jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2005/9/23 2003/15/0078

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.09.2005

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §115 Abs1;
EStG 1988 §6 Z2 lita;
EStG 1988 §6 Z3;
EStG 1988 §6 Z5;
KStG 1988 §8 Abs1;
UStG 1994 §16 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde der E-GmbH in F, vertreten durch Dr. Dagmar Arnetzl und Dr. Maximilian Geiger, Rechtsanwälte in 8010 Graz, Jakominiplatz 16/II, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 3. Juli 2003, GZ. RV/0182-G/02, betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er Körperschaftsteuer 1996 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist die Rechtsnachfolgerin der W-GmbH. An der W-GmbH waren zu 99% Dr. Erich S und zu 1 % die Waren-GmbH beteiligt. Dr. Erich S war auch zu 65% an der Waren-GmbH beteiligt. Dr. Erich S war Geschäftsführer der W-GmbH und der Waren-GmbH.

Mit Vertrag vom 18. April 1996 trat die Waren-GmbH ihren Anteil an der W-GmbH zum 30. April 1995 an Dr. Erich S um 1 S ab. Zugleich trat Dr. Erich S seinen Anteil an der Waren-GmbH ab.

Als Grundlage für diese Anteilsabtretungen wurde zwischen Dr. Erich S und der Waren-GmbH zum 30. April 1996 eine Vereinbarung geschlossen, die im Wesentlichen folgende Regelungen enthält:

-

Dr. Erich S scheidet aus sämtlichen Funktionen bei der Waren-GmbH aus.

-

Dr. Erich S wird aus den bestehenden Bankhaftungen freigestellt.

-

Betriebs- und Geschäftsausstattung (Buchwert zum 31. Dezember 1995: 185.045 S) wurde an Dr. Erich S um 1 S verkauft.

-

Die W-GmbH und zwei weitere Dr. Erich S gehörende Gesellschaften verzichteten darauf, einen in ihrem Firmennamen bisher und auch im Firmennamen der Waren-GmbH enthaltenen Eigennamen und ein entsprechendes Logo weiter zu verwenden.

In dieser Vereinbarung wurde weiters unter Hinweis darauf, dass die Waren-GmbH 100% ihres Anteils an der UK-Gesellschaft an Dr. Erich S um den Preis von 1 S abgetreten habe, festgelegt, dass die Waren-GmbH auf Forderungen gegenüber der W-GmbH von 1,267.499 S und 588.181 S und auf Forderungen gegenüber UK von 1,310.652 S und 403.000 S sowie auf Forderungen gegenüber einer weiteren Gesellschaft von 224.000 S verzichtet.

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, beim Verzicht der Waren-GmbH auf die Forderung gegenüber der W-GmbH in Höhe von 1,267.449 S (brutto) handle es sich nicht um einen Gesellschafterzuschuss, sondern einen betrieblich veranlassten Forderungsverzicht, weshalb dieser - entgegen der bisherigen Behandlung - zu einer entsprechenden Erhöhung des Gewinnes der W-GmbH führe. Auch der vorgenommene Vorsteuerabzug von 211.249,83 S sei zu berichtigen. Die Waren-GmbH habe den Forderungsverzicht als Betriebsausgabe geltend gemacht und vorgebracht, die W-GmbH sei de facto mittellos gewesen, weshalb eine Eintreibung der Forderung aussichtslos gewesen wäre.

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend Körperschaft- und Umsatzsteuer 1996 wieder auf und folgte bei Erlassung der geänderten Bescheide der Auffassung des Prüfers.

In der Berufung gegen die Abgabenbescheide brachte die Beschwerdeführerin vor, da die W-GmbH sämtliche Schulden mit Ausnahme jener gegenüber der Waren-GmbH pünktlich bezahlt habe, sei der Verzicht der Waren-GmbH als Gesellschaftereinlage anzusehen. Auch der BFH habe in seiner Entscheidung vom 9. Juni 1997, GrS 1/94, bestätigt, dass der Verzicht des werthaltigen Teiles einer Forderung durch den Gesellschafter zu einer Gesellschaftereinlage führe. Die Übernahme des Gesellschaftsanteiles an der W-GmbH stehe in Zusammenhang mit dem Verkauf der Gesellschaftsanteile an der Waren-GmbH und dem gegenständlichen Forderungsverzicht.

In einer Vorhaltsbeantwortung brachte die Beschwerdeführerin vor, ohne den Forderungsverzicht hätte Dr. Erich S die Anteile an der W-GmbH nicht übernommen, da die Gesellschaft insolvent gewesen wäre und Konkurs hätte anmelden müssen. Ein Verzicht aus wirtschaftlichen Gründen sei schon deshalb nicht gegeben, weil die Forderung niemals eingemahnt worden sei, obwohl die W-GmbH noch immer im Rahmen der Nachfolgegesellschaft bestehe. Die gesellschaftsrechtliche Vereinbarung des Forderungsverzichts sei im Ausscheiden von Dr. Erich S aus der Unternehmensgruppe, zu der die Waren-GmbH gehöre, zu sehen. Die Waren-GmbH habe aus der W-GmbH aussteigen wollen und aus diesem Grund Eigenkapital in Höhe des Forderungsverzichts zugeführt, um die Gesellschaft ohne Insolvenz abstoßen zu können.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung, soweit sie für das verwaltungsgerichtliche Verfahren von Bedeutung ist, keine Folge. Strittig sei, ob der Verzicht der Gesellschafterin Waren-GmbH auf die Forderung gegenüber der W-GmbH ein steuerneutraler Gesellschafterzuschuss sei. In den betreffenden Vereinbarungen werde nicht ausgeführt, aus welchen Gründen der Forderungsverzicht erfolge. Die Waren-GmbH habe gleichzeitig mit ihrem Forderungsverzicht ihre Anteile an der W-GmbH um 1 S an den bereits zu 99% beteiligten Gesellschafter verkauft. Es sei nicht erkennbar, welche gesellschaftlichen Gründe eine mit 1% beteiligte

Gesellschafterin bei ihrem Ausscheiden haben sollte, das Risiko für den neu eintretenden Gesellschafter "kalkulierbar" zu halten. Aus dem Verkauf um 1 S sei erkennbar, dass der Gesellschaftsanteil wertlos gewesen sei. Welche gesellschaftlichen Gründe dafür sprechen könnten, einer Gesellschaft, deren Anteile man um 1 S verkaufe, Forderungen von ca 1,2 Mio S zu erlassen, sei nicht erkennbar.

Aus der zwischen den beteiligten Parteien im Zusammenhang mit den Anteilsabtretungen geschlossenen Vereinbarung gehe hervor, dass der Forderungsverzicht zwar von der Erfüllung einiger Voraussetzungen abhängig gemacht worden sei. Ein ausdrücklicher Beschluss über die Leistung einer Gesellschaftereinlage sei dieser Vereinbarung aber nicht zu entnehmen. Der Umstand, dass in dieser Vereinbarung in keiner Weise auf die Eigenschaft des Forderungsverzichts als Gesellschafterzuschuss hingewiesen werde, lasse den Verzicht daher nicht als Gesellschafterzuschuss erkennen. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 26. Mai 1998, 94/14/0042, zur Frage, ob der Verzicht einer Gesellschaft auf Forderungen gegenüber einer Schwestergesellschaft bei der verzichtenden Gesellschaft aus betrieblichen oder gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt sei, die Ansicht vertreten, der Verzicht stelle beim Verzichtenden nur mit dem Betrag einen gesellschaftsrechtlich veranlassten Vorgang dar, der dem Tageswert der Forderung entspreche. Der Umstand, dass der Mehrheitsgesellschafter der W-GmbH den Anteil der Waren-GmbH gleichsam unentgeltlich erworben habe, zwinge zu dem Schluss, dass sowohl der abgetretene Anteil von 1% als auch die Forderung, auf welche verzichtet worden sei, wertlos gewesen seien. Diese Annahme werde durch die Vorhaltsbeantwortung der Beschwerdeführerin vom 16. August 2002 bestärkt, aus der hervorgehe, dass Dr. Erich S den Anteil der Waren-GmbH nicht übernommen hätte, weil die W-GmbH insolvent gewesen wäre. Die belangte Behörde gehe daher davon aus, dass die Waren-GmbH deshalb verzichtet habe, weil die Einbringung der Forderung aussichtslos erschienen sei.

Es sei auch nicht erkennbar, dass der Forderungsverzicht durch den Zusammenhang mit dem Verkauf der Anteile an der Waren-GmbH durch Dr. Erich S um 2,435.000 S zum Gesellschafterzuschuss werde.

Der Verzicht der Waren-GmbH auf Forderungen gegenüber UK sei im gegenständlichen Fall nicht zu beurteilen, allerdings dürfe nicht völlig außer Acht gelassen werden, dass die Waren-GmbH seinerzeit auch an UK beteiligt gewesen sei und auch diese Beteiligung um 1 S an Dr. Erich S abgetreten habe.

Nicht unbeachtet dürfe weiters bleiben, dass eine Abgabenerklärung gemäß§ 10 KVG betreffend einen Gesellschafterzuschuss nicht abgegeben worden sei.

Somit sei davon auszugehen, dass der im Beschwerdefall strittige Forderungsverzicht nicht aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt sei, sondern dass ein Verzicht auf eine nicht mehr werthaltige Forderung vorliege.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht habe das Finanzamt zu Recht eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach§ 16 Abs 1 Z 2 UStG 1994 vorgenommen, weil sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz (der Waren-GmbH an die W-GmbH) gemindert habe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 8 Abs 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens von Körperschaftsteuersubjekten Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglied oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Für die Frage, ob eine Vermögenszuwendung durch die Stellung als Gesellschafter veranlasst ist, kommt es maßgeblich darauf an, ob sie auch einander fremd gegenüberstehende Personen gesetzt hätten (vgl das hg Erkenntnis vom 26. Mai 1998, 94/14/0042).

Die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft können eine Einlage in die Kapitalgesellschaft nicht nur durch die Zuführung von Wirtschaftsgütern, sondern auch durch den Verzicht auf Forderungen gegenüber dem Gesellschafter bewirken. Ein solcher Verzicht führt durch den Wegfall der zuvor passivierten Verbindlichkeit bei der Kapitalgesellschaft zu einer Vermögensmehrung. Aus der Sicht des Schuldners ist dabei Gegenstand der Einlage der wegfallende Passivposten.

Aufgrund der Bewertungsbestimmungen des § 6 Z 2 lit a EStG 1988 einerseits und des § 6 Z 3 EStG 1988 anderseits kann es bei nicht mehr voll werthaltigen Forderungen zu einem Auseinanderfallen der Wertansätze bei Gläubiger und Schuldner kommen. Der Schuldner weist die Verbindlichkeit mit dem Rückzahlungsbetrag aus, während der Gläubiger den niedrigeren Teilwert ansetzen darf bzw muss. Durch den Wegfall der Schuld kommt es bei der

Schuldnergesellschaft zu einer Betriebsvermögensmehrung in Höhe des bilanzierten Betrages, und zwar unabhängig davon, mit welchem Betrag der Gläubiger die Forderung ausgewiesen hat. Wenn der Wegfall der Schuld seine Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis hat, ist die gesamte Vermögensmehrung eine steuerlich neutrale Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG 1988 (vgl Heinrich, Der Verzicht des Gesellschafters auf die nicht mehr voll werthaltige Forderung, FJ 1997, 312). Der Verwaltungsgerichtshof vertritt die Ansicht, dass der Schulderlass als ein gesellschaftsrechtlich veranlasster (einheitlicher) Vorgang auf Seiten der Schuldnergesellschaft nicht in zwei Vorgänge aufgeteilt werden kann. Für die Betriebsvermögensmehrung, welche durch den auf die Gesellschafterstellung zurückzuführenden Schulderlass (Forderungsverzicht) bewirkt wird, findet sich in keiner Weise, also auch nicht insoweit eine betriebliche Veranlassung, als die Forderung auf Seiten des Gläubigers als nicht mehr werthaltig angesehen wird. Liegt die Wurzel für den Verzicht auf die Forderung im Gesellschaftsverhältnis, ist die sich daraus ergebende Betriebsvermögensmehrung bei der Gewinnermittlung der Schuldnergesellschaft zur Gänze als Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG 1988 zu beurteilen (vgl nochmals Heinrich, aaO). Anders als nach der dem Beschluss des BFH vom 9. Juni 1997, GrS 1/94, BStBl 1998 II 307, zugrunde liegenden deutschen Rechtslage ist ein Schulderlass durch den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft nicht dem § 6 Z 5 EStG 1988 zu subsumieren.

Für den Beschwerdefall ist zunächst festzuhalten, dass die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens davon ausgehen, dass die Waren-GmbH den Forderungsverzicht (noch) als Gesellschafterin ausgesprochen hat.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid den Wegfall der Verbindlichkeit aufgrund des Forderungsverzichtes in erster Linie deshalb nicht als Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG 1988 behandelt, weil die Forderung nicht mehr werthaltig gewesen sei. Wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, vermag diese Ansicht den angefochtenen Bescheid nicht zu tragen. Zu tragen vermögen ihn aber auch nicht die weiteren Argumente, die der angefochtene Bescheid für die betriebliche Veranlassung der Betriebsvermögensmehrung ins Treffen führt:

Unbeachtlich ist, dass in der Vereinbarung über den Forderungsverzicht nicht angeführt wird, aus welchen Gründen der Verzicht erfolgte, obliegt es doch der belangten Behörde, Feststellungen darüber zu treffen, ob der Vorgang gesellschaftsrechtlich oder betrieblich veranlasst ist.

Die Feststellung des angefochtenen Bescheides, es sei nicht erkennbar, welche gesellschaftlichen Gründe für einen Forderungsverzicht eine mit 1% beteiligte Gesellschafterin bei ihrem Ausscheiden haben sollte, reicht genauso wenig hin, eine konkrete betriebliche Veranlassung aufzuzeigen, wie die Feststellung, aus der zwischen den beteiligten Parteien im Zusammenhang mit den Anteilsabtretungen geschlossenen Vereinbarung gehe zwar hervor, dass der Forderungsverzicht von der Erfüllung einiger Voraussetzungen abhängig gemacht worden sei, in der Vereinbarung fehle aber ein ausdrücklicher Hinweis auf die Eigenschaft des Verzichts als Gesellschafterzuschuss. Es entspricht nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass zwischen einander fremd gegenüberstehenden Geschäftspartnern bereits deshalb auf eine Forderung verzichtet wird, weil die Einbringung der Forderung aussichtslos erscheint. Zwar nimmt der Gläubiger in einer solchen Situation eine Wertberichtigung vor, zu einem ausdrücklichen Verzicht auf die Forderung sieht er sich dadurch jedoch in der Regel nicht veranlasst. Im Beschwerdefall ist es nicht ausgeschlossen, dass die Waren-GmbH den Forderungsverzicht ausgesprochen hat, damit die W-GmbH einen bestimmten Namen nicht mehr als Firma und ein bestimmtes Logo nicht mehr verwendet, worin eine betriebliche Veranlassung für den Forderungsverzicht gelegen wäre; eine dahingehende konkrete Sachverhaltsfeststellung wurde von der belangten Behörde aber nicht getroffen und würde überdies in einem gewissen Spannungsverhältnis zur Sachverhaltsfeststellung, dass die Forderung wertlos sei, stehen, welches einer konkreten Auflösung durch die belangte Behörde (einschließlich einer Auseinandersetzung damit, ob dem Namen und dem Logo ein wirtschaftlicher Wert zukommt) bedürfte. Im Beschwerdefall erscheint es aber genauso wenig als ausgeschlossen, dass die Waren-GmbH durch den Forderungsverzicht den Konkurs über das Vermögen der W-GmbH verhindern wollte. Vorteilszuwendungen eines Gesellschafters, welche die Gesellschaft vor dem Konkurs bewahren sollen, sprechen idR für eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung.

Den angefochtenen Bescheid vermag auch nicht der Hinweis auf das hg Erkenntnis vom 26. Mai 1998,94/14/0042, zu stützen, betrifft es doch nicht die steuerliche Behandlung des Forderungsverzichts auf Seiten der Schuldnergesellschaft, sondern stellt ausdrücklich auf die Rechtsfolge beim Gesellschafter ab.

Schließlich reicht auch der Umstand, dass eine Abgabenerklärung gemäß § 10 KVG betreffend einen Gesellschafterzuschuss nicht abgegeben worden sei, nicht hin, um eine betriebliche Veranlassung des Vorganges aufzuzeigen.

Die belangte Behörde hat es sohin - in Verkennung der Rechtslage - unterlassen, eine nachvollziehbare Feststellung zu treffen, dass die Waren-GmbH den Forderungsverzicht nicht aufgrund ihrer Stellung als Gesellschafterin ausgesprochen hat, und welche konkrete betriebliche Veranlassung dem Forderungsverzicht zugrunde liegt.

§ 16 Abs 1 UStG 1994 lautet

"Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und
2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen.

Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist."

Eine Minderung der Bemessungsgrundlage iSd § 16 Abs 1 UStG 1988 liegt bei einem Forderungsverzicht unabhängig davon vor, ob dieser auf unternehmerische oder auf private Gründe zurückzuführen ist (vgl Ruppe, UStG2, § 16 Tz 31, im Gegensatz zu Kolacny/Mayr, UStG2, § 16 Anm. 4 "Verzicht"). Hinsichtlich Umsatzsteuer vermag die Beschwerde daher keine Rechtswidrigkeit aufzuzeigen.

Der angefochtene Bescheid war daher, soweit er Körperschaftsteuer betrifft, gemäß§ 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 23. September 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2003150078.X00

Im RIS seit

08.11.2005

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at