



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 20. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 28. November 2002 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird **stattgegeben**.

Der angefochtene Bescheid wird **aufgehoben**.

Entscheidungsgründe

Die Großmutter-Gesellschaft. (im Folgenden: GM-GmbH) war zu 100% Gesellschafterin der Mutter-Gesellschaft. (MT-GmbH), welche wiederum Alleingesellschafterin der nunmehr berufungswerbenden Enkeltochter-Gesellschaft (infolge Änderung des Firmenwortlautes Enkel-Gesellschaft, in der Folge: E-GmbH, Bw.) war. Mit 31. Dezember 1998 hatte die MT-GmbH ihrer Tochtergesellschaft, der E-GmbH, ein Gesellschafterdarlehen in Höhe von rd. € 28 Mio. gewährt.

Im Zuge einer bei der Bw. durchgeführten abgabenbehördlichen Erhebung gelangte das Erhebungsorgan aufgrund eines Schreibens der GM-GmbH vom 21. Dezember 1999 zur Ansicht, den Anweisungen der GM-GmbH folgend sei zur Stärkung des Eigenkapitals der Bw. das bei der MT-GmbH aushaftende Gesellschafterdarlehen in Höhe von ca. € 28 Mio. mit Wirkung vom 31. Dezember 1999 um einen Betrag von € 7 Mio. verringert worden. Buchhalterisch wäre dieser Vorgang dadurch erfasst worden, dass bei der E-GmbH die Verbindlichkeiten gegenüber verbundene Unternehmen um den Betrag von € 7 Mio.

vermindert und im Gegenzug in dieser Höhe eine nicht gebundene Kapitalrücklage eingestellt worden seien. Umgekehrt habe die MT-GmbH als Alleingesellschafterin aufgrund der Anweisung der GM-GmbH auf eine Forderung in Höhe von € 7 Mio. verzichtet, wodurch ein gesellschaftsteuerrechtlich relevanter Tatbestand nach § 2 Z 4 lit. b Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) verwirklicht worden wäre.

Der Auffassung des Prüfers folgend setzte das Finanzamt Klagenfurt (in der Folge: FA) der Bw. gegenüber mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gemäß § 2 Z 4 lit. b i.V.m. § 7 Abs. 1 Z 2 und § 8 KVG Gesellschaftsteuer (GesSt) im Betrag von € 70.000,00 fest. Zur Begründung hiezuv verwies das FA auf das im Nachschaubericht festgehaltene Ergebnis der abgabenbehördlichen Erhebung.

In ihrer dagegen fristgerecht erhobenen und durch ein zusätzliches Schreiben näher begründeten Berufung wendete die Bw. ein, bei dem Gesellschafterzuschuss in Form des Forderungsverzichts handle es sich um eine indirekte, nicht gesellschaftsteuerpflichtige, Leistung der GM-GmbH. Mit Vereinbarung vom 17. Dezember 1999 wären nämlich die GM-GmbH und die MT-GmbH übereingekommen, dass die MT-GmbH einen Teilbetrag von € 7 Mio. aus ihrer der E-GmbH gegenüber bestehenden (Gesellschafterdarlehens-) Forderung im Ausmaß von rd. € 28 Mio. an die GM-GmbH abtrete. Die Bw. als Schuldnerin habe ausdrücklich ihre Zustimmung zu dieser Forderungsabtretung erklärt. Ab diesem Zeitpunkt sei sohin die GM-GmbH als Eigentümerin dieser Forderung (in Höhe von € 7 Mio.) allein Verfügungsberechtigt gewesen. Mit Beschluss vom 21. Dezember 1999 habe die GM-GmbH daraufhin der E-GmbH einen nicht steuerpflichtigen Großmutterzuschuss durch Verzicht auf diese ihr nunmehr gegenüber der Bw. zustehende Forderung gewährt, weshalb beantragt werde, den bekämpften Bescheid aufzuheben.

Unter nochmaliger Darlegung der Ansicht des Prüfers und sohin der den angefochtenen Bescheid tragenden Begründung wies das FA die Berufung als unbegründet ab, worauf die Bw. innerhalb der Frist des § 276 BAO den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte.

Darin verwies die Bw. nochmals auf den Umstand, dass die MT-GmbH mit 17. Dezember 1999 einen Teilbetrag in Höhe von € 7 Mio. ihrer Darlehensforderung gegenüber der Bw. an die GM-GmbH, unter Beitritt bzw. Zustimmung der E-GmbH als Schuldnerin, rechtsgültig abgetreten habe. Damit hätte die MT-GmbH auf diesen Teilbetrag ihrer ursprünglichen Darlehensforderung mangels diesbezüglicher Gläubigerstellung danach gar nicht mehr wirksam und als Gesellschaftereinlage zu wertend verzichten können. Auch würde die buchhalterische Behandlung dieser Ansicht nicht entgegenstehen, da es sich vorerst weiterhin um eine Verbindlichkeit der E-GmbH gegenüber ein verbundenes (Konzern-) Unternehmen,

diesfalls eben gegenüber der GM-GmbH, gehandelt habe. Auf diese Forderung eines verbundenen (Konzern-) Unternehmens wäre dann in der Folge, nämlich am 21. Dezember 1999, seitens der GM-GmbH verzichtet worden, weshalb auch die Verminderung der Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen zum 31. Dezember 1999 um diesen Betrag zu Recht erfolgt wäre. Eine Mitwirkung der MT-GmbH am Forderungsverzicht, also an der Einlage der nur indirekt beteiligten GM-GmbH, sei sohin nicht gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Z 4 lit. b KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft in Form eines Verzichts auf Forderungen, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Nach § 5 Abs. 2 KVG gelten als Gesellschafter die Personen, denen die im Abs. 1 leg. cit. bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

Voraussetzungen für die Steuerpflicht sind sohin, dass eine Leistung eines Gesellschafters vorliegt und dass diese Leistung freiwillig erfolgte. Der EuGH ist auch in seinem Urteil vom 17. Oktober 2002, C-339/99, vom Grundsatz, dass nur die unmittelbar an der Gesellschaft Beteiligten Gesellschafter sind, nicht abgegangen. Demnach sind bloß mittelbar Beteiligte nach wie vor nicht Gesellschafter i.S.d. RL 69/335/EWG und auch nicht i.S.d. § 5 Abs. 2 KVG.

Im hier zur Beurteilung anstehenden Fall hat nun die MT-GmbH als unmittelbare Gesellschafterin der Bw. am 17. Dezember 1999 einen Teil der ihr zustehenden (Darlehens-) Forderung rechtsgültig und wirksam unter Zustimmung der Bw. als Schuldnerin an die bloß mittelbar als Großmuttergesellschaft beteiligte GM-GmbH abgetreten. Diesem durch beigelegte Urkunden untermauerten Vorbringen der Bw. ist das FA nicht entgegengetreten und lassen sich auch den vorgelegten Verwaltungsakten gegenteilige Ansatzpunkte, wonach dies gerade nicht zutreffend wäre, nicht entnehmen. In der Folge, nämlich am 21. Dezember 1999, hat dann die GM-GmbH zur Beseitigung der buchmäßigen Überschuldung und zur Stärkung des Eigenkapitals der Bw. dieser gegenüber auf die abgetretene Forderung verzichtet. Damit ist aber sachverhaltsmäßig klargestellt, dass nicht die MT-GmbH als unmittelbare Gesellschafterin der Bw., sondern in Wahrheit die GM-GmbH als nur mittelbar Beteiligte auf eine Forderung verzichtet hatte und ist somit das Schicksal der vorliegenden Berufung bereits entschieden. Die vom FA vertretene Auffassung, die MT-GmbH habe einen Forderungsverzicht geleistet, findet im Inhalt der Verwaltungsakten indes keine Deckung. Daran vermag auch die buchhalterische bzw. bilanzielle Verarbeitung dieses Vorganges nichts zu ändern, zumal die diesbezüglichen, nachvollziehbaren Argumente der Bw. im

Verwaltungsverfahren unwidersprochen geblieben sind. Eine dem § 2 Z 4 lit. b KVG zu subsumierende Leistung eines (unmittelbaren) Gesellschafters liegt demnach nicht vor.

Das FA hat sowohl in der Begründung des angefochtenen Bescheides als auch in der Berufungsvorentscheidung die Ansicht vertreten, die MT-GmbH habe auf Anweisung der GM-GmbH auf ihre Forderung (zum Teil) verzichtet. Abgesehen davon, dass, wie gerade oben dargelegt wurde, nicht die MT-GmbH, sondern ausschließlich die GM-GmbH auf eine Forderung verzichtet hat, ist zu bemerken, dass selbst bei Zutreffen dieser Meinung des FA damit für dessen Standpunkt nichts gewonnen wäre. Zu beachten ist nämlich, dass lediglich freiwillige Leistungen der GesSt unterliegen können, im vorliegenden Fall aber sogar das FA von einer nicht freiwilligen Leistung der MT-GmbH (arg.: "auf Anweisung") ausgegangen ist. Auch bei einer derartigen, im Übrigen jedoch gar nicht vorliegenden, Sachverhaltskonstellation wäre mangels Freiwilligkeit eine Steuerpflicht nicht gegeben (siehe hiezu etwa BMF vom 14. März 2003, GZ 10 5004/1-IV/10/03, Pkt. 5.1).

Endlich ist noch zu bemerken, dass zwar ausnahmsweise auch ein Großmutterzuschuss der GesSt unterliegen könnte, wenn in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, die auch bei den Kapitalverkehrsteuern nicht zur Gänze ausgeschlossen ist, die Leistung dem unmittelbaren Gesellschafter zugeordnet werden kann (VwGH vom 19. Dezember 2002, 2001/16/0448). Irgendwelche Indizien für eine solche Zuordnungsmöglichkeit sind im hier zu beurteilenden Fall für die Berufungsbehörde indes nicht erkennbar. Die vom FA aufgezeigte Erfassung in den Rechenwerken der MT-GmbH bzw. der Bw. vermag nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz, nicht zuletzt im Lichte der vom FA nicht weiter kommentierten Ausführungen der Bw. hiezu, nicht einen derartigen wirtschaftlichen Zusammenhang herzustellen, der es erlauben würde, den Forderungsverzicht der MT-GmbH als unmittelbaren Gesellschafterin zuzurechnen. Insgesamt gesehen kommt der Berufung sohin Berechtigung zu, weshalb dieser stattzugeben und der angefochtene Bescheid aufzuheben war.

Klagenfurt, am 24. Jänner 2006