



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder HR Dr. Ploner, Heinz Hengl und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die **Berufung** der Bw., vertreten durch die Beratungs-GmbH, vom 23. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 26. Juni 2007 betreffend **Gesellschaftsteuer** (Forderungsverzicht der A-Verwaltungs-GmbH)

entschieden:

Die **Berufung** wird als **unbegründet abgewiesen**.

Der **angefochtene Bescheid** bleibt **unverändert**.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Erhebung gelangte der Prüfer zur Auffassung, die von den beiden Gesellschafterinnen der Berufungswerberin (in der Folge auch bloß: Bw.) vorgenommenen Verzicht auf Forderungen gegen die Bw. würden der Gesellschaftsteuer (GesSt) zu unterwerfen sein.

Gegenstand des vorliegenden Berufungsverfahrens ist der von der Muttergesellschaft A-Verwaltungs-GmbH (kurz auch: AV-GmbH) ausgesprochene Verzicht.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfungsorganes und setzte der Bw. gegenüber mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid für den Verzicht der AV-GmbH auf eine Forderung in Höhe von € 5.336.284,98 Gesellschaftsteuer mit einem Betrag von € 53.362,85 fest.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. zunächst damit, dass ein Forderungsverzicht nur dann steuerbar wäre, wenn die Leistung geeignet sei, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Im Hinblick darauf, dass die Gesellschaftsrechte sowohl vor als auch nach dem Verzicht einen Wert von Null gehabt hätten, würde keine Steuer anfallen. Weiters brachte die Bw. vor, bei der zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlichen Bewertung der Forderung würde § 14 Abs. 1 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) zur Anwendung gelangen, wonach eine Bewertung zum Nennwert nur dann zu erfolgen habe, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Die Uneinbringlichkeit einer Forderung gelte als solch ein besonderer Umstand, weshalb die hier gegenständliche, uneinbringliche Forderung gemäß § 14 Abs. 2 BewG überhaupt außer Ansatz zu bleiben habe. Mangels einer Bemessungsgrundlage hätte daher eine Besteuerung zu unterbleiben. Schließlich werde noch auf die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben hingewiesen, denen zufolge auf den tatsächlichen Wert der Leistungen abzustellen wäre.

Anlässlich des von der Abgabenbehörde zweiter Instanz fortgeführten Ermittlungsverfahrens wurde in die vom Finanzamt angeforderten Bilanzen der Bw. betreffend die Jahre 2002 bis 2008 Einsicht genommen. Zudem gab die Bw. über Vorhalt noch bekannt, dass die seitens der Gesellschafterinnen schon vor den beiden Forderungsverzichten mit der XY-GmbH vereinbarte Finanzierungsübernahme urkundlich nicht festgehalten worden sei. Weiters hätte sich durch die Forderungsverzichte das negative Eigenkapital bloß verringert, wäre aber auch danach noch immer negativ gewesen. Mangels vorhandener stiller Reserven in den Aktiven und in Ermangelung positiver zukünftiger Ertragsaussichten hätten die Gesellschaftsrechte vor und nach den Verzichten auf die Gesellschafterforderungen einen Wert von Null gehabt. Die vorgenommene Abwertung wäre auch von der Betriebsprüfung anerkannt worden. Die Beantwortung der Frage, ob eine Forderung uneinbringlich sei, was nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als ein besonderer Umstand im Sinne des § 14 BewG anzusehen wäre, hänge in erster Linie von den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Schuldners ab. Im Hinblick darauf, dass im Falle einer Liquidation nach Befriedigung der bevorrechteten Forderung der R-Bank keine verwertbaren Aktiva zur Abstattung weiterer Schulden mehr vorhanden gewesen wären, sei eine Einbringlichkeit der Gesellschafterforderungen zum 31. Dezember 2003 und auch danach nicht gegeben gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Basierend auf dem Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten sowie dem Ergebnis des ergänzenden zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren geht der Unabhängige Finanzsenat von

nachstehend festgestelltem, unbestritten gebliebenem und als entscheidungsrelevant erachtetem Sachverhalt aus:

In der Bilanz der Berufungswerberin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Geschäftszweck die Errichtung und der Betrieb eines Kinozentrums war und ist, zum 31. Dezember 2002 waren Verbindlichkeiten gegenüber der R-Bank in Höhe von über € 28 Mio. sowie gegenüber der – wie auch die Bw. – ebenfalls zum ABX-Konzern gehörenden XY-GmbH im Ausmaß von etwas mehr als € 8 Mio. enthalten. Bereits mit Vereinbarung vom April 2002 hatten die beteiligten Parteien, nämlich die R-Bank, die XY-GmbH und die Bw., verabredet, dass die XY-GmbH mit ihrer Forderung gegenüber der Forderung der R-Bank im Rang zurücktrete. Gesellschafterinnen der Bw. waren zum damaligen Zeitpunkt die A-Immobilien-AG (kurz: A-AG) zu 66,67% und die B-AG im Beteiligungsausmaß vom 33,33%. Im Zuge von strategischen Umstrukturierungen im ABX-Konzern wurde vorweg festgelegt, dass die AV-GmbH den Geschäftsanteil der A-AG und die B-Verwaltungs-GmbH (kurz: BV-GmbH) jenen Anteil der B-AG und im gleichem Verhältnis auch die Forderung der XY-GmbH in Höhe von insgesamt knapp mehr als € 8 Mio. übernehmen sollten. Eine eigene Urkunde über diese Forderungsübernahme wurde nicht errichtet. Weiters würden dann die neuen Gesellschafterinnen der Bw. jeweils auf ihre von der XY-GmbH entsprechend dem Beteiligungsausmaß übernommene Forderung verzichten. In diesem Sinne erwarb dann mit Notariatsakt vom 18. Dezember 2003 die BV-GmbH den Drittelanteil der B-AG an der Bw. samt allen Rechten und Pflichten. Der Erwerb des 66,67%-igen Anteiles der A-AG an der Bw. durch die AV-GmbH erfolgte mit Notariatsakt vom 29. Dezember 2003.

Mit der nunmehr verfahrensgegenständlichen Vereinbarung vom 29. Dezember 2003 verzichtete die neue Gesellschafterin AV-GmbH auf die ihr gegenüber der Bw. zustehende Forderung in Höhe von € 5.336.284,98, wodurch sie diese nicht mehr rechtsgültig einfordern konnte. Zusammen mit dem zeitgleich erfolgten Forderungsverzicht seitens der zweiten Gesellschafterin BV-GmbH ist zwar das negative Eigenkapital der Bw. in etwa gleichem Ausmaß bestehen geblieben. Dies allerdings nur deshalb, da gleichzeitig eine außerplanmäßige Abschreibung bei den Sachanlagen in Höhe rund € 9,6 Mio. vorgenommen wurde. Ohne diese Abschreibung hingegen hätte sich bereits ein positives Eigenkapital von über € 4 Mio. ergeben. Die Verbindlichkeit gegenüber der R-Bank ist dann im Jahr 2007 mittels konzerninterner Zuschüsse aus dem Jahr 2004 und durch die Übernahme seitens verbundener Unternehmen getilgt worden und scheint im Rechenwerk der Bw. sohin nicht mehr auf. In der Bilanz zum 31. Dezember 2008 wird ein Gewinn in Höhe von über € 850.000,00 vor Gewinn/Verlustvortrag ausgewiesen.

Dieser Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu würdigen:

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

Nicht in Zweifel gezogen wird von den Streitparteien – nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates völlig zu Recht – dass es sich bei den gegenständlichen Forderungsverzichten vom Dezember 2003 um freiwillige Leistungen von Gesellschafter(inne)n an die Bw. als eine inländische Kapitalgesellschaft handelte.

Strittig ist zunächst, ob diese Leistungen geeignet waren, den Wert der Gesellschaftsrechte an der Bw. zu erhöhen.

Dazu vertritt die Bw. die Auffassung, Gesellschaftsteuerpflicht sei schon deshalb nicht gegeben, da die Gesellschaftsrechte sowohl vor als auch nach den Forderungsverzichten einen Wert von Null gehabt hätten und durch die Verzichte das schon vorher vorhandene negative Eigenkapital nur verringert, nicht aber beseitigt worden wäre.

Dieser Ansicht kann seitens der Berufungsbehörde indes nicht gefolgt werden. So vertritt etwa der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) in ständiger Rechtsprechung (Erkenntnisse vom 6. Oktober 1994, 93/16/0103, m.w.N., und vom 26. Juni 1996, 94/16/0227) die Meinung, dass es bei freiwilligen Leistungen bzw. freiwilligen Verzichten im Sinne des § 2 Z 4 lit. b KVG nicht auf den Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung ankomme, sondern lediglich auf die objektive Eignung solcher Maßnahmen, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Bei Geldleistungen werde die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, im Regelfall zu bejahen sein, soweit ihnen als Sonderleistung nicht eine Gegenleistung gegenübersteht. Eine für den Forderungsverzicht erhaltene Gegenleistung liegt im gegenständlichen Fall jedoch nicht vor. Da der Forderungsverzicht nur objektiv geeignet sein muss, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, wäre 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 einer Verwertungsgesellschaft wieder eine Vollgesellschaft gemacht werden soll, nicht dagegen bei Verzicht gegenüber einer bereits in Konkurs befindlichen Kapitalgesellschaft (vgl. das Erkenntnis 93/16/0103, mit dem Hinweis auf *Egely/Klenk*, Gesellschaftsteuer-Kommentar⁴, Rzln. 120 und 145).

Auch nach der aufgrund der vergleichbaren deutschen Rechtslage anwendbaren Judikatur des BFH müssen freiwillige Leistungen eines Gesellschafters nur objektiv geeignet sein, den Wert

der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Nicht erforderlich sei hingegen, dass eine Erhöhung tatsächlich erfolge. Für die Entstehung der Steuerpflicht dem Grunde nach komme es bloß auf die Eignung einer Leistung zu Werterhöhung, nicht aber auf einen Erfolg an. Steuerbarkeit wäre daher schon dann gegeben, wenn der Wert der Gesellschaftsrechte Null ist und auch bleibt, wenn also dieser Wert durch die Abdeckung der Überschuldung nicht erhöht werde (Urteil vom 25. November 1987, I R 385/83).

In diesem Sinne gelangt auch *Knörzer*, taxlex 2006, 449ff, m.w.N., letztlich zur Auffassung, dass eine nur teilweise Beseitigung einer Überschuldung – ohne dass der Wert der Gesellschaftsrechte über Null steige – für die Begründung der Gesellschaftsteuerpflicht genüge.

Noch weiter gehend sprach der BFH in seinem Beschluss vom 27. Dezember 1995, I B 74/95, aus, dass eine werterhöhende und gesellschaftsteuerpflichtige Eigenkapitalzufuhr selbst dann vorliege, wenn ein Gesellschafter gegenüber seiner Gesellschaft auf seine uneinbringliche Forderung verzichte.

Schließlich wird seitens der Berufungsbehörde noch auf die Judikatur des EuGH hingewiesen, der zufolge eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens insbesondere durch einen Verzicht auf eine Forderung eintreten würde (EuGH vom 5. Februar 1991, Rs C-15/89, Deltakabel BV), wobei dann das ausschlaggebende Kriterium für eine gesellschaftsteuerpflichtige Kapitalansammlung darin liege, dass durch einen solchen Vorgang das Wirtschaftspotenzial der begünstigten Gesellschaft verstärkt werde. Ein solcher Forderungsverzicht bewirke auf Seiten der Gesellschaft den Untergang der Verbindlichkeit und werde damit Fremd- in Eigenkapital umgewandelt. Dies sei sowohl eine Kapitalzufuhr von außen als auch eine tatsächliche Mehrung des Gesellschaftsvermögens (BFH vom 18. Oktober 1989, I R 25/85 unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 2. Februar 1988, Rs. 36/86).

Dass aber im vorliegenden Berufungsfall durch die mit dem Wegfall der Verbindlichkeit gegenüber der Gesellschafterin verbundene Verminderung der Fremdkapitals und der dadurch in korrespondierendem Ausmaß zwangsläufig einhergehenden Erhöhung des Eigenkapitals das Wirtschaftspotenzial der Bw. gestärkt wurde, kann wohl nicht bestritten werden. Dies nicht zuletzt auch im Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH vom 23. September 2005, 2003/15/0078, wo dieser – wenn auch nur zur Körperschaftsteuer – dezidiert ausgesprochen hatte, dass es durch den Wegfall einer Schuld (hier der Verbindlichkeit gegenüber der AV-GmbH) bei der Schuldnergesellschaft (also hier bei der Bw.) zu einer Betriebsvermögensmehrung in Höhe des bilanzierten Betrages komme, und zwar unabhängig davon, mit welchem Betrag der Gläubiger (hier die AV-GmbH) die Forderung ausgewiesen hat. Durch den endgültigen Verzicht der AV-GmbH auf ihre Forderung in Höhe von

€ 5.336.284,98, wodurch die Bw. diesen Betrag nicht mehr zu bezahlen hatte, wurde das Vermögen der Bw. sohin in gerade diesem Ausmaß vermehrt.

Einziger Fall, in dem die Gesellschaftsteuerpflicht einer freiwilligen Leistung eines Gesellschafters in Form eines Forderungsverzichtes nach der Judikatur des VwGH (vgl. das bereits mehrfach zitierte Erkenntnis vom 6. Oktober 1994, 93/16/0103) abgelehnt werden kann, bleibt demnach der Verzicht gegenüber einer schon in Konkurs befindlichen Kapitalgesellschaft. Im Lichte der angeführten einhelligen Meinung und im Hinblick darauf, dass die Bw. weder vor noch nach der Kapitalzufuhr durch Forderungsverzicht in ein Konkursverfahren involviert war, ergibt sich für die Abgabenbehörde zweiter Instanz zweifelsfrei, dass der Forderungsverzicht geeignet war, den Wert der Gesellschaftsrechte an der Bw. zu erhöhen, was sohin zur Gesellschaftsteuerpflicht dem Grunde nach führen musste.

Insgesamt gesehen erweisen sich daher die diesbezüglichen gegenteiligen Einwendungen der Bw. als unberechtigt.

In dem mit "Bemessungsgrundlage" überschriebenen § 7 KVG ist in dessen Abs. 1 Z 2 normiert, dass die Steuer bei Leistungen (§ 2 Z 2 bis 4) vom Wert der Leistung zu berechnen ist. Gemäß dem auch für die Gesellschaftsteuer maßgeblichen § 14 Abs. 1 BewG sind Kapitalforderungen und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Nach Abs. 2 leg. cit. bleiben Forderungen, die uneinbringlich sind, außer Ansatz. Die Bewertung mit dem Nennwert ist demnach die Regel, wovon allerdings in begründeten Ausnahmefällen bei Vorliegen besonderer Umstände abgegangen werden kann.

Hiezu brachte die Bw. vor, selbst wenn man von einem steuerbaren und -pflichtigen Vorgang ausgehen würde, ergäbe sich nach den vorangeführten Gesetzesbestimmungen eine Bemessungsgrundlage von Null bzw. hätte die nachgesehene Forderung im Hinblick auf ihre Uneinbringlichkeit überhaupt außer Ansatz zu bleiben.

Vorweg ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates zu klären, aus wessen Sicht der Wert des Verzichtes und somit der Steuermaßstab zu ermitteln ist. Diesbezüglich folgt die Berufungsbehörde der überzeugend begründeten ständigen Spruchpraxis des BFH (vgl. die bereits zitierten Entscheidungen I R 393/83, I R 25/95, I B 74/95), worin dargetan wird, dass es nur auf den Wert der Leistung – hier des Forderungsverzichtes – für die Gesellschaft ankomme. Unmaßgeblich sei hingegen der Wert, den der Verzicht für den Gesellschafter habe. Auch nach *Knörzer*, a.a.O., wäre auf den Wert abzustellen, den die Leistung für die Kapitalgesellschaft hat.

Von dieser einhelligen Ansicht ausgehend wird daher weiters zu berücksichtigen sein, dass eine Forderung aus der Sicht des Gläubigers wertlos sein kann, während sie für den Schuldner noch eine wirtschaftliche Last darstellt (*Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 14 Abs. 2, Punkt 2.; *Visdorf/Glier/Knobel*, Bewertungsgesetz-Kommentar⁴, Rz 50 zu (m vergleichbaren (Anm.)) § 12 dBewG). Die Vorschrift finde ihre Begründung darin, dass Kapitalforderungen nicht wie andere Wirtschaftsgüter, wie etwa Waren, primär zur Veräußerung oder Abtretung bestimmt sind, sondern zur Verwertung durch Einziehung. Für ihre Bewertung könne deshalb nicht der Betrag maßgeblich 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, also der Nennwert (*Gürsching/Stenger*, dKommentar zum Bewertungsrecht, 110. Lieferung (Juni 2010), zu § 12 dBewG, Anm. 19). Auch der RFH hatte schon in seiner Entscheidung vom 15. März 1932, II A 532/31, erkannt, dass eine Forderung für den Gläubiger in Anbetracht der Stärke oder Schwäche des Schuldners zu einem bestimmten Zeitpunkt einen vom Nennbetrag abweichenden Betrag (Wert) haben könne. Dies ändere aber nichts an der dem Schuldner obliegenden und weiter in vollem Umfang fortbestehenden Verpflichtung, auch wenn im gegebenen Zeitpunkt mit ihrer Erfüllung nicht oder nur zum Teil gerechnet werden kann. Der Wert der Schuldverpflichtung könne daher nur in dem bestehen, was der Schuldner rechtlich zu leisten verpflichtet ist. Damit stimme auch überein, dass eine Gesellschaft in ihrer Bilanz ihre Schulden mit dem Nennbetrag auszuweisen habe.

Besondere Umstände, wonach am Stichtag seitens der Gesellschafterin, sei es von Gesetzes wegen oder aufgrund einer vertraglichen Regelung, ein vom Nennwert – hier nach unten – abweichender Betrag von der Bw. eingefordert hätte werden können, hat die Bw. nicht vorgetragen und lassen sich solche dem der Berufungsbehörde zur Verfügung stehenden Aktenmaterial auch nicht entnehmen. Die Bw. wäre demnach verpflichtet gewesen, bei einer allfälligen Geltendmachung den vollen, mit dem Nennwert übereinstimmenden Betrag in Höhe von € 5.336.284,98 ihrer Gesellschafterin AV-GmbH zurückzubezahlen.

§ 14 Abs. 2 BewG bezieht sich nach dem insofern eindeutigen und keiner weiteren Auslegung mehr zugänglichen Wortlaut nur auf Forderungen und nicht auf Schulden, obwohl sonst für Kapitalforderungen und Schulden die gleichen Regeln anzuwenden sind. § 14 Abs. 2 BewG bezieht sich nicht auf Schulden, denn der Nichtansatz einer Forderung wegen allfälliger Uneinbringlichkeit führt nicht dazu, dass auch die Verpflichtung des Schuldners mit Null zu bewerten ist (*Gürsching/Stenger*, a.a.O., Anm. 32 zu § 12 dBewG).

Da es sich bei der aus der Sicht der Berufungswerberin anzustellenden Betrachtung (siehe oben) um eine Verbindlichkeit handelte und § 14 Abs. 2 BewG ausdrücklich nur Forderungen,

die im Falle ihrer Uneinbringlichkeit außer Ansatz zu bleiben hätten, zum Inhalt hat, konnte diese Norm im gegenständlichen Verfahren gar nicht zur Anwendung gelangen. Damit in Zusammenhang stehend war auch nicht – wie von der Bw. begehrt – das Erkenntnis des VwGH vom 10. Oktober 1996, 94/15/0102, zur Entscheidungsfindung heranzuziehen, da das damalige Verfahren Vermögensteuer zum Gegenstand hatte und dort tatsächlich eine Forderung aus der Sicht des Gläubigers zu beurteilen war, nicht aber eine Verbindlichkeit aus Sicht des Schuldners.

Weiters wendete die Bw. im Hinblick auf § 14 Abs. 1 BewG und unter Bezugnahme auf das zuletzt angeführte Erkenntnis des VwGH noch ein, die Uneinbringlichkeit der Forderung stelle einen in dieser Gesetzesbestimmung normierten besonderen Umstand, der einen vom Nennwert abweichenden Wert begründe, dar. Dem wird vorerst seitens des Unabhängigen Finanzsenates das gerade oben Gesagte entgegengehalten. Darüber hinaus wird angemerkt, dass von einer Uneinbringlichkeit einer Forderung nur dann gesprochen werden könne, wenn im Bewertungszeitpunkt Verhältnisse bestehen, die wirtschaftliche Zweifel an der Durchsetzbarkeit rechtfertigen, etwa wenn der Schuldner den Offenbarungseid geleistet hat, wenn ein Konkursverfahren gegen ihn mangels Masse eingestellt worden ist, wenn der Schuldner unauffindbar ist oder wenn die Forderung verjährt ist und sich der Schuldner auf diesen Umstand berufen wird (*Visdorf/Glier/Knobel*, a.a.O., Rz 51 zu § 12 dBewG). Ähnlich auch die Auffassung des VwGH, der eine Uneinbringlichkeit etwa dann annimmt, wenn ein Konkursverfahren mangels Masse eingestellt wird (Erkenntnis vom 12. Oktober 1989, 88/16/0050) oder im Laufe eines Konkursverfahrens festgestellt wird, dass die Forderung mangels ausreichendem Vermögen nicht zu befriedigen sein wird (Entscheidung vom 6. August 1996, 92/17/0186). Keiner dieser aufgezählten Umstände liegt indes im gegenständlichen Berufungsfall vor. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 24. April 1997, 93/15/0066, sind besondere, also – gemessen an den im Wirtschaftsleben durchschnittlich geltenden Konditionen – vom Normalfall erheblich abweichende Umstände etwa dann gegeben, wenn eine Forderung besonders hoch oder besonders niedrig verzinst wird. Auch dies konnte im vorliegenden Fall nicht festgestellt werden.

Das im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren vorgetragene Argument, die Abwertung wäre auch von der Betriebsprüfung anerkannt worden, ist ebenfalls nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Dabei handelte es sich nämlich um die körperschaftsteuerliche Beurteilung bei der Muttergesellschaft AV-GmbH. Der als aktivierungspflichtiger Zuschuss anzusehende Forderungsnachlass bzw. –verzicht war demnach nicht sofort abschreibbar, sondern gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 eben nur verteilt auf sieben Jahre. Es darf auch dabei nicht übersehen werden, dass die damalige Betrachtung aus Sicht der Gläubigerin AV-

GmbH angestellt wurde, was aber nach den oben ausführlich begründeten Darlegungen für die gesellschaftsteuerliche Beurteilung keine Berücksichtigung finden konnte.

Zum Vorbringen der Bw., wegen der bevorrechteten Forderung der R-Bank wäre eine Einbringlichkeit der Gesellschafterforderungen zum 31. Dezember 2003 und auch danach nicht möglich gewesen, wird seitens der Berufungsbehörde bemerkt, dass es sich auch dabei um eine hier nicht berücksichtigungsfähige Beurteilung aus dem Blickwinkel der Gläubigerin handelte. Überdies wird noch darauf hingewiesen, dass die Bw. ungeachtet ihrer finanziellen Situation in der Lage war, die Verbindlichkeiten bei der R-Bank im Jahr 2007 zur Gänze abzudecken. Aus dem im Jahr 2008 erwirtschafteten Gewinn von über € 850.000,00 wäre daher auch eine zumindest teilweise Abstattung von Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern möglich gewesen. Dies spricht gerade gegen den Standpunkt der Bw., diese Forderungen wären wegen der bevorrechteten Forderungen der R-Bank auch in der Zukunft nicht mehr einbringlich gewesen.

Schließlich führte die Bw. noch ins Treffen, dass nach gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben entsprechend Art. 5 Abs. 1 lit. d der Kapitalansammlungs-Richtlinie 69/335/EWG auf den tatsächlichen Wert der erbrachten Leistungen abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft aus diesen Leistungen erwachsen, abzustellen sei. Auch damit gelingt es der Berufungswerberin nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht, eine Unrichtigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Nach der bereits oben angeführten Judikatur des EuGH liegt das maßgebliche Kriterium für eine gesellschaftsteuerpflichtige Kapitalansammlung darin, dass durch einen Vorgang das Wirtschaftspotenzial der begünstigten Gesellschaft verstärkt wird, was dann der Fall ist, wenn durch den mit dem Forderungsverzicht einhergehenden Untergang der Verbindlichkeit das Fremdkapital zu Eigenkapital umgewandelt wird. Bei diesem allein entscheidenden Umstand kann das Ausmaß der Erhöhung des Betriebsvermögens und somit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der begünstigten Gesellschaft wohl nur aus ihrer Sicht und somit vom Wert der Verbindlichkeit, von deren Erfüllung sie entbunden worden ist, gemeint sein, nicht aber vom Wert, den die Leistung für den verzichtenden Gläubiger hatte. Dies findet seine Deckung auch im zitierten Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 lit. d der Richtlinie, wo ausdrücklich von der Gesellschaft, nicht aber vom Leistenden oder etwa Gläubiger die Rede ist.

Zusammengefasst gelangte der Unabhängige Finanzsenat sohin zur Ansicht, dass es sich beim gegenständlichen Forderungsverzicht um eine freiwillige Leistung eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft gehandelt hat, die objektiv geeignet war, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und daher den Wert der Gesellschaftsrechte an ihr zu erhöhen. Der aus der Sicht der begünstigten Berufungswerberin zu beurteilende Wert der

nachgelassenen Verbindlichkeit betrug € 5.336.284,98 und bildete in diesem Ausmaß auch die Bemessungsgrundlage für die mit € 53.362,85 richtig festgesetzte Gesellschaftsteuer.

Es war deshalb spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 22. Dezember 2010