



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der ST2, vertreten durch die Fa. E, vom 14. Dezember 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wels vom 15. November 2001 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 1997 sowie Körperschaftsteuer 1997 entschieden:

Die Berufung wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. wurde im Jahr 2001 eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt. Der Prüfer stellte folgendes fest:

Die Hauptgesellschafterin der Bw. (mit 94%) habe mit Schreiben vom 24. Mai 1997 auf die Rückzahlung einer Darlehensforderung in Höhe von CHF 630.139,80 verzichtet. Dies entspreche 5.326.053,00 S.

Die Darlehensforderung setze sich wie folgt zusammen

Schuldurkunde vom 14.1.1992	266.800,00 CHF
Schuldurkunde vom 10.9.1993	313.200,00 CHF
Vorschussfinanzierung	50.139,80 CHF
Summe	630.139,80 CHF

Die Aufstellung enthalte lt. Hauptgesellschafterin sämtliche Gesellschafterdarlehen. Der Darlehensverzicht werde mit Valuta 31. Januar 1997 ausgesprochen. Der Verzicht sei in der

G+V-Rechnung gewinnerhöhend als Zuschuss verbucht und außerbilanzmäßig wieder abgerechnet worden.

Nur wenn private oder gesellschaftsrechtliche Motive für den Schuldnachlass maßgeblich gewesen seien, könne eine steuerneutrale Eigenkapitalzufuhr angenommen werden. Im gegenständlichen Fall handle es sich um eine allgemeine Sanierungsmaßnahme, also um eine betriebliche Veranlassung. Daher sei bei der Bw. der Wegfall der gesamten Schuld ertragswirksam. Durch die BP werde die außerbilanzmäßige Gewinnminderung wieder rückgängig gemacht (Gewinnerhöhung 5.326.053,00 S).

2. Gegen den aufgrund der Betriebsprüfung erlassenen Wiederaufnahmebescheid betreffend Körperschaftsteuer 1997 und den Körperschaftsteuerbescheid 1997 vom 15. November 2001 wurde mit Schreiben vom 14. Dezember 2001 Berufung eingelegt:

(a) Sachverhalt:

Mit Gesellschafterbeschluss vom 24. Mai 1997 habe die 94%-Gesellschafterin der Bw. einen Gesellschafterzuschuss in Form eines Darlehensverzichtes geleistet. Dieser Zuschuss sei mit Schreiben vom 24. Juni 1997 dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angezeigt worden.

Von der Betriebsprüfung sei dieser Zuschuss nicht als gesellschaftsrechtliche und damit steuerneutrale Maßnahme, sondern als betrieblich veranlasst und damit steuerpflichtig angesehen und dem Verlust 1997 hinzugerechnet worden.

(b) Begründung:

Einlagen in Körperschaften, die vom Anteilsinhaber in seiner Eigenschaft als Gesellschafter geleistet würden, seien als nicht betrieblich veranlasste Vermögenszugänge steuerneutral. Einlagen im Sinne des § 8 (1) KStG 1988 lägen vor, wenn der Körperschaft vom Anteilsinhaber liquide Mittel oder Wirtschaftsgüter aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen zugewendet würden oder wenn ihr aus Anlass einer rechtsgeschäftlichen Transaktion ein geldwerter Vorteil zukomme, der nur aus der Anteilsinhaberstellung seine Erklärung finde bzw. mit anderen Worten einem Fremdvergleich nicht standhalte. Nach der Rechtsprechung des VwGH ergebe sich die Steuerneutralität der Einlagen aus dem Umstand, dass der damit verbundene Vermögenszugang nicht durch eine steuerlich relevante Tätigkeit der Gesellschaft veranlasst sei, sondern durch das Interesse des Anteilsinhabers an einer entsprechenden Kapitalausstattung der Körperschaft.

Die Ausführung der Betriebsprüfung, wonach eine betriebliche Veranlassung vorliege sei nicht zutreffend, weil es bei der Bewertung eines Forderungsverzichtes (ob dieser betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst sei) maßgeblich darauf ankomme, ob auch einander fremd gegenüberstehende Personen diese Maßnahmen gesetzt hätten. Im vorliegenden Fall sei das

Interesse des Gesellschafters auf eine entsprechende Kapitalausstattung der Körperschaft gerichtet gewesen. Es sei daher ein rein gesellschaftsrechtliches Motiv gegeben.

Die Forderung stamme auch nicht aus einer Leistungsbeziehung zwischen der Gesellschafterin und der Bw., der einzige Grund für den Gesellschafterzuschuss sei die Eigenkapitalstärkung der Bw. gewesen. Dieser sei auch nicht in Form einer weiteren Kapitalzuführung, sondern eben in Form der Umwandlung des Darlehens in Kapital erfolgt. Es könne keinen Unterschied in der steuerlichen Behandlung des (gleichen) Sachverhaltes geben, wenn das Darlehen zuerst zurückbezahlt und dann als Gesellschafterzuschuss wieder eingelegt werde oder durch Gesellschafterbeschluss das Darlehen als Zuschuss gewidmet werde.

3. Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 15. Januar 2002:

Nach Ansicht der BP handle es sich bei dem Darlehensverzicht um eine betriebliche Veranlassung (allgemeine Sanierungsmaßnahme) und somit um den ertragswirksamen Wegfall einer Schuld.

Das Schreiben der Gesellschafterin über den Darlehensverzicht sei vom 24. Mai 1997 und bereits am 28. Juni 1997 sei diese als Gesellschafterin ausgeschieden. Durch die zeitliche Nähe des Forderungsverzichtes und des Ausscheidens als Gesellschafterin sei es für die BP nicht nachzuvollziehen, dass der Forderungsverzicht gesellschaftsrechtlich veranlasst sein solle. Vielmehr handle es sich um eine allgemeine Sanierungsmaßnahme für die finanziell angeschlagene Bw. und somit um eine betriebliche Veranlassung. Verwiesen werde auch auf die Rz 2599 der EStR 2000 und auf die Blätter Nr. 195 und 213 im Arbeitsbogen der BP. Insbesondere werde dort auf den Artikel in den Blättern Nr. 201 bis 203 verwiesen: „Der Forderungsverzicht führt daher unabhängig von der Herkunft der Verbindlichkeit (Gesellschafterdarlehen oder betriebliche Schuld) und ohne Rücksicht auf die gesellschaftsrechtliche Veranlassung des Forderungsverzichtes zu einem Buchgewinn.“

4. Mit Schreiben des Finanzamtes vom 24. Januar 2002 erfolgte bezüglich der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 1997 ein Mängelbehebungsauftrag: Die Bw. wurde ersucht, eine Begründung für diesen Berufungspunkt nachzureichen. Weiters wurde die Stellungnahme der Betriebsprüfung übermittelt.

5. Mit Schreiben vom 15. Februar 2002 nahm die Bw. zum angeführten Begründungsmangel wie folgt Stellung:

Begründung zur Bekämpfung der Wiederaufnahme des Verfahrens: Da in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 1997 der Zuschuss des Gesellschafters als steuerfreier Zuschuss behandelt und vom Gewinn abgerechnet worden sei, wäre der Behörde der Sachverhalt bereits zu diesem Zeitpunkt bekannt gewesen. Darüber hinaus sei dem

Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern mit Schreiben vom 24. Juni 1997 der Sachverhalt ebenfalls bekanntgegeben worden.

Diese Feststellung der Betriebsprüfung stelle daher keinen Wiederaufnahmegrund dar. Die einzige andere Feststellung sei für 1997 eine außerbilanzmäßige Zurechnung von Spenden, Strafen und Trinkgeldern (vgl. Tz 2 der Niederschrift) in Höhe von 3.450,00 S gewesen.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme handle es sich um eine Ermessensentscheidung. Erst wenn ein Wiederaufnahmegrund gegeben sei, könne über das Ermessen entschieden werden. Würde die einzige Feststellung einen Wiederaufnahmegrund darstellen, läge ein grobes Missverhältnis zwischen der Bedeutung des Wiederaufnahmegrundes und dessen Wirkung vor. Es sei daher geboten von der Wiederaufnahme des Verfahrens Abstand zu nehmen. Eine Wiederaufnahme sei nicht gerechtfertigt.

Es werde aus diesem Grund der Antrag gestellt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1997 mit – 4.006.912,00 S festzusetzen.

6. Die Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz am 5. März 2002 zur Entscheidung vorgelegt.

(a) Mit Schreiben vom 9. November 2004 wurde die Bw. ersucht folgende Fragen zu beantworten:

(1) Aus welchen Gründen hat die Mehrheitsgesellschafterin – obwohl diese am 28. Juni 1997 aus der Gesellschaft ausgeschieden ist – kurz vorher noch einen Forderungsverzicht abgegeben und warum ist die Gesellschafterin ausgeschieden? Hat die Bw. dieser Gesellschafterin klargemacht, dass diese Forderung nicht mehr einbringlich sein wird? Oder bestanden noch geschäftliche Verbindungen in den Folgejahren, die dem Gesellschafter diesen Schritt nahegelegt haben?

(2) Haben auch andere Gläubiger zu diesem Zeitpunkt (1997) einen Verzicht geleistet?

(3) Aus welchen Gründen wurde der Betrieb der HH GmbH 1997 in die Bw. eingebracht?

(4) Aus welchen Gründen wurde das Vermögen der (im Umgründungszeitpunkt 1999 verschuldeten) Firma in eine KEG transferiert?

(b) Der Vorhalt wurde mit Schreiben der Bw. vom 3. Dezember 2004 wie folgt beantwortet:

(1) Aufgrund der unterschiedlichen Auffassung über die Zukunftsaussichten und die Entwicklung des Unternehmens ist die Gesellschafterin mit 28. Juni 1997 ausgeschieden. Der vorher zugesagte Zuschuss wurde zur Verlustabdeckung für während der Gesellschafterstellung entstandene Verluste gewährt.

(2) Von anderen Gläubigern wurde in diesem Zeitpunkt (1997) kein Verzicht geleistet.

(3) Von der HH GmbH wurde die Erzeugung, der Großhandel und auch der Einzelhandel betrieben. Die Trennung in die Bereiche Erzeugung betreffend Großhandel und Einzelhandel erfolgte aus vertriebstechnischen Gründen.

(4) Die Umwandlung der Bw. auf eine KEG erfolgte aufgrund der besseren Refinanzierung. Außerdem konnten die Verlustvorträge auf Gesellschafterebene besser verwertet werden.

7. Folgende Unterlagen sind bei der rechtlichen Würdigung zu berücksichtigen:

(a) Protokoll der Bw. vom 29. Mai 2000 (Fassung eines Umwandlungsbeschlusses):

Das Vermögen der bestehenden Firma (Bw.) wird auf der Grundlage der Bilanz zum 31. August 1999 in eine neu zu gründende KEG eingebracht. Angaben über die Umwandlung enthält der Umwandlungsplan.

Aus Punkt zwei des Umwandlungsplans ergibt sich, dass die Vermögensübertragung am 31. August 1999 stattgefunden hat. Der Nachfolgerechtsträger ist ab dem Umwandlungstichtag in alle schwebenden Geschäfte des übertragenden Unternehmens eingetreten.

(b) Lt. Firmenbuchauszug wurde die Firma der Bw. am 6. Juli 2000 gelöscht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Maßgebende Vorschriften des Umwandlungsgesetzes:

In § 1 Umwandlungsgesetz ist angeführt: Kapitalgesellschaften können nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen unter Ausschluss der Abwicklung durch Übertragung des Unternehmens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf einen Gesellschafter oder in eine OHG, KG oder eingetragene Erwerbsgesellschaft (Nachfolgerechtsträger) umgewandelt werden.

§ 5 Abs. 1 Umwandlungsgesetz normiert die Umwandlung unter gleichzeitiger Errichtung einer Personengesellschaft: Die Hauptversammlung (Generalversammlung) einer Kapitalgesellschaft kann die Errichtung einer OHG, einer KG oder einer eingetragenen Erwerbsgesellschaft und zugleich die Übertragung des Vermögens der Kapitalgesellschaft auf die OHG, KG oder eingetragene Erwerbsgesellschaft beschließen.

2. Das Umwandlungsgesetz regelt also zwei Formen der übertragenden Umwandlung: Die verschmelzende Umwandlung (dh. die Umwandlung durch Übertragung des Unternehmens auf den Hauptgesellschafter) und die errichtende Umwandlung (dh. die Umwandlung unter gleichzeitiger Errichtung einer Personengesellschaft). Voraussetzung ist in beiden Fällen die Existenz einer Kapitalgesellschaft, deren Unternehmen auf einen bereits existierenden Hauptgesellschafter oder auf eine neu zu errichtende Personengesellschaft in Form der OHG, KG oder EEG übertragen wird.

3. Rechtsfolge einer Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz ist (ebenso wie bei den Vermögensübergängen im Rahmen einer Verschmelzung und Spaltung) die Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 19 BAO (Ritz, § 19 BAO, Rz 1). Diese steuerliche Gesamtrechtsnachfolge ist von jenen Umgründungsfällen (Einbringung, Zusammenschluss, Realteilung) zu unterscheiden, die nur eine zivilrechtliche Einzelrechtsnachfolge (und bilanzsteuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge) begründen, aber nicht unter § 19 BAO fallen.

Die übernehmende Firma tritt materiell und verfahrensrechtlich in die Rechte und Pflichten der übertragenden Körperschaft ein. Der Eintritt des Rechtsnachfolgers bedarf keines gesonderten Übertragungsaktes und erfolgt im Fall der Verschmelzung, Umwandlung und Spaltung im Zeitpunkt der Eintragung der Umgründung im Firmenbuch (s. dazu GeS 2004, 15, Pkt. 1.2; lt. § 5 Abs. 4 UmwG hat der Vorstand bzw. die Geschäftsführung der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft und die Gesellschafter der zu errichtenden Personengesellschaft die Umwandlung sowie die Errichtung der Personengesellschaft zur Eintragung beim Firmenbuch anzumelden).

4. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 29. Mai 2000 wurde die Umwandlung nach § 5 UmwG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unter gleichzeitiger Errichtung der Nachfolgefirma beschlossen. Im Umwandlungsplan (Übertragungsvertrag) vom selben Tag ist ausgeführt, dass die Übertragung des Vermögens unter Zugrundelegung der Umgründungsbilanz mit dem Stichtag 31. August 1999 erfolgen sollte. Mit Eintragung des Umwandlungsbeschlusses sollte auch die neuerrichtete Gesellschaft entstehen. Der Bilanzstichtag sollte maßgeblich sein für die Übergabe der Aktiva und Passiva, mit dessen Ablauf sollte die übertragende Gesellschaft (Bw.) aufgelöst sein und ihr Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge als Ganzes mit den Rechten und Pflichten auf den Nachfolgerechtsträger übergehen.

Dem Firmenbuchauszug zur FN-Nr. der Bw. ist zu entnehmen, dass die Auflösung und Löschung der Gesellschaft am 30. Mai 2000 beantragt wurde und die Eintragung der Auflösung und Löschung am 6. Juli 2000 erfolgte.

5. Bescheide müssen jenen Personen oder Firmen zugehen, für die sie dem Inhalt nach bestimmt sind, um wirksam zu werden. Ab Eintragung einer Umwandlung im Firmenbuch ändert sich der Bescheidadressat und eine Zustellung an die bereits erloschene Gesellschaft entfaltet keine Rechtswirkungen (Nichtbescheid) und geht ins Leere (GeS 2004, 15, Pkt. 2.1). Eine Erledigung die zu keinem rechtswirksamen Bescheid führt, ist zurückzuweisen (s. auch VwGH 21.11.1986, 86/17/0131 und 5.2.1992, 90/13/0041).

Die Berufung gegen den bezeichneten Wiederaufnahme- und Körperschaftsteuerbescheid für 1997 war demgemäss zurückzuweisen, weil die (übertragende) Gesellschaft im Zeitpunkt der Zustellung der Bescheide (November 2001) bereits erloschen war (Löschung am 6. Juli 2000).

Beilage: 1 Abkürzungsverzeichnis

Linz, am 24. Jänner 2005