



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. als RNF der K C V GmbH, Adr., vertreten durch Dkfm. Dr. Rolf Kapferer, 6021 Innsbruck, Salurner Straße 1, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 27. April 2005, ErfNr. betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Auf Grund einer Kontrollmitteilung erlangte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) Kenntnis von einem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 21. Dezember 2000 über einen Anteil an der K C V GmbH, vormals H. C V GmbH (in der Folge: Rechtsvorgängerin), abgeschlossen zwischen der H. C E. B.V. (in der Folge: H. B.V.) als abtretende Gesellschafterin und der K Kinomanagement GmbH als Annehmende.

Mit diesem Kauf- und Abtretungsvertrag garantierte die abtretende Gesellschafterin gegenüber der Annehmenden und der Rechtsvorgängerin ua., dass die Rechtsvorgängerin zum 31. Dezember 2000 keine wie immer gearteten bekannten oder unbekannten Verbindlichkeiten, Haftungen oder Risiken aufweise und dass sie endgültig und unwiderruflich auf die Rückzahlung von gewährten Gesellschafterzuschüsse oder Gesellschafterdarlehen verzichte bzw. dass derartige Rückzahlungsansprüche auch nicht von Dritten insbesondere aus der Gesellschaftergruppe "H." erhoben werden würden.

Mit 31. Oktober 2003 wurde die Rechtsvorgängerin nach § 5 UmwG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die gleichzeitig errichtete Bw., die nunmehrige Berufungswerberin (in der Folge Rechtsnachfolgerin, Bw.) umgewandelt.

Da lt. Kontrollmitteilung die in Zusammenhang mit den Garantien und Verzichten zu Gunsten der Rechtsvorgängerin erbrachten Leistungen in deren Jahresabschlüssen unter den Kapitalrücklagen erfasst wurden, erfolgte eine entsprechende Anfrage des FAG an die Bw.

Mit Anfragebeantwortung vom 28. Juli 2004 teilte die Bw. dem FAG ua. mit, dass auf Basis gegenüber der Rechtsvorgängerin abgegebener Forderungsverzichtserklärungen der H. C G. GmbH (in der Folge H. G.) bzw. der H. Corporation Pty Ltd. (in der Folge: H. A.), die an der Rechtsvorgängerin nicht gesellschaftsrechtlich beteiligt wären, der Stand der offenen Verbindlichkeiten per 31.12.2000 gegenüber der H. G. in Höhe von € 1.928.310,41 bzw. gegenüber der H. A. in Höhe von € 3.014.961,47 den Kapitalrücklagen zugewiesen worden seien.

Dazu meinte die Bw., dass die Forderungsverzichte der H. G. bzw. der H. A. nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen würden, da es sich um Forderungsverzichte von Nichtgesellschaftern handle.

In der Folge setzte das FAG für diese Forderungsverzichte in Höhe von insgesamt € 4.943.271,88 gegenüber der Bw. als Rechtsnachfolgerin mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 27. April 2005 gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 2 bis 4 KVG Gesellschaftsteuer in Höhe von € 49.432,72 mit der Begründung fest, dass aus dem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 21. Dezember 2000 zu entnehmen sei, dass die H. B.V. die Schuldenfreistellung der Rechtsvorgängerin garantiert habe und ua. die H.-Gesellschaften in diesem Zusammenhang Einlagen geleistet bzw. Forderungsverzichtserklärungen abgegeben hätten.

Durch den aufgezeigten Konnex seien diese Leistungen nicht dem Zahlungsfluss, sondern in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der H. B.V. zuzurechnen.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung erklärte die Bw. im Wesentlichen Folgendes:

*„Der angefochtene Bescheid stützt sich darauf, dass gegenüber der H. C V GmbH (nunmehr Kima C V GmbH & Co Nachfolge KG als RNF der Kima C V GmbH) Einlagen/Zuschüsse geleistet wurden.*

*Diese Leistungen stammten jeweils nicht vom unmittelbaren Gesellschafter der H. C E. B.V. sondern von der Großmuttergesellschaft H. Corp. A. (nachfolgend auch H. A.) sowie (formell) von der Schwestergesellschaft H. C G. GmbH.*

*Konkret handelt es sich um folgende Leistungen (siehe auch die Bescheidbegründung):*

- 1. Zahlung H. C G. GmbH an Bank Austria per 27.12.2000 EUR 1.453.456,68*
- 2. Zahlung H. C G. GmbH Verbindlichkeiten DX Mieten per 21.12.2000 EUR 58.956,60*

- 
3. Zahlung H. C G. GmbH Verbindlichkeiten DZ Mieten per 21.12.2000 EUR 186.697,96
  4. Saldo Verrechnung H. C G. GmbH per 21.12.2000 EUR 229.199,17
  5. Zuschuss H. Corp. A. per 21.12.2000 EUR 3.014.961,47

*Im Bescheid werden diese Leistungen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem unmittelbaren Gesellschafter H. C E. B.V. zugerechnet und somit GesSt vorgeschrieben.*

*Dem tatsächlichen Zahlungsfluss entsprechend wurden die obigen Beträge nicht vom Gesellschafter geleistet. Im Gegensatz zu den Ausführungen der Behörde stammen wirtschaftlich sämtliche Beträge von der Großmuttergesellschaft H. Corp. A. und sind nicht der H. C E. B.V. zuzurechnen. Auch die oben als "Zahlung H. C G. GmbH" bezeichneten Beträge sind wirtschaftlich der Großmuttergesellschaft H. Corp. A. zuzurechnen. Es erfolgte lediglich die Überweisung in Europa über die deutsche Gesellschaft nachdem die Mittel von der Großmuttergesellschaft zur Verfügung gestellt wurden. Die H. C G. GmbH hatte einen Verwaltungsapparat, der bei der H. C E. B.V. als reine Beteiligungsholding nicht zur Verfügung stand. Aus diesem Grund erfolgte die Überweisung über die deutsche Gesellschaft.*

*Der Bescheid stützt die wirtschaftliche Zurechnung der obigen Leistungen zum unmittelbaren Gesellschafter auf eine von der H. C E. B.V. im Rahmen des Verkaufes ihrer Beteiligung an der H. C V GmbH abgegebenen Garantieerklärung. Diese Erklärung im Kauf- und Abtretungsvertrag lautet (Auszug):*

*"Die H. C E. B. V garantiert der K Kinomanagement GmbH und der H. C V GmbH, dass die H. C V GmbH zum 31.12.2000 keine wie immer gearteten bekannten oder unbekannten Verbindlichkeiten, Haftungen oder Risiken ausweist.*

*Festgestellt wird, dass von der abtretenden Gesellschafterin oder aber von anderen Gesellschaften aus der Gesellschaftsgruppe "H." Zuschüsse und Darlehen an die H. C V GmbH gewährt worden sind.*

*Dies betrifft auch insbesondere sämtliche Bankverbindlichkeiten der H. C V GmbH. Die abtretende Gesellschafterin verzichtet endgültig und unwiderruflich auf die Rückzahlung dieser gewährten Gesellschafterzuschüsse oder Gesellschafterdarlehen, aus welchem Rechtsgrund auch immer.*

*Die abtretende Gesellschafterin garantiert auch, dass derartige Rückzahlungsansprüche auch nicht von Dritten, insbesondere aus der Gesellschaftergruppe "H." erhoben werden.*

*Die abtretende Gesellschafterin garantiert weiters, dass die Rückzahlungsansprüche weder von ihr selbst noch von anderen, insbesondere aus der Gesellschaftergruppe "H." abgetreten worden sind."*

*Auf Grund dieser Erklärung rechnete die Finanzverwaltung in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise die oben erwähnten Leistungen nicht dem Zahlungsfluss entsprechend anderen Gruppengesellschaften, sondern der H. C E. BV. als Gesellschafter zu.*

*Der wahre wirtschaftliche Gehalt dieser Garantieerklärung wird allerdings nur dann verständlich, wenn folgende Punkte berücksichtigt werden: Die H. C E. B.V. fungierte als reine Beteiligungsholding. Der oben erwähnte Kauf- und Abtretungsvertrag, in dem auch diese Garantieerklärung enthalten ist, wurde von der H. Corp. A. als Konzernmuttergesellschaft verhandelt und auch mit deren Organen vereinbart. Die H. C E. BV. handelte daher bei Abgabe dieser Erklärung auf Weisung der australischen Konzernmuttergesellschaft.*

*Weiters ist die Garantieerklärung der H. C E. B.V. auch vor dem Hintergrund zu sehen, dass die H. Corp. A. bereits in den Jahren 1997 und 2000 Garantiererklärungen in Zusammenhang mit der Erfüllung der Zahlungsverpflichtungen der Berufungswerberin gegenüber der Bank Austria aus dem Kreditvertrag und gegenüber den Vermietern der zwei Wiener Kinos abgab.*

*Dadurch bestand bereits eine Zahlungsverpflichtung zwischen den Gesellschaftsgläubigern (Bank Austria, Vermieter Donauplex und SCN) und der H. Corp. A.. Alle übrigen Verbindlichkeiten waren zu diesem Zeitpunkt bereits durch die H. A. abgedeckt wobei H. A.*

*mit seiner Zuschussleistung vom 21.12.2000 nunmehr auf seine Ansprüche aus diesen Abdeckungen formell verzichtete.*

*Die Abgabe der Garantieerklärung durch die H. C E. BV. ist nur in diesem Zusammenhang erklärbar, denn die H. C E. BV. verfügte - über den ihr zugeflossenen Kaufpreis hinaus - weder über die Möglichkeiten noch über die Mittel, die von ihr abgegebene Garantieerklärung auch zu erfüllen. Wirtschaftlich erfüllte die H. A. mit den Zahlungen ihre persönlichen Verpflichtungen aus den von ihr abgegebenen Garantieerklärungen.*

*Die im Bescheid der H. C E. B.V. zugerechneten Leistungen sind daher wirtschaftlich der Großmuttergesellschaft H. Corp. A. zuzurechnen.*

#### Zu Punkt 1. - Zahlung an Bank Austria

*Bereits im Jahr 1999 hatte die H. Corp. A. für den Kredit der H. C V GmbH bei der Bank Austria über ATS 50 Mio eine unwiderrufliche Garantieerklärung für die gesamte Kreditsumme abgegeben. Diese Garantieerklärung wurde durch die H. Corp. A. erfüllt, wobei die liquiden Mittel von A. an H. G. überwiesen und von dort an die Bank Austria weiterüberwiesen worden sind.*

*In diesem Zusammenhang wurde ein Betrag in Höhe von ATS 20 Mio (EUR 1.453.456,68) durch die H. Corp. A. im Wege der H. C G. GmbH beglichen. Wie bereits ausgeführt hatte die H. C G. GmbH einen Verwaltungsapparat, der bei der H. C E. BV. als reine Beteiligungsholding nicht zur Verfügung stand, weshalb die Überweisung über die deutsche Gesellschaft erfolgte.*

*Die Zurechnung dieser Zahlung zur H. C E. B.V. ist nicht gerechtfertigt, weil die Überweisung von der Großmuttergesellschaft H. Corp. A. beauftragt wurde und auch in ihrem eigenen wirtschaftlichen Interesse lag (Erfüllung der von ihr abgegebenen Garantieerklärung).*

#### Zu Punkt 2. und 3. - Zahlung betreffend Verbindlichkeiten DX Mieten und DZ Mieten

*Gleich verhält es sich mit den Zahlungen der H. C G. GmbH betreffend Verbindlichkeiten DX Mieten und DZ Mieten. Auch hier gab die H. Corp. A. bereits im Jahr 1997 eine entsprechende Patronatserklärung ab, wonach die Mieterin (Berufungswerberin) mit finanziellen Mitteln so ausgestattet wird, dass sie ihren Verpflichtungen aus dem Mietvertrag nachkommen kann.*

*Diese Erklärung wurde ebenfalls durch die H. Corp. A. erfüllt, wobei die liquiden Mittel von A. an H. G. überwiesen und von dort an die Vermieter weiterüberwiesen worden sind. Die Zurechnung dieser Zahlung zur H. C E. BV. ist daher nicht gerechtfertigt.*

#### Zu Punkt 4. - Saldo Verrechnung H. G.

*Auch in diesem Punkt ist eine Zurechnung zur H. C E. B.V. nicht gerechtfertigt, denn sie konnte keinen Einfluss auf die Durchführung der Verrechnung mit der H. G. nehmen. Der diesem Verrechnungskonto zu Grunde liegende Geldfluss erfolgte bereits über Anweisung von H. A..*

#### Zu Punkt 5. - Zuschuss der H. Corp. A.

*Auch der Zuschuss der H. Corp. A. in Höhe von EUR 3.014.961, 47 wurde im Bescheid der H. C E. BV. als Gesellschafter zugerechnet.*

*Im konkreten Sachverhalt ist eine Zurechnung dieser Leistung an die H. C E. BV. jedoch auch in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht gerechtfertigt. Die von diesem Zuschuss umfassten Beträge wurden geleistet bevor die H. C E. B.V. die Garantieerklärung abgab, wobei im Zeitpunkt der Leistung klar war, dass keine Rückzahlung erfolgen wird, da die Berufungswerberin über keine Mittel verfügte – worin die Leistung der Zuschüsse begründet war.*

*Die Verbuchung des Zuschusses erfolgte am 21.12.2000. Erst nachdem die Großmuttergesellschaft den Zuschuss zugesagt hat, war die H. C E. BV. überhaupt in der Lage, die oben wiedergegebene Garantieerklärung abzugeben, da diese Verbindlichkeiten nicht mehr bestanden haben. Die H. C E. B.V. verfügte weder über die erforderlichen Mittel zur Erfüllung dieser Verbindlichkeit, noch hatte sie einen Einfluss darauf, dass die Muttergesellschaft tatsächlich einen Zuschuss leistet.*

**Zusammenfassung:**

*Die von H. C E. B.V. abgegebene Garantieerklärung bezog sich nicht auf jene Verbindlichkeiten, für welche bereits die Großmuttergesellschaft eine entsprechende Garantieerklärung abgegeben hat. Ebensowenig bezog sie sich auf solche Verbindlichkeiten, auf welche die H. A. bereits im vorhinein verzichtet hat. Die Zahlungen (an Bank Austria und an die Vermieter) fanden im Auftrag und im wirtschaftlichen Interesse der Großmuttergesellschaft H. Corp. A. statt. Die H. C E. B.V. konnte keinen Einfluss darauf nehmen, ob die H. C G. GmbH Überweisungen durchführt oder welche Aufträge von der H. Corp. A. erteilt wurden. Die Zurechnung dieser Zahlungen zur H. C E. B.V. ist daher nicht gerechtfertigt, es handelt sich wirtschaftlich um Zuschüsse der H. Corp. A..*

*Etwas anderes würde dann gelten, wenn sich die H. C E. B.V. die Leistungen der anderen Gesellschaften ausbedungen hätte oder auf diese Leistungen Einfluss hätte nehmen können. Dies war aber im konkreten Sachverhalt nicht der Fall.*

....."

In dem gegen die abweisende Berufungvorentscheidung eingebrachten Vorlageantrag wendete sich die Bw. im Besonderen gegen die Annahme, dass durch die Leistungen von dritter Seite eine vertraglich eingegangene Verpflichtung der abtretenden Gesellschaft (unmittelbare Gesellschafterin) erfüllt werden sollte. Die Zahlungen seien nicht auf Grund der vertraglichen Verpflichtung der unmittelbaren Gesellschafterin sondern auf Grund eigener (vertraglicher) Verpflichtungen der Großmuttergesellschaft H. A. erfolgt.

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

Fest steht, dass es sich bei der Rechtsvorgängerin im Zeitpunkt der Forderungsverzichte um eine inländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung handelte.

Gesellschafter der Rechtsvorgängerin bis zum Abschluss des Abtretungsvertrages vom 21. Dezember 2000 waren die H. B.V. mit einer Stammeinlage von € 120.000,00 und die K Kinomanagement GmbH mit einer Stammeinlage von € 30.000,00.

Der Kauf- und Abtretungsvertrag mit dem die K Kinomanagement GmbH Alleingesellschafterin der Rechtsvorgängerin wurde, ist am 21. Dezember 2000 abgeschlossen worden, wie aus der hier vorliegenden Kopie zweifelsfrei hervorgeht, und nicht am 2. Jänner 2001, wie in der Berufungvorentscheidung und im Vorlageantrag angenommen. Mit 2. Jänner 2001 wurde lediglich die Richtigkeit der Abschrift bestätigt.

Auf Grund der Forderungsverzichtserklärungen der H. G. bzw. der H. A. gegenüber der Rechtsvorgängerin wurde der Stand der offenen Verbindlichkeiten per 31.12.2000 gegenüber der H. G. in Höhe von € 1.928.310,41 sowie gegenüber der H. A. in Höhe von € 3.014.961,47 den Kapitalrücklagen zugewiesen.

Bei den H. G. handelt es sich um eine Schwestergesellschaft und bei der H. A. um die Großmuttergesellschaft der Rechtsvorgängerin und um die Konzernmutter.

Dem Verzicht auf die Forderungen lag Folgendes zu Grunde:

1. Zahlung H. G. an Bank Austria per 27.12.2000 von S 20.000.000,00 (€ 1.453.456,68)
2. Zahlung H. G. Verbindlichkeiten DX Mieten per 21.12.2000 € 58.956,60
3. Zahlung H. G. Verbindlichkeiten DZ Mieten per 21.12.2000 € 186.697,96
4. Saldo Verrechnung H. G. per 21.12.2000 € 229.199,17
5. Zuschuss H. A. per 21.12.2000 € 3.014.961,47.

Die Zahlungen der Schwestergesellschaft H. G. lt. Pkt. 1 bis 3 erfolgten in Erfüllung von zu Gunsten der Rechtsvorgängerin Dritten gegenüber abgegebener Garantie- bzw. Patronatserklärungen der Großmuttergesellschaft H. A.. Die Mittel für diese Zahlungen stammten aus dem Vermögen der Großmuttergesellschaft. Es erfolgte lediglich die Überweisung im Wege der Schwestergesellschaft, da diese über einen Verwaltungsapparat verfügte, wie er der unmittelbaren Gesellschafterin H. B.V. als reine Beteiligungsholding nicht zur Verfügung stand.

Auch der dem Verrechnungskonto (Pkt. 4.) zu Grunde liegende Geldfluss erfolgte über Anweisung der H. A..

Mit dem als Zuschussleistung vom 21. Dezember 2000 bezeichneten Forderungsverzicht (Pkt. 5) verzichtete die H. A. auf Ansprüche aus der Abdeckung von Verbindlichkeiten.

Sämtliche Zahlungen mit denen die Forderungen begründet wurden, stammen von der Großmuttergesellschaft H. A. und der Verzicht auf diese Forderungen erfolgte zu Lasten des Vermögens der Großmuttergesellschaft.

Mit dem Kauf- und Abtretungsvertrag garantierte die H. B.V. unter vorhergehender Feststellung, dass von ihr oder von anderen Gesellschaften aus der Gesellschaftsgruppe Zuschüsse und Darlehen gewährt worden sind, dass sie endgültig und unwiderruflich auf die Rückzahlung dieser Gesellschafterzuschüsse oder Gesellschafterdarlehen verzichtet und dass derartige Rückzahlungsansprüche auch nicht von Dritten, insbesondere aus der Gesellschaftsgruppe „H.“, erhoben werden.

---

Zwischen den Forderungsverzichten und dem Kauf- und Abtretungsvertrag besteht ein enger zeitlicher Zusammenhang. Die Zuweisung zu den Kapitalrücklagen auf Grund des Verzichtes auf die Forderungen erfolgte am 21. bzw. 27. Dezember 2000. Dies ergibt sich eindeutig aus der seinerzeitigen Vorhaltsbeantwortung vom 28. Juli 2004.

Nicht gefolgt werden kann daher der Behauptung, dass sich die von H. B.V. im Kauf- und Abtretungsvertrag abgegebenen Erklärungen nicht auf jene Verbindlichkeiten bezogen hätten, für welche die H. A. eine entsprechende Garantierklärung abgegeben habe, womit offensichtlich der Verzicht auf den Regessanspruch auf Grund der oa. Zahlungen 1 bis 3 gemeint ist, und auch nicht auf solche Verbindlichkeiten auf welche die H. A. bereits im vorhinein verzichtet habe, womit offensichtlich der Verzicht auf Ansprüche aus der Abdeckung von Verbindlichkeiten in Höhe von € 3.014.961,47 gemeint ist.

Wenn die Bw. weiters die Abdeckung der Verbindlichkeiten der Rechtsvorgängerin in Höhe von € 3.014.961,47 durch die H. A. mit der Behauptung, dass die von diesem Zuschuss umfassten Beträge geleistet worden seien, bevor die H. B.V. die Garantieerklärung abgegeben habe, wobei im Zeitpunkt der Leistung klar gewesen sei, dass keine Rückzahlung erfolgen werde, da die Berufungswerberin *[gemeint ist offensichtlich die Rechtsvorgängerin]* über keine Mittel verfügt habe – worin die Leistung der Zuschüsse begründet wäre, auf einen nicht näher bezeichneten Zeitpunkt vor Abgabe der Garantieerklärung mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 21. Dezember 2000 verlegt, und somit den Verzicht auf die Rückzahlung dieses Betrages aus dem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem mit Kauf- und Abtretungsvertrag einschließlich der Garantieerklärung der H. B.V. lösen möchte, so ist dazu zu sagen, dass aus der Tatsache, dass die Rechtsvorgängerin zum Zeitpunkt der Abdeckung der Verbindlichkeiten über keine Mittel verfügte, weder geschlossen werden kann, dass keine Rückzahlung mehr erfolgen wird, noch dass H. A. bereits auf ihre Rückforderungsansprüche aus den Abdeckungen verzicht gehabt hätte.

Es ist daher, insbesondere auch auf Grund der übrigen Angaben der Bw. davon auszugehen, dass die H. A. in zeitlichem Zusammenhang mit dem Abschluss des Kauf- und Abtretungsvertrages auf ihre Ansprüche verzichtete. Im Übrigen erfolgten die Zahlungen lt. Pkt 1 bis 3 und 5, die den Forderungsverzichten zu Grunde lagen lt. der sonstigen Darstellung der Bw. zeitgleich zum Abschluss des Kauf- und Abtretungsvertrages bzw. kurz danach.

Auch wenn die H. B.V. als reine Beteiligungsholding fungierte und der gegenständliche Kauf- und Abtretungsvertrag, in dem auch die Garantieerklärungen enthalten sind, von der Konzernmutter H. A., also der Gesellschafterin der H. B.V. verhandelt wurde und die abtretende Gesellschafterin H. B.V. dabei auf Weisung der Konzernmutter handelte, bedeutet das nicht, dass die H. B.V. beim Abschluss des Kauf- und Abtretungsvertrages und bei Abgabe

---

der Garantieerklärungen nicht als selbstständiges Rechtssubjekt auf eigene Rechnung und im eigenen Interesse gehandelt hätte.

Es kommt der Konzernmutter in der Organisation der H. B.V. lediglich als oberstes Willensbildungsorgan bei der Willensbildung eine wesentliche Rolle zu.

Dass einerseits der Kauf- und Abtretungsvertrag von der H. A. als Konzernmutter und Gesellschafterin der abtretenden Gesellschafterin verhandelt wurde, und die Garantierklärungen auf deren Weisung erfolgte, und andererseits sämtliche hier gegenständlichen Forderungsverzichte zu Gunsten der Rechtsvorgängerin zu Lasten des Vermögens eben dieser Konzernmutter erfolgte, bestätigt, dass hier neben dem zeitlichen Zusammenhang zwischen dem Verzicht auf die Forderungen und dem Kauf- und Abtretungsvertrag samt Garantieerklärungen auch ein enger sachlicher Zusammenhang besteht, und davon auszugehen ist, dass die Forderungsverzichte erfolgten, um die Geschäftsanteile lastenfrei abtreten zu können, womit diese im Interesse der abtretenden Gesellschafterin erfolgten.

Zum Zuschuss - dh. zum Verzicht auf die Ansprüche aus der Abdeckung von Verbindlichkeiten - räumte die Bw. ein, dass die H. B.V. erst auf Grund der Zusage der Großmuttergesellschaft diesen Zuschuss zu leisten, in der Lage gewesen wäre, die Garantieerklärungen im Kauf- und Abtretungsvertrag abzugeben.

Gleiches gilt aber auch für die übrigen Leistungen.

Auf Grund des § 2 Z 4 lit b KVG unterliegt ein Verzicht auf Forderungen, wenn es sich um eine freiwillige Leistung eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft handelt und die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, der Gesellschaftsteuer.

Mit BGBl 629/1994 wurde das Kapitalverkehrsteuergesetz an die Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf Ansammlung von Kapital (69/335/EWG) angepasst.

Diese Kapitalansammlungsrichtlinie einschließlich der dazu ergangenen Rechtssprechung des EuGH sind bei der Auslegung des KVG zu beachten (siehe Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz Kurzkommentar<sup>2</sup>, Pkt. I.1. zu § 2).

Die richtlinienkonforme Interpretation umfasst das gesamte nationale Recht. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, alle Bereiche des nationalen Rechts, die auf EG-Richtlinien (wenn auch nur teilweise) basieren, richtlinienkonform auszulegen.

Lässt die staatliche Umsetzung mehrere Interpretationen zu, so ist jene zu wählen, die den Vorgaben der Richtlinie entspricht; gleichzeitig sind diejenigen Interpretationen zu verwerfen,

die gegen die Richtlinie verstoßen würden (Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189).

Auf Grund des Art. 4 Abs. 2 der Kapitalansammlungsrichtlinie können, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, ua. die folgenden Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftssteuer unterworfen werden:

.....

b) 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;

Strittig ist hier lediglich, ob die lt. Eingabe vom 28. Juli 2004 gegenüber der Rechtsvorgängerin erklärten, zum Teil als Zuschuss bezeichneten Forderungsverzichte der H. G. und der H. A. in Höhe von € 1.928.310,41 und € 3.014.961,47 der Gesellschafterin der Rechtsvorgängerin, der H. B.V. als Leistende zuzurechnen sind und daher der Gesellschaftssteuer unterliegen.

In seinem Urteil vom 12. 1. 2006, C-494/03 , Senior Engineering Investments BV hat der EuGH zu einer freiwilligen Leistung einer Großmuttergesellschaft an ihre Enkelgesellschaft ohne Einbindung der Muttergesellschaft ua. Folgendes ausgeführt:

*„39. Drittens stellt sich der fragliche Beitrag als "Leistung eines Gesellschafters" dar. Er wurde zwar nicht vom Gesellschafter der Senior GmbH (Senior BV), sondern von deren Muttergesellschaft (Senior Ltd) geleistet, also vom Gesellschafter des Gesellschafters. Der Gerichtshof folgt jedoch hinsichtlich der Herkunft einer Kapitalzuführung nicht einem förmlichen Ansatz, sondern fragt nach der tatsächlichen Zurechnung (vgl. in diesem Sinne Urteile Weber Haus, Randnr. 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). Da der fragliche Beitrag von der Großmuttergesellschaft (Senior Ltd) an die Enkelgesellschaft (Senior GmbH) gezahlt worden war, um den Wert der Gesellschaftsanteile an dieser zu erhöhen, und diese Erhöhung vor allem im Interesse des einzigen Gesellschafters Senior BV lag, ist festzustellen, dass der genannte Beitrag dieser zuzurechnen ist. Es handelt sich daher um eine "Leistung eines Gesellschafters" im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335.“*

Der hier gegenständliche Verzicht auf Forderungen in Höhe von insgesamt € 4.943.271,88 zu Gunsten der Rechtsvorgängerin erfolgte in zeitlichem und sachlichem Zusammenhang mit der Abtretung der Anteile an der Rechtsvorgängerin.

Mit dem Kauf- und Abtretungsvertrages wurde von der H. B.V. garantiert, dass die Rechtsvorgängerin keine Verbindlichkeiten aufweist, sodass der zeitgleiche Schulderlass die Abtretung der Anteile, so wie diese vereinbart wurde, ermöglichte.

Damit war der Schulderlass auch geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte der H. B.V. an der Rechtsvorgängerin zu erhöhen.

Dazu ist auch auf Urteil des EuGH vom 5. 2 1991, C-15/89 Deltakabel, Rz 13 bis 14 zu verweisen, worin der EuGH Folgendes ausgeführt hat:

*"13 Hinsichtlich der zweiten Voraussetzung - der Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsanteile - ist auf das Urteil vom 15. Juli 1982 in der Rechtssache 270/81 (Felicitas, Slg. 1982, 2771) zu verweisen, in dem der Gerichtshof ausgeführt hat, daß "nach den Grundsätzen, auf denen die harmonisierte Gesellschaftsteuer beruht, dieser Steuer nur solche Vorgänge unterworfen sein sollen, die der rechtliche Ausdruck einer Ansammlung von Kapital sind, und zwar nur insoweit, als sie zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beitragen"; dieses letztgenannte Kriterium ist entnommen den Begründungserwägungen der Richtlinie 74/553/EWG des Rates vom 7. November 1974 zur Änderung von Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 303, S. 9)."*

*14 Daraus ergibt sich, daß das ausschlaggebende Kriterium dafür, ob ein Vorgang, bei dem Kapital angesammelt wird, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, darin besteht, daß das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft verstärkt wird. Im vorliegenden Fall hat der Schulderlaß seitens des Gesellschafters zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beigetragen, da sich der Verlust dieser Gesellschaft dadurch verringerte. Dieser Erlaß ist demnach als im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 geeignet anzusehen, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen."*

Diesem Urteil lag ein Schulderlass eines Gesellschafters zu Grunde, welcher in Zusammenhang mit dem Verkauf von Gesellschaftsanteilen um 1 HFL erfolgte.

In diesem Sinne verstärkte auch der gegenständliche Schulderlass das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft, und war geeignet den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Bemerkt wird, dass entsprechend diesem Urteil des EuGH die Leistung aus Sicht der Gesellschaft zu sehen ist.

Die Schuld stellt bis zum endgültigen Verzicht des Gläubigers für den Schuldner eine wirtschaftliche Last dar.

Die Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft und somit der gesellschaftsteuerbare Vorgang kann daher nicht auf einen früheren Zeitpunkt zurückverlegt werden, bloß weil allenfalls nicht mehr mit der Rückzahlung gerechnet wird, sondern tritt mit dem tatsächlichen Forderungsverzicht ein.

Da der Verzicht auf die Forderungen zu Lasten des Vermögens der Großmuttergesellschaft erfolgte um den Kauf – und Abtretungsvertrages vom 21. Dezember 2000, unter den Bedingungen wie dieser abgeschlossen wurde, zu ermöglichen, ist hier von einer einheitlichen Leistung auszugehen.

Die Gesellschaftsteuer errechnet sich daher wie folgt:

- 
1. Zahlung an Bank Austria von S 20.000.000,00
  2. Zahlung Verbindlichkeiten DX Mieten € 58.956,60 (= S 811.260,50)
  3. Zahlung DZ Mieten per 21.12.2000 € 186.697,96 (= S 2.569.019,94)
  4. Verrechnung H. G. € 229.199,17 (= S 3.153.849,34)
  5. Zuschuss H. A. € 3.014.961,47 (= S 41.486.774,32)

Die Gesamtleistung in Schilling beträgt somit S 68.020.904,10

Die Gesellschaftsteuer beträgt gemäß § 8 KVG 1% vom Wert der Leistung in Höhe von S 68.020.904,10 (entspricht € 4.943.271,88) gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 4 lit. b KVG S 680.209,04 (entspricht € 49.432,72).

Bei dem vom angefochtenen Bescheid umfassten Verzicht auf Forderungen in Höhe von insgesamt € 4.943.271,88 zu Lasten des Vermögens der Großmuttergesellschaft H. A. handelte es sich um eine freiwillige Leistung um den Wert der Gesellschaftsrechte der Gesellschafterin H. B.V. an der Rechtsvorgängerin zu erhöhen. Da diese Erhöhung im Interesse der abtretenden Gesellschafterin H. B.V. lag, ist diese Leistung im Sinne des Urteils des EuGH vom 12.1.2006, [C-494/03](#) Senior Engineering dieser als Leistende zuzurechnen, womit diese Leistung den Tatbestand des § 2 Z 4 lit b KVG erfüllt.

Auch gebietet es der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung von einer Gesellschafterleistung auszugehen, wenn die Anteile an der begünstigen Kapitalgesellschaft von einer Beteiligungsholding gehalten werden, die Kapitalausstattung zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes, bzw. wie im gegebenen Fall, die im Zusammenhang mit dem Verkauf der Anteile erfolgten Lastenfreistellung aber aus dem Vermögen der die Beteiligungsholding beherrschenden Konzernmutter bestritten wird. Dieser Fall ist durchaus mit einer Treuhandkonstellation vergleichbar ist, in welcher ein Treuhänder zivilrechtlich über das Gesellschaftsrecht verfügt, die Kapitalausstattung aber durch freiwillige Leistungen, die den Wert der Gesellschaftsrechte erhöhen, unmittelbar aus dem Vermögen des Treugebers erfolgt (siehe dazu VwGH vom 23.11.2005, [2005/16/0040](#); UFS vom 24. 2.2010, RV/0215-S/08).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Mai 2010