/0103](#), zu Grunde lag, erfolgten die Forderungsverzichte der Gesellschafter

nicht gegenüber einer noch nicht formell in Liquidation befindlichen, aber „auflösungsreifen“ Gesellschaft (so genannte „stille Liquidation“). Ein Forderungsverzicht im Rahmen einer „stillen Liquidation“ liegt dann vor, wenn ein Gesellschafter im Zeitraum zwischen dem Beschluss, mit welchem die Liquidationsphase eingeleitet wurde, und der Eintragung der Liquidation im Firmenbuch gegenüber seiner „auflösungsreifen“ Gesellschaft auf eine Forderung verzichtet (siehe Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuer, Kurzkommentar, Rz 39 zu § 2 KVG).

Voraussetzung für den Eintritt in die Liquidationsphase ist, dass zweifelsfrei ein Auflösungsstatbestand gesetzt wird. Die Einstellung des Geschäftsbetriebes und die Veräußerung des Vermögens bedeutet für sich allein noch nicht die Auflösung. Auch wenn ein bestimmter Wortlaut für den Auflösungsbeschluss nicht vorgesehen ist, muss doch der auf die Auflösung gerichtete Wille der Gesellschafter eindeutig zum Ausdruck kommen oder ein gesetzlicher oder satzungsgemäßer Auflösungsgrund eintreten. Die Gesellschafter müssen für klare Verhältnisse sorgen, aus denen sich die Auflösung eindeutig ergibt. Die Liquidationsphase wird erst durch den Auflösungsbeschluss der Gesellschafter eingeleitet. Für eine wirtschaftliche Liquidation bleibt kein Raum.

Im gegenständlichen Fall soll sich die Berufungswerberin seit Mitte 2001 in stiller Liquidation befinden. Bis zum Zeitpunkt der Erlassung des Gesellschaftsteuerbescheides am 25. Februar 2008 gibt es keinen Hinweis dafür, dass tatsächlich eine Liquidation erfolgen wird. Im Firmenbuch ist eine Liquidation nicht angemerkt. Im Gegenteil, laut den Ausführungen in der Berufung wurde eine Vollbeendigung deshalb nicht vorgenommen, um im Konzern im Bedarfsfall eine bestehende juristische Person zur Verfügung zu haben.

Entgegen den Berufungsausführungen lässt sich auf Grund obiger Sachlage aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6.10.1994, [93/16/0103](#), nichts für die Rechtsansicht der Berufungswerberin gewinnen bzw. anders ausgedrückt, stützt dieses Erkenntnis nicht den Berufungsstandpunkt. Eine Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, liegt nach diesem Erkenntnis nicht vor, wenn der Forderungsverzicht in einem Zeitpunkt erfolgt, in dem im Vorgriff auf die folgende formale Auflösung und Firmenbucheintragung die Gesellschaft wie eine aufgelöste Gesellschaft geführt wird. Im gegenständlichen Fall kam es jedoch (abweichend von jenem Sachverhalt, der diesem Verwaltungsgerichtshoferkennntnis zu Grunde lag) überhaupt nicht zu einer formellen Liquidation und damit auch nicht zu einer vor der formalen Auflösung bereits durchgeführten „stillen“ Liquidation der Berufungswerberin. Die Führung der Gesellschaft wie eine aufgelöste Gesellschaft erfolgte nicht in einem Vorgriff auf die folgende formale Auflösung und Firmenbucheintragung der Gesellschaft.

Zur Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt, dass der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung nicht erforderlich ist. Es reicht die objektive „Eignung“ der Leistung, den Erfolg der Wertsteigerung zu bewirken. Darüber hinaus hat der Verwaltungsgerichtshof auch ausgesprochen, dass selbst die Abdeckung von Verlusten als wertsteigernd im Sinn des § 2 Z. 4 KVG zu qualifizieren ist. Nur dann, wenn der Zuschuss an eine bereits in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft geleistet wird, ist die Wertsteigerung im Sinne des § 2 Z. 4 KVG ausgeschlossen (siehe dazu VwGH 28.9.1998, [95/16/0302](#) und 6.10.1994, 93/16/0103).

Die steuerliche Erfassung all jener freiwilligen Zuwendungen eines Gesellschafters, die ihrem Wesen nach direkt oder indirekt eine Vergrößerung der Rechte der Gesellschafter oder eine Erhöhung des Wertes dieser Rechte herbeiführen sollen, ist der Grundgedanke des § 2 Z. 4 KVG. Eine Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte liegt vor, wenn die ohne Gegenleistung erbrachte Gesellschafterleistung zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft führt. Die Leistung durch den Gesellschafter braucht nur objektiv geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Die Steuerpflicht tritt ein, wenn die Leistung zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft führt.

Der Wert eines Forderungsverzichtes ist aus der Sicht der Gesellschaft zu ermitteln und entspricht im Regelfall dem Nennwert der Forderung (siehe Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz-Kurzkomentar², S. 185 und 186 Pkt. V.6. und 8. zu § 7; Brönnner/Kamprad, Kommentar zum KVG⁴, Rz 13 zu § 8). Im Protokoll über die Aufsichtsratsitzung der M. AG (nunmehr m. GmbH) wurde in dem Punkt, in dem der Forderungsverzicht genehmigt wurde, auch festgehalten, dass im Zusammenhang mit der Berufungswerberin Verkaufsgespräche über den 70 %-igen Anteil der M. AG (nunmehr m. GmbH) an der Berufungswerberin eingeleitet sind. Da zum Zeitpunkt des Forderungsverzichtes der M. AG (nunmehr m. GmbH) bereits Verkaufsgespräche eingeleitet waren und dieser Forderungsverzicht im Interesse der Berufungswerberin erfolgte, sind diese Forderungsverzichte auf jeden Fall objektiv geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Wie bereits erwähnt, ist der Wert eines Forderungsverzichtes aus der Sicht der Gesellschaft zu ermitteln. Das Eigenkapital der Kapitalgesellschaft wird durch den Forderungsverzicht erhöht. Dies gilt auch dann, wenn bereits vor dem Verzicht eine Überschuldung bestand. Der Wert der Eigenkapitalzufuhr wird nicht durch den Wert begrenzt, der für den Gesellschaftsanteil am Markt nach dem Forderungsverzicht erzielt werden kann. Nach [§ 7 Z. 2 KVG](#) bildet der Wert der Leistung die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer. Abzustellen ist dabei auf jenen Wert, den die Leistung für die Kapitalgesellschaft hat. Aus Sicht der Kapitalgesellschaft

ist Gegenstand der Einlage der weggefallene Passivposten. Dieser fällt bei der Kapitalgesellschaft mit dem Nennwert der Forderung weg, weshalb der Nennwert der Forderung die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer bildet.

Durch diesen Verzicht wurde das Betriebskapital der Gesellschaft gestärkt und zwar in der Höhe des Nennwertes der Forderung, da die Gesellschaft in dieser Höhe die Schuld nicht mehr zurückzahlen muss. Das ist der tatsächliche Wert der Leistung.

In der Rechtsache Deltakabel BV hatte der EuGH (EuGH 5.2.1991, Rs [C-15/89](#), Slg. 1991-I 241) die Steuerpflicht eines freiwilligen Forderungsverzichtes durch den Gesellschafter zu beurteilen. Eine Muttergesellschaft hatte die Anlaufverluste ihrer Tochtergesellschaft im Rahmen eines Kontokorrentverhältnisses finanziert. Um die Beteiligung an der Tochtergesellschaft verkaufen zu können, verzichtete die Muttergesellschaft im Nachhinein auf einen Teilbetrag ihrer Gesamtforderung aus dem Kontokorrent. Der EuGH bejahte die Gesellschaftsteuerpflicht des Forderungsverzichtes, weil sich der Verlust durch den Schulderrass seitens des Gesellschafters verringerte und das Wirtschaftspotential der Gesellschaft gestärkt wurde.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. Oktober 2010