



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 4

GZ. RV/0122-I/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X.GmbH&CoKG, Adresse, vertreten durch SteuerberatungsgesellschaftY, vom 26. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 24. April 2003 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Bericht vom 11. April 2003 über das Ergebnis der bei der X.GmbH&CoKG gemäß § 150 BAO durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung steht unter TZ 5 AO- Erträge 1996/1997 Folgendes:

"Lt. Bilanz z. 30.11.1997 gewährten stille Gesellschafter einen Schuldennachlass in Höhe von ATS 22.500.000,00. Die betr. stillen Gesellschafter haben mit diesem Vorgang auf deren Forderungen gegenüber der Gesellschaft verzichtet, sodass der kapitalsteuerrechtliche Tatbestand gem. § 2 Zi 4 b) KVG, Verzicht auf Forderungen, eingetreten ist, welcher gem. § 8 KVG mit 1 % der Bemessungsgrundlage zu besteuern ist.

Steuer gem. § 2 Zi 4 b KVG, 1 % von ATS 22.500.000 (€ 1.635,138,77)	225.000,00
Steuer in €	16.351,39"

Das Finanzamt folgte mit dem Gesellschaftsteuerbescheid vom 24. April 2003 diesen Prüfungsfeststellungen und setzte vom Wert der Leistung in Höhe von 1.635.138,77 € die Gesellschaftsteuer mit 16.351,39 € fest. Als Begründung wurde auf TZ 5 des Bp- Berichtes verwiesen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wird eingewendet, der Verzicht der stillen Gesellschafter auf ihre Einlagen im Gesamtausmaß von ATS 22.500.000,-- , der im Zuge der Sanierung (Vermeidung einer Insolvenz) vereinbart worden sei, erfülle deshalb nicht den Tatbestand des Forderungsverzichtes iSd § 2 Z 4 lit. b KVG, da aus zivilrechtlicher Sicht eine Einlage eines stillen Gesellschafters keine Forderung darstelle. Gemäß § 178 HGB gehe nämlich die Einlage des stillen Gesellschafters in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäftes über. Der stille Gesellschafter habe nur das Recht auf Beteiligung am Erfolg der Gesellschaft und entsprechend dem Gesellschaftsvertrag über die stille Gesellschaft ein Recht auf ein Abschichtungsguthaben. Dieses Guthaben entstehe aber erst nach Beendigung der stillen Gesellschaft. Da die stille Gesellschaft zum Zeitpunkt der Verzichtserklärung noch bestanden habe, könne nicht die Rede davon sein, dass die stillen Gesellschafter eine Forderung hätten. Fehle es aber an einer Forderung, könne es zivilrechtlich auch keinen Forderungsverzicht iSd § 2 Z 4 lit b KVG geben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2003 stützte sich auf folgende Begründung:

"Lt. Bilanz z. 30.11.1997 gewährten stillen Gesellschafter einen Schuldennachlass in Höhe von ATS 22.500.000,-- . Die betr. stillen Gesellschafter haben mit diesem Vorgang auf deren Forderungen gegenüber der Gesellschaft verzichtet, sodass der kapitalverkehrsteuerliche Tatbestand gem. § 2 Z. 4 b KVG, Verzicht auf Forderungen, eingetreten ist, welcher gem. § 8 KVG mit 1 % der Bemessungsgrundlage zu besteuern ist (ATS 22.500.000,- = € 1.635.138,77 1 % € 16.351,39). Auch wenn für den Moment nicht von einer Forderung gesprochen werden kann, vermittelt die stille Gesellschaft dem stillen Gesellschafter neben dem Forderungsrecht auf den vereinbarten Anteil am laufenden Gewinn und den Liquidationserlös auch ein solches auf die geleistete Einlage (Dorazil, KVG, § 5, RZ 4.2).

Es ist in diesem Zusammenhang nicht relevant, ob "jetzt" eine Forderung vorhanden ist, sondern dass ein solches Recht objektiv besteht, und dass jetzt auf diese, die Forderung, verzichtet wurde. Seinen Niederschlag fand dieser Verzicht in der erlöswirksamen Behandlung, indem sich die außerordentlichen Erträge um den Betrag von ATS 22,5 Mio erhöht haben, was objektiv den Wert der Gesellschaftsrechte um diesen Betrag erhöht hat.

Aus diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein."

Die X.GmbH&CoKG (Bw) stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 2 Z 4 des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) in der Fassung des Art III Z 1 des Bundesgesetzes BGBl Nr. 629/1994 unterliegen folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

b) Verzicht auf Forderungen.

Das Finanzamt sah den gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestand des § 2 Z 4 lit. b KVG dadurch verwirklicht, dass lt. Bilanz zum 30. November 1997 die stillen Gesellschafter der Bw.

durch den teilweisen Verzicht auf ihre Einlage einen Schuldennachlass in Höhe von 22.500.000 S (der als außerordentlicher Ertrag verbucht worden war) gewährt haben; darin liege der Verzicht auf Forderungen gegenüber der Gesellschaft.

Die Berufung führt dagegen zusammengefasst ins Treffen, da die Einlage eines stillen Gesellschafters in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäftes übergehe, stelle sie aus zivilrechtlicher Sicht keine Forderung des stillen Gesellschafters dar, auf die verzichtet hätte werden können, entstehe doch das Abschichtungsguthaben erst nach Beendigung der stillen Gesellschaft. Der Steuertatbestand des § 2 Z 4 lit b KVG sei daher mangels Vorliegens einer Forderung im Gegenstandsfall nicht erfüllt.

Dem Berufungsvorbringen ist durchaus darin beizupflichten, dass die geleistete Vermögenseinlage in das Vermögen des Geschäftsinhabers übergeht. Die Einlage vermittelt allerdings dem stillen Gesellschafter ein Forderungsrecht sowohl auf den vereinbarten Anteil am laufenden Gewinn und den Liquidationserlös als auch auf die geleistete Einlage für den Fall der Auflösung der Gesellschaft. Es besteht eine Forderung, die durch eine Einlage in bestimmter Höhe begründet wird (Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, 2. Auflage, Seite 146, Pkt. 4.2). Der stille Gesellschafter behält folglich einen obligatorischen Rückforderungsanspruch für seine Einlage. Hinsichtlich seiner Einlage und sonstiger vermögensrechtlicher Ansprüche aus dem Gesellschaftsverhältnis ist er Gläubiger, auch Konkursgläubiger. Das Rechtsverhältnis zwischen Geschäftsinhaber und stillem Gesellschafter ist somit schuldrechtlich (Straube, HGB, 1. Band, 2. Auflage, Rz. 20 zu § 178 HGB).

Auf Grund obiger Rechtslage ist bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles davon auszugehen, dass den stillen Gesellschaftern in Höhe der von ihnen jeweils erbrachten Vermögenseinlagen ab dem Zeitpunkt der Einlagenleistung obligatorische Rückforderungsansprüche für ihre Einlagen jedenfalls zustanden. Dass diese schuldrechtlich vorhandenen Ansprüche erst nach Auflösung der Gesellschaft im Zuge der Auseinandersetzung in Geld zu berichtigen sind, ist strikt auseinander zu halten von dem Umstand, dass der stille Gesellschafter mit Leistung der Vermögenseinlage einen obligatorischen Rückforderungsanspruch für seine Einlage behält. Haben -und dies ergibt der Inhalt der vorliegenden "Sanierung und Fortführungsprognose der X.GmbH&CoKG" in unbedenklicher Weise- im Gegenstandfall die stillen Gesellschafter einer endgültigen "Abwertung des Kapitals der stillen Gesellschafter auf 10 %" zugestimmt und damit der Bw. "im Bereich des Fremdkapitals" einen Schuldennachlass von insgesamt 22,5 Mio S gewährt/zugestanden, dann liegt in diesem teilweisen Verzicht bereits deren endgültiger Verzicht auf 90 Prozent des obligatorisch bestehenden (aber erst bei Auflösung der Gesellschaft zu realisierenden) Rückforderungsanspruches (= Forderung) auf die geleistete Einlage. Ist aber zwischen dem Rückforderungsanspruch als solchem und der tatsächlichen

Realisierung bei Auflösung der Gesellschaft zu unterscheiden, dann kann auf diesen Rückforderungsanspruch –wie im Streitfall geschehen- bereits vor Beendigung der Gesellschaft durch eine einvernehmlich vereinbarte Abwertung der stillen Beteiligung (Teilverzicht auf die Einlagen) rechtswirksam verzichtet werden. Der Verzicht auf diese vorhandene Forderung trat im Zeitpunkt der Verzichtserklärung ein. Dies zeigt auch die Verbuchung der Schuldennachlässe als außerordentliche Erträge des Wirtschaftsjahres 1997. Da von der Bw. außerdem erwähnt wurde, dass dieser teilweise Verzicht der stillen Gesellschafter auf ihre Einlage im Zuge einer Sanierung (Vermeidung einer Insolvenz) vereinbart worden war, bleibt noch auszuführen, dass wirtschaftliche Zwänge nicht geeignet sind, die Freiwilligkeit einer Leistung zu beeinträchtigen. Die Freiwilligkeit einer Leistung wird daher nicht dadurch ausgeschlossen, wenn sie zur Sanierung der Gesellschaft, insbesondere zur Abwehr einer Insolvenz geschieht (Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, 2. Auflage, Seite 94, Pkt. 39). Außerdem ist ein durch Forderungsverzicht herbeigeführter Wegfall einer Verbindlichkeit objektiv geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, vor allem dann, wenn die Gesellschaft von einem Insolvenzverfahren bedroht ist. Auch diese weiteren Tatbestandsvoraussetzungen liegen daher im Streitfall vor.

Zusammenfassend ergibt sich, dass in dem mit den stillen Gesellschaftern vereinbarten Verzicht auf 90 % ihrer Einlagen, was im Ergebnis zu einem als außerordentlichen Ertrag verbuchten Schuldennachlass von insgesamt 22,5 Mio S führte, ein Verzicht auf Forderungen im Sinne des § 2 Z 4 lit. b KVG vorliegt. Das Finanzamt ist daher zu Recht von der Verwirklichung dieses Steuertatbestandes ausgegangen und hat mit dem bekämpften Bescheid von der betragsmäßig unbestritten gebliebenen Bemessungsgrundlage von 1.635.138,77 € die Gesellschaftsteuer in Höhe von 16.351,39 € vorgeschrieben.

Innsbruck, am 28. Oktober 2005