

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende V. und die weiteren Senatsmitglieder R., B1 und B2 im Beisein der Schriftführerin Sf. in der Beschwerdesache A. D. GmbH & Co KG als Rechtsnachfolgerin der A. D. GmbH, Adr, vertreten durch Prof Dr Thomas Keppert Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG, Theobaldgasse 19, 1060 Wien über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 2. März 2010, ErfNr. 1/2009, betreffend Gesellschaftsteuer in der Sitzung am 28. April 2015 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

1. Die Gesellschaftsteuer für den Forderungsnachlass der B. C. AG in Höhe von € 330.000,00 im Jahr 2006 wird mit € 3.300,00 festgesetzt.

(Gemäß § 8 KVG 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs.1 Z.2 KVG in Verbindung mit § 2 Z 4 lit. b KVG in Höhe von € 330.000,00).

2. Die Gesellschaftsteuer für den im Wege einer Besserungsvereinbarung gewährten Forderungsverzicht der B. C. AG in Höhe von € 400.000,00, im Jahr 2006 wird mit € 4.000,00 festgesetzt.

(Gemäß § 8 KVG 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs.1 Z.2 KVG in Verbindung mit § 2 Z 4 lit. b KVG in Höhe von € 400.000,00).

3. Die Gesellschaftsteuer für den Forderungsnachlass der B. C. AG in Höhe von € 170.000,00 im Jahr 2007 wird mit € 1.700,00 festgesetzt.

(Gemäß § 8 KVG 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs.1 Z.2 KVG in Verbindung mit § 2 Z 4 lit. b KVG in Höhe von € 170.000,00).

4. Die Gesellschaftsteuer für den im Wege einer Besserungsvereinbarung gewährten Forderungsverzicht der B. C. AG in Höhe von € 100.000,00, im Jahr 2007 wird mit € 1.000,00 festgesetzt.

(Gemäß § 8 KVG 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs.1 Z.2 KVG in Verbindung mit § 2 Z 4 lit. b KVG in Höhe von € 100.000,00).

5. Die Gesellschaftsteuer für den im Wege einer Besserungsvereinbarung gewährten Forderungsverzicht der B. C. AG in Höhe von € 100.000,00, im Jahr 2008 wird mit € 1.000,00 festgesetzt.

(Gemäß § 8 KVG 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs.1 Z.2 KVG in Verbindung mit § 2 Z 4 lit. b KVG in Höhe von € 100.000,00).

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Auf Grund einer Einsichtnahme ins Firmenbuch und in die Jahresabschlüsse 2006 bis 2008 der Rechtsvorgängerin der Bf., der A. D. GmbH (in der Folge: Rechtsvorgängerin), erlangte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) Kenntnis von folgenden, in den Gewinn- und Verlustrechnungen als außerordentliche Erträge erfassten Leistungen an die Rechtsvorgängerin:

1. einem Forderungsnachlass der B. C. AG in Höhe von € 330.000,00,
2. einem im Wege einer Besserungsvereinbarung gewährten Forderungsverzicht der B. C. AG in Höhe von € 400.000,00, jeweils im Jahr 2006.
3. einem Forderungsnachlass der B. C. AG in Höhe von € 170.000,00 sowie
4. einem im Wege einer Besserungsvereinbarung gewährten Forderungsverzicht der B. C. AG in Höhe von € 100.000,00, jeweils im Jahr 2007 und
5. einem im Wege einer Besserungsvereinbarung gewährten Forderungsverzicht der B. C. AG in Höhe von € 100.000,00 im Jahr 2008.

In den einzelnen Jahresabschlüssen ist hinsichtlich der Forderungsverzichte im Wege der Besserungsvereinbarung gleichlautend Folgendes ausgeführt:

"Der Besserungsfall tritt ein, wenn die Gesellschaft in einem Wirtschaftsjahr einen positiven Cash-flow erwirtschaftet. Tritt der Besserungsfall ein, lebt die Besserungsforderung in Höhe von 50 % des Cash-flows wieder auf, max bis zum Erreichen der gesamten Besserungsforderung zuzüglich einer Verzinsung von 3 % pa, wobei der Anspruch auf Verrechnung einer Verzinsung jedenfalls endgültig nach Ablauf von 10 Jahren ab Abschluss der Besserungsvereinbarung erlischt".

Lt. Jahresabschlüsse der Rechtsvorgängerin handelt es sich ausdrücklich um Forderungsnachlässe bzw. Forderungsverzichte.

Lt. Firmenbuch FN 1a war die B. C. AG vom 16. Jänner 2004 bis zum 18. März 2009 Gesellschafterin der Rechtsvorgängerin.

Auf Grund dieser Sachlage setzte das FAG für oa. Forderungsnachlässe und Forderungsverzichte gegenüber der Rechtsvorgängerin mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 2. März 2010 Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG mit 1 % von einem Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z. 4 bis 4 KVG in Höhe von € 1.100.000,00, somit mit € 11.000,00 fest.

Ihre dagegen rechtzeitig eingebrachte Berufung, nunmehr Beschwerde, stützte sich die Rechtsvorgängerin im Wesentlichen auf die Ansicht, dass die gegenständlichen Leistungen nicht geeignet wären, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen

Unter Hinweis auf das Erkenntnis VwGH 6.10.1994, 93/16/0103 führte die Rechtsvorgängerin dazu Folgendes aus:

"Unter diesen Gesichtspunkten ist darauf zu verweisen, dass aufgrund der gegebenen wirtschaftlichen Verhältnisse eine Rückführung der gegenständlichen Bankverbindlichkeiten durch die A. GmbH ausgeschlossen war. Die A. GmbH hat es nämlich seit ihrer Errichtung im Jahre 1999 niemals geschafft, auch nur ausgeglichen zu bilanzieren. Es mussten in jedem Wirtschaftsjahr Verluste hingenommen werden, die in keinem Verhältnis zum vorhandenen Eigenkapital standen:

- So bestand bereits zum 31. Dezember 2002 bei einem Stammkapital von EUR 50.000,00 ein Bilanzverlust von rd. EUR 151.000,00.
- In den Folgejahren wurden bei diesem Missverhältnis die nachstehenden negativen Ergebnisse aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erzielt:

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
EGT	-586.691	-543.894	-596.875	-126.125	-171.201	-667.890

- Aus dieser anhaltenden massiven negativen Ertragslage resultierte trotz der gegenständlichen "Forderungsverzichte" das nachstehende negative Eigenkapital (eine Erhöhung des Stammkapitals erfolgte nur im Jahr 2006 in Höhe von - vernachlässigbaren- EUR 9.000,00):

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
NegativesEK	-100.038	-628.670	-714.689	-104.143	-1.380	-562.285

Finanziert wurde die Gesellschaft bereits seit dem Jahr 2003 nahezu ausschließlich von der B. C., gegenüber der trotz der gegenständlichen Forderungsverzichte die nachstehenden Verbindlichkeiten zu den jeweiligen Bilanzstichtagen bestanden (nur im Jahr 2005 und somit noch vor dem relevanten Zeitraum wurde einmalig stilles Gesellschaftskapital in Höhe von TEUR 300 lukriert):

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
B. Spk	2.269.363	2.452.291	2.352.335	1.889.273	1.881.440	2.080.274
Sonstige Banken	7.752	4.080	0	0	0	0
VerbindlBanken	2.277.116	2.456.371	2.352.335	1.889.273	1.881.440	2.080.274

Angesichts dieser Daten ist daher außer Streit zu stellen, dass die "Forderungsverzichte" der B. C. den Wert der Gesellschaftsrechte in keiner Form erhöhten und ihnen jede Eignung fehlte, das Wirtschaftspotential der Gesellschaft zu verstärken. Tatsächlich war eine Rückzahlung dieser Beträge aufgrund der gegebenen wirtschaftlichen Verhältnisse schon zum Zeitpunkt der "Forderungsverzichte" vollkommen ausgeschlossen (an diesem Umstand hat sich auch bis heute nichts geändert). Bei diesen "Forderungsverzichten" handelte es sich in Wahrheit um eine Abschreibung von völlig uneinbringlichen Forderungen, die überhaupt keinen Einfluss auf das Wirtschaftspotential der A. GmbH hatten."

Weiters meinte die Rechtsvorgängerin zur Bemessungsgrundlage iSd § 7 Abs. 1 Z 2 KVG im Wesentlichen, dass von der C. eben nur gänzlich uneinbringliche und somit vollkommen wertlose Forderungen abgeschrieben worden seien. Aus einer derartigen Konstellation habe mangels einer werthaltigen Bemessungsgrundlage auch rechnerisch keine Gesellschaftsteuer resultieren können.

Auf Grund des Umwandlungsvertrages vom 23. September 2011 wurde die Rechtsvorgängerin gemäß § 5 UmwG unter gleichzeitiger Errichtung der Bf. umgewandelt. Die Eintragung des Umwandlungsbeschlusses ins Firmenbuch erfolgte am 30. September 2011.

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Unter Vorhalt des oa. Sachverhaltes und der unpräjudiziellen rechtlichen Würdigung des Berichterstatters ersuchte das BFG die Bf. die zu den gegenständlichen Vorgängen errichteten Urkunden in Kopie vorzulegen.

Zum Forderungsnachlass von € 330.000,00 wurde ein von der B. C. an die Rechtsvorgängerin gerichtetes Schreiben vom 27. Dezember 2006 in Kopie mit im Wesentlichen folgendem Inhalt vorgelegt:

".....

Sanierung bzw. Restrukturierung

Sehr geehrte Herren!

Bezugnehmend auf die mit Ihnen geführten Gespräche teilen wir mit, dass wir nach eingehender Prüfung der wirtschaftlichen Situation der Fa. A. und nach Beratung im Vorstand einem Forderungsnachlass von EUR 330.000,-- zustimmen (Durchführung erfolgt im Dezember 2006)

".....

Zum Forderungsnachlass 2007 wurde ein Schreiben vom 21. Dezember 2007 in Kopie vorgelegt, welches abgesehen von der Höhe des Nachlasses (€ 170.000,00) und dem

Zeitpunkt der Durchführung (Dezember 2007) dem Schreiben vom 27. Dezember 2006 entspricht.

Zum im Jahr 2006 im Wege einer Besserungsvereinbarung gewährten Forderungsverzicht wurde eine mit 27. Dezember 2006 datierte Urkunde über eine zwischen der B. C. und der Rechtsvorgängerin abgeschlossene "Besserungsvereinbarung" in Kopie mit im Wesentlichen folgenden Inhalt vorgelegt:

".....

Präambel

A. wird in der Rechtsform einer GmbH geführt. Das Stammkapital beträgt € 59.900,-- () und ist zur Gänze bar einbezahlt An der Gesellschaft ist die B. C. mit einer übernommenen Stammeinlage von € 14.900,-- beteiligt.

Die wirtschaftliche Situation der A. ist durch eine kostenintensive Investitions- und Marktaufbauphase und einer kapitalintensiven Wachstumsphase geprägt.

Die Gesellschafter, insbesondere die B. C. sind um eine Stärkung der Eigenkapitalausstattung bemüht. Dazu wird im Wege dieser Besserungsvereinbarung ein Forderungsverzicht in der Höhe von € 400.000,00 () erklärt.

I. B. C. hat A. einen Überziehungskredit zu Konto Nr. 0000-014373 gewährt. Der Kredit haftet per 27.12.2006 mit € 400.000,00 () aus ("Besserungsforderung").

II. B. C. erklärt auf die Besserungsforderung zu verzichten.

III. Dieser Verzicht erfolgt unter der auflösenden Bedingung, dass A. in einem Wirtschaftsjahr einen positiven Cash-flow gemäß der nachfolgenden Definition erwirtschaftet (Besserungsfall):

Jahresergebnis

zu-/abzüglich Ab-/Zuschreibungen Anlagevermögen

abzüglich Auflösung nicht rückzahlbarer Investitionszuschüsse

abzüglich Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen

zu-/ abzüglich sonstiger zahlungsunwirksamer Aufwendungen/Erträge

abzüglich Rückzahlungen langfristiger Bankverbindlichkeiten

Cash-flow

IV. Tritt der Besserungsfall ein, lebt die Besserungsforderung in Höhe von 50 % des Cash-flows gemäß voran stehendem Punkt wieder auf; max. bis zum Erreichen der gesamten Besserungsforderung gemäß Pkt. 1 zuzüglich einer Verzinsung von 3 % p.a., wobei der Anspruch auf Verrechnung einer Verzinsung jedenfalls endgültig nach Ablauf von 10 Jahren ab Abschluss der Besserungsvereinbarung erlischt.

V. Noch nicht erfüllte Teile der Besserungsforderung sind aus späteren Überschreitungen des Besserungsfalles gemäß der Regelung nach Punkt IV. zu bedienen.

VI. Ändert sich die Zusammensetzung der Gesellschafter, ist B. C. berechtigt, durch einseitige Erklärung den Forderungsverzicht außer Kraft zu setzen.

VII. A. verpflichtet sich, der B. C. ihre Jahresabschlüsse unaufgefordert, längstens drei Monate nach Bilanzstichtag zur Verfügung zu stellen. Kommt ein Einvernehmen über das Vorliegen des Besserungsfalls nicht zustande, stimmen die Vertragsparteien darin überein, dass der Eintritt des Besserungsfalls durch einen von B. C. namhaft zu machenden Wirtschaftsprüfer für alle Parteien verbindlich festgestellt wird.

VII. Über Verlangen von B. C. ist A. verpflichtet, uneingeschränkte Bucheinsicht zu gewähren, sowie Informationen über ihre rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu geben.

IX. Gerichtsstand für alle Streitigkeiten im Zusammenhang mit dieser Besserungsabrede ist Wien.

Hollabrunn, am 19.12.2007

<Unterschriften>

Zu den Forderungsverzichten der Jahre 2007 und 2008 wurden Kopien gleicher mit 19. Dezember 2007 bzw. 7. September 2008 datierter Besserungsvereinbarungen über Verzichte über je € 100.000,00 vorgelegt.

Mit Schreiben vom 9. Februar 2015 zog die Bf. ihren Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung unter Aufrechthaltung ihres bisherigen Vorbringens zurück. Zu dem der Bf. vom Berichterstatter vorgehaltenen Urteil des EuGH vom 5.9.1991, Rechtssache C-15/89 Deltakabel BV, meinte die Bf. sinngemäß, dass in dem dort zugrundeliegenden Fall die Forderungsverzichte jedenfalls zu einer Werterhöhung geführt hätten, da die Entschuldung vorgenommen worden sei, um eine Abtretung der Anteile überhaupt erst zu ermöglichen.

Uneinbringliche Forderungen, die durch Besserungsvereinbarungen ausgebucht würden, die im Falle einer Verbesserung der wirtschaftlichen Verhältnisse auflösend bedingt seien, könnten hingegen nach betriebswirtschaftlichen Verständnis keinesfalls dafür geeignet sein, eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögen bzw. des Wertes von Gesellschaftsanteilen zu bewirken.

Derartige Schulden wären sowohl im Rahmen einer Unternehmensplanung als auch einer Unternehmensbewertung nach herrschendem Meinungsstand ungeachtet des nicht mehr gegebenen bilanziellen Ausweises zu berücksichtigen.

Sowohl die Besserungsvereinbarung vom 27. Dezember 2006 als auch jene vom 19. Dezember 2007 und vom 7. September 2008 seien aber ausdrücklich unter auflösenden Bedingungen erfolgt, die im Falle eines positiven Cash-Flows eine Rückzahlungsverpflichtung begründen.

Sachverhalt

Die B. C. AG hat zur Sanierung bzw. Restrukturierung der Rechtsvorgängerin, einer inländischen Kapitalgesellschaft, im Jahr 2006 eine Forderung in Höhe von € 330.000 und im Jahr 2007 eine Forderung in Höhe von € 170.000,00 nach Maßgabe der oben dargestellten Schreiben vom 27. Dezember 2006 und vom 21. Dezember 2007 Schreiben

nachgelassen, welche bei der Rechtsvorgängerin in den entsprechenden Jahren zu außerordentlichen Erträgen in Höhe der Forderungsnachlässe führten.

Weiters hat die B. C. AG mit der Rechtsvorgängerin die oben dargestellten Besserungsvereinbarungen abgeschlossen und nach Maßgabe der dort dargestellten Bedingungen im Jahr 2006 auf eine Besserungsforderung in Höhe von € 400.000,00 und in den Jahren 2007 und 2008 auf Besserungsforderungen von je € 100.000,00 verzichtet, welche in diesen Jahren zu entsprechenden außerordentlichen Erträgen bei der Rechtsvorgängerin führten.

Die Forderungsverzichte wurden auf Grund der durch eine kostenintensive Investitions- und Marktaufbauphase und einer kapitalintensiven Wachstumsphase geprägten wirtschaftlichen Situation der Rechtsvorgängerin zur Stärkung ihrer Eigenkapitalbasis unter der auflösenden Bedingung, dass die Rechtsvorgängerin einen bestimmten Cashflow erreicht, gewährt.

Die Forderungsnachlässe bzw. - verzichte beruhen nicht auf Verträgen, denen der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukäme und erfolgten auf Grund von freiwilligen Vereinbarungen ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang.

Die B. C. AG war zum Zeitpunkt der Leistungen Gesellschafterin der Rechtsvorgängerin.

Der Sachverhalt erschließt sich aus dem Firmenbuch, den Jahresabschlüssen der Rechtsvorgängerin der Jahre 2006 bis 2008 und aus den von der Bf. in Kopie vorgelegten Schriften und Urkunden.

Rechtslage

Der Gesellschaftsteuer unterliegen gemäß § 2 KVG ua.

1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;
2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt;
3. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien).
4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:
 - 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.

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.

§ 5 BewG lautet:

"(1) Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung erworben sind, werden wie unbedingt erworbene behandelt. Die Vorschriften über die Berechnung des Kapitalwertes der Nutzungen von unbestimmter Dauer (§ 15 Abs. 2 und 3, § 16, § 17 Abs. 3) bleiben unberührt. (2) Tritt die Bedingung ein, so ist die Festsetzung der nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach dem tatsächlichen Wert des Erwerbes zu berichtigen. Der Antrag ist bis zum Ablauf des Jahres zu stellen, das auf den Eintritt der Bedingung folgt. Die Antragsfrist ist eine Ausschlussfrist."

§ 14 Abs. 1 und 2 BewG lauten:

"1) Kapitalforderungen, die nicht im § 13 bezeichnet sind, und Schulden sind mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

(2) Forderungen, die uneinbringlich sind, bleiben außer Ansatz."

Erwägungen

Entsprechend dem festgestellten Sachverhalt erfolgen die gegenständlichen Leistungen zur Sanierung/Restrukturierung bzw. zur Stärkung der Eigenkapitalausstattung der Rechtsvorgängerin.

Das in der Berufung, nunmehr Beschwerde, zitierte Erkenntnis VwGH 6.10.1994, 93/16/0103 ist zu einem anderen Sachverhalt (stille Liquidation) ergangen.

Alleine die Tatsache, dass Forderungsverzichte im Wege von Besserungsvereinbarungen erfolgten, spricht bereits gegen das Vorliegen eines vergleichbaren Sachverhaltes.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung nicht erforderlich; vielmehr reicht die objektive "Eignung" der Leistung, den Erfolg der Wertsteigerung zu bewirken. Selbst die Abdeckung von Verlusten ist als wertsteigernd im Sinn des § 2 Z 4 KVG zu qualifizieren. Überhaupt wird bei Geldleistungen die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, im Regelfall zu bejahen sein, soweit ihnen als Sonderleistung nicht eine Gegenleistung gegenübersteht. Nur dann, wenn der Zuschuss an eine bereits in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft geleistet wird, ist die Wertsteigerung im Sinn des § 2 Z 4 KVG ausgeschlossen (vgl. VwGH 28.09.1998, 95/16/0302).

Da auch der Forderungsverzicht nur objektiv geeignet sein muss, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, ist auch bei Sanierungsverzichten in der Regel Gesellschaftsteuerpflicht zu bejahen, etwa bei Verzicht, um die Gesellschaft vor dem Zusammenbruch zu bewahren, zur Verlustabdeckung, auch wenn die Überschuldung dadurch nicht voll beseitigt wird, gegenüber einer bereits in Liquidation befindlichen Gesellschaft, wenn aus der Verwertungsgesellschaft wieder eine Vollgesellschaft gemacht werden soll oder wenn die Liquidationsmasse zu günstigerer Zeit und Bedingung verwertet werden soll (vgl. VwGH unter Hinweis auf VwGH 06.10.1994, 93/16/0103).

Es entspricht auch der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 5.9.1991, Rechtssache C-15/89 Deltakabel BV), dass der Ausgleich eines Verlustes einer Gesellschaft durch einen Forderungsverzicht eines Gesellschafters eine Leistung darstellt, durch die das Gesellschaftsvermögen erhöht wird und sich dadurch auch der Wert der Gesellschaftsanteile erhöht.

Diesem Urteil lag ein Forderungsverzicht eines Gesellschafters zu Grunde, welcher es ermöglichte, die Gesellschaftsanteile an dieser Gesellschaft um 1 HFL zu verkaufen (vgl. auch UFS 22.1.2009, RV/1106-W/04).

Entgegen der Ansicht der Bf. ist ein Entschuldung nicht nur dann geeignet den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, wenn diese dazu dient, eine Abtretung von Geschäftsanteilen an der Leistungsempfängerin zu ermöglichen, sondern vor allem auch bei Leistungen zu Sanierung einer Gesellschaft oder zur Stärkung der Eigenkapitalausstattung, (vgl. die zitierten VwGH-Erkenntnisse).

Durch den Wegfall der Schuld bei der Schuldnergesellschaft kommt es zu einer Betriebsvermögensvermehrung in Höhe des bilanzierten Betrages, und zwar unabhängig davon, mit welchem Betrag der Gläubiger die Forderung ausgewiesen hat (vgl. 29.9.2005, 2003/15/0078).

Eine Wertberichtigung der Forderung beim Gläubiger berechtigt den Schuldner nicht zur „Schuldabschreibung“.

Nach § 14 Abs. 1 BewG sind Kapitalforderungen und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

Nach § 14 Abs.2 BewG bleiben aber bei Uneinbringlichkeit nur Forderungen außer Ansatz. Abs.2 bezieht sich nur auf Forderungen und nicht auf Schulden, obgleich ansonsten für Kapitalforderungen und Schulden die gleichen Regeln anzuwenden sind. Die Forderung kann aus Sicht des Gläubigers wertlos sein, während sie für den Schuldner noch eine wirtschaftliche Last darstellt (vgl. UFS 04.10.2010, RV/2391-W/10).

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.

Der Wert eines Forderungsverzichtes ist aus der Sicht der Gesellschaft zu ermitteln und entspricht im Regelfall dem Nennwert der Forderung (siehe Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz-Kurzkommentar², S. 185 und 186 Pkt. V.6. und 8. zu § 7; Brönnner/Kamprad, Kommentar zum KVG4, 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 den 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 (vgl. UFS vom 04.10.2010, RV/1022-W/08 *[die Behandlung der dagegen zur Zl. 2010/16/0269 eingebrachten VwGH-Beschwerde wurde vom VwGH mit Beschluss vom 29.4.2014 abgelehnt]*).

Weiters ist auf das Urteil des EuGH vom 5.2.1991 C-249/89, Rechtssache Trave-Schiffahrtsgesellschaft mbH & Co. KG zu verweisen, wonach bei einem Zinsverzicht die Gesellschaftsteuer von den ersparten Zinsaufwendungen zu erheben ist.

Der Gesellschaftsteuerpflicht steht auch nicht entgegen, dass die Forderungsverzichte im Wege einer Besserungsvereinbarung unter einer auflösenden Bedingung erfolgten.

Das Entstehen der Steuerschuld ist im Gesellschaftsteuerrecht nach der Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO zu beurteilen. Danach entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht wird, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Bei Leistungen entsteht die Steuerschuld mit dem tatsächlichen Bewirken der Leistung.

Da das Kapitalverkehrsteuergesetz in seinem Teil I (Gesellschaftsteuer) keine speziellen Regelungen betreffend das Rechtsinstitut der Bedingung enthält, sind im Anwendungsbereich der Gesellschaftsteuer die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes anzuwenden.

Die gegenständlichen Forderungsverzichte sind daher gemäß § 5 Abs. 1 BewG zunächst als unbedingt und damit als zur Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte geeignet anzusehen. Sollte sich die auflösende Bedingung des Eintritts eines positiven Cashflows verwirklichen und Rückzahlungsansprüche auslösen, so wäre dies im Wege der von § 5

Abs. 2 BewG eröffneten Berichtigungsmöglichkeit auf Antrag der Bf. zu berücksichtigen (vgl. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0553).

Ein Eintritt der auflösenden Bedingung wurde nicht behauptet und auch kein Berichtigungsantrag gestellt.

Im Hinblick auf die nach ha. Kenntnisstand einen Teil der hier gegenständlichen Forderungsverzichte betreffende Entscheidung des UFS vom 2. Jänner 2013, RV/3349-W/09 zur Körperschaftsteuer ist darauf hinzuweisen, dass es für die gesellschaftsteuerliche Beurteilung eines Forderungsverzichtes unbeachtlich ist, ob die Leistung aus betrieblichen Gründen erfolgte (vgl. das in dieser Entscheidung zitierte Erkenntnis VwGH 24.01.2001, 99/16/0065).

Da es sich bei den gegenständlichen Vorgängen um freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft handelt, und diese Leistungen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, wurde die Gesellschaftsteuer dafür zu Recht erhoben.

Der Spruch war aus folgendem Grund abzuändern:

Außer in den Fällen des § 278 BAO [*Formalentscheidungen*] hat das Verwaltungsgericht auf Grund des § 279 Abs. 1 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Abänderungsbefugnis ("nach jeder Richtung") ist lediglich durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. VwGH 29.6.2006, 2006/16/0004; BFH 11.7.1984, II R 87/82).

Gegenstand des angefochtenen Bescheides sind die im Betreff angeführten Forderungsnachlässe bzw. Forderungsverzichte.

Es sind jedoch bei der – an sich zulässigen – formularmäßigen Zusammenfassung mehrerer der Besteuerung unterliegenden Vorgänge die essentiellen Spruchbestandteile für sich gesonderter anzuführen.

Jede einzelne, einen Tatbestand im Sinne des § 2 KVG erfüllende Leistung unterliegt als selbständiger Vorgang für sich der Gesellschaftsteuer.

Die entsprechende Richtigstellung des Spruches war im Rahmen der Abänderungsbefugnis des § 279 Abs. 1 BAO zulässig, zumal kein Zweifel bestehen konnte, welche Vorgänge das FAG im angefochtenen Bescheid erfasste (vgl. VwGH 26.1.1995, 94/16/0058; BFH 12.10.1983, II R 56/81).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche

Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Auf die Erkenntnisse VwGH 6.10.1994, 93/16/0103 zu Sanierungsverzichten und VwGH 21.12.2000, 2000/16/0553 zu auflösend bedingten Leistungen wird hingewiesen.

Wien, am 28. April 2015