

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Dr. Heinz Wöber Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH, B. Straße 2, 1150 Wien, über die Beschwerde vom 05. September 2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 16. August 2012, ErfNr. 1/2012 betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 17. Jänner 2012 erklärte die lt. vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FAGVG) vorgelegten Bemessungsakt ErfNr. 1/2012 im Firmenbuch des Landesgerichtes Wiener Neustadt zur FN 1a auf Grund des Gesellschaftsvertrages vom 10. Juni 1997 eingetragene Beschwerdeführerin (Bf.) gegenüber dem FAGVG unter Hinweis auf § 10 KVG Folgendes:

„Sachverhalt

Die A. GmbH Wien mit Sitz in 1150 Wien, B. Straße 2, eingetragen beim Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien zur FN 2b hält 24,9% der Anteile an der Gesellschaft.

Mit Schreiben vom 8. Dezember 2011, welches in Kopie beiliegt, verzichtet die A. GmbH Wien auf ihre Darlehensforderung in Höhe von € 70.755,00 sowie die auf das Jahr 2011 entfallenden Zinsen in Höhe von € 3.819,78.

Rechtliche Würdigung

Da der Forderungsverzicht zur Gänze eine nicht werthaltige bzw uneinbringliche Forderung betrifft, führt der Forderungsverzicht der Gesellschafterin bei der Bf.. zu einem steuerpflichtigen Ertrag. Nur der Forderungsverzicht einer werthaltigen Forderung stellt eine steuerneutrale Einlage des Gesellschafters dar und unterliegt der Gesellschaftsteuer. Siehe hiezu § 8 Abs 1 KStG und KStR R2. 684.

Im vorliegenden Fall ist somit kein gesellschaftsteuerrelevanter Sachverhalt gegeben.“

Auf Grund dieser Anzeige setzte das FAGVG gegenüber der Bf. mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 16. August 2012 Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG mit 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 2 bis 4 KVG in Höhe von € 74.574,78, somit in Höhe von € 745,75, im Wesentlichen mit der Begründung fest, dass der Wert aus Sicht der Gesellschaft zu bewerten sei.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bf. ein, dass im vorliegenden Fall der Forderungsverzicht eine zur Gänze nicht werthaltige bzw uneinbringliche Forderung betreffe. Da der Wegfall einer nicht werthaltigen Forderung als betrieblich veranlasst zu sehen sei, weise die Bf. den Wegfall der nicht werthaltigen Forderung im sonstigen betrieblichen Ertrag aus. Freiwillige Leistungen von Gesellschaftern lägen aber nur vor, wenn der Gesellschaft Kapital von außen zugeführt werde. Damit sei eine Gesellschaftsteuerbarkeit der ertragsseitig ausgebuchten, nicht werthaltigen Gesellschafterforderung ausgeschlossen. Nur der Verzicht einer werthaltigen Forderung würde eine steuerneutrale Einlage des Gesellschafters darstellen und der Gesellschaftsteuer unterliegen.

In dem gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung eingebrachten Vorlageantrag führte die Bf. Folgendes aus:

„1. Grundsätze der Bewertung

Die Bemessungsgrundlage im Falle eines Forderungsverzichtes gem. § 7 Abs 2 KVG ist der Wert der Leistung. Da das KVG keine eigenen Bewertungsvorschriften enthält, ist das BewG zur Wertermittlung heranzuziehen. Gem. § 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 VwGH (VwGH vom 10.10.1996, 94/15/0102) gilt die Uneinbringlichkeit einer Forderung als „besonderer Umstand“.

Forderungen, die uneinbringlich sind, bleiben bei der Bewertung gem. § 14 Abs 2 BewG außer Ansatz. Darüber hinaus sieht auch die KapAnsRL in Art 5 Abs 1 lit d vor, dass auf den tatsächlichen Wert der erbrachten Leistung abzustellen ist. Wird die Bemessungsgrundlage aus Sicht des Leistenden bestimmt, dann bleibt der nicht werthaltige Teil der Forderung jedenfalls außer Ansatz. Im konkreten Fall handelt es sich um bereits verjährte Forderungen weshalb für Zwecke der Gesellschaftsteuer ein Wert von Null anzusetzen ist.

2. Doppelbesteuerung

Im Zuge des BudgetbegleitG 2007 hat der Gesetzgeber im § 8 Abs 1 KStG den Verzicht des Gesellschafters auf eine Forderung hinsichtlich des nicht werthaltigen Teils ausdrücklich für ertragswirksam für Zwecke der Körperschaftsteuer erklärt. Siehe hiezu auch KStR Rz 684. Der Gesetzgeber betrachtet den Verzicht auf den nicht werthaltigen Teil der Forderung somit als betrieblich veranlasst. Steuerneutral für Zwecke der Körperschaftsteuer ist nur der Verzicht auf den werthaltigen Teil der Forderung. Gem. § 8 Abs 1 KStG ist der Wegfall des nicht werthaltigen Teiles betrieblich veranlasst, somit

ist ertragsteuerlich der Wegfall des nicht werthaltigen Teiles der Forderung im sonstigen betrieblichen Ertrag auszuweisen, was im konkreten Fall von der Bf. auch so gehandhabt wurde. Die Festsetzung der Gesellschaftsteuer für den Verzicht auf die uneinbringliche Forderung wurde aber zu einer Doppelbesteuerung des Forderungsverzichtes hinsichtlich des nicht werthaltigen Teiles führen. Zum einen unterliegt der nicht werthaltige Teil der Forderung bei der Kapitalgesellschaft der Körperschaftsteuer, zum anderen wurde zusätzlich Gesellschaftsteuer anfallen, was einen klaren systematischen Widerspruch darstellt.“

Die Berufung wurde vom FAGVG dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Da diese 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.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes erfolgte eine Einsichtnahme in den, dem Firmenbuch vorgelegten Jahresabschluss 31.12.2010. Unter dem Punkt „offenzulegender Anhang“ ist dort Folgendes ausgeführt:

„Bei Ausweis eines "negativen Eigenkapitals": Erläuterung, ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vorliegt (§ 225 Abs.1 UGB):

Von der Geschäftsführung wird erläutert, dass keine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes vorliegt, da die A. GmbH Wien, Wien, für ihre Darlehensforderungen in Höhe von EUR 70.755,00 eine Rangrücktrittserklärung befristet bis zum 31. Juli 2012 abgegeben hat, wonach sie mit ihren Forderungen hinter sämtliche Forderungen derzeitiger und künftiger Gläubiger solange und soweit zurücktritt, als die Gesellschaft überschuldet ist.“

Sachverhalt und Vorfragen:

Bei der Bf. handelt es sich um eine mit Gesellschaftsvertrages vom 10. Juni 1997 gegründete inländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Mit Verzichtserklärung vom 8. Dezember 2012 verzichtete die A. GmbH Wien, eine Gesellschafterin der Bf., ohne Gegenleistung und ohne gesellschaftsvertraglichen oder gesetzlichen Zwang unwiderruflich auf ihre aufrechten Darlehensforderungen gegenüber der Bf. in Höhe von insgesamt € 70.755,00 und auf die hierauf für das Jahr 2011 entfallenden Zinsen in Höhe von € 3.819,78, somit insgesamt auf Forderungen in Höhe von € 74.574,78.

Der Sachverhalt ergibt sich insbesondere aus den Erklärungen der Bf. im Gesellschaftsteuer- und Beschwerdeverfahren einschließlich der von der Bf. vorgelegten Urkunden und aus dem Firmenbuch.

Die erstmals im Vorlageantrag ohne jegliche Angabe von Gründen erfolgte Behauptung, dass es sich um bereits verjährte Forderungen handle, findet im Sachverhalt keine Deckung.

An jährlichen Leistungen verzichtete die Gesellschafterin der Bf. lediglich auf Zinsen für das Jahr 2011 welche nach Maßgabe des § 1480 ABGB wohl noch nicht verjährt sein konnten. Dass die Bf. auf Annuitäten (vgl. RIS-Justiz RS0034376) oder Zinsen verzichtet hätte, die zum Zeitpunkt des Verzichts länger als drei Jahre fällig gewesen wären, hat die Bf. nicht behauptet.

Die Bf. besteht erst seit dem Jahr 1997, sodass die Darlehensgewährung noch keine dreißig Jahre zurückliegen kann und die 30-jährige Verjährungsfrist noch nicht verstrichen sein kann.

Aus der im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010 dargestellten Rangrücktrittserklärung ergibt sich, dass die Darlehensforderungen der A. GmbH Wien in Höhe von EUR 70.755, 00 frühestens am 31. Juli 2012 fällig geworden sein können, sodass eine Verjährung der in der Eingabe vom 17. Jänner 2012 dargestellten verzichtsgegenständlichen Forderungen wohl ausgeschlossen ist.

Im Übrigen hat die A. Wien GmbH mit Verzichtserklärung vom 8. Dezember 2011 ausdrücklich auf ihre Forderungen verzichtet und nicht gegenüber der Bf. eingeräumt, dass die Forderungen verjährt seien.

Rechtslage und Erwägungen

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

- 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.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG wird die Steuer bei Leistungen (§ 2 Z 2 bis 4) vom Wert der Leistung berechnet.

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG, neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG unmittelbar anzuwenden.

Für die Zwecke der Richtlinie 2008/7/EG und vorbehaltlich des Artikel 4, welcher hier nicht von Bedeutung ist, gilt nach Artikel 3 Buchstabe h (entspricht Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der RL 69/335/EWG) 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 als „Kapitalzuführung“.

Auf Grund des Artikel 11 Abs. 4 der Richtlinie ist bei Kapitalzuführungen gemäß Artikel 3 Buchstabe h die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftssteuer der tatsächliche Wert der erbrachten Leistungen abzüglich der Verbindlichkeiten und Lasten, die der Gesellschaft aus diesen Leistungen erwachsen (entspricht Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe c der RL 69/335/EWG).

§ 14 Abs. 1 und 2 BewG lauten:

"1) Kapitalforderungen, die nicht im § 13 bezeichnet sind, und Schulden sind mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

(2) Forderungen, die uneinbringlich sind, bleiben außer Ansatz."

Entsprechend dem festgestellten Sachverhalt handelt es sich beim gegenständlichen Forderungsverzicht um eine freiwillige Leistung eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft iSd § 2 Z 4 lit. b KVG, die geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Dass es sich hier um eine Leistung eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft handelt, ist abgesehen von dem ins Leere gehenden Verjährungseinwand wohl unbestritten.

Da der Forderungsverzicht ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erfolgte, handelt es sich um eine freiwillige Leistung.

Leistungen sind dann freiwillig, wenn sie weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern auf einem anderen Rechtsgrund beruhen. Als freiwillig sind vor allem alle Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt. Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, dass der Vertrag freiwillig abgeschlossen wird. Zur Steuerpflicht führt jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird (vgl. VwGH 28.9.1998, 95/16/0302).

Der gegenständliche Forderungsverzicht hat eine Auswirkung auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens der Bf., womit dieser geeignet ist den Wert der Gesellschaftsrechte der leistenden Gesellschafterin an der Bf. zu erhöhen, womit nicht nur der Steuertatbestand des § 2 Z. 4 lit. b KVG erfüllt ist, sondern auch ein Vorgang vorliegt, der nach Artikel 3 Buchstabe h iV mit Artikel 7 der RL 2008/7/EG der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung nicht erforderlich; vielmehr reicht die objektive "Eignung" der Leistung, den Erfolg der Wertsteigerung zu bewirken. Selbst die Abdeckung von Verlusten ist als wertsteigernd im Sinn des § 2 Z 4 KVG zu qualifizieren. Überhaupt wird bei

Geldleistungen die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, im Regelfall zu bejahen sein, soweit ihnen als Sonderleistung nicht eine Gegenleistung gegenübersteht. Nur dann, wenn der Zuschuss an eine bereits in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft geleistet wird, ist die Wertsteigerung im Sinn des § 2 Z 4 KVG ausgeschlossen (vgl. VwGH 28.09.1998, 95/16/0302).

Da auch der Forderungsverzicht nur objektiv geeignet sein muss, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, ist auch bei Sanierungsverzichten in der Regel Gesellschaftsteuerpflicht zu bejahen, etwa bei Verzicht, um die Gesellschaft vor dem Zusammenbruch zu bewahren, zur Verlustabdeckung, auch wenn die Überschuldung dadurch nicht voll beseitigt wird, gegenüber einer bereits in Liquidation befindlichen Gesellschaft, wenn aus der Verwertungsgesellschaft wieder eine Vollgesellschaft gemacht werden soll oder wenn die Liquidationsmasse zu günstigerer Zeit und Bedingung verwertet werden soll (vgl. VwGH 06.10.1994, 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.

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 (vgl. UFS 04.10.2010, RV/2391-W/10).

Eine Wertberichtigung der Forderung beim Gläubiger berechtigt den Schuldner nicht zur „Schuldabschreibung“.

Durch den Wegfall der Schuld bei der Schuldnergesellschaft kommt es zu einer Betriebsvermögensvermehrung in Höhe des bilanzierten Betrages, und zwar unabhängig davon, mit welchem Betrag der Gläubiger die Forderung ausgewiesen hat (vgl. 29.9.2005, 2003/15/0078).

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, ist der Grundgedanke des § 2 Z. 4 KVG.

Der Wert eines Forderungsverzichtes ist aus der Sicht der Gesellschaft zu ermitteln und entspricht im Regelfall dem Nennwert der Forderung (siehe Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz-Kurzkomentar², S. 185 und 186 Pkt. V.6. und 8. zu § 7; Brönnner/Kamprad, Kommentar zum KVG⁴, Rz 13 zu § 8).

Das Eigenkapital der Kapitalgesellschaft wurde durch den Forderungsverzicht erhöht und 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. UFS vom 04.10.2010, RV/1022-W/08 [die Behandlung der dagegen zur Zl. 2010/16/0269 eingebrachten VwGH-Beschwerde

wurde vom VwGH mit Beschluss vom 29.4.2014 abgelehnt] und BFG vom 13.06.2014, RV/7101829/2008).

Es entspricht auch der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 5.9.1991, Rechtssache C-15/89 Deltakabel BV), dass der Ausgleich eines Verlustes einer Gesellschaft durch einen Forderungsverzicht eines Gesellschafters eine Leistung darstellt, durch die das Gesellschaftsvermögen erhöht wird und sich dadurch auch der Wert der Gesellschaftsanteile erhöht.

Diesem Urteil lag ein Forderungsverzicht eines Gesellschafters zu Grunde, welcher es ermöglichte, die Gesellschaftsanteile an dieser Gesellschaft um 1 HFL zu verkaufen (vgl. auch UFS 22.1.2009, RV/1106-W/04).

Für die gesellschaftsteuerliche Beurteilung eines Forderungsverzichtes ist es unbeachtlich, ob die Leistung aus betrieblichen Gründen erfolgte (vgl. VwGH 24.01.2001, 99/16/0065; UFS vom 2.1.2013, RV/3349-W/09 und BFG 28.04.2015, RV/7100973/2010).

Eine „Doppelbesteuerung“ liegt schon begrifflich nicht vor.

Selbst wenn der Forderungsverzicht eine körperschaftsteuerliche Belastung zur Folge hat, besteht kein Grund diesen Vorgang nicht mit Gesellschaftsteuer zu belasten, zumal der Forderungsverzicht einen Tatbestand des § 2 Z 4 KVG erfüllt.

Verkehrssteuern und Ertragssteuern schließen einander nicht aus (vgl. BFG vom 22.04.2015, RV/7102260/2012 betreffend Einkommensteuer und Erbschafts- und Schenkungssteuer). Eine Befreiungsbestimmung, wonach eine Belastung eines Vorganges mit Körperschaftsteuer zu einer Befreiung von Gesellschaftsteuer führen würde, besteht nicht.

Auch die Kapitalansammlungsrichtlinie steht dem nicht entgegen. Diese würde allenfalls einer Belastung eines gesellschaftsteuerpflichtigen Vorganges mit anderen indirekten Steuern entgegenstehen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Das Erkenntnis entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wozu auf VwGH 6.10.1994, 93/16/0103 und VwGH 24.01.2001, 99/16/0065 hingewiesen wird.

Wien, am 24. August 2017

