

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Franz Kollar, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung betreffend 1. Körperschaftsteuer für das Jahr 1996,

2. Umsatzsteuer für das Jahr 1996 entschieden:

1. Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 wird teilweise Folge gegeben.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 wird mit € 25.421,83 festgesetzt.

Die betreffend Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer für Vorjahre getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2. Die Berufung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Im Berufungsverfahren ist strittig, ob der Verzicht einer Gesellschafterin (der WarenGmbH) auf Forderungen gegenüber der W&Trans (einer Rechtvorgängerin der Berufungswerberin) im Jahr 1996 gewinnwirksam als Ertrag zu berücksichtigen oder ob dieser Verzicht als steuerneutraler Gesellschafterzuschuss zu werten ist.

Die W&Trans wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 19. Juni 1996 als übertragende Gesellschaft rückwirkend zum 1. Jänner 1996 mit der 3SW als übernehmender Gesellschaft verschmolzen, deren Firma im Jahr 1998 auf die Firma E3S geändert wurde.

Diese wiederum wurde im Jahr 2000 als übertragende Gesellschaft mit der CB verschmolzen, deren Firma auf EHD geändert wurde.

An der W&Trans waren ab November 1994 Dr.S (der auch der Geschäftsführer dieser Gesellschaft war) mit einer Stammeinlage von S 495.000,- (=99%) und die WarenGmbH mit einer Stammeinlage von S 5.000,- (=1%) beteiligt.

Dieser Gesellschaftsanteil der WarenGmbH an der W&Trans wurde mit 30. April 1996 um S 1,- an Dr.S abgetreten und am 15. Mai 1996 die WarenGmbH als Gesellschafterin der W&Trans im Firmenbuch gelöscht.

Mit der Vereinbarung zum 30. April 1996 zwischen der WarenGmbH und Dr.S schied dieser gleichzeitig aus sämtlichen Funktionen bei der WarenGmbH aus.

Im Anschluss an eine bei der Bw. durchgeführte Betriebsprüfung vertrat die Prüferin die Ansicht, beim Verzicht der WarenGmbH auf Forderungen gegenüber der W&Trans in Höhe von S 1.267.449,- (brutto 20%) handle es sich nicht um einen Gesellschafterzuschuss, sondern um einen Forderungsverzicht. Der Verzicht sei im Zuge des Ausscheidens als Gesellschafterin aus der E3S im Jahre 1996 erfolgt.

Die Gegenleistung für die Abtretung der Gesellschaftsanteile an die Kapitalgesellschaft habe S 1,- betragen.

Über die Abtretung der Gesellschaftsanteile, die damit verbundenen Bedingungen und den Verzicht auf die Forderungen sei eine schriftliche Vereinbarung per 30. April 1996 zwischen der

WarenGmbH einerseits sowie Dr.S, als Geschäftsführer und Gesellschafter der Firmen W&Trans, 3SW und der uK abgeschlossen worden.

Die Verbuchung des Forderungsverzichts sei bei der WarenGmbH aufwandswirksam über Wertberichtigung erfolgt.

Im Zuge der Betriebsprüfung bei der WarenGmbH sei diesbezüglich eine Stellungnahme abverlangt worden. In der schriftlichen Stellungnahme habe der Geschäftsführer dieser Gesellschaft erklärt, die Wertberichtigung der Forderung sei notwendig gewesen, da die Bw. de facto mittellos gewesen sei; ein Fälligstellen der Forderung sei wenig sinnvoll und gerichtliche Schritte nach wie vor aussichtslos erschienen, da diese bei der WarenGmbH nur hohe Kosten verursachen würden. Mit dem Verzicht früherer Forderungen habe man allfällige Unsicherheiten für eintretende Gesellschafter reduzieren bzw. das Risiko kalkulierbar halten wollen um überhaupt neue Investoren zu finden.

Die vorgenommene Wertberichtigung sei aufgrund der genannten Gründe durch die BP anerkannt worden.

Die Bw. habe diesen Forderungsverzicht als Gesellschafterzuschuss behandelt und auf das Konto Kapitalrücklage gebucht.

Nach den vorhandenen Unterlagen handle es sich nicht um einen Gesellschafterzuschuss sondern um einen ausschließlich betrieblich veranlassten Forderungsverzicht. Es sei weder von Besserungsansprüchen, Besserungsvereinbarungen oder Rückzahlungsansprüchen auszugehen noch sei der Forderungsverzicht im Zuge allgemeiner Sanierungsmaßnahmen gewährt worden.

Es sei überdies keine substantielle Steigerung des Beteiligungswertes erfolgt, sondern eine Abtretung der Gesellschaftsanteile.

Da die Anteile schließlich um S 1,- an Dr.S abgetreten worden seien, könne von einem Gesellschafterzuschuss mit der Absicht einer Sanierung oder der Aufwertung der Beteiligung zur besseren Veräußerung nicht ausgegangen werden.

Der Betrag von S 1,267.499,- (brutto 20%) sei als außerordentlicher Ertrag zu behandeln und außerbücherlich dem Betriebsergebnis 1996 hinzuzurechnen, der vorgenommene Vorsteuerabzug in Höhe von S 211.249,83 zu berichtigen.

Nach Wiederaufnahme der Verfahren folgte das Finanzamt bei Erlassung der Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 1996 der Ansicht der Prüferin.

Die Bw. führte in der rechtzeitig erhobenen **Berufung** aus, Dr.S sei bis zu seinem Ausscheiden aus der WarenGmbH mit 65% am Stammkapital beteiligt gewesen. Gleichzeitig sei er an der W&Trans mit 95% beteiligt gewesen. Die restlichen 5% habe die WarenGmbH gehalten (Anmerkung: das Beteiligungsverhältnis betrug tatsächlich 99% zu 1%). Im April 1996 sei es zum Ausscheiden von Dr.S aus der St-Gruppe gekommen. Er habe seine Anteile an der WarenGmbH zur Gänze verkauft und sei als Geschäftsführer ausgeschieden. Gleichzeitig habe die WarenGmbH ihre Anteile an der W&Trans verkauft, sodass eine 100%ige Trennung der Firmen vollzogen worden sei.

Anlässlich dieser Firmentrennung sei es zu verschiedenen Vereinbarungen gekommen, die als begleitende Maßnahmen beschlossen worden seien, u.a. sei beschlossen worden, dass die offenen Forderungen der WarenGmbH gegenüber der W&Trans nicht zurückgezahlt werden. Auch die BP bestätige im Bericht, dass die Forderungen im Zuge des Ausscheidens der WarenGmbH aus der W&Trans nicht eingefordert wurden.

Da die W&Trans sämtliche Verbindlichkeiten mit Ausnahme der einen gegenüber der WarenGmbH pünktlich bezahlt habe, sei der Verzicht der Forderung als Gesellschaftereinlage von Seiten der WarenGmbH an die W&Trans zu sehen und nicht als außerordentlicher Ertrag zu verbuchen (VwGH 26.5.1998, 94/14/0042). Auch der BFH (BFH 9.6.1997, GrS 1/94, DB 1693/1997) bestätige, dass der Verzicht des werthaltigen Teiles einer Forderung zu einer Erhöhung der Beteiligung beim Gesellschafter und einer Einlage bei der Gesellschaft führe. Dazu wurde auch auf Werilly, "Aktuelle Fragen zur Besteuerung von Körperschaften", S.37 hingewiesen.

Das Argument der BP, die WarenGmbH habe den Forderungsverzicht als Wertberichtigung gebucht, gehe ins Leere, da diese buchhalterische Vorgangsweise schlichtweg falsch sei. Der Forderungsverzicht könne gar nicht wirtschaftlich begründet sein, da diese Forderung niemals eingeklagt worden sei.

Die Behauptung des Geschäftsführers der WarenGmbH, die Bw sei mittellos, das Fälligstellen der Forderung erscheine wenig sinnvoll bzw. gerichtliche Schritte nach wie vor aussichtslos, gehe ebenfalls ins Leere, da von der W&Trans sämtliche Verbindlichkeiten immer pünktlich bezahlt worden seien und die Firma auch heute noch durchaus florierend am Markt tätig sei. Die einfache Behauptung, der Schuldner habe eine schlechte Bonität, werde von keinem Finanzamt als Begründung für eine Rückverrechnung der Umsatzsteuer anerkannt.

Von der BP werde mit der Behauptung, dass man mit dem Verzicht auf frühere Forderungen allfällige Unsicherheiten für eintretende Gesellschafter reduzieren bzw. das Risiko kalkulierbar

halten wollte, um neue Investoren zu finden, aufgezeigt, dass der gegenständliche Forderungsverzicht eine gesellschaftsrechtliche und keine wirtschaftliche Grundlage habe.

Dass der Forderungsverzicht zu einer Verbesserung der Eigenkapitalausstattung bei der W&Trans geführt habe, gehe wohl implizit aus der Vereinbarung anlässlich der Anteilsübernahme hervor. Im Übrigen sei aus dem Gesamtbild zu erkennen, dass die Übernahme des Gesellschaftsanteiles an der W&Trans durch Dr.S um S 1,- im Zusammenhang mit dem Verkauf der Gesellschaftsanteile an der WarenGmbH um S 2,435.000,- und dem oben angeführten Forderungsverzicht zu sehen sei. Erst durch dieses Zusammenspiel sei die Trennung der Firmen und das Ausscheiden von Dr.S möglich geworden.

Die steuerliche Beurteilung scheine eher vom Willen, Steuern nachzuverrechnen bestimmt als von einer objektiv rechtlichen Beurteilung.

Zusammenfassend könne gesagt werden, dass der Verzicht auf die offenen Forderungen anlässlich der Trennung der Gesellschaften und des Ausscheidens von Dr.S aus der WarenGmbH gesellschaftsrechtlich und keinesfalls wirtschaftlich begründet gewesen sei und aus diesem Grund der Forderungsverzicht als Gesellschaftseinlage zu sehen sei, wobei die unrichtige buchhalterische Behandlung bei der WarenGmbH keine Auswirkungen auf die rechtlich richtige Beurteilung bei der W&Trans haben könne.

Ergänzend wurde beantragt, noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuer der fusionierten W&Trans aus den Jahren 1994 und 1995 sowie der E3S aus dem Jahr 1995 in Höhe von je S 15.000,- bei der Bw. anzurechnen.

Die zwischen der WarenGmbH und Dr.S per **30. April 1996** geschlossene Vereinbarung hatte den Inhalt, dass

1)

Dr. S aus sämtlichen Funktionen bei der WarenGmbH ausscheidet. Er verpflichtete sich, keinerlei Aktivitäten im Namen und auf Rechnung von WarenGmbH zu setzen.

2)

Er wurde von den bestehenden Bankhaftungen für Betriebsmittelkredite bei zwei in der Vereinbarung genannten Banken freigestellt, seine Unterschriftsberechtigung für die Bankkonten der WarenGmbH wurde gelöscht.

3)

Die WarenGmbH erklärte sich mit der Übernahme des Mietverhältnisses für das Büro F. einverstanden; eine entsprechende Vereinbarung mit dem Vermieter war von Dr.S vorzulegen.

4)

Betriebs- und Geschäftsausstattung mit Buchwerten zum 31.12.1995 von insgesamt S 185.045,- wurde um S 1,- an Dr.S verkauft.

Die Abmeldung (Haftpflicht, Kasko) des darin enthaltenen Pkw MB 500 SE (Buchwert S 1,-) wurde durch die WarenGmbH vorgenommen.

5)

Die Ummeldung von Telefonanschlüssen, Kreditkarten und Serviceverträgen von der WarenGmbH auf Dr.S wurde vereinbart

6)

Es wurde vereinbart, dass der WarenGmbH aus der Anschaffung eines neuen PKW Audi keine Kosten entstehen.

7)

Geschäftsunterlagen, Verträge, Vereinbarungen, Patente der WarenGmbH wurden durch Dr.S an die WarenGmbH übergeben bzw. unentgeltlich abgetreten.

8) A

Es wurde vereinbart, dass die W&Trans sowie zwei weitere zu Dr.S gehörende Gesellschaften die Bezeichnung "ST" und das St-Logo nicht mehr verwenden, was auch für Neugründungen gelten sollte. Gleichzeitig wurde auf die Vereinbarung 225/94/Ok, Dr. Schadek verwiesen (= Notariatsakt 225/94/Ok, Dr. Schadek, Abtretungsvertrag, mit welchem die WarenGmbH ihren Geschäftsanteil an der W&Trans an Dr.S abtrat, sowie Abtretungsvertrag, mit welchem Dr.S seinen Geschäftsanteil an der WarenGmbH abtrat.).

B

Es wurde darauf hingewiesen, dass die WarenGmbH 100% des Stammkapitals (S 1.007.250,-) an der uK an Dr.S um einen Abtretungspreis von S 1,- abgetreten hatte und sich Dr.S verpflichtet hatte, einen Firmenbuchauszug vorzulegen, aus welchem ersichtlich war, dass St nicht mehr Gesellschafter der uK war.

C

Im Falle der Erfüllung der Punkte 8) A und B verzichtete die WarenGmbH auf Forderungen

- | | |
|-------------------|---------------|
| - an W&Trans über | S 1.267.499,- |
| - an uK über | S 1.310.652,- |

D

Die WarenGmbH verzichtete auch auf Forderungen:

- | | |
|---|--------------|
| - gegenüber W&Trans | S 588.181,- |
| - gegenüber uK | S 403.000,- |
| - gegenüber einer weiteren Gesellschaft | S 224.000,-. |

Es wurden entsprechende Gutschriften übergeben.

E

Dr. S garantierte, dass keine St-Haftungen zugunsten von Banken, Firmen oder Personen bestanden.

Die Bw. wurde durch die Abgabenbehörde II. Instanz ersucht,

1. mitzuteilen, wann und vom wem der Beschluss (die Beschlüsse) betreffend die die Firmentrennung begleitenden Maßnahmen gefasst worden seien (u. a., dass die offenen Forderungen der WarenGmbH gegenüber der W&Trans nicht zurückgezahlt werden),,
2. ein in einer im BP-Verfahren erfolgten Vorhaltsbeantwortung angeführtes Auseinandersetzungsaabkommen vorzulegen,
3. schriftliche Unterlagen, aus welchen der Zusammenhang der Übernahme des Gesellschaftsanteiles an der W&Trans durch Dr.S um S 1,- mit dem Verkauf der Gesellschaftsanteile an der WarenGmbH um S 2.435.000,- und dem Forderungsverzicht zu sehen sei, vorzulegen,
4. die Gründe für den Verkauf von Betriebs- und Geschäftsausstattung der WarenGmbH um S 1,- darzulegen.
5. Der Bw. wurde vorgehalten, dass es sich nach Angaben der WarenGmbH bei der Forderung in Höhe von S 1.267.499,- um den Saldo aus den Jahren 1992, 1993, 1994 eines Kontos, das sämtliche Lieferforderungen und Lieferverbindlichkeiten enthalten habe, gehandelt habe. Bei Fälligstellen der Forderung sei zu erwarten gewesen, dass Dr.S entsprechende Gegenforderungen präsentieren würde. Die Forderung sei schließlich abgeschrieben worden, da die Punkte 8) A und B der Vereinbarung vom 30.4.1996 erfüllt worden seien,
6. Es wurde auch gefragt, worin die gesellschaftliche Veranlassung des Forderungsverzichtes liege und ob über diesen Forderungsverzicht eine Abgabenerklärung gemäß § 10 KVG abgegeben worden sei.

Der Steuerberater der Bw. teilte auf diesen Vorhalt mit,

1. die (in Kopie der Vorhaltsbeantwortung beiliegende) Vereinbarung sei am 15.4.1996 mit Wirkung per 30.4.1996 durch Dr.S und den Geschäftsführer der WarenGmbH getroffen worden. Der betreffende Passus sei unter Pt. 8/C angeführt.

2. Diese Frage sei im Rahmen der BP betreffend Dr.S behandelt worden und sei nicht Gegenstand dieser Berufung.

3. Dr.S sei aus der gesamten St-Gruppe zum 30.4.1996 ausgeschieden. Schriftliche Unterlagen dafür stellten Notariatsakte dar, aus denen hervorgehe, dass Dr.S seinen Gesellschaftsanteil an der WarenGmbH mit 30.4.1996 abgetreten habe.

Gleichzeitig habe er von der WarenGmbH die von ihr gehaltenen Anteile an der W&Trans erworben. Im Zuge dieser Trennung sei auch der Forderungsverzicht zu sehen.

In der Vereinbarung über die Ausgliederung der W&Trans seien verschiedene Punkte wie Betriebshaftungen, Mietwagen, Ummelden der Telefone, Aufbewahrung der Gesellschaftsunterlagen, Verwendung des Firmennamens "St" usw. geklärt worden.

Unter anderem sei aus gesellschaftsrechtlichen Gründen vereinbart worden, dass der ausscheidende Gesellschafter anlässlich des Ausscheidens auf seine Forderung verzichtet, was natürlich zu einer Verbesserung der Eigenkapitalausstattung bei der W&Trans geführt habe.

Ohne diesen Forderungsverzicht hätte Dr.S die Anteile nicht übernommen, da die Firma insolvent gewesen wäre und Konkurs hätte anmelden müssen. Die WarenGmbH habe jedoch kein Insolvenzverfahren in Verbindung mit dem Namen St haben wollen.

Ein Verzicht aus wirtschaftlichen Gründen sei schon deshalb nicht gegeben, da diese Forderung niemals eingemahnt oder eingetrieben worden sei, obwohl die Firma bis heute im Rahmen der Nachfolgefirmen bestehe und am Markt präsent sei.

Überdies spreche auch der zeitliche Zusammenfall mit der Firmentrennung für eine gesellschaftsrechtliche Vereinbarung.

4. Die im Pt. 4 angeführten Anlagen haben sich im Betriebsvermögen der WarenGmbH befunden und seien im Zuge der Aufgabe des Büros in F (siehe auch Pt.3) an Dr.S verkauft worden. Dabei handle es sich um Altgeräte und um Investitionen in Mietobjekte, die nicht abgelöst worden seien.

Dieser Punkt sei ebenfalls nicht Gegenstand der Berufung, da er im Zusammenhang mit dem Ausscheiden von Dr.S aus der WarenGmbH zu sehen sei, jedoch nichts mit der W&Trans zu tun habe.

5. Zu diesem Punkt könne kein Kommentar abgegeben werden, da angebliche Behauptungen ohne wirtschaftlichen Hintergrund bzw. ohne irgendeine Dokumentation (Rechnungen, Schriftverkehr u.ä.) wahrscheinlich als Überlegungen (Argumente) im Rahmen einer Betriebsprüfung zu sehen seien und als nichts anderes.

6. Die gesellschaftsrechtliche Vereinbarung des Forderungsverzichtes sei im Ausscheiden von Dr.S aus der St Gruppe und der gesellschaftsrechtlichen Trennung der WarenGmbH und der W&Trans zu sehen. Man habe aus der W&Trans aussteigen wollen und habe aus diesem Grund Eigenkapital in Höhe des Forderungsverzichtes zugeführt, um sie ohne Insolvenz

abstoßen zu können.

Die Abgabenerklärung gem. § 10 KVG sollte veranlasst worden sein.

Aus dem Akteninhalt ist ein Beschluss über die Leistung einer Einlage nicht ersichtlich, auch aus dem Kapitalverkehrsteuerakt der W&Trans geht eine Anmeldung des Forderungsverzichtes als gesellschaftsrechtlicher Vorgang nicht hervor.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Im gegenständlichen Fall ist daher zu prüfen, ob der Forderungsverzicht durch die WarenGmbH in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin oder aus anderen Gründen erfolgte.

Die Gesellschafter der W&Trans haben zwar vereinbart, dass die WarenGmbH auf Forderungen gegenüber der Bw. verzichtet, in der betreffenden Vereinbarung aber nicht ausgeführt, aus welchen Gründen der Forderungsverzicht erfolgte. Die Gesellschafterin, die den Verzicht leistete, hat angegeben, sie habe ihn aus wirtschaftlichen Gründen geleistet und diese Angaben damit begründet, dass ein Fälligstellen der Forderung wenig sinnvoll erschienen sei und bei ihr nur hohe Kosten verursacht hätte. Sie hat auch ausgeführt, sie habe mit dem Verzicht auf diese Forderungen allfällige Unsicherheiten für eintretende Gesellschafter reduzieren bzw. das Risiko kalkulierbar halten wollen.

Die Bw. meint aus diesen Angaben den Nachweis für die gesellschaftliche Veranlassung des Forderungsverzichtes erbringen zu können. Sie beachtet dabei allerdings nicht, dass die Angaben der WarenGmbH zur Verbuchung des Forderungsverzichtes bei der WarenGmbH erfolgten.

Für die steuerliche Beurteilung des Wesens des Forderungsverzichtes als gesellschaftliche Maßnahme im gegenständlichen Verfahren ist aber entscheidend, ob er bezogen auf die Bw. aus gesellschaftlichen Gründen erfolgte, nicht ob die Motive für diesen Verzicht auch einen gesellschaftlichen Hintergrund in einer anderen Gesellschaft hatten.

Die Darstellung in der Berufung, als ob die Waren GmbH das Risiko der in die W&Trans eintretenden Gesellschafter habe kalkulierbar halten wollen, um neue Investoren zu finden, ergibt auch keinen Sinn, zumal die WarenGmbH ihren Minderheiten-Anteil unmittelbar nach dem Abschluss der Vereinbarung an Dr.S um 1,- S abtrat. Die Abtretung um 1,-S musste im Zeitpunkt der Vereinbarung bereits klar sein, da in dieser Vereinbarung auf den entsprechenden Notariatsakt hingewiesen wurde, der am 18. April 1996 - also drei Tage nach der angeblich am 15. April 1996 erfolgten Vereinbarung - unterfertigt wurde (beim Umstand, dass der Notariatsakt das Datum 18. April 1994 aufweist, dürfte es sich um ein Versehen der Notariatskanzlei gehandelt haben, wurde der Abtretungsvertrag doch durch einen Geschäftsführer unterfertigt, der im Jahr 1994 laut Firmenbuch noch in keiner Funktion in der Gesellschaft aufschien).

Die WarenGmbH hat somit gleichzeitig mit ihrem Forderungsverzicht ihre Anteile an der W&Trans an den bereits mit 99% an der Gesellschaft beteiligten zweiten Gesellschafter abgetreten. Es ist nicht erkennbar, welche gesellschaftlichen Gründe eine mit 1% beteiligte Gesellschafterin bei ihrem Ausscheiden haben sollte, das Risiko für neu eintretende Gesellschafter kalkulierbar zu halten und welches Interesse sie daran haben könnte, dass die Gesellschaft, aus der sie ausscheidet, neue Investoren findet, zumal in diesem Zeitpunkt bereits feststand, dass Dr. S ihren Anteil übernimmt. Aus dem Abtreten der Anteile um S 1,- ist zu schließen, dass die Anteile wertlos waren. Welche gesellschaftlichen Gründe dafür sprechen könnten, einer Gesellschaft, deren Anteile man

um S 1,- abzugeben beabsichtigt, Forderungen in Höhe von über 1,2 Millionen S zu erlassen, ist nicht ersichtlich. Auch durch die Bw. konnten solche Gründe nicht glaubhaft gemacht werden.

Schließlich geht aus der Vereinbarung zum 30. April 1996 hervor, dass der Forderungsverzicht zwar von der Erfüllung einiger in dieser Vereinbarung enthaltener Punkte abhängig gemacht wurde; ein ausdrücklicher Beschluss über die Leistung einer Gesellschaftereinlage ist aus dieser Vereinbarung aber nicht ersichtlich. Der Umstand, dass in dieser Vereinbarung in keiner Weise auf die allfällige Eigenschaft des Forderungsverzichtes als Gesellschafterzuschuss hingewiesen wurde, lässt den Verzicht in Verbindung mit den übrigen Umständen daher nicht als Gesellschafterzuschuss erkennen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 26.5.1998, 94/14/0042 zur Frage, ob der Verzicht einer Gesellschaft auf Forderungen gegenüber einer Schwestergesellschaft bei der verzichtenden Gesellschaft aus betrieblichen oder gesellschaftlichen Gründen erfolgte, die Ansicht vertreten, der Verzicht eines Gesellschafters auf seine Forderung stelle bei ihm nur mit dem Betrag eine gesellschaftlich veranlasste Maßnahme dar, der dem Tageswert der Forderung entspreche.

Die den Verzicht leistende Gesellschafterin hat nach ihren Angaben jedenfalls offenbar nicht die Absicht gehabt, einen Gesellschafterzuschuss zu leisten, sondern hat auf Forderungen, die ihr nicht einbringlich erschienen, verzichtet.

Der Umstand, dass die mit 1% am Stammkapital beteiligte Gesellschafterin einen Verzicht in Millionenhöhe leistet, der mit 99% am Stammkapital beteiligte Gesellschafter jedoch keinerlei Leistung in diesem Zusammenhang erbringt, sondern den Anteil der Minderheits-Gesellschafterin gleichsam unentgeltlich erwirbt, zwingt zum Schluss, dass sowohl der Anteil von 1% als auch die Forderung, auf die verzichtet wurde, wertlos waren.

Diese Annahme bestärkt die Vorhaltsbeantwortung vom 16. August 2002, in der unter Pt. 3 darauf hingewiesen wird, dass Dr.S den Anteil an der W&Trans ohne Forderungsverzicht nicht übernommen hätte, da die Gesellschaft ohne diesen Forderungsverzicht insolvent gewesen wäre. Es ist daher davon auszugehen, dass die Angaben der WarenGmbH den Tatsachen entsprechen, dass der Verzicht auf die Forderung deshalb erfolgte, weil die Einbringung der Forderung aussichtslos erschien.

Wenn die Bw. ausführt, aus der Vereinbarung anlässlich der Anteilsübernahme gehe implizit hervor, dass der Forderungsverzicht zu einer Verbesserung der Eigenkapitalausstattung bei der Bw. geführt habe, beachtet sie nicht, dass die Abtretung des Anteils trotz dieses Verzichtes um lediglich S 1,- erfolgte.

Es ist auch nicht erkennbar, weshalb der Forderungsverzicht durch den Zusammenhang mit dem Verkauf der Anteile (durch Dr. S.) an der WarenGmbH um den Betrag von S 2,435.000,- zum Gesellschafterzuschuss werden sollte.

Die Behauptung im Berufungsverfahren, ein Verzicht aus wirtschaftlichen Gründen sei schon deshalb nicht gegeben, da die Forderung niemals eingemahnt oder eingetrieben worden sei, obwohl die Gesellschaft in Form der Nachfolgegesellschaften bis heute bestehe und am Markt präsent sei, steht einerseits im Widerspruch zur Behauptung der Bw., ohne den Forderungsverzicht wäre die Bw. insolvent gewesen; andererseits ist der Sinn einer Mahnung oder eines Eintreibens der Forderung gegenüber der Rechtsnachfolgerin nicht erkennbar, da eben bereits im Jahr 1996 auf die Forderung verzichtet wurde.

Im gegenständlichen Verfahren ist der Verzicht der WarenGmbH auf Forderungen gegenüber der uK nicht zu beurteilen, allerdings darf nicht völlig außer acht gelassen werden, dass die WarenGmbH in Pt. 8 C der Vereinbarung vom 15. April 1996 auch gegenüber der uK, deren Gesellschafterin sie zu diesem Zeitpunkt laut Kaufvertrag vom 23. Jänner 1996 (sie hat ihren Anteil an der uK ebenfalls um 1,- S abgegeben) sowie laut Antrag auf Eintragung von Änderungen beim Firmenregister Budapest nicht mehr war, auf Forderungen in ähnlicher Höhe unter denselben Bedingungen wie gegenüber der Bw. (nämlich der Bedingung der Erfüllung der Punkte 8A und 8B) verzichtete.

Bei Beurteilung des Forderungsverzichtes darf auch nicht unbeachtet bleiben, dass die Bw. auf die Frage nach einer Abgabenerklärung gemäß § 10 KVG zwar ausgeführt hat, eine solche sollte erstattet worden sein, jedoch nicht angibt, dass eine erstattet wurde. Nicht unerwähnt bleiben soll, dass aus dem Kapitalverkehrsteuerakt die Erstattung einer derartigen Erklärung nicht ersichtlich ist.

Nach den Ergebnissen des Berufungsverfahrens ist daher davon auszugehen, dass der Forderungsverzicht nicht aus gesellschaftlichen Gründen erfolgte und daher keinen Gesellschafterzuschuss, sondern den Verzicht auf eine nicht mehr werthaltige Forderung darstellte.

Gemäß § 24 Abs. 4 Z. 4 KStG ist die Mindeststeuer in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 EStG 1988 anzurechnen.

Im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1996 wurde bei Festsetzung der Körperschaftsteuer Mindestkörperschaftsteuer der Bw. aus dem Jahr 1995 im Ausmaß von S 15.000,- (€ 1.090,09) bereits angerechnet.

Die aus den Jahren 1994 und 1995 bei der W&Trans festgesetzte Mindestkörperschaftsteuer war in der Berufungsentscheidung noch anzurechnen, sodass sich die laut angefochtenem Bescheid vom 2. Mai 2000 mit S 379.812,- (= € 27.602,01) festgesetzte Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 um den Betrag von S 30.000,- (= € 2.180,18) verminderte. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 war daher mit € 25.421,83 festzusetzen.

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs.1 Z 1 und 2 geändert, hat gemäß § 16 Abs.1 Z 2 UStG 1994 der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu berichtigen.

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Beurteilung wandte die Bw. lediglich ein, es handle sich beim Forderungsverzicht um einen Gesellschafterzuschuss, wendete sich aber nicht gegen die Höhe des bei der Vorsteuerberichtigung angewendeten Umsatzsteuersatzes. Zum Vorhalt durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, es habe sich bei der Forderung in Höhe von S 1.267.499,- laut WarenGmbH um den Saldo eines Kontos gehandelt, das sämtliche Lieferforderungen und Lieferverbindlichkeiten enthalten habe, gab die Bw. keinen Kommentar ab. Die im angefochtenen Bescheid vorgenommene Vorsteuerberichtigung war somit, da eine Änderung der Bemessungsgrundlage vorlag, nach den umsatzsteuerlichen Bestimmungen unabhängig von der ertragsteuerlichen Beurteilung des Forderungsverzichtes jedenfalls durchzuführen.

Graz, 3. Juli 2003