

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Mag. Dr. Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Hofrätin Edda Szabó, Christian Gerzabek und Dr. Otto Farny über die Berufung der Ö, als Rechtsnachfolgerin der G., vertreten durch Grant Thornton Unitreu GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Rivergate, 1200 Wien, Handelskai 92/2/7A, vom 7. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 5. Mai 2006, ErfNr. betreffend Gesellschaftsteuer nach der am 21. März 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Schreiben vom 25. April 2006 legte die G. – in der Folge auch Berufungswerberin (Bw.) genannt - dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien eine Gesellschaftsteuererklärung gemäß § 10 Abs. 1 KVG, sowie den Vertrag vom 31. März 2006 über die Gewährung eines freiwilligen Gesellschafterzuschusses vor.

Der Vertrag war abgeschlossen zwischen der Ö und der Bw.

In § 1 des Vertrages erklärte die Ö. der Bw. einen freiwilligen Gesellschafterzuschuss in Höhe von € 7.000.000,- zu gewähren. Weiters wurde festgestellt, dass dieser Zuschuss durch Verzicht auf Rückzahlung einer Kreditforderung in Höhe von € 7.000.000,-, die die Ö. von der BankX erworben hat, geleistet wird.

Laut § 2 des Vertrages trägt alle mit dem Gesellschafterzuschuss verbundenen Abgaben, Steuern und Gebühren die Bw.

Mit Bescheid vom 5. Mai 2006 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien die Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG mit 1% vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG iVm mit § 2 Z. 2 - 4 KVG in Höhe von € 70.000,- fest.

Dagegen wurde Berufung erhoben. Die Berufung wendet sich gegen die Gesellschaftsteuerpflicht an sich und im Weiteren auch gegen die Bewertung der Leistung. Ausgeführt wird:

*„Die GG. ist seit dem Jahr 2002 Eigentümerin einer Immobilie in der Nähe der Stadt Salzburg mit dem Namen GG,. Ursprünglich war geplant, diese Immobilie unter anderem durch Errichtung eines Hotels, eines Seminarzentrums und eines Logistikzentrums zu entwickeln und daraus Einkünfte zu erzielen. Die einzelnen Projekte wurden bereits im Detail geplant und die erforderlichen behördlichen Genehmigungen eingeholt.*

*In den vergangenen Jahren hat sich dann aber herausgestellt, dass die geplanten Projekte wirtschaftlich nicht umsetzbar sind. Somit versucht die Geschäftsführung der Gesellschaft seit dem Jahr 2004 die Immobilie wieder zu verkaufen.*

*Der Jahresabschluss der GG. zum 31. Dezember 2005 weist ein negatives Eigenkapital in der Höhe von EUR -8.468.824,51 aus. Der Fortbestand der Gesellschaft war auf Basis des Jahresabschlusses 2005 nur aufgrund der Zusage des Gesellschafterzuschusses darstellbar. Der Zuschuss dient jedoch nur der Verlustabdeckung und wirkt sich nicht Wert erhöhend auf die Gesellschaft aus.*

*Der Bilanzverlust von EUR -8.818.824,51 ist in erster Linie durch Abschreibung der frustrierten Planungskosten (für die einzelnen Projekte) und durch die Finanzierungskosten, die für den Erwerb der Immobilie und die Planung angefallen sind, verursacht.*

*Auf Basis der seit beinahe zwei Jahren mit verschiedenen Investoren geführten Verkaufsgespräche und eines im Jahr 2005 erhaltenen konkreten Kaufangebotes ist der Verkauf der Liegenschaft über den ursprünglichen Anschaffungskosten für die Immobilie aus Sicht der Geschäftsführung der Gesellschaft nicht zu erwarten bzw. unwahrscheinlich. Die Planungs- und Finanzierungskosten finden in dem realistisch zu erzielenden Verkaufserlös jedenfalls keine Deckung.*

*Auf Basis des dargelegten Sachverhaltes gehen wir davon aus, dass die Ö., zum Zeitpunkt der Gewährung des Zuschusses durch Verzicht auf eine Forderung gegenüber der GG. auf eine wertlose Forderung verzichtet hat. Auf Basis der Vermögens- und Ertragslage der GG. war bzw. ist mit einer Rückführung aus Sicht der Geschäftsführung der GG. nicht zu rechnen. Im Fall eines Forderungsverzichtes eines Gesellschafters zugunsten der Gesellschaft entsteht gemäß § 2 Z 4 lit b KVG die Gesellschaftsteuerpflicht, wenn die Leistung geeignet ist, den*

*Wert der Gesellschaft zu erhöhen. § 7 Z 2 KVG sieht als Bemessungsgrundlage den Wert der Leistung vor. Dieser bestimmt sich nach § 14 Abs 1 BewG, wonach Forderungen grundsätzlich mit dem Nennwert zu bewerten sind, falls nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. § 14 Abs 2 BewG sieht vor, dass uneinbringliche Forderungen außer Ansatz bleiben. ...."*

Die Berufung kommt letztlich zu dem Schluss, dass der Wert der Entlastung für die Bw. durch den Forderungsverzicht und damit die Bemessungsgrundlage für den Forderungsverzicht mit EUR 0,00 anzusetzen sei.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab, woraufhin die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz begehrte.

Der unabhängige Finanzsenat hat Einsicht genommen in das Firmenbuch und festgestellt: Die GG (FN z) wurde auf Grund des Verschmelzungsvertrages vom 13.12.2006 mit der Ö. , der Ö: Aktiengesellschaft (FN f) verschmolzen.

Dem Verschmelzungsvertrag ist zu entnehmen (§ 4 Verschmelzungstichtag), dass der Verschmelzung die Schlussbilanz zum 30.4.2006 zu Grunde gelegt wird. Die Eintragung im Firmenbuch erfolgte am 6.1.2007.

In Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat übermittelte die Referentin des unabhängigen Finanzsenates der Bw. einen Vorhalt vom 10. Februar 2012 in dem sie erläuterte, wie sich die Sach- und Rechtslage zu diesem Zeitpunkt darstellte.

Mit FAX vom 20. März 2012 wurde der Sachverhalt seitens der Bw noch ergänzt und in der am 21. März 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung noch weiter erläutert. So führte der Parteienvertreter (PV) aus:

*"Den rechtlichen Ausführungen des Vorhaltes vom 10. Februar 2012 wird von unserer Seite nicht gefolgt. Ich möchte den Sachverhalt ergänzen. Die Kosten des Grundstückes waren 10 Mio Euro. Planungskosten von 7 Mio Euro waren projiziert und sind in den Folgejahren auch angefallen. Damit die Bank einen Kredit von fast 20 Mio Euro gibt, war es notwendig, dass die Ö AG eine Garantie abgibt. Es war noch viel mehr geplant (Catering, Seminare usw.), es musste noch ein Hotel und ein Seminarzentrum hingestellt werden. Eine Gesellschaft mit 300.000,- Euro Stammkapital war angesichts dieses Kredites qualifiziert unterkapitalisiert und die Schulden hatten eine Tilgungsdauer von mehr als 15 Jahren, sodass ein Reorganisationsbedarf nach dem Österreichischen Unternehmensreorganisationsgesetz vorlag. Nach dem Österreichischen Unternehmensreorganisationsgesetz wäre die Eigenkapitalquote nicht vorhanden gewesen. Laut OGH Judikatur bestünde in einem solchen Fall der Unterkapitalisierung sogar eine unbeschränkte Gesellschafterhaftung. Soweit zur Ausgangssituation. Dieses Projekt war zu teuer, man hätte diese Erträge nicht mehr*

erwirtschaften können. Das Projekt wurde nicht umgesetzt. Nun sind bereits 7 Mio Planungskosten aufgelaufen, und so suchte man einen Käufer des Grundstückes. Die Bank schlug vor, einen Teil dieses Kredites abzudecken und so zahlte das Ö an die Bank die 7 Mio Euro aus der Garantie. Die Bank trat dem Ö auf dessen Verlangen die Forderung ab. Das Ö verzichtete gegenüber der Bw. auf die Forderung.

Nun gibt es eine neue EuGH-Judikatur C-492/10 in Anlehnung an die Judikatur zum Ergebnisabführungsvertrag. Voraussetzung ist, dass die Muttergesellschaft vor Eintritt des Verlustes erklärt, die Verluste der Tochter zu übernehmen. Wir haben hier eine unterkapitalisierte Gesellschaft. Die Haftungserklärung der Muttergesellschaft ist eine eigenkapitalersetzende Maßnahme. Das alles passierte im Jahr 2002. Es gab damit eine Verlustübernahmeerklärung vor Eintritt der Verluste und vor dem Forderungsverzicht, weswegen dieser Sachverhalt dem besagten neuen EuGH-Urteil entspricht. Der Verlust ist final auch eingetreten."

Diesen Ausführungen erwiderte die Amtspartei:

„Zu diesem neuen Vorbringen: Das Eigenkapitalersatzgesetz kommt auf den Fall nicht zur Anwendung, da es erst 2004 in Kraft trat.

Zum EuGH Urteil C-492/10: Der EuGH hat dort seine Rechtsprechung und Rechtsansicht, die er zu den Ergebnisabführungsverträgen gehabt hat, auf Einzelzusagen zur Verlustabdeckung ausgedehnt. Wir haben bei den Ergebnisabführungsverträgen und den Einzelzusagen immer eine Vereinbarung zwischen dem Gesellschafter und seiner Gesellschaft. Hier soll nach diesem ergänzenden Schriftsatz die Garantieerklärung diese Funktion übernehmen. Die Garantieerklärung ist abgegeben worden gegenüber der kreditgewährenden Bank. Worauf geht die Garantieerklärung: Für die Nichtzahlung des Kredites einzuspringen und der Bank zu zahlen. Die Garantieerklärung enthält in keiner Form eine Übernahme von Verlusten. Die Garantieerklärung ist ein Sicherungsinstrument. Man könnte eine Garantieerklärung in etwa vergleichen mit einer Bürgschaft, doch die Bürgschaft hängt an der Schuld, die Garantie ist abstrakt. Wird der Bürge herangezogen aus der Bürgschaft, handelt es sich genauso wenig um eine Verlustabdeckung. Durch die Abdeckung der 7 Mio Euro ist nicht einmal diese Verbindlichkeit verschwunden und keine Aufwandsdeckung erfolgt. Im Gegenteil, der Gesellschafter bedingte sich aus, ich erwerbe die Forderung, und der Verlust war noch immer in der Gesellschaft. Der Begriff Verlust ist unscharf, da man Aufwand und Verlust unterscheiden muss. Erst durch den Verzicht auf diese erworbene Forderung wurde der Verlust verringert und das war dann Voraussetzung, dass man in einem nächsten Schritt die Verschmelzung überhaupt durchführen konnte."

PV: „Es gab eine Judikatur aus Deutschland, der der OGH folgte. Der Gesellschafter gibt seiner Gesellschaft ein Darlehen und bei schlechten Zeiten forderte der Gesellschafter das

*Darlehen nicht zurück. Eine solche Zusage ist eine eigenkapitalersetzende Maßnahme. Die Garantieerklärung ist daher eine eigenkapitalersetzende, sie enthält die Verpflichtung, Eigenkapital zu geben."*

Amtspartei: „Die Funktion des Darlehens ist irrelevant. §3 KVG aF wurde ja aufgehoben."

PV: „Tatsache ist, dass die Bank den Garanten aufforderte zu zahlen, aufgrund der Verlustsituation der Gesellschaft. Juristisch war das eine eigenkapitalersetzende Maßnahme."

Amtspartei: „Zur Unterkapitalisierung: Würde in diesem Fall der Gesellschafter zur Haftung herangezogen werden, wäre das eine Pflichtleistung des Gesellschafters und damit gesellschaftsteuerpflichtig."

PV: „Die Zahlungsverpflichtung ergab sich nicht aus der Unterkapitalisierung, sondern aus der Garantie. Diese wurde aufgrund der Unterkapitalisierung zu einem Eigenkapitalersatz, da die URG-Kennzahlen nicht erfüllt sind."

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

#### **A) Sachverhalt**

Auf Grund der Aktenlage und den Ausführungen der mündlichen Berufungsverhandlung steht folgender Sachverhalt fest:

Die GG kaufte im Jahr 2002 eine Liegenschaft in der Nähe der Stadt Y.

Zur Finanzierung des Ankaufs und der weiteren Projektierung waren Fremdmittel nötig. Die Finanzierung erfolgte über Bankkredite bei der Bankx, hinsichtlich der die Ö., als Gesellschafterin der Bw. am 21. Juni 2002 zur Besicherung eine Garantieerklärung (gegenüber der Bankx) über 19,5 Mio Euro abgab und diese am 25. Februar 2004 auf 20 Mio Euro aufstockte.

Im Februar/März 2006 – um einen Teil dieses Kredites abzudecken - zahlte Ö. an die Bankx 7 Mio Euro aus der Garantie.

Die Bank trat Ö. auf deren Verlangen die Forderung ab.

Ö. verzichtete mit Vertrag vom 31. März 2006 gegenüber der Bw. auf diese Forderung in Höhe von € 7.000.000,-.

#### **B) Rechtliche Beurteilung**

Gemäß § 2 Z 4 lit. b KVG unterliegen Verzichte auf Forderungen als freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistungen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG (in Folgenden kurz RL 69/335/EWG), neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG (kurz RL 2008/7/EG) unmittelbar anzuwenden.

Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der RL 69/335/EWG (entspricht Artikel 3 Buchstabe h der RL 2008/7/EG) kann die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.

Im gegenständlichen Fall ist zu klären, ob im gegenständlichen Fall von einer freiwilligen Leistung eines Gesellschafters auszugehen ist, bejahenden falls ob diese geeignet war, den Wert der Gesellschaftsrechte an der Bw. zu erhöhen und gegebenenfalls wie diese zu bewerten ist.

Zum Berufungsvorbringen – es habe bereits im Jahr 2002 Reorganisationsbedarf nach den späteren Maßstäben des Eigenkapitalersatz-Gesetzes bestanden ist Folgendes zu sagen: Die eigenkapitalersetzende Funktion des Darlehens ist seit der ersatzlosen Aufhebung des § 3 Abs. 1 Satz 1 KVG idF vor Novelle BGB1. Nr. 629/1994 gesellschaftsteuerrechtlich nicht mehr relevant (vgl. VwGH 18.11.1993, 93/16/0104). Eine allfällige Gesellschaftsteuerpflicht von eigenkapitalersetzenden Maßnahmen ist völlig unabhängig vom Eigenkapitalersatzcharakter nach den "normalen" Kriterien der relevanten KVG Tatbestände zu prüfen (siehe dazu Walzl, Eigenkapitalgesetz und Gesellschaftsteuerrecht, GeS 2002, 14ff unter Hinweis auf Arnold in Achatz - Jabornegg - Karollus (Hsg), Eigenkapitalersatz im Gesellschafts- Steuer- und Arbeitsrecht (1999), S. 62 ff).

Das mit BGBl. I Nr. 92/2003 geschaffene Eigenkapitalersatz-Gesetz (kurz EKEG) ist gemäß § 18 EKEG auf Sachverhalt anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 verwirklicht werden. Die in § 14 Abs. 1 EKEG normierte Rückzahlungssperre deckt sich im Wesentlichen mit den zuvor durch die Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen. Zur Rechtslage vor Inkrafttreten des EKEG wurde vom Obersten Gerichtshof ausgesprochen, dass ein Eigenkapital ersetzendes Gesellschafterdarlehen bis zur nachhaltigen Sanierung der Gesellschaft weder unmittelbar noch mittelbar zurückgezahlt werden darf (vgl. ua. OGH 28.1.1997, 1 Ob 2044/96m, OGH 24.2.2000, 8 Ob 136/99d). Nach Ansicht des UFS bewirkt

die gesetzliche Rückzahlungssperre lediglich eine langfristige Stundung, nicht aber ein Erlöschen des Rückzahlungsanspruches (vgl UFS RV/1162-W/05 und UFS RV/3348-W/07).

Unabhängig von der Frage, ob das Eigenkapitalersatz-Gesetz auf den vorliegenden Fall überhaupt Anwendung finden könnte, wird aus den vorhergehenden Ausführungen deutlich, dass erst ein Verzicht auf Forderungen ein endgültiges Erlöschen eines Rückzahlungsanspruches bewirkt. Verzichtet der Gesellschafter aber auf die Rückzahlung einer Forderung so stellt sich dieser Verzicht als freiwillige Leistung dar.

Der im Vertrag vom 31. März 2006 abgegebene Verzicht auf die Rückzahlung der Kreditforderung stellt damit eine freiwillige Leistung des Gesellschafters dar und beruht nicht auf einer gesetzlichen Verpflichtung.

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.

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 vom 6.10.1994, 93/16/0103).

Auch der unabhängigen Finanzsenat hatte sich bereits wiederholt mit der Frage – ob und inwieweit ein Forderungsverzicht eine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung darstellt - zu befassen (so zB: UFS RV/2391-W/10 oder UFS RV/0543-K/07).

So hat der unabhängigen Finanzsenat in seiner Entscheidung GZ RV/2391-W/10 nach ausführlichster Darstellung zusammengefasst: *„Verzichtet der Gesellschafter gegenüber seiner Kapitalgesellschaft auf eine Forderung, liegt gesellschaftsteuerrechtlich eine freiwillige Gesellschafterleistung vor. Beim Verzicht ist der Wille des Gläubigers auf den Untergang des jeweiligen Rechtes gerichtet. (Heidinger in Schwimann, ABGB<sup>3</sup>, VI, § 1444 Rz 1). D.h. der*

*Gesellschafter vermehrt erst durch den endgültigen Verzicht das Vermögen der Gesellschaft. Verzichtet wie im gegenständlichen Fall der Gesellschafter auf seine Forderung von 7,829.916,99 Euro, dann erhöht sich das Vermögen der Gesellschaft um 7,829.916,99 Euro. Diese Erhöhung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft findet statt, auch wenn dadurch die Überschuldung der Gesellschaft nicht gänzlich beseitigt wird und auch wenn fraglich war, ob sie die Schuld jemals an den Gesellschafter hätte zurückzahlen können."*

Der EuGH hatte in der Rechtsache Deltakabel BV (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.

In seinem Urteil vom 1. Dezember 2011, Rs C-492/10 – in dem die Berufungswerberin eine Stützung ihres Vorbringens sieht – hatte der EuGH zu entscheiden, ob die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter nur dann einen Vorgang darstellt, der das Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335 nicht erhöht, wenn sie in Erfüllung eines vor dem Eintritt der Verluste geschlossenen Ergebnisabführungsvertrags erfolgt, oder ob dies auch der Fall ist, wenn sie in Erfüllung einer im Vorhinein eingegangenen Verpflichtung des Gesellschafters erfolgt, mit der nur die Abdeckung der zukünftigen Verluste der Gesellschaft sichergestellt werden soll.

Der EuGH kam zu dem Schluss, dass die Erhebung von Gesellschaftsteuer auf den Vorgang der Übernahme der Verluste dieser Gesellschaft durch einen Gesellschafter nicht gerechtfertigt ist, da das Gesellschaftsvermögen nicht erhöht wird. Er führte aus: *„Diese Ausnahme ist dadurch gerechtfertigt, dass die Gesellschaft aufgrund der im Vorhinein von ihrem Gesellschafter zu ihren Gunsten eingegangenen Verpflichtung unabhängig von den Ergebnissen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit keine Verluste mehr verzeichnen kann, weil diese **automatisch** auf ihren Gesellschafter übertragen werden. In dem Fall, dass eine solche Verpflichtung vor der Feststellung der Verluste der Gesellschaft eingegangen worden ist, steht fest, dass die Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft keinen Einfluss auf ihr wirtschaftliches Potenzial haben."*

Diese vom EuGH entschiedene Rechtssache unterscheidet sich jedoch wesentlich vom Berufungsfall. Im gegenständlichen Fall bestand nicht bereits im Vorhinein eine Verpflichtung



des Gesellschafters die Verluste der Bw. zu tragen, sondern es hatte sich der Gesellschafter lediglich der Bank gegenüber bereiterklärt für die Verbindlichkeiten der Bw. einzustehen. Zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft selbst waren im Vorhinein keine Abreden über mögliche Verluste/Verlustübernahmen getroffen worden. Erst mit dem Vertrag vom 31. März 2006 über die Gewährung eines freiwilligen Gesellschafterzuschusses – wie die Vertragsparteien den Rechtsvorgang selbst bezeichnet haben - hat der Gesellschafter auf Rückzahlung der Kreditforderung verzichtet.

Der vorliegende Fall entspricht daher nicht dem "neuen" EuGH-Urteil, indem der EuGH lediglich seine Rechtsmeinung betreffend Ergebnisabführungsverträge ausdehnte. Es hätte vielmehr eine Vereinbarung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft zur Verlustübernahme vorliegen müssen. Eine Garantie der Bank gegenüber erfüllt nicht die Voraussetzung einer Einzelzusage des Gesellschafters an seine Gesellschaft zur Verlustübernahme.

Im Übrigen war die Bw. auch zu keinem Zeitpunkt in ein Insolvenzverfahren verfangen. Vielmehr wurde sie auf Basis ihrer Schlussbilanz zum 30.4.2006 mit der ÖVB verschmolzen. Nun erfordert eine Verschmelzung aber zum Schutz der Gläubiger grundsätzlich einen positiven Wert des Unternehmens (vgl zB UFS RV/3174-W/07). Das zeigt wiederum, dass der Forderungsverzicht im Berufungsfall jedenfalls zu einer Werterhöhung der Gesellschaftsrechte führen sollte und auch geführt hat.

Im Berufungsfall ist die Frage der Gesellschaftsteuerpflicht jedenfalls zu bejahen.

Auch in Bezug auf die Bewertung des Forderungsverzichtes vermag der unabhängigen Finanzsenat der Ansicht der Bw., aus Sicht des Gesellschafters wäre bei der Gesellschaftsteuer die uneinbringliche Forderung mit Null zu bewerten, nicht zu folgen.

Es ist der Wert eines Forderungsverzichtes aus der Sicht der Gesellschaft zu ermitteln und entspricht im Regelfall dem Nennwert der Forderung (siehe Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz-Kurzkommentar<sup>2</sup>, S. 185 und 186 Pkt. V.6. und 8. zu § 7; Brönnner/Kamprad, Kommentar zum KVG<sup>4</sup>, Rz 13 zu § 8). 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 und es ist dies der tatsächliche Wert der Leistung.

Insgesamt war an der Gesellschaftsteuerpflicht des Rechtvorganges festzuhalten und die Leistung in Höhe ihres Nennwertes zu bewerten.

Der Berufung war somit der Erfolg zu versagen, und es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Mai 2012