



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch BF Consulting Wirtschaftsprüfungs-GmbH, 1070 Wien, Mariahilfer Straße 32, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 17. Juni 2010, ErfNr. xxx, StNr. yyy betreffend Gesellschaftsteuer (Forderungsverzicht) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Strittig ist, ob bei einem Verzicht des Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber seiner erheblich überschuldeten Kapitalgesellschaft der Wert der Forderung gemäß § 14 Abs. 2 BewG mit null Euro als Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer in Bezug zu § 8 Abs. 1 letzter Satz Körperschaftsteuergesetz idF BudBG 2007, BGBl. I 2007/24 anzusetzen ist. („nicht mehr werthaltige Forderung“).

Die Bw. verzichtete mit Vereinbarung vom 26. Februar 2010 gegenüber ihrer 100%igen Tochtergesellschaft auf eine Forderung im Nominale von 7,829.916,99 Euro.

Die Bw. legte die Gesellschaftsteuererklärung gemäß § 10 Abs. 1 KVG und teilte dazu mit Schreiben vom 19. März 2010 mit, in der Gesellschaftsteuererklärung sei der Wert der Forderung gemäß § 14 Abs. 2 BewG mit Null Euro angesetzt worden, da es sich wegen einer

erheblichen Überschuldung der Tochtergesellschaft um eine nicht mehr werthaltige Forderung handle:

*„....Durch das Budgetbegleitgesetz 2007 hat der Gesetzgeber den Forderungsverzicht des Gesellschafters hinsichtlich des nicht werthaltigen Teils für steuerwirksam erklärt (§ 8 Abs. 1 KStG). Der Wegfall des nicht mehr werthaltigen Teils der Forderung ist bei der Gesellschaft betrieblich veranlasst und daher steuerwirksam. Dies würde zu einer Doppelbesteuerung des Forderungsverzichts in Höhe des nicht werthaltigen Teils führen (Körperschaftsteuer sowie Gesellschaftsteuer). Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker sind der Ansicht, dass aufgrund des geänderten steuerlichen Einlagenbegriffs der nicht werthaltige Teil der Forderung nicht gesellschaftsteuerpflichtig ist (Vgl. Kommentar zum KVG, § 2, Rz 255).*

*Puchinger/Grau sind ebenfalls der Meinung, dass es für den nicht werthaltigen Teil der Forderung zu keiner Gesellschaftsteuerpflicht kommen kann (Vgl. FJ 2006, 182). Der Wert der Leistung ist aus Sicht des auf die Forderung verzichtenden Gesellschafters zu bestimmen (Vgl. Dorazil KVG-Kurzkomentar, 2. Auflage, § 7, S. 185, Pkt. 4). Das KVG enthält keine Bewertungsvorschriften; zur Wertermittlung iSd § 7 Abs. 2 KVG ist daher das BewG heranzuziehen (Vgl. Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kommentar zum KVG, § 2, Rz 250). Gem. § 14 Abs. 2 BewG bleiben Forderungen, die uneinbringlich sind, außer Ansatz. Puchinger/Grau kommen zu der Ansicht, dass sich die Begriffe der „nicht werthaltigen“ und der „nicht einbringlichen“ Forderung zumindest teilweise decken (Vgl. FJ 2006, 182). Für eine uneinbringliche Forderung ergibt sich somit eine gesellschaftsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage von Null....“*

Mit Bescheid vom 17. Juni 2010 setzte das Finanzamt die Gesellschaftsteuer in Höhe von 78.299,17 Euro (Bemessungsgrundlage 7.829.916,99 Euro x 1%) fest und zwar mit auszugsweise folgender Begründung:

*„....Der Forderungsverzicht ist jedenfalls objektiv geeignet den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Bemessungsgrundlage ist der Wert der Leistung. Abzustellen ist auf jenen Wert, den die Leistung für die Kapitalgesellschaft hat. Durch den Forderungsverzicht wird die Gesellschaft von einer Schuld befreit. Die Gesellschaft braucht die Schuld nicht mehr auszuweisen. Der Wert des Forderungsverzichts ist aus Sicht der Gesellschaft zu ermitteln und entspricht dem Nennbetrag der Forderung. Der Verzicht auf eine Forderung durch einen Gesellschafter führt bei der Kapitalgesellschaft zu einer Vermögensmehrung. Aus Sicht der Kapitalgesellschaft ist dabei Gegenstand der Einlage der Verzicht auf die Rückzahlung, also der Wegfall eines Passivpostens. Die herrschende Ansicht geht dabei davon aus, dass der Forderungsverzicht des Gesellschafters ohne Bedachtnahme auf die Einbringlichkeit der Forderung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen, da freiwillige Leistungen nur objektiv geeignet sein müssen, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.*

*Die Gesellschafterin legt keine Forderung in die Gesellschaft ein, sondern verzichtet lediglich auf die Rückzahlung einer bestehenden Forderung. Demzufolge ist auch nicht eine Kapitalforderung als Einlagegegenstand zu bewerten, sondern der Vorgang des Verzichts auf die Rückzahlung.*

*Eine Befreiung von der Gesellschaftsteuer zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung mit der Körperschaftsteuer ist im Kapitalverkehrsteuergesetz nicht vorgesehen.“*

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben und beantragt, die Gesellschaftsteuer für den Forderungsverzicht mit Null festzusetzen. Hinsichtlich der Begründung wurde der Text des Schreibens vom 19. März 2010 wiederholt.

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung und legte dem UFS die Berufung zur Entscheidung vor.

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

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

Die Bemessungsgrundlage ist in § 7 Abs.1 Z. 2 KVG geregelt. Die Steuer wird berechnet bei Leistungen (§ 2 Z. 2 bis 4): vom Wert der Leistung.

Der Steuertatbestand des § 2 Z. 4 KVG und die Bestimmungen über die Bemessungsgrundlage gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG stehen einander gegenüber. Der Gesellschaftsteuer unterliegt der Forderungsverzicht, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Bei den freiwilligen Gesellschafterleistungen ist im Unterschied zu den Tatbeständen der Z.1 und Z.2 keine Leistung des Gesellschafters für den Erwerb von Gesellschaftsrechten Steuergegenstand, sondern es gibt hier nur die Leistung des Gesellschafters. Der Wert der Leistung des Gesellschafters ist die Bemessungsgrundlage.

Wie die Bw. zu Recht angesprochen hat, kam es auf dem Ertragsteuersektor im Jahr 2007 zu einer Gesetzesänderung (§ 8 Abs. 1 letzter Satz KStG idF BudBG 2007, BGBl. I 2007/24: „*Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.*“), die ihre Auswirkung beim Forderungsverzicht des Gesellschafters gegenüber seiner Gesellschaft hat. Der den Ertragsteuern zugrunde gelegte Sachverhalt ist derselbe wie bei der Kapitalverkehrsteuer: Der Gesellschafter verzichtet auf eine Forderung gegenüber seiner Gesellschaft. Die Gesellschaft verzeichnet damit eine Vermögensmehrung in Höhe der Forderung, auf die der Gesellschafter verzichtet hat.

## **1. Allgemeines**

Das KVG erfasst nur die Kapitalbewegung, nicht aber das Vermögen oder den Nutzen respektive Ertrag. Die Gesellschaftsteuer ist eine Kapitalverkehrsteuer, sie knüpft formal an einen Akt des Rechtsverkehrs an, der einen Vermögenstransfer zum Gegenstand hat. (*Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kapitalverkehrsteuergesetz- Kommentar 2008, Rz 12, zu Einleitung*).

Nach der neuen Kapitalansammlungsrichtlinie (Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12.2.2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital) regelt diese die Erhebung indirekter Steuern auf a) Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften. Nach Art. 3 der RL

gelten für Zwecke dieser Richtlinie folgende Vorgänge als „Kapitalzuführungen“ nämlich 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 Gesellschaftsanteile zu erhöhen (Art. 3 lit. h = Art. 4 Abs. 2 lit. b RL 69/335). Laut *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, Kapitalverkehrsteuergesetz- Kommentar 2008, Rz 175-177, zu § 2 besteht nach der Rechtsprechung des EuGH das ausschlaggebende Kriterium dafür, ob ein Vorgang, bei dem Kapital angesammelt wird, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, darin, dass durch den Vorgang das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft verstärkt wird. Das Gesellschaftsvermögen iSd Richtlinie umfasst alle Wirtschaftsgüter, die die Gesellschafter zu einem gemeinsamen Ganzen vereinigt haben, einschließlich ihres Zuwachses. Die Richtlinie [Art. 4 Abs. 2 lit. b] erfasst grundsätzlich jede Form der Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft, auch die Vermeidung von Ausgaben. Der EuGH hat insbesondere folgende Vorgänge als Erhöhung des Gesellschaftsvermögens im Sinne dieser Vorschrift angesehen: den Verzicht auf eine Forderung [EuGH 5.2.1991, Rs C-15/89, Deltakabel BV]. Hinsichtlich der zweiten alternativen Voraussetzung, der ‚Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte‘, stellte der EuGH darauf ab, ob die Leistung geeignet ist, das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft zu erhöhen, bzw. zu einer Stärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beizutragen.

Beim Forderungsverzicht verzichtet der Gesellschafter auf eine Forderung, die er gegen seine Kapitalgesellschaft hat. Durch diesen Verzicht erbringt der Gesellschafter an seine Kapitalgesellschaft die Leistung. Die Bw. bestreitet nicht, dass diese Leistung eine freiwillige Gesellschafterleistung ist, sondern die Berufung richtet sich gegen die Bemessungsgrundlage. Wegen der erheblichen Überschuldung der Gesellschaft wäre dieser Forderungsverzicht mit Null zu bewerten. Die Berufung verwendet analog zu § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG den Ausdruck „nicht mehr werthaltige Forderung“.

Zur Frage der Bewertung des Verzichts auf eine „nicht werthaltige Forderung“ bei der Gesellschaftsteuer gibt es keine VwGH-Judikatur, einige ältere Kommentarmeinungen (*Kessler*, Kapitalverkehrsteuergesetz 1934, 103; *Veiel*, Das Kapitalverkehrsteuergesetz 1934 mit Durchführungsbestimmungen, 176-177; *Egely*, Gesellschaftsteuer-Kommentar<sup>2</sup>, 217-219 unter Verweis auf BFH 28.1.1953, BStBl. III. S.80 und FG Bremen 12.10.1965, DVR 1966,8; *Egely*, Gesellschaftsteuer-Kommentar<sup>2</sup>, 217-219, BFH 31.7.1963, HFR 1964; *Brönner/Kamprad*, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz<sup>4</sup>, § 8 Rdn 13 ua. vertreten die Ansicht, dass uneinbringliche Forderungen nicht mit dem Nennbetrag, sondern mit Null zu bewerten sind. Die Kommentare verweisen auf die amtliche Begründung zum KVG (S 1469), wonach „der Wert der Leistung“ vom Standpunkt des Gesellschafters aus zu sehen sei.

Nach der amtlichen Begründung (RGBl. Nr.1186) weicht das neue KVG vom alten dadurch ab, als es grundsätzlich den Erwerb der Gesellschaftsrechte zum Gegenstand der Besteuerung mache und die für den Erwerb eines Gesellschaftsrechts erforderlichen Gegenleistungen lediglich Bemessungsgrundlage seien. (Begründung KVG S 1468). Nach dem neuen KVG gehörten zur Gegenleistung auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung und Kapitalerhöhung. Zu der entsprechenden Bestimmung im KVG 1922 (§ 6a [= § 2 Z. 1 und Z. 2 KVG 1934]) habe der RFH die Meinung vertreten, dass nur das von der Steuer erfasst werden sollte, was als Kapitalinvestition anzusehen sei und was der Gesellschaft als dauernder Betrag für ihre Betriebsmittel zufließe. Die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten stellten aber keine dauernde Kapitalanlage dar, sondern seien nur durchlaufende Posten zur Deckung vorübergehender Aufwendungen. Gegenüber dieser Auffassung werde von *Keßler* geltend gemacht,

*„dass der RFH ohne zwingenden Grund die Steuerpflicht vom Standpunkt der Gesellschaft aus beurteilt. Keßler meint, dass hinsichtlich der Frage, was steuerpflichtig ist, vom Standpunkt desjenigen ausgegangen werden müsste, der die Zahlung oder Leistung bewirke. Jedenfalls ist nach der Regelung des neuen Gesetzes, das in erster Linie auf den Erwerb der Gesellschaftsrechte abstellt, die Frage nicht vom Standpunkt der Gesellschaft, sondern von dem des Gesellschafters aus zu beurteilen. Vom Standpunkt des Gesellschafters aus stellt aber die Übernahme der Kosten des steuerpflichtigen Rechtsvorganges zweifellos einen Teil der Gegenleistung dar. Die Urteile des RFH betreffen im Übrigen nur Fälle, in denen die Gegenleistung in Geld bestand....Der Wert der Gesellschaftsrechte wird mindestens eben so hoch sein, wie das für ihren Erwerb gewährte Entgelt einschließlich der Kosten des Erwerbs. Kein vernünftig handelnder Erwerber wird für den Erwerb von Gesellschaftsrechten mehr geben, als die Rechte wert sind. Bei den Sacheinlagen wird daher der auf den Erwerber entfallende Kostenbetrag regelmäßig in dem der Steuerberechnung zugrunde zu legenden Wert enthalten sein.“* (Begründung KVG 1934, S 1469).

Anders *Takacs*, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, 1990 § 8/12, der im Hinblick auf die RFH- Judikatur 17.8.1928, II A 275/28 und RFH 15.3.1932, II A 532/31 *Mrozek* 14 Abt. II zu § 6b KVG festhält, dass es beim Forderungsverzicht für die Bewertung der Forderung allein darauf ankommt, welchen Wert die Befreiung von der Schuld für die Gesellschaft hat und dieser Wert im allgemeinen dem Nennwert der Forderung entspricht.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich, was die historische Interpretation anbelangt und ohne der Besprechung der Berufungspunkte vorgreifen zu wollen, dem letztgenannten Kommentar an: Die amtliche Begründung zum KVG 1934, S 1469 erfolgte zum Tatbestand der Gesellschaftsgründung, Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den Gesellschafter, wofür dieser eine Gegenleistung erbringt und nicht zur Bewertung einer Forderung beim Forderungsverzicht. § 7 Abs. 1 Z. 1 lit.a KVG bestimmt für die „Gesellschaftsgründung“ oder „Kapitalerhöhung“ als Bemessungsgrundlage den *„Wert der Gegenleistung. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung.“* Nach der Kapitalansammlungsrichtlinie (sowohl Richtlinie

69/335/EWG als auch Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12.2.2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital) ist Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer der tatsächliche Wert....abzüglich der Verbindlichkeiten und Lasten, die die Gesellschaft in diesem Zeitpunkt hat oder daraus erwachsen. Zur Abzugsfähigkeit der Kosten der Gesellschaftsgründung entschied der Unabhängige Finanzsenat (UFS RV/0730-I/08, 19.2.2010; VwGH- Amtsbeschwerde anhängig zu Zl. 2010/16/0065), dass die nationale Norm dem gemeinschaftlichen Ansatz des Art.5 Abs.1 lit. a der Richtlinie 69/335/EWG (= Artikel 11 Abs.1 der Richtlinie 2008/7/EG), nach welchem die Steuer bei Gründung einer Kapitalgesellschaft, Erhöhung des Kapitals oder Erhöhung des Gesellschaftsvermögens auf den tatsächlichen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zuleistenden Einlagen jeder Art „*abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen*“, nicht Rechnung trage und die Richtlinienbestimmungen unmittelbar anzuwenden seien.

Im vorliegenden Fall geht es um die Bewertung einer freiwillige Gesellschafterleistung, ob ein Forderungsverzicht aus Sicht des Gesellschafters oder der Gesellschaft zu bewerten ist und nicht darum, ob aus Sicht des Gesellschafters die Kosten der Gesellschaftsgründung zum Wert der Gegenleistung gehören. Abgesehen davon dürfte die Frage durch das Unionsrecht geklärt sein, das nur diese Leistungen besteuern möchte, die zur Stärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beitragen.

## **2. Besprechung der Berufungspunkte**

Als ersten Punkt wendet die Bw. ein, dass der Wegfall des nicht werthaltigen Teils der Forderung bei der Gesellschaft betrieblich veranlasst und daher steuerwirksam sei. Dies würde zu einer Doppelbesteuerung des Forderungsverzichts in Höhe des nicht werthaltigen Teils führen (Körperschaftsteuer und Gesellschaftsteuer). Es sei daher zu untersuchen, inwieweit die körperschaftsteuerlichen Regelungen bei der Gesellschaftsteuer Anwendung finden oder auch nicht.

Der Bw. wird entgegengehalten, dass bei der Gesellschaftsteuer nicht vorgesehen ist, zwischen betrieblich oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Leistungen zu unterscheiden. Weder bei der Körperschaftsteuer noch bei der Gesellschaftsteuer gibt es Vorschriften, die eine Kumulation beider Steuern verhindern sollen – bei der Körperschaftsteuer wird der Ertrag pro Wirtschaftsjahr besteuert und bei der Gesellschaftsteuer der Rechtsvorgang der Leistung des Gesellschafters an seine Gesellschaft, nicht pro Wirtschaftsjahr, sondern nur dann, wenn eine solche Leistung tatsächlich bewirkt wird.

Als zweiten Punkt stellt sich die Bw., ausgehend vom Ertragssteuersektor, auf den Standpunkt, dass der Wert der Leistung aus Sicht des Gesellschafters und nicht aus Sicht der Gesellschaft zu beurteilen ist und führt zur Unterstützung ihres Begehrens zwei Literaturstellen an, nämlich den Artikel *Puchinger/Grau*, Erlass einer nicht mehr voll werthaltigen Gesellschafterforderung. VwGH widerspricht BFH, FJ 2006, 175 und den Kapitalverkehrsteuergesetz- Kommentar *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, 2008, Rz 255, zu §2. Der Kommentar fasst den derzeitigen Meinungsstand zu diesem Thema zusammen und stützt sich dabei auch auf den Artikel *Puchinger/Grau*, Erlass einer nicht mehr voll werthaltigen Gesellschafterforderung. VwGH widerspricht BFH, FJ 2006, 175, und *Dorazil*, KVG –Kurzkomentar<sup>2</sup>, § 7, S. 185, Pkt. 4, sodass dieser Artikel und der genannte KVG-Kurzkomentar nicht gesondert besprochen werden. (*Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, Kapitalverkehrsteuergesetz- Kommentar 2008, Rz 248-251, zu §2):

*„Die hA geht davon aus, dass der Forderungsverzicht des Gesellschafters ohne Bedachtnahme auf die Einbringlichkeit der Forderung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen. Eine Ausnahme stellt nur der Verzicht gegenüber einer in Liquidation befindlichen Gesellschaft dar, bei der die objektive Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, verneint wird.....Aus diesem Grund wurde in der ö Literatur vertreten, Bemessungsgrundlage sei der Nennwert der Forderung.*

*Richtigerweise gilt uE aber Folgendes: Bmgl ist im Fall eines Forderungsverzichtes gemäß § 7 Abs. 2 KVG der Wert der Leistung. Da das KVG keine eigenen Bewertungsvorschriften enthält, ist das BewG zur Wertermittlung iSd § 7 Abs.2 KVG heranzuziehen. Gem § 14 Abs. 1 BewG hat die Bewertung von Kapitalforderungen zum Nennwert zu erfolgen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Nach Ansicht des VwGH [10.10.1996, 94/15/0102] gilt die Uneinbringlichkeit einer Forderung als ‚besonderer Umstand‘. Forderungen, die uneinbringlich sind, bleiben bei der Bewertung gem § 14 Abs.2 BewG außer Ansatz. Es ist Puchinger/Grau, Erlass einer nicht mehr voll werthaltigen Gesellschafterforderung. VwGH widerspricht BFH, FJ 2006, 175 zu folgen, wonach sich die Begriffe der ‚nicht werthaltigen Forderung‘ und der ‚uneinbringlichen Forderung‘ zumindest teilweise decken. Darüber hinaus sieht auch die KapAnsRL in Art. 5 Abs.1 lit. d vor, dass auf den tatsächlichen Wert der erbrachten Leistung abzustellen ist. Wird die Bmgl aus Sicht des Leistenden bestimmt, bleibt der nicht werthaltige Teil der Forderung jedenfalls außer Ansatz.*

*Nach aA ist der Wert der Leistung aus Sicht der KapGes zu bestimmen. In diesem Sinne könnte auch der UFS [10.11.2004, RV/0660-I/02] verstanden werden, wenn er bemerkt, dass der Wert eines Forderungsverzichtes –im Gegenstand zum Tatbestand nach § 2 Z. 4 lit.c KVG – aus der Sicht der Ges zu ermitteln sei und idR dem Nennbetrag der Forderung entspräche. Wie Puchinger/Grau unter Hinweis auf Brönnner/Kamprad [KVG<sup>4</sup>, § 8 Rz 13] zutreffend darstellen, stellt die erlassene Forderung für die Ges aber keine Belastung mehr dar, sodass der Wegfall der Verbindlichkeit für Zwecke der Gesellschaftsteuer mit null anzusetzen ist.“*

Der Unabhängige Finanzsenat stimmt zu, dass die hA davon ausgeht, einen Forderungsverzicht eines Gesellschafters generell als geeignet anzusehen, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, denn mit dem Verzicht auf die Forderung geht das Vermögen endgültig auf die Gesellschaft über. Gemäß § 1444 ABGB kann der Gläubiger in allen Fällen, in denen er berechtigt ist, sich seines Rechtes zu begeben, demselben auch zum Vorteil seines

Schuldners entsagen, und hiedurch die Verbindlichkeit des Schuldners aufheben. 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). Der Rechtsgrund der Bereinigung - ähnlich einem Vergleich - kann bei einem Verzicht etwa dann vorliegen, wenn die Übernahme eines Gesellschaftsanteils davon abhängig gemacht wird, dass der Verkäufer die Altschulden der Gesellschaft tilgt und auf seinen Ersatzanspruch verzichtet, um Klarheit über die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu schaffen. Nach *Heidinger in Schwimann*, ABGB<sup>3</sup>, VI, § 1444 Rz 5, *Rummel in Rummel*, Kommentar zum ABGB II<sup>2</sup>, zu § 1444, TZ 1 ist unter Hinweis auf *Klang in Klang* 527, der Verzicht ein Verfügungsgeschäft. D.h. der Gesellschafter vermehrt erst durch den endgültigen Verzicht das Vermögen der Gesellschaft. Durch den endgültigen Verzicht des Gesellschafters wird das Wirtschaftspotential der Gesellschaft gestärkt.

Ist die Kapitalgesellschaft in Liquidation und verzichtet der Gesellschafter auf eine Forderung, dient dieser Forderungsverzicht nur mehr der Abwicklung der Gesellschaft und ist daher nicht mehr geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (VwGH 28.9.1998, 95/16/0302; VwGH 6.10.1994, 93/16/0103). Im vorliegenden Fall befindet sich die Bw. nach dem Berufungsvorbringen nicht in Liquidation, sie ist jedoch überschuldet.

In der von der Bw. zitierten Kommentarstelle wird der Gedanke zum Tatbestandsmerkmal „Eignung der Leistung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen“ (Rz 249) nicht weiterverfolgt, sondern es gelte etwas anderes, nämlich, dass aufgrund des § 14 BewG, unterstützt durch Art. 5 Abs. 1 lit. d der KapAnsRL der nicht werthaltige Teil der Forderung außer Ansatz bleibe (Rz 250). Der Bw. ist daher entgegenzuhalten, dass im Gegensatz zu den Ertragssteuern die Gesellschaftsteuer den Wechsel der Güterzuordnung, den Transfer, den Rechtsvorgang besteuert. Die Kapitalverkehrsteuer erfasst nur die Kapitalbewegung, nicht aber das Vermögen oder den Nutzen respektive Ertrag. Sie knüpft an einen Akt des Rechtsverkehrs an, der einen Vermögenstransfer zum Gegenstand hat (*Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, 2008, Rz 12, zu Einleitung). Nicht nur § 14 Abs. 2 BewG, wonach nur die uneinbringliche Forderung mit Null zu bewerten ist, nicht aber die Verpflichtung des Schuldners zur Leistung, sondern auch der Besteuerungsgegenstand des KVG ist von Bedeutung für die Frage, ob der „Wert der Leistung“ des § 7 Abs.1 Z. 2 KVG aus Sicht des Gesellschafters oder der Gesellschaft zu beurteilen ist.

Weiters wendet die Bw. unter Anführung *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, Kapitalverkehrsteuergesetz- Kommentar 2008, Rz 252, zu §2 ein:

*„Die Ansicht, Bmgl des Forderungsverzichtes sei der Nennwert der Forderung, lässt sich uE aber auch durch die Änderungen der Verwaltungspraxis und der jüngsten gesetzlichen*



*Änderungen durch das Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl.I 24/2007, in § 8 KStG im Zusammenhang mit dem Begriff der „Einlage“ im Ertragssteuerrecht nicht mehr aufrechterhalten. Wie nämlich Fraberger [ÖStZ, 581] zutreffend bemerkt, kann bei der Findung der Bemessungsgrundlage des Forderungsverzichts im Gesellschaftsteuerrecht aufgrund der Vergleichbarkeit der Bewertungsmaßstäbe auf das Ertragssteuerrecht zurückgegriffen werden.“*

Der angesprochene Literaturstelle *Fraberger*, Besteuerung der Hingabe von Besserungskapital beim Schuldner, ÖStZ 2004, 257 stellt fest, dass die handels- oder steuerbilanzielle Darstellung der Besserungsvereinbarung für die gesellschaftsteuerliche Beurteilung nicht maßgeblich sei, vielmehr habe eine eigenständige Würdigung nach dem KVG zu erfolgen. Je nach Perspektive werde entweder auf eine Forderung verzichtet oder eine Verbindlichkeit falle weg. Die Bemessungsgrundlage sei jedoch aus Sicht des Leistenden zu bestimmen. Es sei bei der Bewertung der Forderung insbesondere darauf Rücksicht zu nehmen, ob die Gesellschaft die Schuld jemals hätte erfüllen können oder nicht. Sonst käme man zu dem Ergebnis, dass eine Gesellschaft eine Verbindlichkeit niemals aus Eigenem bedienen könnte, sie daher für die Gesellschaft wirtschaftlich keine Last mehr darstellt, dennoch aber Gesellschaftsteuer bezahlt werden müsste. In diesem Sinne dürfe nur jener Betrag der Gesellschaftsteuer unterworfen werden, der ertragssteuerlich als Einlage des Gesellschafters behandelt wurde und als solcher am Evidenzkonto der Gesellschaft aufscheine (*Fraberger*, Besteuerung der Hingabe von Besserungskapital beim Schuldner, ÖStZ 2004, 259-260).

Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates ist der ertragsteuerliche Begriff der Einlage dem Kapitalverkehrsteuergesetz fremd. Die Gesellschaftsteuer verwendet die Begriffe Leistung und Gegenleistung, da die Gesellschaftsteuer den Rechtsvorgang besteuert. Auch die Kapitalansammlungsrichtlinie (2008/7/EG, bzw. deren Vorgängerin 69/335/EWG) spricht nicht von einer dezidiert ertragsteuerlichen Einlage, sondern von „Einlagen aller Art“ und von „Leistungen“. Der Aussage, dass eine eigenständige Würdigung nach dem KVG stattzufinden habe, wird daher gefolgt. Nicht gefolgt wird der Ansicht, dass die Leistung iSd § 7 Abs.1 Z.2 KVG aus Sicht des Leistenden zu bewerten sei, weil nur jener Betrag der Gesellschaftsteuer unterworfen werden dürfe, der ertragsteuerlich als Einlage des Gesellschafters behandelt wurde.

Schließlich wendet die Bw. unter Anführung *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, Kapitalverkehrsteuergesetz- Kommentar 2008, Rz 253-255, zu §2 ein:

*„So war es zunächst (bis zur Entscheidung des BFH vom 9.6.1997, [GrS 1/94]) hA und ö Steuerpraxis, dass Verzichte des Gesellschafters auf Forderungen gegenüber seiner Gesellschaft gesellschaftsrechtlich („causa societatis“) veranlasst waren, bei der Ges mit dem Nominalbetrag der Forderung eine Einlage gem § 8 Abs. 1 KStG darstellen und damit auf Ebene der Ges steuerneutral waren. Der BFH entschied allerdings, dass der Forderungsverzicht eine verdeckte Einlage in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung darstellt.....Das BMF leitete in der Folge den Grundsatz ab, dass der gesellschaftlich*

*veranlasste Verzicht des Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber der Ges nur in Höhe jenes Betrages eine gesellschaftlich veranlasste Einlage darstellt, der dem Tageswert der Forderung im Zeitpunkt des Verzichts entspricht. Der nicht werthaltige Teil führe auf Ebene des Ges zu einer stpfl. Betriebseinnahme. Der VwGH [23.9.2005, 2003/15/0078] erteilte dieser Verwaltungspraxis eine Absage: Er hielt fest, dass es durch den Wegfall der Schuld zu einer Betriebsvermögensmehrung in Höhe des bilanzierten Betrages bei der Schuldnergesellschaft kommt, und zwar unabhängig davon, mit welchem Betrag der Gläubiger die Forderung ausgewiesen hat.....Im Zuge des BudgetbegleitG 2007, BGBl. I 24/2007, hat der Gesetzgeber als Reaktion....im § 8 Abs.1 KStG den Verzicht des Gesellschafters auf eine Forderung hinsichtlich des nicht werthaltigen Teiles ausdrücklich für steuerwirksam erklärt.....Ertragsteuerlich wird die KapGes den Wegfall des nicht werthaltigen Teiles somit im sonstigen betrieblichen Ertrag ausweisen. Freiwillige Leistungen von Gesellschaftern liegen aber nur vor, wenn der Ges Kapital von außen zugeführt wird. Damit ist aufgrund des geänderten steuerlichen Einlagenbegriffes infolge des BudgetbegleitG 2007 eine Gesellschaftsteuerbarkeit des ertragsseitig ausgebuchten, nicht werthaltigen Teiles der Gesellschafterforderung uE ausgeschlossen."*

Da von der Bw. § 14 BewG angesprochen wurde, ist darauf einzugehen.

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 ( *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz, zu § 14 Abs. 2, Pkt. 2., *Visdorf/Glier/Knobel*, Bewertungsgesetz-Kommentar<sup>4</sup>, Rz 50 zu § 12 dBewG). Diese Vorschrift findet ihre Begründung darin, dass Kapitalforderungen nicht wie andere Wirtschaftsgüter (z.B. Waren) zur Veräußerung (Abtretung) bestimmt sind, sondern zur Verwertung durch Einziehung. Für ihre Bewertung kann deshalb nicht der Betrag maßgebend sein, der bei einer Abtretung an einen Dritten am Stichtag hätte erzielt werden können, sondern der Betrag, der bei Geltendmachung der Forderung an diesem Stichtag vom Schuldner gefordert werden konnte (Nennwert) ( *Gürsching/Stenger*, dKommentar zum Bewertungsrecht, 110. Lieferung (Juni 2010), zu § 12 dBewG, Anm. 19). § 14 Abs. 2 BewG bezieht sich nicht auf Schulden, denn der Nichtansatz einer Forderung wegen Uneinbringlichkeit führt nicht dazu, dass auch die Verpflichtung des Schuldners mit Null zu bewerten ist ( *Gürsching/Stenger*, dKommentar zum Bewertungsrecht, 110. Lieferung (Juni 2010), zu § 12 dBewG, Anm. 32). Eine Forderung ist uneinbringlich, wenn im Bewertungszeitpunkt Verhältnisse bestehen, die wirtschaftliche Zweifel an der Durchsetzbarkeit rechtfertigen, z.B. wenn der Schuldner den Offenbarungseid geleistet hat, wenn ein Konkursverfahren gegen ihn mangels Masse eingestellt worden ist, wenn eine Zwangsvollstreckung oder Zwangsversteigerung keinen Erfolg verspricht oder fruchtlos

verlaufen ist, wenn der Schuldner unauffindbar ist oder wenn die Forderung verjährt ist und sich der Schuldner auf diesen Umstand berufen wird. (*Visdorf/Glier/Knobel*, Bewertungsgesetz-Kommentar<sup>4</sup>, Rz 51 zu § 12 dBewG).

Nennwert ist der Betrag, den nach dem Inhalt des Schuldverhältnisses der Gläubiger fordern kann und demgemäß der Schuldner entrichten muss. (*Gürsching/Stenger*, dKommentar zum Bewertungsrecht, 110. Lieferung (Juni 2010), zu § 12 dBewG, Anm. 20). Bei Forderungen und Schulden ist die Bewertung mit dem Nennwert die Regel. In Ausnahmefällen, wenn besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen, ist eine Abweichung zulässig. Laut VwGH 24.4.1997, 93/15/0066 sind als besondere Umstände solche anzusehen, die vom Normalfall – gemessen an den im Wirtschaftsleben durchschnittlich geltenden Konditionen – erheblich abweichen. Solche besonderen Umstände liegen ua vor, wenn eine Forderung besonders hoch oder besonders niedrig verzinst wird.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen, kann es sein, dass aus Sicht des Gesellschafters die Forderung „wertlos“ war. Für die Bw. jedoch war ihre Verpflichtung, die Schuld zurückzuzahlen nicht mit Null zu bewerten. Bei ihr schlug sich die Schuld nach wie vor mit dem Nennbetrag von 7,829.916,99 Euro zu Buche. Erst durch den Verzicht des Gesellschafters auf die Forderung wird in Höhe des Nennbetrages das Vermögen der Gesellschaft vermehrt. Selbst wenn ihre Überschuldung damit nicht beseitigt wurde, war diese Leistung dennoch geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Infolge dieses Beisatzes zu § 2 Z. 4 KVG kann die Bewertung des Forderungsverzichts nicht ausschließlich aus Sicht des Gesellschafters heraus erfolgen. Die Eignung der Leistung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen bedeutet nichts anderes, als dass durch den Forderungsverzicht das Gesellschaftsvermögen erhöht wird, da die Gesellschaft die Schuld nicht mehr zurückzahlen muss. Die Sicht der Gesellschaft spielt für die Bewertung der Forderung für Zwecke der Kapitalverkehrsteuer eine Rolle.

In diesem Sinne entschied auch der RFH, dass der Wert des Verzichts auf eine Forderung idR dem Nennbetrag gleichzusetzen ist (RFH II A 532/31, 15.3.1932):

*„....Dass der Verzicht auf ein Recht ebenso hoch zu bewerten sei wie das Recht selbst, ist in dieser Allgemeinheit nicht richtig. Der Gesellschaftsteuer unterliegt, was dem Gesellschaftsvermögen von den Gesellschaftern zufließt. Für die Gesellschaft kommt die Forderung des Gesellschafters nur als Schuld in Betracht. Der Grundsatz, den die Bfin aufstellen zu können meint, kann also nur dahin lauten, dass die Befreiung von einer Schuld ebenso hoch zu bewerten ist, wie die Schuld selbst. Bei der Forderung handelt es sich für den Gläubiger um ein Aktivum, das Gegenstand des allgemeinen Geschäftsverkehrs sein und für das daher auch ein Preis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt werden und danach....ein gemeiner Wert ermittelt werden kann. Für den Gläubiger kann daher seine Forderung in Anbetracht der Stärke oder Schwäche seines Schuldners zu einem bestimmten Zeitpunkt einen vom Nennbetrag abweichenden Betrag haben. Das ändert aber nichts an der dem*

*Schuldner obliegenden Verpflichtung, die in vollem Umfange fortbesteht, auch wenn im gegebenen Zeitpunkt auf ihre Erfüllung nicht oder nur zum Teil gerechnet werden kann. Der Wert der Schuldverpflichtung kann daher nur in dem bestehen, was der Schuldner rechtlich zu leisten verpflichtet ist. Damit stimmt es überein, dass die Gesellschaft auch in ihre Bilanz ihre Schulden nach dem Nennbetrag einzusetzen hat.... Wenn die Einschränkung hinzugefügt wird „sofern nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen“, so können unter diesen besonderen Umständen nur solche verstanden werden, die eine rechtliche Qualifikation der Schuld enthalten, wie etwa die Vereinbarung einer Langfristigkeit der Schuld.... In welchem Umfang die Leistungen des Gesellschafters den Wert der Gesellschaftsrechte erhöhen, ist für deren Besteuerung .... gleichgültig, da dieses nur die Kapitalinvestition, nicht das Maß ihrer wirtschaftlichen Auswirkung betrifft.“*

Der RFH stellt darin fest, dass der Gesellschaftsteuer unterliegt, was dem Gesellschaftsvermögen zufließt.

Ebenso ist auch im vorliegenden Fall bedeutsam, dass der Gesellschafter seine Forderung verkaufen könnte, und dabei wäre es möglich, dass sie einen anderen Wert hat. In Bezug auf seine Kapitalgesellschaft ist sein Verzicht auf die Forderung zugleich ein Schulderrlass. Da bei der Gesellschaftsteuer nur der Vermögensübergang vom Gesellschafter auf seine Gesellschaft betrachtet wird und nicht das Verhältnis zu Dritten, kann die Leistung des Gesellschafters in Bezug auf seine Gesellschaft nur einen Wert haben. Aus Sicht der Gesellschaft hat die Leistung den Nennwert, da die Gesellschaft dadurch von einer Schuld befreit wurde. Auszugehen ist davon, dass der Gesellschafter mit seiner Leistung die Betriebsfähigkeit seiner Kapitalgesellschaft stärken möchte. Insofern erscheint es auch zweifelhaft, dass für den Gesellschafter seine Leistung in Bezug auf seine Gesellschaft keinen Wert haben sollte, wurde doch damit der Wert seiner Gesellschaftsrechte erhöht, was sich letztendlich in der Zukunft in einem erhöhten anteiligen Gewinn des Gesellschafters niederschlagen wird können.

Diese Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates findet auch in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu den Gesellschafterleistungen an eine Gesellschaft in Liquidation ihre Stütze. Befindet sich die Gesellschaft in Liquidation, so wird mit dem Hinweis, dass die Gesellschafterleistung nicht mehr das Betriebskapital stärkt, sondern nur dazu da ist, um die Gesellschaft aufzulösen, die Gesellschaftsteuerpflicht verneint. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 6.10.1994, 93/16/0103 zugrunde liegenden Fall war strittig, ob der Forderungsverzicht, der nach dem Beschluss in der Vorstandssitzung, die Gesellschaft aufzulösen, aber vor der Eintragung der Auflösung im Firmenbuch („stille Liquidation“) geeignet war, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Der VwGH betonte unter Verweis auf Judikatur (VwGH 27.4.1987, 85/15/0323), dass es bei freiwilliger Leistung nicht auf den Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung, sondern lediglich auf die objektive Eignung der Leistung bzw. des Verzichtes ankomme, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Der VwGH bejahte bei Geldleistungen idR die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen und damit die Gesellschaftsteuerpflicht, ebenso bei Sanierungsverzichten wie zum

Beispiel 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. Verzichtet der Gesellschafter gegenüber einer in Konkurs befindlichen Kapitalgesellschaft, ist keine Gesellschaftsteuerpflicht gegeben.

E Contrario ist daraus zu schließen, dass auch der Verwaltungsgerichtshof die Gesellschafterleistung aus Sicht der Gesellschaft betrachtet.

Wie *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, Kapitalverkehrsteuergesetz- Kommentar 2008, Rz 175-177, zu § 2 festhalten, hat eine Auslegung der Gesellschaftsteuer anhand der EuGH-Judikatur stattzufinden. Nach dem dem Urteil des EuGH vom 5.2.1991, C-15/89, Rechtssache Deltakabel BV, zugrunde liegenden Sachverhalt verkaufte der Gesellschafter der Deltakabel BV seine Anteile und verzichtete im Zusammenhang damit auf einen Teil seiner Forderungen, wodurch der Preis 1 HFL betrug. Eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens findet statt, wenn eine Gesellschaft mit Verlust abgeschlossen hat und einer ihrer Gesellschafter sich zur Übernahme dieses Verlustes bereit erklärt (Verweis auf EuGH 28.3.1990, Rs C-38/88, Siegen). Das gleiche gilt, wenn ein Gesellschafter auf eine Forderung gegen seine Gesellschaft verzichtet. Das ausschlaggebende Kriterium dafür, ob ein Vorgang, bei dem Kapital angesammelt wird, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, besteht darin, dass das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft verstärkt wird („Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsanteile“).

Im vorliegenden Fall hat der Schulderrlass seitens des Gesellschafters zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beigetragen, da sich der Verlust dieser Gesellschaft dadurch verringerte.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist zwar ertragsteuerlich sowohl die Leistungsfähigkeit des Gesellschafters als auch der Gesellschaft im Blickpunkt, doch im vorliegenden Fall findet gesellschaftsteuerlich nur eine Leistung, ein Rechtsvorgang statt, nämlich der Verzicht auf die Forderung. Durch diesen Verzicht wurde das Betriebskapital der Gesellschaft gestärkt und zwar in Höhe des Nennwertes der Forderung, da die Gesellschaft in dieser Höhe die Schuld nicht mehr zurückzahlen muss. Das ist der tatsächliche Wert der Leistung. Das Wirtschaftspotential der Gesellschaft wurde durch den Verzicht des Gesellschafters auf die Forderung um 7,829.916,99 Euro verstärkt, da dieser Betrag endgültig in ihr Vermögen übergegangen ist.

### **3. Zusammenfassung**

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 *Schwimmann*, 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.

Die von der Bw. angeführten Argumente, aus Sicht des Gesellschafters wäre bei der Gesellschaftsteuer die uneinbringliche Forderung mit Null zu bewerten, stützen sich auf die Judikatur und die Gesetzesänderung durch das Budgetbegleitgesetz 2007 auf dem Ertragsteuersektor. Dabei wird außer Acht gelassen, dass § 2 Z.4 KVG davon ausgeht, dass der Forderungsverzicht geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Eine freiwillige Gesellschafterleistung, die geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, kann nicht gleichzeitig eine Forderung sein, die wegen Uneinbringlichkeit mit Null zu bewerten ist.

Bewertungsrechtlich (§ 14 BewG) kann es einen Unterschied machen, ob die Forderung vom Gläubiger oder vom Schuldner aus zu bewerten ist. Nach § 14 Abs. 2 BewG sind nur uneinbringliche Forderungen abzuschreiben, nicht aber die Schuld, die für die Gesellschaft nach wie vor eine Belastung darstellt. Es kann sein, dass der Gesellschafter seine Forderung gegen seine Gesellschaft nicht mehr an Dritte verkaufen könnte, doch das hat auf die Bewertung keinen Einfluss. Jede Vermögensmehrung, außer im Fall der Liquidation, ist geeignet, das Vermögen der Gesellschaft zu stärken. Sinn der Gesellschaftsteuer ist nicht die Betrachtung des Gesellschafters - es heißt ja nicht Gesellschaftersteuer - , sondern die Zufuhr von Betriebskapital an die Gesellschaft, um besser wirtschaften zu können. Wenn die Leistung des Gesellschafters geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, dann ist der Wert aus Sicht der Gesellschaft zu bewerten. Die Judikatur (VwGH 6.10.1994, 93/16/0103 unter Verweis auf VwGH 27.4.1987, 85/15/0323) und Literatur (*Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, Kapitalverkehrsteuergesetz- Kommentar 2008, Rz 244-247, zu § 2) ging bei Leistungen an die Gesellschaft in Liquidation ebenfalls aus Sicht der Gesellschaft aus. Leistungen an eine Gesellschaft in Liquidation unterliegen nicht der Gesellschaftsteuer, da die Leistungen nicht mehr geeignet sind, das Wirtschaftspotential der Gesellschaft zu stärken. Bei Forderungsverzichten im Rahmen der Liquidation wurde nicht

gefragt, ob die Forderungen aus Sicht des Gesellschafters noch einbringlich sind, sondern nur, ob sie dazu dienen, die Gesellschaft einer geregelten Auflösung zuzuführen.

Im Urteil Rechtssache Deltakabel BV stellte der EuGH (C-15/89, 5.2.1991) eindeutig fest, dass das ausschlaggebende Kriterium dafür, ob ein Vorgang der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, darin besteht, dass das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft verstärkt wird. In diesem Fall trug der Schulderrlass seitens des Gesellschafters zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft bei, da sich der Verlust der Gesellschaft dadurch verringerte.

In seiner Rechtsmeinung stützte sich der Unabhängige Finanzsenat auch auf seine Vorjudikatur (UFS RV/0250-W/03, 4.7.2008; UFS RV/1106-W/04, 22.1.2009; UFS RV/0526-I/07, 24.3.2009, UFS RV/1459-W/05, 11.5.2010; UFS RV/1022-W/08, 4.10.2010).

Abschließend kann daher gesagt werden, dass bei einem Verzicht des Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber seiner erheblich überschuldeten Kapitalgesellschaft der Wert der Forderung gemäß § 14 Abs. 2 BewG **nicht** mit null Euro als Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer in Bezug zu § 8 Abs. 1 letzter Satz Körperschaftsteuergesetz idF BudBG 2007, BGBl. I 2007/24 anzusetzen ist, da einerseits das KVG nach seinem ihm eigenen Telos und nicht im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes auszulegen ist und andererseits der „Wert der Leistung“ im § 7 Abs.1 Z. 2 KVG im Zusammenhang mit § 2 Z.4 KVG, nämlich „Wert der Leistung, die geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen“ – in Übereinstimmung mit dem Unionsrecht aus Sicht der Gesellschaft, deren Wirtschaftspotential gestärkt wurde, zu bewerten ist. Im gegenständlichen Fall ist daher der Forderungsverzicht in Höhe des Nennwertes der Forderung zu bewerten, da sich das Gesellschaftsvermögen um den Nennwert der Schuld, die nachgelassen wurde, erhöhte. Das ist auch der tatsächliche Wert.

Aus all diesen Gründen war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Wien, am 4. Oktober 2010