



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, ADR, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 22. November 2006 betreffend Gesellschaftsteuer zu ErfNr.xxx.xxx/2005, St.Nr.xxx/xxxx entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1. Rechtsvorgang:

Am 19. April 2005 schlossen die X Handelsges.m.b.H. (FN-1) als Verkäuferin und die N-GmbH (FN-2 – die Berufungswerberin des gegenständlichen Verfahrens, kurz Bw., deren Firmenwortlaut später in ***** geändert wurde und deren Rechtsstellung auf Grund von Verschmelzungen auf die BW als Gesamtrechtsnachfolgerin übergegangen ist) als Käuferin einen "*Kaufvertrag über den Erwerb des Geschäftsbetriebes der Verkäuferin durch Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern (Asset deal)*" ab. Alleingesellschafterin sowohl der Verkäuferin als auch der Bw. war zu diesem Zeitpunkt die NN Privatstiftung (FN-3, kurz Stiftung), die den Kaufvertrag ebenso wie Herr XN mitunterzeichnete.

Nach § 1 des Vertrages verkaufte die Verkäuferin der Bw. die für die Unterhaltung des Geschäftsbetriebes wesentlichen Wirtschaftsgüter, nämlich "*a) Büro- und EDV-Einrichtung, Software, b) Vorratsvermögen und c) Kundeliste*". Ausdrücklich festgehalten wurde, dass – soweit in diesem Vertrag nicht anders geregelt – Passiva durch die Käuferin nicht übernommen werden (siehe § 1 Z. 1 des Vertrages) und Forderungen der Verkäuferin, ein

etwaiger Kassabestand und Guthaben der Verkäuferin beim Kreditinstituten sowie Finanzanlagen der Verkäuferin nicht mitverkauft werden (siehe § 1 Z. 3 des Vertrages). Weiters übernahm die Bw. im Wege der Vertragsübernahme die Aufträge der Verkäuferin (siehe § 2 des Vertrages) und trat sie in die in den Anlagen 3.1.a) bis 3.1.d) aufgeführten laufenden Verträge ein.

§ 4 des Kaufvertrages mit der Überschrift „Keine Übernahme von Verbindlichkeiten, Forderungsverzicht der Verkäuferin“ lautet wie folgt (Fettdruck durch den UFS):

"1. Soweit in diesem Vertrag nicht etwas anderes vereinbart ist, übernimmt die Käuferin keine vor dem Vollzugstag gemäß § 6 dieses Vertrages begründeten Verbindlichkeiten der Verkäuferin, insbesondere keine Verbindlichkeiten aus Produkthaftungspflicht, einschließlich solcher für von der Verkäuferin erworbene Vermögensgegenstände oder sonstige Verbindlichkeiten, egal aus welchem Rechtsgrund solche Verbindlichkeiten herrühren mögen und egal, ob sie der Käuferin bekannt oder unbekannt waren oder sind. Die Käuferin übernimmt jedoch die Verpflichtungen der Verkäuferin aus den gemäß § 3 Abs. 1 lit. a) durch die Käuferin übernommenen Arbeitnehmern gesetzlich zustehenden Abfertigungsansprüche sowie aus den Urlaubsansprüchen der übernommenen Arbeitnehmer.

2. Sollte entgegen der Regelung des vorstehenden Abs. 1 wider Erwarten die Käuferin für Verbindlichkeiten der Verkäuferin, die vor dem Vollzugstag gemäß § 6 dieses Vertrages begründet wurden, von dritter Seite in Anspruch genommen werden, hat die Verkäuferin die Käuferin vollinhaltlich schad- und klaglos zu halten.

3. Die Verkäuferin verzichtet hiermit mit Wirkung zum Vollzugstag gemäß § 6 dieses Vertrages gegenüber der dies annehmende Käuferin unwiderruflich auf sämtliche ihr gegen die Käuferin zustehenden Forderungen, die vor dem Vollzugstag begründet wurden."

In § 5 Z 2 des Vertrages erklärte die Stiftung als Gesellschafterin der Verkäuferin unwiderruflich ihr Einverständnis, dass die Bw. die Firma der Käuferin mit oder ohne Beifügung von Zusätzen fortführt oder ganz oder teilweise verwendet, gleich in welcher Rechtsform.

In § 5 Z. 3 des Vertrag schlossen die Parteien die sich auf § 25 HGB beziehende Forthaftung für Verbindlichkeiten des kaufgegenständlichen Unternehmens aus.

In § 6 des Vertrages wurde der 31. Mai 2005, 24.00 Uhr als Vollzugstag bestimmt.

Der Kaufpreis wurde einerseits in § 8 des Vertrages für Vorräte wie nachfolgend definiert:

"a) Das nach dem 1. April 2004 durch die Verkäuferin erworbene Vorratsvermögen mit den jeweiligen Anschaffungskosten

b) Das vor dem 1. April 2004 durch die Verkäuferin erworbene Vorratsvermögen maximal mit dem Verkaufspreis, der bei der Veräußerung am freien Markt erzielbar ist"

Zusätzlich wurde in § 9 Z. 1 a) des Vertrages „für den gemäß § 1 dieses Vertrages verkauften Geschäftsbetrieb der Verkäuferin“ ein Kaufpreis von € 1.500.000,00 zuzüglich USt vereinbart.

§ 11 Z. 3 des Kaufvertrages lautet wie Folgt:

"Herr N und die N Privatstiftung treten hiermit sämtlichen Verpflichtungen der Verkäuferin aus diesem Vertrag dergestalt bei, dass sie gegenüber der Käuferin zur Erfüllung aller Verpflichtungen der Verkäuferin aus diesem Vertrag als Gesamtschuldner neben der Verkäuferin verpflichtet sind und im Falle einer Pflichtverletzung entsprechend dieses § 11 und § 15 Abs 2 dieses Vertrages maximal bis zur Höhe des Kaufpreises haften. Darüber hinausgehende Ansprüche der Käuferin gegenüber Herrn N und die N Privatstiftung bestehen nicht und werden einvernehmlich ausgeschlossen."

In § 19 des Vertrages wurde vereinbart, dass die mit dem Abschluss und der Durchführung dieses Vertrages entstehenden Kosten durch die zukünftige Muttergesellschaft der Käuferin (XY-GmbH mit Sitz in Wien; Anm: FN-4, im Firmenbuch seit 8. Juli 2005 als Alleingesellschafterin der Bw. eingetragen) und die Steuern und Gebühren, die der Käuferin aufgrund dieses Vertrages entstehen, von dieser getragen werden.

2. Verfahren vor dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien

2.1. Vorhalteverfahren

Am 26. April 2006 wurde eine beglaubigte Kopie dieses Kaufvertrages beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien angezeigt.

Mit Vorhalt vom 11. Oktober 2006 forderte das Finanzamt die Bw. auf, zum gegenständlichen Kaufvertrag folgende Anlagen vorzulegen:

- 1) die Anlage 1.2.a) - lt. § 1 Vertragsgegenstand
- 2) Anlage 1.2.c) - lt. § 1 Vertragsgegenstand
- 3) Anlage 3.1.d) - lt. § 3 Eintritt in laufende Verträge
- 4) Anlage 7 - Jahresabschluss 2004

und ersuchte um Bekanntgabe, in welcher Höhe auf Forderungen gem. § 4 (Forderungsverzicht der Verkäuferin) verzichtet wurde.

In Entsprechung dieses Vorhalts übermittelte die Bw dem Finanzamt mit Schreiben vom 17. November 2006 die genannten Anlagen zum Kaufvertrag in Kopie (darunter als Anlage 7 den Jahresabschluss der Verkäuferin zum 31. Dezember 2004 sowie Kopien der Seiten 1-3, 9-34, des Berichtes über die Prüfung des Jahresabschlusses der Verkäuferin per 31. August 2003). Zum Forderungsverzicht führte sie Folgendes aus:

"Die in der X HandelsgesmbH (Verkäufer) bereits zur Gänze wertberichtigte Forderung wurde aus betrieblichen – nicht gesellschaftsrechtlichen – Gründen nachgesehen.

Gemäß dem imparitätischen Realisationsprinzip war in der X auf Grund von in den Vorjahren bereits erfolgter Wertberichtigungen ein Forderungswert von 0,00 auszuweisen, dem beim Käufer, der N-GmbH, eine Verbindlichkeit von € 579.965,70 gegenüberstand.

Durch den erfolgten Forderungsverzicht von € 579.965,70 ergab sich beim Erwerber ein voll körperschaftsteuerpflichtiger außerordentlicher Ertrag, der auch in der Körperschaftsteuererklärung 2005 seinen Niederschlag fand."

2.2. Gesellschaftsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 22. November 2006 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. Gesellschaftsteuer in Höhe von € 5.799,66 fest. Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Berechnung der festgesetzten Gesellschaftsteuer:

Gemäß § 8 KVG 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs.1 Z.2 KVG in Verbindung mit § 2 Z.2 bis 4 KVG in Höhe von 579.965,70 € (gerundet gemäß § 204 BAO) 5.799,66 €.

Begründung:

Der Forderungsverzicht unterliegt gemäß § 2 Zi 4 lit. b in Verbindung mit § 3 KVG der Gesellschaftsteuer. Die Leistung ist geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Die Steuerpflicht wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß Leistungen (gem. § 2 KVG) nicht von Gesellschaftern bewirkt werden, sondern von Personenvereinigungen oder Körperschaften, an denen die Gesellschafter als Mitglieder oder Gesellschafter beteiligt sind (siehe § 3 KVG)."

2.3. Berufung

In der dagegen eingebrachten Berufung rügte die Bw. zunächst, dass gemäß § 93 Abs 3 lit. a BAO der Bescheid eine Begründung zu enthalten habe, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Der Bescheid habe zunächst Feststellungen im Tatsachenbereich, also behördliche Sachverhaltsannahmen, zu enthalten.

Aus der Begründung habe insbesondere hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliegt (VwGH 16.2.1994, [90/13/0010](#)). Die die Beweiswürdigung betreffenden Erwägungen hätten schlüssig die Subsumtion unter den abgabenrechtlichen Tatbestand darzulegen. Ein bloßer Hinweis auf etwaig durchgeführte Erhebungen reiche nicht aus (VwGH 6.7.1990, [88/17/0059](#)). Weiters wäre auch die Beurteilung von Vorfragen, etwa ob ein Forderungsverzicht aus betrieblichen oder gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgte, in einer gesetzeskonformen Begründung darzulegen.

Im vorliegenden Fall sei im Rahmen eines asset deals (die entsprechenden Verträge seien vorgelegt worden) ein Forderungsverzicht seitens der X HandelsgesmbH gegenüber der Bw. i.H.v. € 579.965,70 erfolgt. Der Forderungsverzicht sei Vertragspunkt für den asset deal, d.h. ohne diesen Forderungsverzicht hätte die X HandelsgesmbH keinen Erlös von € 1,5 Mio netto erzielt. Der Nachlass der Verbindlichkeit sei bei der Bw. als betrieblich veranlasst angesehen

und als Ertrag der Körperschaftsteuer unterzogen worden und sei als außerordentlicher Ertrag im Körperschaftsteuerbescheid 2005 des Finanzamtes 12/14 vom 16. November 2006 (Beilage incl. Kost-Erklärung 2005) enthalten.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern sei im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung auf diesen Umstand besonders aufmerksam gemacht worden. Dennoch habe es Gesellschaftsteuer vorgeschrieben, ohne das Parteienanbringen einer Würdigung zu unterziehen bzw. in der Bescheidebegründung darüber abzusprechen, womit der angefochten Bescheid formell und materiell rechtswidrig sei. Im Übrigen werde darauf verwiesen, dass gemäß VwGH Judikatur (15.12.1994, 93/15/0008) im Zweifel ein Forderungsverzicht als betrieblich veranlasst anzusehen sei.

Im Ergebnis bedeute dies, dass die Bw. nun eine nicht rechtskonforme Doppelbesteuerung zu tragen hätte, nämlich Körperschaftsteuer und Gesellschaftsteuer für ein und denselben Rechtsvorgang.

Aus Gründen rechtlicher Vorsorge werde nun beim Finanzamt 12/14 Rechtsmittelfristverlängerung bis zur Erledigung dieser Berufung durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern eingebracht werden.

Betrachte man den gegenständlichen Rechtsfall vom bloß fiskalistischen Aufkommen her, müsse gesagt werden, dass bei Steuerpflicht nach dem KVG (und nicht KStG) die Bw. € 18.076,43 (KÖSt 2005) zurückerhalte und ihr ein zur Verrechnung gelangter Verlustvortrag von € 419.222,37 erhalten bleibe. Sie habe somit zweifellos die nicht für sie günstigste, sondern die ihrer Meinung nach rechtsrichtigere Variante ihrer steuerlichen Erklärung zugrunde gelegt.

Es werde daher beantragt den angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid ersatzlos zu beheben.

2.4. Berufungsvorentscheidung

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt dazu Folgendes aus:

"Die Berufung wird damit begründet, dass der Forderungsverzicht ertragsteuerlich als betrieblich veranlasst anzusehen sei unter Hinweis auf VwGH v. 15. 12. 1994, Zl. 93/15/0008. In der Begründung des angefochtenen Bescheides wurde auf § 2 Z 4 lit. b KVG und § 3 KVG hingewiesen.

Dem KVG ist eine Unterscheidung in betrieblich und gesellschaftsrechtlich veranlasste Leistungen (Forderungsverzichte) fremd.

Der Beweggrund zu einer freiwilligen Leistung iSd § 2 Z 4 KVG ist für die Freiwilligkeit der Leistung nicht von Bedeutung (VwGH 14.12.1994, [94/16/0121](#)) und die betriebliche Veranlassung bei einem Zuschuss wird den Regelfall darstellen (VwGH 24.1.2001, [99/16/0065](#))."

2.5. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz hielt die Bw den Ausführungen des Finanzamtes entgegen, dass gemäß VwGH-Judikatur (Zl. 2000/16/0628 vom 19.9.2001) die Zurechnungsvorschrift des § 3 KVG für freiwillige Leistungen des Doppelgesellschaftern an Kapitalgesellschaften einschränkend dahingehend auszulegen sei, dass es sich nach den Umständen des Einzelfalles eindeutig um eine Zahlung des gemeinsamen Gesellschafters über die eine Gesellschaft an die andere handeln muss. Der VwGH folge in diesem Erkenntnis dem EuGH-Urteil vom 13.10.1992, Rs C-49/91 Weber Haus, und führe im Einzelnen hiezu aus:

"Der EuGH ist bei dieser Entscheidung offenbar der Rechtsauffassung der Kommission gefolgt, wonach die Richtlinie die Mitgliedstaaten nicht daran hindere, Leistungen und Zahlungen einer Gesellschaft an eine Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen, wenn beide Gesellschaften einen gemeinsamen Gesellschafter hätten, sofern feststehe, dass es unter den Umständen des Einzelfalles in Wirklichkeit der Gesellschafter sei, der über die erste Gesellschaft eine Einlage in die zweite Gesellschaft vornehme (s. den Schlussantrag des Generalanwaltes Jacobs vom 14. Mai 1992 in dieser Rechtssache).

Auf Grund der verbindlichen Auslegung des Artikel 4 Abs. 2 lit. b Kapitalansammlungs-RL durch den EuGH ist § 3 KVG jedoch einschränkend auszulegen. Das KVG dient jedenfalls seit der Novelle BGBl. Nr. 629/1994 auch der Umsetzung dieser Richtlinie (Dorazil, aaO, Pkt. I.1. zu § 2). Daher ist davon auszugehen, dass § 3 KVG nur in dem Umfang anwendbar ist, als eine Besteuerung nach der Richtlinie möglich ist. Der EuGH hat die Möglichkeit einer Besteuerung von Leistungen zwischen zwei Gesellschaften, welche unter der Kontrolle eines gemeinsamen Gesellschafters stehen, zwischen denen aber kein direktes Gesellschafterverhältnis besteht, nicht prinzipiell verneint. Allerdings wird dafür gefordert, dass es sich nach den Umständen des Einzelfalles eindeutig um eine Zahlung des gemeinsamen Gesellschafters über die eine Gesellschaft an die andere handelt."

Es sei schon in der Berufung dargetan worden, dass der Forderungsverzicht der X HandelsGmbH (Schwestergesellschaft) gegenüber der Bw. (Schwestergesellschaft) ausschließlich im Interesse der beiden Schwestergesellschaften und nicht der gemeinsamen Muttergesellschaft (=Doppelgesellschafter) der NN Privatstiftung gewesen wäre. Es sei seitens der Doppelgesellschafterin kein diesbezüglicher Einfluss auf die Organe der Schwestergesellschaften ausgeübt worden. Vielmehr sei der Forderungsverzicht der X HandelsGmbH gegenüber der Bw. durch die Geschäftsführung der X HandelsGmbH und nicht durch Gesellschafterbeschluss erfolgt.

Es ergebe sich kein Indiz dafür, dass der Forderungsverzicht zwischen den Schwestergesellschaften eine verkürzte Umgestaltung von Verfügungen der Doppelgesellschafterin wäre. Die Stellung der Doppelgesellschafterin als Alleingesellschafterin sei jedenfalls nicht ursächlich für den Forderungsverzicht zwischen den Schwestergesellschaften.

3. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

3.1. Vorhalt samt Ermittlungsauftrag des UFS an das Finanzamt vom 20. April 2010

Mit Vorhalt vom 20. April 2010 teilte der UFS dem Finanzamt mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für ihn darstelle und weshalb auf Grund der bisher vorliegenden Unterlagen nicht festgestellt werden könne, dass es sich "eindeutig" (wie nach der Judikatur des EuGH - vgl. EuGH 13. 10. 1992, [C-49/91](#) Rechtssache Weber Haus und des VwGH - vgl. VwGH 19.9.2001, [2000/16/0628](#) und VwGH 20.12.2001, [2001/16/0435](#) - gefordert) um eine Zahlung des gemeinsamen Gesellschafters über die eine Gesellschaft an die andere handle. Folge man dem Vorbringen der Bw., so wäre der Berufung Folge zu geben und der Bescheid aufzuheben. Um endgültig beurteilen zu können, wem die Leistung hier zuzurechnen ist, seien nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates noch Ermittlungen erforderlich und wurde daher dem Finanzamt ein Ermittlungsauftrag gemäß § 279 Abs. 2 BAO erteilt.

3.2. Fragenbeantwortung durch den (ehemaligen) steuerlichen Vertreter der Bw

In Entsprechung des Ermittlungsauftrages richtete das Finanzamt folgende Fragen an die Bw., die mit Schriftsatz vom 17. Juni 2010 wie nachstehend beantwortet wurden:

1) Aus welchen Gründen hat die leistende Schwestergesellschaft auf ihre Forderung gegenüber der Bw. verzichtet?

"Der Verzicht erfolgte, da die Forderung gegenüber der Schwestergesellschaft uneinbringlich geworden war und zur Insolvenz der Schwestergesellschaft geführt hätte. Eine Insolvenz dieser hätte für die X - jedenfalls - keine Befriedigung ihrer Gläubigeransprüche gebracht."

2) Hat die Schwestergesellschaft durch den Forderungsverzicht eigene Vorteile bewirkt? - Welche?

"Nein"

3) Wäre der Forderungsverzicht in dieser Art auch ohne Doppelgesellschafterstellung erfolgt?

"Ja"

4) Welche Interessen hatte die gemeinsame Muttergesellschaft?

"In Bezug auf den Forderungsverzicht keine."

5) + 6) Welchen Wert hatten die von der Bw. übernommenen Aktiva und wie erfolgte die Einigung über den Kaufpreis von € 1.500.000,00? Auf welcher Grundlage erfolgte die Kaufpreisermittlung? Mit welchen Wertansätzen wurden die Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter in den Büchern der Bw. erfasst?

"Zunächst war ein share deal zum Erwerb der X Gesellschaftsanteile beabsichtigt. Da die X GmbH neben ihrem Kerngeschäft (EDV-Handel) noch wertvolle assets, wie Beteiligungen, hochwertige Investitionen in fremden Gebäuden bilanzierte, die nicht Gegenstand des Erwerbs sein sollten, wurde der Kernbetrieb an die Schwestergesellschaft um den angegebenen Kaufpreis veräußert. Der Kaufpreis war somit eine noch zu erfüllende Verbindlichkeit der Schwestergesellschaft. Mit dem, nach eingehender Wertprüfung, zeitnahen Erwerb der

Schwestergesellschaft durch die XY-AG war die Werthaltigkeit des Betriebswertes gegeben. Es handelt sich somit de facto um den Kauf des Betriebes zwischen Fremden, da XY.-AG diesen Kaufpreis billigte. Kaufpreiseinigung und Kaufpreisermittlung erfolgten somit, so wie es zwischen Fremden üblich ist, durch Einigung über Ware und Preis, sowie in Form eines Vertrages.

Der Kaufpreis von € 1,5 Mio bildete auch die Grundlage für die Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter."

7) Gab es im Zusammenhang mit dem Forderungsverzicht Absprachen zwischen der NN Privatstiftung und der XY-GmbH?

"Nein, die um den Forderungsverzicht bereinigte Bilanz stellte erst die Grundlage für den Gesellschaftserwerb dar."

8) Erfolgte der Forderungsverzicht in Hinblick auf die beabsichtigte Übertragung der Geschäftsanteile an der Bw. seitens der NN Privatstiftung an die XY-GmbH? War der Forderungsverzicht Voraussetzung für das Zustandekommen der Geschäftsanteilsabtretung?

"Nein, der Forderungsverzicht erfolgte weder im Hinblick auf die beabsichtigte Übertragung der Geschäftsanteile, noch war Voraussetzung dafür."

9) Aus welchem Rechtsgrund entstand die Forderung der Schwestergesellschaft gegenüber der Bw.? Wann wurde diese Forderung begründet?

"Aus gegenseitigem Leistungsaustausch. Da sich der Endsaldo aus einer Vielzahl von gegenseitigen, jahrelangen gegenseitigen kontokorrentmäßigen Verrechnungen zusammensetzt, ist eine Begründung der Forderung nicht mehr eruierbar."

10) Wann und aus welchem Grund erfolgte bei der X HandelsgmbH eine Wertberichtigung der Forderung?

"Eine Wertberichtigung der Forderung erfolgte, weil ihre Einbringung zweifelhaft war. Dies entspricht dem Vorsichtsprinzip bzw. dem imparitätischen Realisationsprinzip. Es darf in diesem Zusammenhang darauf verwiesen werden, dass die Bildung der Wertberichtigung bei der X HandelsGmbH ertragsteuerlich von der GroßBP für die Jahre 2001 - 2003 (Prüferin Frau A), für die Jahre 2004 - 2005 (Prüferin B) geprüft und ohne Beanstandungen anerkannt wurde."

11) Inwieweit besteht ein Zusammenhang mit der früheren Schwestergesellschafterstellung der X HandelsgmbH an der Bw. bzw. der Begründung der Forderung?

"Die Fragestellung scheint aus meinem Verständnis deckungsgleich mit Frage 9. Daher darf auf die Beantwortung der Frage 9 verwiesen werden."

Zusammenfassend und wiederholend darf darauf verwiesen werden, dass ein Forderungsverzicht nicht eine doppelte Besteuerung nach KStG und KVG auslösen kann. Im Falle der Abweisung dieser Berufung besteht für meine Mandantschaft hinsichtlich der rechtlichen Würdigung des Forderungsverzichts ein Wiederaufnahmegrund (Vorfragentatbestand).

Dies würde dazu führen, dass ein - bisher als steuerpflichtig behandelter - Ertrag von € 579.965,70 körperschaftsteuerfrei zu stellen ist."

3.3. Stellungnahme des Finanzamtes an den UFS vom 15. Juli 2010

Bei Retournierung des Bemessungsaktes an den UFS gab das Finanzamt eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

*"Die EU-rechtlichen Vorgaben wurden im innerstaatlichen Recht umgesetzt.
Der Inhalt der Berufungsvorentscheidung beschäftigt sich mit dem Berufungsvorbringen.
Die Zurechnung zur gemeinschaftlichen Gesellschafterin wurde in der Berufung gar nicht in Zweifel gezogen.
Erst im Vorlageantrag wird das Interesse der Schwestergesellschaft an der Leistung behauptet.
Die UFS-Entscheidung RV/0225-G/04 lag im Zeitpunkt der Berufungserledigung durch das FAG noch nicht vor.*

Die in der Darstellung des Sachverhaltes durch den UFS vom 20.4.2010 enthaltenen noch durchzuführenden Ermittlungen und Fragen wurden im Ergänzungsersuchen vom 18.5.2010 zusammengefasst der BW übermittelt. Mit Schriftsatz vom 17.6.2010 erfolgte die Beantwortung.

Der Forderungsverzicht laut Vorbehaltsbeantwortung wegen Uneinbringlichkeit und Insolvenzgefahr stellt sich als eher klassischer Fall eines Forderungsverzichtes dar. Vermeidung einer Insolvenz kann nur im Interesse eines Gesellschafters sein. Die Schwestergesellschaft hat laut Vorbehaltsbeantwortung keine eigenen Vorteile durch den Forderungsverzicht erhalten. Laut Vorbehaltsbeantwortung wäre es auch ohne Doppelgesellschafterstellung zum Forderungsverzicht gekommen, nähere Ausführungen dazu wurden nicht gegeben. Wertermittlung der Aktiva und Kaufpreisvereinbarung sind in der Vorbehaltsbeantwortung dargestellt, woraus sich kein überwiegende eigenes Interesse der Schwestergesellschaft ergibt.

Nach der Vorbehaltsbeantwortung besteht kein Zusammenhang mit der beabsichtigten Veräußerung der Anteile.

Das Entstehen der verfahrensgegenständlichen Forderung wurde in der Vorbehaltsbeantwortung dargestellt.

Aus dem Ermittlungsergebnis kann insgesamt ein Interesse der gemeinsamen Doppelgesellschafterin an dem Forderungsverzicht nicht verneint werden."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Z 4 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen; dazu gehören nach lit. b dieser Gesetzesstelle der Verzicht auf Forderungen.

Nach § 3 KVG wird die Steuerpflicht nicht dadurch ausgeschlossen, dass Leistungen (§ 2) nicht von Gesellschaftern bewirkt werden, sondern von Personenvereinigungen oder Körperschaften, an denen die Gesellschafter als Mitglieder oder Gesellschafter beteiligt sind.

In seiner Entscheidung UFSG 27.05.2008, RV/0225-G/04 hat der Unabhängiger Finanzsenat Folgendes ausgesprochen:

"Die Bestimmung des § 3 schafft keinen eigenen Steuertatbestand, sie dient in ihrem Wesen der Zurechnung. Ihr kommt die Funktion eines Ersatztatbestands zu, um ua. einer Umgehung der Steuerpflicht aufgrund der Haupttatbestände vorzubeugen (vgl. VwGH 17.2.1994, [92/16/0089](#)). Zweck der Vorschrift ist es daher, die Abgabepflicht auch dann entstehen zu lassen, wenn Leistungen nicht unmittelbar vom Gesellschafter, sondern (für ihn) von einer Personenvereinigung oder von einer Körperschaft erbracht werden, an der der Gesellschafter mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist (Dorazil, Kurzkommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, Orac, zu § 3, I 2).

Seit der Novelle BGBl. 1994/629 und dem Beitritt Österreichs zur EU ist das innerstaatliche Gesellschaftsteuerrecht am Umfang der Kapitalansammlungsrichtlinie 69/335/EWG zu messen und ist die Rechtsprechung des EuGH beachtlich.

Nach Artikel 4 Abs. 2 lit. b der Richtlinie kann folgender Vorgang auch weiterhin der Steuer unterliegen: 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.

Eine Bestimmung hinsichtlich der Doppelgesellschafterstellung im Sinne des § 3 KVG enthält die Richtlinie nicht und es ist richtig, dass die Norm einschränkend auszulegen ist. Der EuGH hat sich aber bereits im Urteil vom 13. 10. 1992 mit der Zulässigkeit der Besteuerung von Leistungen einer Schwestergesellschaft und mit der Stellung eines Doppelgesellschafters in der Rechtssache Weber Haus C-49/91 beschäftigt und hat dabei die Möglichkeit einer Besteuerung von Leistungen zwischen zwei Gesellschaften, welche unter der Kontrolle eines gemeinsamen Gesellschafters stehen, zwischen denen aber kein direktes Gesellschafterverhältnis besteht, nicht prinzipiell verneint. Allerdings wird dafür gefordert, dass es sich nach den Umständen des Einzelfalles eindeutig um eine Zahlung des gemeinsamen Gesellschafters über die eine Gesellschaft an die andere handelt (vgl. auch VwGH 19.9.2001, [2000/16/0628](#)). Es muss im Einzelfall geprüft werden, ob die erbrachte Leistung dem gemeinsamen Gesellschafter zugerechnet werden kann oder nicht (Knörzer/Althuber, Kurzkommentar zur GesSt, Rz 19 zu § 3).

.....

Die Frage der Zurechnung ist Sache des nationalen Gerichtes (EuGH 17.10.2002, Develop, C-71/00, Rz 28) und ist die Feststellung, ob ein Vorgang in den Anwendungsbereich von Art. 4 Abs. 2 lit. b der Richtlinie 69/335 fällt, anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, allein auf die Herkunft der Einlagen abstellenden Betrachtungsweise zu treffen (EuGH Urteil EstAG C-339/99, Rz 37 zitiert Urteil Weber Haus, Rz 11). Auch nach der jüngeren Rechtsprechung des VwGH (19.9.2001, [2000/16/0628](#); 20.12.2001, [2001/16/0435](#)), welche zum Doppelgesellschafter ergangen ist, ist darauf abzustellen, wer die Zuschussleistung veranlasst hat (Knörzer/Althuber, Kurzkommentar zur Gesellschaftsteuer, Rz 83 zu § 2). "

Im gegenständlichen Fall stütze das Finanzamt die Festsetzung der Gesellschaftsteuer alleine auf die innerstaatliche Rechtslage (im angefochtenen Bescheid wurde im Grunde genommen nur der Wortlaut der Bestimmung des § 3 KVG zitiert), es wurden aber keine Gründe genannt, weshalb der Forderungsverzicht der unmittelbaren Gesellschafterin (der NN Privatstiftung) und nicht der Schwestergesellschaft (der X HandelsGmbH) zuzurechnen sein sollte.

Auch in der Berufungsvorentscheidung finden sich keine Ausführungen, weshalb "Leistende" des gegenständlichen Forderungsverzichtes die unmittelbaren Gesellschafterin sein soll (es wurde hier nicht etwa festgestellt, dass der Forderungsverzicht durch die

Doppelgesellschafterin veranlasst wurde) und wurden die Argumente der Bw. (wie zB, dass der Forderungsverzicht Vertragspunkt für den asset deal gewesen sei) nicht entkräftet. Es ist dem Finanzamt zwar beizupflichten, dass dem KVG eine Unterscheidung in betriebliche und gesellschaftsrechtlich veranlasste Leistungen grundsätzlich fremd ist. Da der gegenständliche Forderungsverzicht zwischen zwei Schwestergesellschaften erfolgte, kommt dem Beweggrund der Leistung doch maßgeblich Bedeutung zu. Die in der Berufungsvorentscheidung zur Doppelgesellschafterstellung zitierte Judikatur des VwGH 24.01.2001, [99/16/0065](#) ist noch zur Rechtslage vor dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Gemeinschaft ergangen. Durch die Erkenntnisse VwGH 19.9.2001, [2000/16/0628](#) und VwGH 20.12.2001, [2001/16/0435](#) ist nunmehr klargestellt, dass für nach dem 31. Dezember 1994 verwirklichte Vorgänge § 3 KVG nur in dem Umfang anwendbar ist, als eine Besteuerung auch nach der Kapitalansammlungsrichtlinie 69/335/EWG (kurz Richtlinie) möglich ist.

Nach Art. 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 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.

Unstrittig ist, dass der Verzicht des unmittelbaren Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber der Tochtergesellschaft, geeignet ist, den Wert des Gesellschaftsvermögens zu erhöhen und daher als Vorgang im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann (vgl. EuGH 5.2.1991, Rechtssache C-15/89, Deltakabel).

Der Europäische Gerichtshof folgt hinsichtlich der Herkunft einer Einlage nicht einem förmlichen Ansatz, sondern fragt nach der tatsächlichen Zurechnung (vgl. in diesem Sinne Urteile Weber Haus, Randnrn. 11 und 13, ESTAG, Randnrn. 37 bis 39 und 41, sowie Urteil vom 17. Oktober 2002 in der Rechtssache C-71/00, Develop, Slg. 2002, I-8877, Randnrn. 25 bis 29). Wenn der fragliche Beitrag von der Großmuttergesellschaft an die Enkelgesellschaft gezahlt worden war, um den Wert der Gesellschaftsanteile an dieser zu erhöhen, und diese Erhöhung vor allem im Interesse des einzigen Gesellschafters lag, ist der genannte Beitrag dieser zuzurechnen. Es handelt sich daher um eine "Leistung eines Gesellschafters" im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 (vgl. EuGH 12.1.2006, Rs [C-494/03](#) "Senior Engineering Investments BV", RZ 39).

Es reicht somit alleine die Tatsache, dass die NN Privatstiftung sowohl an der leistenden als auch an der empfangenden Gesellschaft beteiligt ist, nicht aus, um den gegenständlichen

Forderungsverzicht der Gesellschaftsteuer zu unterziehen. Die Steuerpflicht ist vielmehr davon abhängig, ob die Leistung durch die Stellung der Stiftung als Gesellschafterin der Bw. veranlasst und in deren Interesse gelegen ist oder ob die eigenen geschäftlichen Interessen der leistenden Gesellschaft für den Verzicht bestimmend waren.

Im Vorlageantrag wurde von der Bw. ausdrücklich vorgebracht, dass die Leistung ausschließlich im Interesse der Schwesterngesellschaften gelegen sei und dass die Leistung ohne Einflussnahme der Doppelgesellschafterin erfolgt sei. Anders als im vom UFGS 27.05.2008, RV/0225-G/04 zu beurteilenden Fall, bei dem zwischen den Schwesterngesellschaften keinerlei Rechtsbeziehung vorlagen und die eine Gesellschaft allein auf Anweisung der gemeinsamen Mutter handelte, erfolgte hier der Forderungsverzicht im Rahmen des Kaufvertrages zwischen den beiden Schwesterngesellschaften.

Die Abwendung einer Insolvenzgefahr liegt zwar typischerweise im Interesse der Gesellschafterin. Dies alleine reicht aber noch nicht aus, um die Leistung eines Nichtgesellschafters der Gesellschaftsteuer zu unterziehen, wenn auch die auf ihre Forderung Verzichtende einen wirtschaftlichen Vorteil aus dem Forderungsverzicht lukriert (nach dem Vorbringen der Bw. - dem das Finanzamt nicht entgegen getreten ist - hätte die X HandelsgesmbH ohne diesen Forderungsverzicht keinen Erlös von € 1,5 Mio netto erzielt und wäre ohne Abschluss des Kaufvertrages die Forderung gegenüber der Bw. jedenfalls uneinbringlich geworden).

Sowohl nach der Judikatur des EuGH (vgl. EuGH 13. 10. 1992, [C-49/91](#) Rechtssache Weber Haus) als auch des VwGH (vgl. VwGH 19.9.2001, [2000/16/0628](#) und VwGH 20.12.2001, [2001/16/0435](#)) unterliegen Leistungen zwischen zwei Schwesterngesellschaften nur dann Gesellschaftsteuer, wenn es sich "eindeutig" um eine Zahlung des gemeinsamen Gesellschafters über die eine Gesellschaft an die andere handelt. Für die Steuerpflicht einer Leistung eines Nichtgesellschafters reicht es daher nicht aus, dass "ein Interesse der gemeinsamen Doppelgesellschafterin nicht verneint werden kann" (wie vom Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 15. Juli 2010 festgehalten wurde), sondern müssten (positiv) besondere Gründe vorliegen, die eine Zurechnung der Leistung zum (Doppel-)Gesellschafter gebieten würde (wie beispielsweise Leistung auf Weisung und im Interesse der Gesellschafterin oder Ursächlichkeit der Gesellschafterstellung für die Leistung).

Im Abgabenverfahren gibt es keine verfahrensförmliche subjektive Beweislastregel. Als allgemein anerkannte verfahrensvernünftige Handlungsmaxime gilt aber, dass die Abgabenbehörde ergebnishaft letzten Endes die Behauptungs- und Feststellungsbürde für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um den Abgabenanspruch geltend machen zu können, der Abgabepflichtige hingegen für jene, die den Anspruch aufheben oder einschränken (Stoll,

BAO-Kommentar, S. 1561). Die von der Zumutbarkeit getragene Balance zwischen der amtswegigen Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde erster Instanz und der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht im kontradiktorischen Rechtsmittelverfahren vor dem UFS fort. Im Hinblick auf die Funktion des UFS als unabhängiges Kontroll- und Rechtsschutzorgan ist es deshalb primäre Pflicht der Amtspartei (Finanzamt) den Abgabeananspruch darzutun und des Abgabepflichtigen, seinen Einwand über die Einschränkung oder des Nichtbestehen des Abgabeananspruches darzulegen. Der Mitwirkungspflicht des Bw. kommt daher im kontradiktorischen Zwei-Parteien-Verfahren vor dem UFS eine verstärkte Bedeutung für die Durchsetzung seiner steuerrechtlichen Ansprüche zu. Andererseits tritt im unabhängigen, kontradiktorischen Rechtsmittelverfahren die amtswegige Ermittlungspflicht des UFS im Vergleich zu jener der Abgabenbehörde erster Instanz - zurück. Nur bei objektiven Bedenken an der materiellen Richtigkeit hat der UFS im Interesse der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen die materielle Wahrheit weiter zu erforschen. Ansonsten liegt die Beweisführungspflicht grundsätzlich bei den Rechtsmittelparteien (vgl. UFSW 24.07.2008, RV/2087-W/04).

Wenn Tatsachenfeststellungen nicht getroffen werden können, trifft die Beweislast denjenigen, zu dessen Gunsten die entsprechende Tatsache wirken würde: Die Abgabenbehörde (erster Instanz) hat damit die Beweislast für Tatsachen zu tragen, die den Abgabeananspruch begründen; der Steuerpflichtige für Tatsachen, die Begünstigungen, Steuerermäßigungen u.ä. begründen bzw. die den Abgabeananspruch einschränken oder aufheben oder eine (ihn betreffende) gesetzliche Vermutung widerlegen (vgl. UFSW, 15.10.2003, RV/1687-W/02; UFSW 19.02.2008, RV/1210-W/07 unter Hinweis auf Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, II, Tz. 526).

Die Abgabenbehörde darf vom Steuerpflichtigen nicht unzumutbare Beweise fordern und an ihn ein - praktisch gesehen - kaum erfüllbares Verlangen nach Erbringung eines negativen Beweises richten (vgl. UFSW 28.02.2007, RV/0413-W/04 unter Hinweis auf Schimetschek, Die Beweislast-Verteilung zwischen Steuerzahler und Behörde, SWK 1987, A V 17).

Auf Grund der einschränkenden Auslegung des § 3 KVG (vgl. abermals VwGH 19.9.2001, [2000/16/0628](#)) hat die Behörde die Beweislast dafür zu tragen, dass es sich "eindeutig" um eine Zahlung des gemeinsamen Gesellschafters über die eine Gesellschaft an die andere handelt und hat nicht die Abgabepflichtige den (negativen) Beweis zu erbringen, dass die Gesellschafterstellung des "Doppelgesellschafters" nicht ursächlich für die Leistung war. Von der Bw. wurde stets betont, dass ihre eigenes wirtschaftliche Interesse auf Abschluss des "asset deals" ausschlaggebend für den Forderungsverzicht gewesen wäre. Dieses Vorbringen konnte vom Finanzamt auch nach Durchführung der ergänzenden Ermittlungen nicht

entsprechend entkräftet werden und war somit eine eindeutige Zuordnung der Leistung zur unmittelbaren Gesellschafterin nicht möglich. Es war daher der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Wien, am 7. September 2010