

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache XY (vormals xy), Adresse, vertreten durch Z, Adresse, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt A vom 4. April 2011, Steuernummer, betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Am 4. April 2011 wurde dem Finanzamt A folgende Verzichtserklärung bekannt:

"B

Adresse

(im Folgenden kurz "B")

und

XY

(vormals: xy)

Adresse

(im Folgenden kurz "XY")

wie folgt:

1. Mit Aktienkaufvertrag vom 19.10.2007 hat C (im Folgenden kurz "C") (bzw die von C mit Brief vom 16.11.2007 benannte B) mit D (im folgenden kurz "D") einen Aktienkaufvertrag betreffend 1.770.921 dazumal von D an xy (nunmehr: XY) mit dem Sitz in F gehaltenen Stückaktien abgeschlossen (im Folgenden kurz der "Aktienkaufvertrag"). Im Zug des Abschlusses dieses Aktienkaufvertrages wurde am 19.10.2007 zwischen E (im Folgenden kurz "E") und C ein Sideletter abgeschlossen (im Folgenden kurz "Sideletter").

Gemäß § 1 Abs. 1 des Sideletters standen E gegenüber XY unter anderem Forderungen aus einem Überhang von Verbindlichkeiten der XY-Gruppe in Höhe von EUR 2.700.000,-- aus einer Saldenkompensation sowie diverse Forderungen in Höhe von EUR 3.600.000,--, sohin im Gesamtbetrag von EUR 6.300.000,-- zu. Diese Forderungen wurden gemäß § 2 Abs. 1 des Sideletters von E an C abgetreten.

2. Festgehalten wird, dass B sowohl in Bezug auf den Aktienkaufvertrag, als auch in Bezug auf den Sideletter an die Stelle von C getreten ist. Die in Punkt 1 Abs. 2 dieser Vereinbarung genannte Forderung steht daher gegenwärtig ausschließlich B gegenüber XY zu.

3. B verzichtet mit dem Stichtag der Unterfertigung dieser Vereinbarung gegenüber XY ausdrücklich und unwiderruflich auf die gesamte in Punkt 1 Abs. 2 dieser Vereinbarung genannte Forderung im Ausmaß von EUR 6.300.000,-- zuzüglich allfälliger Zinsen. XY erklärt ausdrücklich, diesen Verzicht unwiderruflich anzunehmen.

Allfällige sonstige Forderungen von B gegenüber XY bleiben von diesem Verzicht unberührt und aufrecht bestehen."

Der Verzicht über die Forderung in Höhe von EUR 2.700.000,00 wurde unter Steuernummer der Gesellschaftsteuer unterworfen.

Für den Verzicht über den Teilbetrag von EUR 3.600.000,00 setzte das Finanzamt mit dem spruchgegenständlichen Bescheid vom 4. April 2011 Gesellschaftsteuer in Höhe von 36.000,00 € fest:

"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 3.600.000,00 € (gerundet gemäß § 204 BAO) 36.000,00 €.

Begründung:

Verzicht auf Forderungen 2008 der B in Höhe von € 3.600.000."

Fristgerecht wurde Berufung – nun mehr Beschwerde - eingebracht.

Die Berufungswerberin, nun mehr Beschwerdeführerin (Bf) führt aus:

["...I. Sachverhalt

Mit Aktienkaufvertrag vom 19.10.2007 hat die B (FN ... kurz: B) 1.770.921 Stückaktien an der xy (nunmehr XY, kurz: XY) von der D mit einem Gesamtnominale von EUR 12.874.595,67 um einen Abtretungspreis von EUR 3.250.000,00 erworben. Das Nominale der Aktien betrug EUR 7,27 je Aktie, somit das Gesamtnominale der erworbenen Aktien EUR 12.874.595,67.

Weiters wurden durch die B neben den genannten Aktien u.a. folgende Rechte und Forderungen der „E“ sowie Tochtergesellschaften (kurz: E-Gruppe) gegenüber der XY-Gruppe ohne gesondertes Entgelt erworben:

- Genussrechte in Höhe von EUR 17.200.000,00 (Nominale)

- Forderung in Höhe von EUR 2.700.000,00 (Nominale)
- Forderungen in Höhe von EUR 3.600.000,00 (Nominale, berufungsgegenständliche Forderungen)

Im Zeitpunkt des Erwerbes befand sich die XY in einer wirtschaftlich schwierigen Lage. Auf Grund hoher Verluste (siehe Aufstellung) bestand bei der XY laufender Finanzierungsbedarf:

.....

Die B hat sich im Zuge der Abtretung zur keiner Übernahme oder Abdeckung dieser oder künftiger Verluste der XY verpflichtet oder bereit erklärt.

Nachdem die gegenständliche Forderung von EUR 3,6 Mio. der B gegenüber der XY auf Grund der Ergebnisentwicklung unserer Mandantschaft nicht werthaltig war (dies zeigt sich auch daran, dass der Erwerb der Forderung ohne Entgelt erfolgte), verzichtete B mit Vereinbarung vom 30.05.2008 wenige Monate nach Erwerb der Aktien auf diese Forderung.

Der Forderungsverzicht wurde gemäß § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG 1988, ertragsteuerlich aufgrund der gänzlichen Nicht-Werthaltigkeit der Forderung als Betriebseinnahme der XY iHv EUR 3.600.000,00 in deren Körperschaftsteuererklärung erfasst und veranlagt.

Mit dem bekämpften Bescheid wurde für den beschriebenen Forderungsverzicht der B gegenüber unserer Mandantschaft Gesellschaftsteuer iHv EUR 36.000,00 vorgeschrieben. Offenbar geht die Behörde davon aus, dass ein gesellschaftsteuerbarer Forderungsverzicht nach § 2 Z 4 lit. b KVG vorliege und nach § 7 Abs. 1 Z 2 KVG die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer (Wert der Leistung) EUR 3.600.000,00 betrage.

II. Offene Rechtsfragen

II.1. Eignung zur Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte

Gemäß § 2 Z 4 lit. b KVG unterliegt der Verzicht auf Forderungen eines Gesellschafters als freiwillige Leistung nur dann der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Da die Leistung geeignet sein muss, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, ist daraus abzuleiten, dass die Bewertung der erbrachten Leistung stets aus Sicht des leistenden Gesellschafters und nicht aus Sicht des „empfangenden“ Unternehmens vorgenommen werden muss. Der Gesellschafter leistet, es muss daher auch aus seiner Sicht beurteilt werden, ob sich durch seine Leistung der Wert der Gesellschaftsanteile erhöht hat oder nicht bzw. ob seine Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Es ist für uns eindeutig, dass der Verzicht der Forderung aus Sicht des (verzichtenden) Gesellschafters zu beurteilen ist, da der Gesetzeswortlaut „Verzicht auf Forderungen“ lautet. Eine Forderung hat stets der verzichtende Gesellschafter und nicht die „empfangende“ Gesellschaft (diese hat eine Verbindlichkeit), es ist daher die Forderung

des verzichtenden Gesellschafters, nicht hingegen die Verbindlichkeit der „empfangenden“ Gesellschaft zu beurteilen. Würde hingegen der Gesetzeswortlaut “Erlass einer Verbindlichkeit“ lauten, wäre eindeutig geregelt, dass der Vorgang aus Sicht der „empfangenden“ Gesellschaft zu beurteilen ist, deren Verbindlichkeit wegfällt.

In § 2 Z 4 KVG ist festgehalten, dass die aufgezählten Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft gesellschaftsteuerpflichtig sind, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Wenn der Gesetzeswortlaut vor der Auflistung der Leistungen, die Gesellschaftsteuer auslösen, die grundlegende explizite Einschränkung anführt, dass Leistungen des Gesellschafters geeignet sein müssen, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, so muss es grundsätzlich - und nicht nur in seltenen Ausnahmefällen - Konstellationen geben, bei denen die Leistungen des Gesellschafters eben nicht geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen.

Da der Veräußerer der Gesellschaftsanteile (Aktien) für die ihm zustehenden Genussrechte von EUR 17,2 Mio. und für die ihm zustehenden Forderungen von EUR 2,7 Mio. und EUR 3,6 Mio. in fremdüblicher Weise kein Entgelt verlangt hat, weil auf dem Markt dafür in objektiver Sicht kein Entgelt erzielbar war, so spricht dies eindeutig für die gänzliche Wertlosigkeit dieser Forderung (womit auch objektiv keine Eignung für eine Erhöhung der Gesellschaftsrechte mehr gegeben sein kann).

Dies gilt noch umso mehr, als selbst der Erwerber und künftige/nunmehrige Gesellschafter der XY - auch unter dem Gesichtspunkt der Fortführung des Unternehmens - keinen Preis für den Erwerb der Forderung von EUR 3,6 Mio. zu zahlen bereit war. Da sich fremde Dritte im Geschäftsverkehr üblicherweise nichts zu schenken pflegen (wie dies auch im gegenständlichen Fall zweifelsfrei der Fall war), musste auch der Veräußerer die Wertlosigkeit dieser Forderung im Rahmen der Veräußerung anerkennen. Auch im Rahmen einer (alternativen) Liquidation der XY hätte der ehemalige Gesellschafter E für das bezahlte Eigenkapital bzw. das nachrangige Fremdkapital wohl keine Quote erhalten, weil in diesem Fall alle anderen Gläubiger vorrangig zu befriedigen gewesen wären.

Wenn die Behörde unter diesen eindeutigen Voraussetzungen trotzdem eine Steigerung des Werts der Gesellschaftsanteile annehmen sollte, dann wäre der Sinn des Gesetzeswortlauts des § 2 Z 4 KVG und seiner zu Beginn festgehaltenen grundlegenden Einschränkung nicht erkannt, diese Einschränkung aus praktischer Sicht gänzlich bedeutungslos und sinnlos, weil darunter de facto kaum Sachverhalte zu subsumieren wären: Der Gesetzeswortlaut würde dann auf eine Weise gelesen und verstanden werden, als ob es die eingangs erwähnte grundlegende Einschränkung praktisch überhaupt nicht mehr gäbe.

Ein derartiges Verständnis (dass im Wesentlichen bloß ein einziger Anwendungsfall, nämlich der Forderungsverzicht im Rahmen einer Liquidation, unter diese Einschränkung zu subsumieren sei) würde uE dem Gesetzeswortlaut klar und eindeutig widersprechen.

Dem Gesetzgeber kann nicht zugesonnen werden, eine beinahe inhaltsleere Bestimmung geschaffen zu haben.

Die Einschränkung kann daher nicht auf die Weise verstanden werden, dass damit nur Forderungsverzichte im Rahmen einer Liquidation umfasst sein sollten. Sollte ausschließlich dieser Fall von der gesetzlichen Einschränkung umfasst sein, dann hätte der Gesetzgeber ausschließlich diesen Fall in den Gesetzeswortlaut aufgenommen. Da die Einschränkung „Eignung zur Werterhöhung“ jedoch allgemein formuliert ist, muss doch eine ganze Reihe von Konstellationen von dieser grundlegenden Einschränkung umfasst sein.

Aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich uE eindeutig, dass die Forderung aus Sicht des Gesellschafters zu beurteilen und zu bewerten ist, und dass es die grundsätzliche Einschränkung gibt, dass die Leistungen des Gesellschafters geeignet sein müssen, den Wert der Anteile zu erhöhen, und es daher auch zahlreiche Konstellationen - wie gegenständlichen Sachverhalt - geben muss, bei denen sich der Wert der Anteile nicht erhöht.

Zur Erfüllung des gegenständlichen gesellschaftsteuerlichen Tatbestandes ist es uE zwingend notwendig, dass die Forderung der B zum Erwerbszeitpunkt einen positiven Wert besessen hat und der Forderungsverzicht als Leistung iSd KVG in weiterer Folge eine Auswirkung auf den Wert der zu Grunde liegenden Gesellschaftsrechte haben konnte.

Wie dargestellt, hat die B jedoch deshalb auf die Forderung gegenüber der XY verzichtet, weil die Forderung bereits im Zeitpunkt des Erwerbes wertlos war. Die fehlende Werthaltigkeit zeigt sich in diesem Zusammenhang an dem Erwerb der Forderung ohne gesondertes Entgelt durch die B vom Veräußerer und ehemaligen Gesellschafter, der E-Gruppe als fremde Dritte, zweifelsfrei.

Der gegenständliche Forderungsverzicht war daher keinesfalls geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Dieser Verzicht stellt daher einen nicht gesellschaftsteuerbaren Vorgang dar.

Selbst wenn die Behörde zur uE unzutreffenden Ansicht gelangt, für die grundsätzliche Eignung zur Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte reiche in einem ersten Schritt eine rein objektive Eignung aus, so ist hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer in einem zweiten Schritt zu prüfen, wie die zu Grunde liegende Leistung zu bewerten ist. Hierzu ist Folgendes festzuhalten:

II.2. Der Wert der Leistung als Bemessungsgrundlage

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG ist die Gesellschaftsteuer bei Forderungsverzichten vom Wert der Leistung zu berechnen. Die Leistung wird zweifelsfrei vom Gesellschafter - nicht von der Gesellschaft - erbracht. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist somit der Forderungsverzicht aus Sicht des Leistenden, also des Gesellschafters, zu bewerten.

Dies sieht auch die EU-Richtlinie 2008/7/EG (kurz: EU-Kapitalansammlungsrichtlinie) in Art 11 Abs. 4 explizit vor, wonach bei Leistungen des Gesellschafters „[...] die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer der tatsächliche Wert der erbrachten Leistungen abzüglich der Verbindlichkeiten und Lasten, die der Gesellschaft aus diesen Leistungen erwachsen“ darstellt. Eine Bewertung aus Sicht der Gesellschaft (Bewertung der weggefallenen Verbindlichkeit) kommt somit nicht in Frage.

Da das KVG hinsichtlich des Forderungsverzichts keine eigenen Bewertungsvorschriften enthält, sind - sofern dies mit der genannten EU-Kapitalansammlungsrichtlinie vereinbar ist - die Bestimmungen des ersten Teiles (§§ 2 bis 17) des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG) zur Wertermittlung der Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Nach § 12 BewG sind aktive und passive Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, idR mit dem Teilwert anzusetzen. Der Teilwert ergibt sich aus dem Wert des Zusammenhangs im Hinblick auf die Bedeutung für den Betrieb. Forderungen bzw. Verbindlichkeiten sind dabei nicht in jedem Fall mit dem Nennwert zu bewerten, sondern kann sich insbesondere unter Berücksichtigung von Fälligkeit, Verzinslichkeit und Einbringlichkeit ein niedrigerer Teilwert ergeben (vgl. Doralt/Mayr, EStG⁴, § 6 Tz 202 mwN, zB VwGH vom 11.5.2005, 2002/13/0021).

Für Kapitalforderungen und Schulden des Betriebsvermögens werden in der Praxis die Vorschriften des § 14 BewG sinngemäß angewendet (vgl. für die folgenden Ausführungen Thunshirn et al., Kapitalverkehrsteuergesetz, Rz 250): Gemäß § 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 Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 10.10.1996, 94/15/0102; ÖStZB 1997, 315) gilt die Uneinbringlichkeit einer Forderung als besonderer Umstand. Für die teilweise einbringlichen Forderungen sind nur die einbringlichen Beträge anzusetzen (VwGH 10.07.1996, 94/15/0037). Weiters bleiben gemäß § 14 Abs. 2 BewG Forderungen, die uneinbringlich sind, außer Ansatz.

Darüber hinaus hat auf Grund des Artikel 11 Abs. 4 der EU-Kapitalansammlungsrichtlinie, welcher für die Bemessungsgrundlage explizit den tatsächlichen Wert der erbrachten Leistungen vorsieht, eine Bewertung unter Berücksichtigung der Werthaltigkeit zwingend zu erfolgen. Der nicht werthaltige Teil der Forderung bleibt in der Folge jedenfalls für die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer außer Ansatz (vgl. Thunshirn et al., Kapitalverkehrsteuergesetz, Rz 250). ..."

Dazu führt auch Fraberger (in ÖStZ 2004, Seite 259 f, insbesondere Punkt 3.5., Hervorhebungen in fetter Schrift durch den Berufungswerber) aus:

„Die Bemessungsgrundlage ist jedoch aus der Sicht des Leistenden zu bestimmen (vgl. Dorazil, KVG² (1997), § 7 V Rz 4, mit Berufung auf die österr. und deutsche Judikatur). Nach der Rsp ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für einen Forderungsverzicht § 14 BewG zu berücksichtigen, nach welchem besondere

Umstände - welche in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu würdigen sind - einen niedrigeren Wert der Forderung als den Nennwert begründen können (RFH 15. 3. 1932, RStBl 1932, 748 f, sowie sehr deutlich BFH 27. 10. 1954, BStBl /II 1954, 368 f, zustimmend Brönner/Kamprad, Kapitalverkehrsteuergesetz⁴, § 2 Rz 50, sowie Egly/Klenk, Gesellschaftsteuerkommentar⁴, § 8 Rz 444).

Es ist bei der Bewertung der Forderung insb. darauf Rücksicht zu nehmen, ob die Gesellschaft die Schuld jemals hätte erfüllen können oder nicht (BFH 24. 11. 1965, HFR 1966, 76, zum deutschen KVStG. Dieser Aussage wird man auf der Basis der Rsp des VwGH zu § 14 BewG beipflichten können).

In diesem Sinne vertritt das Kommentarschrifttum, dass Bewertungsmaßstab beim Verzicht auf minderwertige Forderungen - etwa zum Zwecke der Sanierung - nicht der Nennwert, sondern nur der sich aus § 14 BewG ergebende Minderwert sein kann: Sonst käme es zum wirtschaftlich paradoxen Ergebnis, dass eine Gesellschaft eine Verbindlichkeit niemals aus Eigenem bedienen könnte, sie daher für die Gesellschaft wirtschaftlich betrachtet keine Last mehr darstellt, dennoch aber Gesellschaftsteuer auf den Forderungsverzicht bezahlt werden müsste (Sehr deutlich Egly/Klenk, Gesellschaftsteuerkommentar⁴, § 8 Rz 444, mit Berufung auf BFH 27. 10. 1954, BStBl III 1954, 368. Der BFH verwirft im letztgenannten Urteil auch das von Vertretern der Gegenmeinung zitierte Urteil des RFH vom 13. 8. 1940, RStBl 1940, 848, wo der RFH vertreten hatte, dass immer der Nennwert der Forderung der GesSt zu unterwerfen sei, allenfalls aber Billigkeitsmaßnahmen (§ 236 BAO) gesetzt werden könnten)."

Daraus erhellt, dass bei der Bewertung einer Forderung darauf Rücksicht zu nehmen ist, ob der Verpflichtete überhaupt die Forderung des Gesellschafters zurückzahlen kann. Kann die Gesellschaft die Forderung des Gesellschafters nicht aus Eigenem bedienen - wie dies im gegenständlichen Sachverhalt der Fall ist - ist diese mit Null anzusetzen.

Selbst wenn die Behörde die - uE unzutreffende - Ansicht vertreten sollte, dass der Wert der Leistung aus Sicht der empfangenden Kapitalgesellschaft zu bestimmen sei und der Wegfall der Verbindlichkeit in der Regel mit deren Nominale anzusetzen sei, ist dem Folgendes entgegenzuhalten:

Aus Sicht der Gesellschaft stellte die Verbindlichkeit bereits vor ihrem Wegfall keine Belastung mehr dar, weil die Gesellschaft diese - wie im konkreten Fall - nicht bedienen konnte. Die Verbindlichkeit war daher selbst nach den Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes in der schuldenden Gesellschaft XY mit dem Wert von Null anzusetzen. Der Wegfall der Verbindlichkeit ist daher für Zwecke der Gesellschaftsteuerbemessung mit Null zu bewerten (so Puchinger/Grau in FJ 2006, 182, mit Verweis auf Brönner/Kamprad, KVG Kommentar, 4. Auflage, § 8 Rz. 13).

Da die gegenständliche Forderung aufgrund der schlechten Ergebnisentwicklung der XY nicht werthaltig war, beträgt der Wert der Leistung iSd § 7 Abs. 1 Z 2 KVG Null.

Anwendungsvorrang des günstigeren Unionsrechtes (EU-Kapitalansammlungsrichtlinie)

Selbst wenn die Behörde die Meinung vertreten sollte, dass die Bemessungsgrundlage nach dem KVG nicht „Null“ sein sollte, so geht doch aufgrund des in diesem Fall gegebenen Anwendungsvorranges des Unionsrechts die günstigere EU-Richtlinienregelung dem österreichischen KVG vor und verdrängt dieses, sodass nach dem tatsächlichen Wert der Leistung iSd Art 11 Abs. 4 der EU-Kapitalansammlungsrichtlinie die Bemessungsgrundlage "Null" beträgt.

Es fällt somit für den gegenständlichen Forderungsverzicht keine Gesellschaftsteuer an.

II.3. Resümee

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass in dem gegenständlichen Forderungsverzicht auf Grund des objektiven und subjektiven Fehlens der Eignung zur Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte kein gesellschaftsteuerbarer Vorgang zu sehen ist.

Sofern die Behörde jedoch zur uE unzutreffenden Ansicht gelangt, dass der Tatbestand des § 2 Z 4 lit. b KVG erfüllt ist, beträgt im gegenständlichen Fall die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer nach dem österreichischen KVG, jedenfalls aber nach der EU-Kapitalansammlungsrichtlinie „Null“, sodass im Ergebnis keine Gesellschaftsteuer anfällt.

III. Anträge

III.1. Aufhebungsantrag

Wir stellen den Antrag auf ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides.

III.2. Zuständigkeit des gesamten Berufungssenates, mündliche Verhandlung

Wir regen an, unsere vorliegende Berufung in unserem Sinne mittels Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 Abs. 1 BAO zu erledigen, stellen aber für den Fall, dass unsere Berufung von Amts wegen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt werden sollte, in eventuelle gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und stellen in eventuelle gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO den weiteren Antrag, über die Berufung eine mündliche Verhandlung anzusetzen.

III.3. Antrag auf Aussetzung der Entscheidung

Sofern eine antragsgemäße Aufhebung des Bescheides nicht erfolgt, stellen wir weiters in eventuelle gemäß § 281 Abs. 1 BAO den Antrag auf Aussetzung der Entscheidung auf Grund des beim Verwaltungsgerichtshof anhängigen Verfahrens zur GZ 2010/16/0269, da dieses Verfahren hinsichtlich der in Punkt II. angeführten Rechtsfragen von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung über unsere Berufung ist....].

Das Finanzamt hat den Akt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

2. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38

BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Die Entscheidung wurde mit Bescheid gemäß § 281 Abs. 1 BAO (nun mehr § 271 Abs. 1 BAO) bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zu GZ 2010/16/0269, anhängen Verfahrens ausgesetzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 29. April 2014, ZI. 2010/16/0269-5, die Behandlung der Beschwerde abgelehnt.

Das ausgesetzte Beschwerdeverfahren war daher gemäß § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortzusetzen.

Der Geschäftsverteilungsausschuss hat die Rechtssache nun mehr der Gerichtsabteilung 1088 zur Erledigung zugewiesen.

3. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Bemessungsakt Steuernummer.

4. Rechtslage und Erwägungen

Vorweg ist festzustellen, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 29. April 2014, ZI. 2010/16/0269-5, die Behandlung der Beschwerde abgelehnt hat.

Der VwGH führt aus, die belangte Behörde sei im angefochtenen Bescheid nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. Oktober 1994, 93/16/0103) abgewichen. In der vorliegenden Beschwerde würden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des § 33a VwGG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Der erkennende Senat habe daher beschlossen, die Behandlung der Beschwerde abzulehnen.

Wenn die Bf ausführt, die gegenständliche Forderung von EUR 3,6 Mio. der B gegenüber der XY sei auf Grund ihrer Ergebnisentwicklung nicht werthaltig gewesen, was sich auch daran zeige, dass der Erwerb der Forderung ohne Entgelt erfolgte sei und der Forderungsverzicht sei gemäß § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG 1988 ertragsteuerlich aufgrund der gänzlichen Nicht-Werthaltigkeit der Forderung als Betriebseinnahme der XY iHv EUR 3.600.000,00 in der Körperschaftsteuererklärung erfasst und veranlagt worden, so ist dazu zu sagen, 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 (vgl. UFSW vom 04.10.2010, RV/2391-W/10).

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

- a) Zuschüsse,
- b) Verzicht auf Forderungen,
- c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
- d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.

Der Grundgedanke des § 2 Z. 4 KVG ist die steuerliche Erfassung all jener freiwilligen Zuwendungen eines Gesellschafters, die ihrem Wesen nach direkt oder indirekt eine Vergrößerung der Rechte der Gesellschafter oder eine Erhöhung des Wertes dieser Rechte herbeiführen sollen. Die Steuerpflicht tritt immer schon dann ein, wenn die in Rede stehenden Zuweisungen zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft führen. Als eine freiwillige Leistung im Sinne obiger Bestimmungen ist jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft anzusehen, die ohne gesetzliche oder im Gesellschaftsvertrag begründete Verpflichtung (Zwang) erbracht wird. Die Erbringung der Leistung durch den Gesellschafter braucht nur objektiv geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung ist nicht erforderlich (vgl. VwGH 16.12.1993, 92/16/0065, 25.03.1993, 92/16/0146).

Darüber hinaus hat der Verwaltungsgerichtshof auch ausgesprochen, dass selbst die Abdeckung von Verlusten als wertsteigernd im Sinn des § 2 Z. 4 KVG zu qualifizieren ist. Nur dann, wenn der Zuschuss an eine bereits in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft geleistet wird, ist die Wertsteigerung im Sinne des § 2 Z. 4 KVG ausgeschlossen (siehe dazu VwGH 28.9.1998, 95/16/0302 und 6.10.1994, 93/16/0103).

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

Nennwert ist der Betrag, den nach dem Inhalt des Schuldverhältnisses der Gläubiger fordern kann und demgemäß der Schuldner entrichten muss.

Der Wert eines Forderungsverzichtes ist aus der Sicht der Gesellschaft zu ermitteln und entspricht im Regelfall dem Nennwert der Forderung (siehe Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz-Kurzkommentar², S. 185 und 186 Pkt. V.6. und 8. zu § 7; Brönnner/Kamprad, Kommentar zum KVG⁴, Rz 13 zu § 8).

Das Eigenkapital der Kapitalgesellschaft wird durch den Forderungsverzicht erhöht. Dies gilt auch dann, wenn bereits vor dem Verzicht eine Überschuldung bestand. Der Wert der Eigenkapitalzufuhr wird nicht durch den Wert begrenzt, der für den Gesellschaftsanteil am Markt nach dem Forderungsverzicht erzielt werden kann. Nach § 7 Z. 2 KVG bildet der Wert der Leistung die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer. Abzustellen

ist dabei auf jenen Wert, den die Leistung für die Kapitalgesellschaft hat. Aus Sicht der Kapitalgesellschaft ist Gegenstand der Einlage der weggefallene Passivposten. Dieser fällt bei der Kapitalgesellschaft mit dem Nennwert der Forderung weg, weshalb der Nennwert der Forderung die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer bildet.

Durch diesen Verzicht wird das Betriebskapital der Gesellschaft gestärkt und zwar in der Höhe des Nennwertes der Forderung, da die Gesellschaft in dieser Höhe die Schuld nicht mehr zurückzahlen muss. Das ist der tatsächliche Wert der Leistung. (vgl. hierzu bereits UFS 04.10.2010, RV/1022-W/08; VwGH-Beschwerde zur Zl. 2010/16/0269 eingebracht. Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 29.4.2014 abgelehnt; UFS 20.03.2012, RV/2051-W/06; UFS 04.10.2010, RV/2391-W/10).

Durch den Forderungsverzicht verringern sich die Verbindlichkeiten der Gesellschaft, sodass objektiv eine Werterhöhung der Gesellschaftsrechte eintritt.

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-Kommentar⁴, 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-Kommentar⁴, 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 Bf. jedoch war ihre Verpflichtung, die Schuld zurückzuzahlen nicht mit Null zu bewerten. Bei ihr schlug sich die Schuld nach wie vor mit dem Nennbetrag zu Buche. Erst durch den Verzicht des Gesellschafters auf die Forderung wird in Höhe des Nennbetrages das Vermögen der Gesellschaft vermehrt. Selbst wenn eine 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 Forderungsverzichtes 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.

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 Schwimann*, ABGB³, 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 3.600.000,00 Euro, dann erhöht sich das Vermögen der Gesellschaft um 3.600.000,00 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 Gesellschaftsteuer - , 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 Schuldnerlass seitens des Gesellschafters zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft bei, da sich der Verlust der Gesellschaft dadurch verringerte. Ein Widerspruch zur Kapitalansammlungsrichtlinie besteht daher nicht.

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.

Hinsichtlich der Anträge "*in eventu*" eine mündliche Verhandlung vor dem Senat durchzuführen, ist folgendes zu sagen:

Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung bzw. auf Abhaltung eines Senates sind Prozesshandlungen; werden diese Anträge ausschließlich für den Fall des Eintretens von bestimmten Ereignissen gestellt, sind sie bedingte Prozesshandlungen. Die Zulässigkeit einer Bedingung bei einer Prozesshandlung muss im Gesetz ausdrücklich vorgesehen sein. Ist dies nicht der Fall, so ist eine unter einer Bedingung vorgenommene Prozesshandlung unwirksam (VwGH 28.05.2003, 2002/07/0157, unter Hinweis auf E 16.06.1987, 85/05/0053 und E 23.04.1996, 95/05/0320). Eine solche Bedingung ist der Bundesabgabenordnung nicht zu entnehmen.

Bedingte Prozesshandlungen sind nicht zulässig, wenn die Prozesshandlungen einen unmittelbaren Einfluss auf den Fortgang des Verfahrens haben können.

Eine mündliche Verhandlung ist nicht in jedem Beschwerdeverfahren, sondern nur auf Antrag des Beschwerdeführers durchzuführen (§ 274 Abs. 1 Z 1 BAO) oder wenn es der Berichterstatter für erforderlich hält (§ 274 Abs. 1 Z 2 BAO).

Die Entscheidung obliegt dem Senat, wenn dies beantragt wird (§ 272 Abs. 2 Z 1 BAO) oder wenn es der Berichterstatter verlangt (§ 272 Abs. 2 Z 2 BAO).

Solche Anträge leiten daher Verfahrensabschnitte ein, die ohne diese nicht eingeleitet worden wäre. Es handelt sich daher um den Ablauf eines Beschwerdeverfahrens gestaltende Vorgänge. Nach den vor angeführten Grundsätzen ist die Setzung einer Bedingung unzulässig. In gegenständlichem Fall wird sowohl der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung als auch der Antrag auf Senatszuständigkeit "*in eventu*" gestellt und ist somit nicht zulässig.

Im Übrigen konnte in vorliegendem Fall die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung unterbleiben, da die Behörde auch bei Durchführung der mündlichen Verhandlung zu keinem anderen Ergebnis gelangen hätte können, insbesondere als es sich um die Beurteilung einer reinen Rechtsfrage handelt (vgl. hiezu auch Ritz⁵, § 274, Tz 10f samt Judikaturzitate).

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

5. Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (vgl. VwGH 28.9.1998, 95/16/0302 und 6.10.1994, 93/16/0103, VwGH 29.4.2014, 2010/16/0269 u.a.).

Wien, am 16. November 2017