



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der F, KW, vertreten durch AGITAS Steuerberater und Wirtschaftsprüfer GmbH, 1030 Wien, Apostelgasse 23, vom 23. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag, vom 18. Februar 2004 betreffend Körperschaftsteuer 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die getroffenen Feststellungen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei den in der Entscheidung angeführten Beträgen handelt es sich um Schilling-Beträge, so weit nicht ausdrücklich, wie im Berechnungsblatt, €-Beträge angeführt sind.

Die Bw. stand im Streitjahr mit der BAG in einem Konzernverhältnis und gehörte dem Vollkonsolidierungskreis der AG an. Die AG und die H.S. erwarben mit 31. Dezember 1981 die Anteile an der F (Bw.). Im Streitjahr waren sie mit 450.000 ATS (AG) bzw. 50.000 ATS (H.S.) an der Bw. beteiligt.

Im Zuge einer bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Betriebsprüfer die Ansicht, der Verzicht der Gesellschafterin AG im Jahr 1999 auf eine Forderung an die Bw. in Höhe von 32 Mio ATS sei nicht - wie von der Bw. behauptet - gesellschaftlich, sondern betrieblich verursacht. Der Forderungsverzicht sei von der Muttergesellschaft im Jahr des Verzichts zur Gänze aufwandswirksam abgesetzt worden.

Das Finanzamt folgte bei Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 1999 der Ansicht des Prüfers.

Die Bw. brachte (in ihrer **Berufung**) vor, sie habe in den auf 1981 folgenden Jahren, abgesehen von einigen Gewinnjahren, erhebliche Verluste erzielt. Die Hauptgesellschafterin habe entsprechende Geldmittel zur Verfügung gestellt, um die Liquidität aufrecht zu erhalten. Das seit der Übernahme bestehende negative Eigenkapital sei durch Verbindlichkeiten gegenüber der AG, welche durch eine Patronatserklärung nachrangig gestellt worden seien, abgedeckt worden.

"Beim Erwerb der Anteile waren der Bw. durch die AG 10 Mio ATS zur Sicherstellung der Finanzierung zur Verfügung gestellt worden. Die AG hatte bereits im Jahr 1981 aus dem versteuerten Ergebnis eine Rückstellung für Sanierungserfordernisse gebildet. Eine Übernahmevereinbarung hatte die Überschuldung der Bw. betroffen, wobei die AG eine Überschuldung von 10 Mio ATS zum 30. September 1981 akzeptierte."

Ein durch die Bw. vorgelegter **WP-Bericht der F für 1985 betreffend** Bw. führte aus, der Jahresabschluss zum 31. Dezember 1984 sei mit Umlaufbeschluss genehmigt und beschlossen worden, den bilanzmäßig ausgewiesenen Reinverlust von 12.993.573,42 ATS auf neue Rechnung vorzutragen. Der Geschäftsführung sei für das Jahr 1984 die Entlastung erteilt worden. Durch die **Gesellschafter** wurde eine Erklärung im Sinne des § 36 GmbHG abgegeben, im Falle einer Inanspruchnahme der Bw. die entsprechenden Beträge bis zur Höhe der eingetretenen Verluste zu ersetzen.

Sämtliche **WP-Berichte** der Bw. bis 1998 enthielten derartige Erklärungen

Der **WP- Bericht 1981** der AG (Mutter der Bw.) führte aus, in den Sanierungserfordernissen für Beteiligungsgesellschaften sei ein Betrag von 10 Mio ATS aus dem versteuerten Ergebnis rückgestellt worden. Diese Vorsorge sei notwendig geworden, da die AG im Jahr 1981 ihre grundsätzliche Bereitschaft zum Kauf der Anteile an der Bw. erklärt und hiebei zugestimmt habe, dass der Jahresabschluss der Bw. eine Überschuldung bis zu 10 Mio ATS aufweisen könne, welche nicht von den bisherigen Gesellschaftern abzudecken sei. Die AG habe für diese Verpflichtungserklärung Finanzierungszusagen einer (im Bericht) genau bezeichneten Bank über insgesamt 300 Mio ATS erhalten.

Den Erläuterungen zur Bilanz zum 31.12.1999 der Bw. ist zu entnehmen, dass im Geschäftsjahr 1999 ein Forderungsverzicht der AG in Höhe von 32 Mio ATS in die Kapitalrücklage eingestellt und danach die Kapitalrücklage aufgelöst worden ist.

Da derartige Zuwendungen von einem Dritten der Gesellschaft ohne Besicherung, Verzinsung und Rückzahlungsvereinbarung nicht gewährt worden wären, handle es sich hier um

verdeckte Einlagen im jeweiligen Jahr der Zuführung, beginnend ab 1982. Gerade im ersten Jahr hätte die Bw. auf Grund der gegebenen Überschuldung bei einer Bank niemals die Kreditfinanzierung erhalten und auch in den Folgejahren habe die erforderliche Liquidität nur über die Muttergesellschaft aufrecht erhalten werden können.

Die Bw. habe diese Mittel somit eindeutig aus gesellschaftsrechtlichem Anlass zugewendet erhalten. Selbst wenn ein Teil der Verbindlichkeiten gegenüber der AG aufgrund von Lieferungs- und Leistungsbeziehungen entstanden sei, sei die Nichteinforderung innerhalb üblicher Zahlungsfristen gesellschaftsrechtlich veranlasst und das Stehenlassen dieser Beträge nur durch das Gesellschaftsverhältnis begründbar.

Die AG habe keine Maßnahmen zur Einbringlichmachung der offenen Forderungen gesetzt.

Den Zuwendungen sei weder ein schriftlicher Vertrag noch eine Rückzahlungsvereinbarung bzw. eine Vereinbarung über eine entsprechende Verzinsung zugrunde gelegen. Es sei tatsächlich auch keine Verzinsung erfolgt. Eine derart unklare Vertragsgestaltung sei gem. VwGH vom 28.4.1999, GZ. 97/13/0068 ein weiterer Anhaltspunkt für das Vorliegen einer Eigenkapital ersetzenenden Zuwendung.

Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung ergebe sich schon allein daraus, dass im Zeitpunkt des Kaufs Mittel (in Form eines Darlehens) in die Gesellschaft eingeschossen worden seien, in der Folge durch eine Patronatserklärung (siehe WP-Bericht 1985 der Bw.) und letztendlich die in Form eines Aktenvermerkes vom 18. November 1999 erfolgte formale Durchführung des Zuschusses, inhaltlich dessen als Motiv für diesen Zuschuss die Erfüllung der abgegebenen Verpflichtung als Eigentümer zur Wahrung des Fortbestandes der Gesellschaft angeführt worden sei.

Die AG habe diese Beurteilung nie in Abrede gestellt, im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes sei eine Versteuerung des Gesellschafterzuschusses mit Gesellschaftsteuer erfolgt. In der Vorbetriebsprüfung sei, wie der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. Juni 1990 und dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen sei, seitens der Finanzbehörde die Verbindlichkeiten gegenüber der AG als verdecktes Stammkapital beurteilt worden. Bereits Ende 1989 habe der Stand der Verbindlichkeiten gegenüber der AG 30,8 Mio ATS betragen. Dieser Stand habe sich bis 31. Dezember 1990 auf 48,1 Mio ATS erhöht.

Hinsichtlich der Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und Anteilsinhabern sei die Angehörigenjudikatur anzuwenden.

Der Fortbestand des Unternehmens sei nur durch die Gesellschafterin AG ermöglicht worden. Ein ventiliertes Konkurszenario sei auf Grund der durch den Vorstand dieser Gesellschaft abgegeben Patronatserklärung verworfen worden. Erst durch die von der Finanzbehörde

konstruierten steuerlichen Behandlung des Forderungsverzichtes werde erstmalig ein steuerlicher Gewinn mit Bescheid festgestellt.

Dies resultiere aus einer isolierten Betrachtung ausschließlich des Jahres 1999 ohne Berücksichtigung der Entwicklungen ab Beginn des Beteiligungserwerbes und der erforderlichen Finanzmittelzuführungen, der Ergebnisse der Vorbetriebsprüfung und der Motive bzw. der Beschlüsse der Gesellschafterin in den vergangenen Jahren.

Ausschließliches Motiv der Gesellschafterin für die entsprechende Mittelausstattung sei der Fortbestand der Bw. gewesen. Im jeweiligen Jahr der Zuführung seien diese Einlagen steuerlich neutral zu behandeln. Durch den nachfolgenden Verzicht, der keine Änderung der Beurteilung bringen könne, werde der steuerlich bereits bestehende Zustand handelsrechtlich nachvollzogen.

Die Bw. wurde gefragt, welche Überlegungen die AG zum Erwerb der hoch verschuldeten Berufungswerberin veranlassten, und um Vorlage von Schriftverkehr, Protokollen, Beschlüssen betreffend den Erwerb der Berufungswerberin ersucht.

Zur Patronatserklärung wurde sie gefragt, wem gegenüber diese Erklärung abgegeben wurde, und dazu um Vorlage der schriftlichen Patronatserklärung, schriftlicher Unterlagen (Protokolle, Beschlüsse) über die durch die AG getroffene Entscheidung, eine Patronatserklärung abzugeben, ersucht.

Zum in der Berufung erwähnten Konkurszenario wurde sie um Mitteilung, durch wen dieses Szenario ventiliert wurde, und um Vorlage von Schriftverkehr, Protokollen, Beschlüssen ersucht.

Sie wurde um Bekanntgabe, in welcher Höhe die Forderungen, auf welche verzichtet worden war, aus Lieferungen oder Leistungen resultierten und um Vorlage eines Beschlusses, der zum Verzicht befugten Organen der AG ersucht.

Zur steuerlich unterschiedlichen Behandlung des Forderungsverzichtes (durch die AG wurde der Forderungsverzicht steuerlich abgesetzt, die Berufungswerberin hat diesen Verzicht allerdings nicht als Betriebseinnahme behandelt) wurde die Bw. um Erklärung dieser Vorgehensweise sowie um Vorlage diesbezüglich bestehender schriftlicher Unterlagen ersucht.

Mit der Vorhaltsbeantwortung übermittelte der Vertreter der Bw. folgende Unterlagen.

- Einen Notariatsakt vom 16. Dezember 1982 betreffend Abtretung der Gesellschaftsanteile durch Frau Fr. und Herrn G an die AG und die H.S.
- einen Kapitalerhöhungsbeschluss vom 22. Dezember 1986 bei der Fröhlich GmbH,
- eine Buchungsanzeige betreffend Forderungsübernahme

-
- einen Gesellschafterbeschluss zum Jahresende 2001

und teilte mit, die Überlegungen, die die AG zum Erwerb der F veranlassten, sei aufgrund des Wechsels vieler handelnder Personen schwer zu ergründen.

Neben den allgemeinen Gründen, wie Marktantritt in diesen Regionen sowie dem Aufkauf eines Konkurrenzunternehmens, dürfte die AG im Gegenzug zur Übernahme der Verpflichtung zur Abdeckung der F in Höhe von 10 Mio. ATS Finanzierungszusagen der ABV. über insgesamt 300 Mio. ATS erhalten haben.

Dieser Umstand dokumentiere umso mehr, dass die Übernahme dieser ersten 10 Mio. ATS bereits gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen sei.

Die Patronatserklärung ergebe sich aus dem Gesellschafterbeschluss jedes Jahres, in welchem sich die Gesellschafter in Pt. 4 bereit erklärtan, an die Bw. im Falle einer Inanspruchnahme die entsprechenden Beträge bis zur Höhe der eingetretenen Verluste zu ersetzen.

Zum erwähnten Konkurszenario habe der Leiter des Konzerncontrollings und der Beteiligungsverwaltung der AG mitgeteilt, dass von deren Vorstandsdirektoren Dipl. Ing. Mauch und Mag. Fellner überlegt worden sei, die Bw. in Konkurs zu schicken. Die AG habe diese Variante aufgrund der abgegebenen Patronatserklärungen nicht umsetzen können.

Aus den der Vorhaltsbeantwortung beiliegenden Tabellen sei die Entwicklung des Verrechnungskontos ersichtlich. Ab 1989 werde zwischen Geldflüssen und sonstigen Verrechnungen differenziert.

Der Tabelle sei zu entnehmen, dass sich der Verrechnungssaldo gegenüber der AG in den ersten Jahren massiv aufgebaut habe. Seitens der AG seien Gelder zur Verlustabdeckung überwiesen worden. Daher sei davon auszugehen, dass die Forderungen nicht aus laufenden Lieferungen und Leistungen resultierten.

Der endgültige Forderungsverzicht sei am 18. November 1999 aus der Überlegung, dass bei der zum Verkauf anstehenden AG auch die Tochtergesellschaften saniert werden sollten, beschlossen worden.

Obwohl die steuerliche Behandlung bei der AG für die Bw. keine Relevanz habe, seien die Jahresabschlüsse der AG übermittelt und dargelegt worden, dass Sanierungsrückstellungen ab 1992 erfolgsneutral bei ihr dotiert worden seien. Diese seien gleichsam die Korrekturpost zur bestehenden Forderung.

Dass diese Wertberichtigung in Form einer Sanierungsrückstellung ertragsteuerlich neutral behandelt worden sei, könne (wohl) durch die in dreistelliger Millionenhöhe liegenden steuerlichen Jahresverluste der AG und die damalige Verlustvortragsfähigkeit von nur sieben

Jahren erklärt werden. Aufgrund dieser Systematik komme es erst bei Auflösung der Rückstellung zur steuerlichen Geltendmachung des Zuschusses.

Diese Vorgangsweise entspreche inhaltlich der in RZ 2599 EStR dargestellten Vorgangsweise und dem VwGH Judikat vom 23.9.2005, 2003/15/0078. Es werde festgestellt, dass der Forderungsverzicht nicht aufgrund einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme, sondern rein durch den Gesellschafter erfolgt sei und daher nicht auf betrieblicher, sondern auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage erfolgt sei.

Selbst bei Zugrundelegung der durch das Budgetbegleitgesetz 2007 eingeführten neuen Bestimmung in § 8 Abs. 1 KStG samt dazugehöriger Gesetzesmaterialien könne es nicht zu einem steuerwirksamen Buchgewinn bei der Bw. kommen, da die Darlehensgewährung durch die Muttergesellschaft nie und nimmer zu üblichen Konditionen erfolgt sei.

Weder die erste Finanzmittelzufuhr von 10 Mio. ATS noch die weiteren Finanzmittelzufuhren zur Verlustabdeckung bei gleichzeitiger Bildung einer Sanierungsrückstellung könne, nebst anderen in der Berufung ausführlich dargestellten Kriterien (kein schriftlicher Vertrag, keine Verzinsung, keine Rückzahlungsverpflichtung etc.) als fremdüblich angesehen werden.

Die durch die Finanzbehörde vertretene Auffassung eines steuerwirksamen Buchgewinnes bei der Bw. könne nur durch eine isolierte Betrachtung des Jahres 1999 erklärt werden. Für eine Beurteilung dieses Falles seien unbedingt die Jahre davor bis zum Anteilserwerb zu betrachten und das Vorliegen von verdecktem Eigenkapital zu bejahen. Die Vor-Betriebsprüfung sei ebenfalls zu diesem Schluss gekommen.

Bei Beurteilung der Verbindlichkeit gegenüber der AG als verdecktes Eigenkapital müsse ein späterer Forderungsverzicht jedenfalls steuerneutral sein.

Das Finanzamt erachtete die Frage der Übernahme eines Konkurrenzbetriebes für typisch betrieblich veranlasst, wofür die entsprechende Gegenleistung erbracht worden sei, und wies darauf hin, dass die Bw. einerseits die (beabsichtigte) Sanierung der Tochtergesellschaft angeführt, andererseits in einem späteren Absatz eine Sanierungsmaßnahme verneint habe.

Aus vorgelegten Aufstellungen ist ersichtlich, dass die Verbindlichkeiten gegenüber der AG zum 31.12.1982 in Höhe von 10.863.122,83 ATS bestanden und sich zum 31.12.1998 auf 37.928.848,97 ATS erhöht hatten.

Zum 31.12.1998 betrug der Verlust der Bw. 32.369.845,71,- ATS.

Im Streitjahr erfolgte der berufungsgegenständliche Zuschuss.

Die Sanierungsrückstellung wurde durch die AG ab 1983 bis einschließlich 1996 jährlich, ausgenommen in Jahren, in welchen die Bw. Gewinne erwirtschaftet hatte, aufgestockt.

Im Jahr 1997 wurde die Rückstellung durch die AG im Ausmaß von 800.000,- ATS, im Jahr 1998 im Ausmaß von 300.000,- ATS aufgelöst.

Die verbleibende Rückstellung von 32 Mio ATS löste die AG im Jahr 1999 als Zuschuss an die Bw. ertragswirksam auf.

Im Bericht über die bei der Bw. für die Jahre 1986 bis 1988 durchgeföhrten Betriebsprüfung wurde unter TZ 9 festgestellt, dass das vom Hauptgesellschafter AG seit Jahren gewährte zinsenlose Darlehen mit den niedrigsten Ständen als verdecktes Stammkapital zu werten war. Das Nominalkapital war durch Verluste aufgezehrt, schon bei Anteilsübernahme wurde eine wirtschaftliche Verlustabdeckung vereinbart, es bestand dauernder Geldbedarf, keine Vereinbarung über Rückzahlungen, die Gesamtfinanzierung erfolgte über dieses UK.

Laut BP-Bericht vom 29.6.1990 waren daher folgende Beträge als Eigenkapital zu werten und zu den jeweiligen Stichtagen bei der EW- Ermittlung aus den Schulden auszuscheiden :

1.1.1986 12.000.000,- ATS
1.1.1987 16.000.000,- ATS
1.1.1988 22.000.000,- ATS
1.1.1989 21.000.000,- ATS

Aus dem Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung betreffend das Streitjahr ist hinsichtlich Forderungsverzicht der AG ersichtlich, dass sämtlicher Zahlungsverkehr der Bw. über ein CA Bankkonto lief, wobei der tägliche Kontostand (sowohl Guthaben als auch Verbindlichkeiten) von der AG ausgeglichen wurde. Der tägliche Kontostand betrug daher Null.

Buchhalterisch erfolgte die Erfassung dieser Vorgänge über ein Verrechnungskonto, auf welches auch Buchungen von Lieferungen und Leistungen erfolgten, sowohl von der Bw. als auch umgekehrt. Von diesem Konto erfolgte auch die Verbuchung von diversen Kontobelastungen von der AG, beispielsweise jährliche Verwaltungskosten in Höhe von 331.200,- ATS brutto incl. 20% USt.

Dieses Verrechnungskonto wies laut HB folgende Stände auf:

31.12.1996 ATS 40.429 i.T.
31.12.1997 ATS 41.096 i.T.
31.12.1998 ATS 37.929 i.T.
31.12.1999 ATS 39.969 i.T. (ohne Forderungsverzicht)

steuerliche Behandlung laut Erklärung 1999:

USt keine Berichtigungen

KöSt: Zuföhrung der 32 Mio ATS zu einer steuerneutralen Kapitalrücklage mit gleichzeitiger gewinnerhöhender Auflösung, wieder außerbilanzmäßige Abrechnung.

Herr K von der AG hatte zur buchhalterischen Erfassung Folgendes angegeben: Die Bw. wurde seinerzeit um 1 ATS gekauft. Diese erzielte nur Verluste, die von der AG einer steuerlichen Rückstellung zugeführt wurden. Der Forderungsverzicht von 32 Mio ATS wurde beim zuständigen FA zur Bemessung nach § 10 KVG angezeigt. Die Erfassung des Zuschusses erfolgte in einem Evidenzkonto gem. § 4(2) Z.3 EStG (*Anm: gemeint wohl § 4 Abs. 12*).

In den Berichten über die Prüfung der Jahresabschlüsse der Bw. wurde darauf hingewiesen, dass die Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen ausschließlich gegenüber der AG bestanden und einen Verrechnungssaldo aus Bareinschüssen, Gehalts- und Lohnüberweisungen sowie der gegenseitigen Verrechnung von Lieferungen darstellte.

Das bereits im Zeitpunkt der Übernahme der Anteile an der Bw. durch die AG bestehende negative Eigenkapital hatte sich bis zum 31.12.1998 auf 31.437.070,71 ATS erhöht. Der Bilanzverlust hatte zu diesem Zeitpunkt 32.369.845,71 ATS betragen.

In einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 1999 hatte die Bw. den Stand des steuerlichen Evidenzkontos gemäß § 4 Abs. 12 Z 3 EStG zum 31.12.1999 mit 32.500.000 ATS angegeben. Zum 1.1.1999 hatte der Stand des Evidenzkontos den Betrag von 500.000 ATS aufgewiesen. Die Bw. erläuterte in dieser Beilage, dass ein Forderungsverzicht des Gesellschafters AG in Höhe von 32 Mio ATS in eine nicht gebundene Kapitalrücklage eingestellt und danach zur Gänze erfolgswirksam aufgelöst wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 23.9.2005, 2003/15/0078 unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 26. Mai 1998, 94/14/0042 ausgeführt, es komme für die Frage, ob eine Vermögenszuwendung durch die Stellung als Gesellschafter veranlasst ist, maßgeblich darauf an, ob sie auch einander fremd gegenüberstehende Personen gesetzt hätten.

Die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft könnten eine Einlage in die Kapitalgesellschaft nicht nur durch die Zuführung von Wirtschaftsgütern, sondern auch durch den Verzicht auf Forderungen gegenüber dem Gesellschafter bewirken. Ein solcher Verzicht führe durch den Wegfall der zuvor passivierten Verbindlichkeit bei der Kapitalgesellschaft zu einer Vermögensmehrung. Aus der Sicht des Schuldners sei dabei Gegenstand der Einlage der wegfallende Passivposten.

Durch den Wegfall der Schuld komme es bei der Schuldnergesellschaft zu einer Betriebsvermögensmehrung in Höhe des bilanzierten Betrages, und zwar unabhängig davon, mit welchem Betrag der Gläubiger die Forderung ausgewiesen habe. Wenn der Wegfall der Schuld seine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis hat, sei die gesamte Vermögensmehrung eine steuerlich neutrale Einlage iSd § 8 Abs. 1 KStG 1988 (vgl Heinrich, Der Verzicht des Gesellschafters auf die nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 1997, 312).

Im Erkenntnis vom 17.4.2008, 2005/15/0073 bestätigte der VwGH die Beurteilung der Mittelzuführung durch die Mutter als gesellschaftsrechtlich veranlasst, da zusätzlich zum Kriterium der mangelnden Fremdüblichkeit die Tochtergesellschaft über geringes Eigenkapital verfügte, das Eigenkapital negativ war und keine laufenden Gewinne vorlagen.

Zufolge den Ausführungen des VwGH im Erkenntnis 23.9.2005, 2003/15/0078 sprechen Vorteilszuwendungen eines Gesellschafters, welche die Gesellschaft vor dem Konkurs bewahren sollen, idR für eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung.

Ein Indiz für die gesellschaftsrechtliche Veranlassung des Forderungsverzichtes seitens der Mutter geht im vorliegenden Fall aus dem Umstand hervor, dass die Insolvenz der Bw. durch die Patronatserklärungen der Gesellschafterin verhindert worden war.

Der VwGH sprach in diesem Erkenntnis auch aus, dass der Umstand, dass eine Abgabenerklärung gemäß § 10 KVG betreffend einen Gesellschafterzuschuss nicht abgegeben worden sei, nicht hinreiche, um eine betriebliche Veranlassung des Vorganges aufzuzeigen. Umgekehrt kann im vorliegenden Fall der Umstand, dass eine Abgabenerklärung gemäß § 10 KVG betreffend einen Gesellschafterzuschuss abgegeben worden ist, für sich allein nicht hinreichen, eine betriebliche Veranlassung des Forderungsverzichtes auszuschließen, er stellt aber ein weiteres Indiz dafür dar, dass der Forderungsverzicht durch das Gesellschaftsverhältnis begründet war.

Die laufende Zurverfügungstellung von Finanzmitteln an die Bw. durch ihre Gesellschafterin gestaltete sich wie folgt:

Die Bw. wurde im Jahr 1982 durch die AG und die H.S. unentgeltlich erworben. Die AG hat bereits bei Erwerb der Anteile an der Bw. einen Betrag in Höhe von 10 Mio S für deren Finanzierung in eine Sanierungsrückstellung "F" rückgestellt und in den Folgejahren die Finanzierung der Bw. gesichert. Darüber hinaus hat sie jährlich Patronatserklärungen abgegeben, im Falle einer Inanspruchnahme an die Bw. die entsprechenden Beträge bis zur Höhe der eingetretenen Verluste zu ersetzen. Zusätzlich erfolgte nahezu jährlich eine Dotierung der Sanierungsrückstellung, die zum 31.12.1998 eine Höhe von 32 Mio ATS erreichte. Die Forderungen der AG an die Bw. wurden nicht verzinst und es bestanden auch keine Vereinbarungen über die Rückzahlungen der Forderungen.

Zum 31.12.1982 hatten diese Forderungen einen Stand von 10.863.122,83 ATS, der zum 31.12.1989 die Höhe von 37.928.848,97 ATS erreichte. Im Jahr 1999 erhöhten sich die Verbindlichkeiten um weitere 2.040.276,32 ATS und verminderten sich um den streitgegenständlichen Zuschuss von 32 Mio ATS.

Zum 31.12.1999 betrug der Stand der Verbindlichkeiten gegenüber der Universale daher 7.969.125,29 ATS.

Das negative Eigenkapital der Bw. war bis zum 31.12.1998 auf ATS 31.437.070,71 angewachsen, der Bilanzverlust betrug zu diesem Stichtag ATS 32.369.845,71.

Wie aus den WP-Berichten der Bw. hervorgeht, stellten die Verbindlichkeiten gegenüber der AG einen Verrechnungssaldo aus Bareinschüssen, Gehalts- und Lohnüberweisungen und der gegenseitigen Verrechnung von Lieferungen und Leistungen dar.

Bei Betrachtung der Gesamtgestaltung der Mittelzuführung durch die Gesellschafterin an die Bw. ist davon auszugehen, dass es sich bei den gegenüber der AG bestehenden Verbindlichkeiten tatsächlich um Beträge gehandelt hat, die der Bw. aus gesellschaftlichen Gründen zur Verfügung gestellt worden waren. Durch den endgültigen Verzicht auf die Forderungen im Jahr 1999 in Höhe von 32 Mio ATS wurde diesem Umstand Rechnung getragen.

Aus den Akten sind betriebliche Gründe, aus welchen dieser Forderungsverzicht durch Personen, die der Bw. fremd gegenüberstehen, unter den gegebenen Voraussetzungen ebenfalls erfolgt wäre, nicht zu erkennen.

Graz, am 9. Februar 2009