

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache XY, vertreten durch Z, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt A vom 11. März 2011, Steuernummer, betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Mit Ergänzungersuchen vom 09.03.2010 ersuchte das Finanzamt um Vorlage der Bilanzen der Jahre 2005 bis 2008 inklusive GuV-Rechnung und Erläuterungen dazu. Weiters ersuchte das Finanzamt, Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen auszuweisen, diese für die einzelnen Jahre aufzugliedern und bekannt zu geben, wem gegenüber die jeweilige Forderung bestehe und woraus diese resultiere.

Mit Schreiben vom 23.03.2010 wurden die Jahresabschlüsse 2005-2008, sowie die Aufgliederung der Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen und Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis bestand, für die Jahre 2005 bis 2008 übermittelt.

Am 18.05.2010 erging neuerlich ein Ergänzungersuchen. Das Finanzamt ersuchte unter anderem betreffend des Forderungsverzichtes gegenüber der XY um Nachweis der Entrichtung der Gesellschaftsteuer, sowie um Vorlage eines Organigramms und eine Aufstellung des Verbindlichkeitskontos der XY. Mit Schreiben vom 30.08.2010 gab die steuerliche Vertretung der Bf bekannt, für den Forderungsverzicht in Höhe von EUR 1.423.989,37 sei keine Gesellschaftsteuer entrichtet worden, da die Forderung nicht werthaltig gewesen sei und somit ertragswirksam in der KG über die G&V ausgebucht worden sei. Es handle sich um keinen Zuschuss. Mit weiterem Vorhalt vom 04.10.2010 ersuchte das Finanzamt um detaillierte Bekanntgabe, wie die Verbuchung des Forderungsverzichtes bei der XY erfolgt sei. Die entsprechende KG-Bilanz inkl. GuV und Erläuterungen sei anzuschließen. Wie sei der Forderungsverzicht verbucht worden?

Am 08.10.2010 übermittelte die steuerl. Vertretung der Bf die Vereinbarung vom 20.12.2007, den Jahresabschluss zum 31.12.2007 und führte dazu aus, in der Gewinn-

und Verlustrechnung sei der Forderungsverzicht in Höhe von EUR 1.423.989,37 auf dem Konto 4830, Sonstige Erlöse, verbucht worden. Der Jahresgewinn der KG betrage EUR 1.409.806,36.

Mit dem spruchgegenständlichen Bescheid vom 11. März 2011 setzte das Finanzamt Gesellschaftsteuer in Höhe von 14.239,89 € fest.

"Berechnung der festgesetzten Gesellschaftsteuer:

Gemäß § 8 KVG 1% vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG in Verbindung mit § 2 Z 2 bis 4 KVG in Höhe von 1.423.989,37 € (gerundet gemäß § 204 BAO) 14.239,89 €.

Begründung:

Mit Forderungsverzicht vom 20.12.2007 wurde auf die Forderung in Höhe von € 1.423.989,37 verzichtet. Wenn die Leistung des Gesellschafters geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, dann ist der Wert aus Sicht der Gesellschaft zu bewerten."

Fristgerecht wurde Berufung – nun mehr Beschwerde - eingebracht.

Die Bf führt aus, dem angefochtenen Bescheid liege ein Forderungsverzicht vom 20.12.2007 in Höhe von EUR 1.423.989,37 zugrunde. Bei der verzichteten Forderung handle es sich jedoch um eine wertlose Forderung. Der Forderungsverzicht sei daher nicht geeignet gewesen, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Als Nachweis für die Wertlosigkeit der Forderung übermittelte die Bf in der Anlage die Bilanz zum 31.12.2007 und die Gewinn- und Verlustrechnung für den Zeitraum 01.01.2007 bis 31.12.2007. Daraus sei ersichtlich, dass das Eigenkapital der Gesellschaft nach Verbuchung des Forderungsverzichts im sonstigen betrieblichen Ertrag (Kontonummer 4830) EUR 153.226,57 betrage. Ohne den Forderungsverzicht wäre das Eigenkapital deutlich negativ gewesen und wäre eine Überschuldung vorgelegen.

Die Bf beantrage daher, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und für den Forderungsverzicht vom 20.12.2007 mangels Werterhöhung der Gesellschaftsrechte keine Gesellschaftsteuer vorzuschreiben.

Das Finanzamt legte den Bemessungsakt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vor.

2. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

Da die gegenständliche Berufung 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.

Die Entscheidung wurde mit Bescheid gemäß § 281 Abs. 1 BAO (nun mehr § 271 Abs. 1 BAO) bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zu GZ 2010/16/0269, anhängen Verfahrens ausgesetzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 29. April 2014, Zl. 2010/16/0269-5, die Behandlung der Beschwerde abgelehnt.

Das ausgesetzte Beschwerdeverfahren war daher gemäß § 271 Abs. 2 BAO von Amts wegen fortzusetzen.

Der Geschäftsverteilungsausschuss hat die Rechtssache nun mehr der Gerichtsabteilung 1088 zur Erledigung zugewiesen.

2. Beweiswürdigung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Bemessungsakt Steuernummer.

3. Rechtslage und Erwägungen

Vorweg ist festzustellen, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 29. April 2014, Zl. 2010/16/0269-5, die Behandlung der Beschwerde abgelehnt hat.

Der VwGH führt aus, die belangte Behörde sei im angefochtenen Bescheid nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. Oktober 1994, 93/16/0103) abgewichen. In der vorliegenden Beschwerde würden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des § 33a VwGG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Der erkennende Senat habe daher beschlossen, die Behandlung der Beschwerde abzulehnen.

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

- 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.

Der Grundgedanke des § 2 Z. 4 KVG ist 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. Die Steuerpflicht tritt immer schon dann ein, wenn die in Rede stehenden Zuweisungen zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft führen. Als eine freiwillige Leistung im Sinne obiger Bestimmungen ist jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft anzusehen, die ohne gesetzliche oder im Gesellschaftsvertrag begründete Verpflichtung (Zwang) erbracht wird. Die Erbringung der Leistung durch den Gesellschafter braucht nur objektiv geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung ist nicht erforderlich (vgl. VwGH 16.12.1993, 92/16/0065, 25.03.1993, 92/16/0146).

Darüber hinaus hat der Verwaltungsgerichtshof auch ausgesprochen, dass selbst die Abdeckung von Verlusten als wertsteigernd im Sinn des § 2 Z. 4 KVG zu qualifizieren ist. Nur dann, wenn der Zuschuss an eine bereits in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft geleistet wird, ist die Wertsteigerung im Sinne des § 2 Z. 4 KVG ausgeschlossen (siehe dazu VwGH 28.9.1998, 95/16/0302 und 6.10.1994, 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.

Nennwert ist der Betrag, den nach dem Inhalt des Schuldverhältnisses der Gläubiger fordern kann und demgemäß der Schuldner entrichten muss.

Der Wert eines Forderungsverzichtes ist aus der Sicht der Gesellschaft zu ermitteln und entspricht im Regelfall dem Nennwert der Forderung (siehe Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz-Kurzkommentar², S. 185 und 186 Pkt. V.6. und 8. zu § 7; Brönnner/Kamprad, Kommentar zum KVG⁴, Rz 13 zu § 8).

Das Eigenkapital der Kapitalgesellschaft wird durch den Forderungsverzicht erhöht. Dies gilt auch dann, wenn bereits vor dem Verzicht eine Überschuldung bestand. Der Wert der Eigenkapitalzufuhr wird nicht durch den Wert begrenzt, der für den Gesellschaftsanteil am Markt nach dem Forderungsverzicht erzielt werden kann. Nach § 7 Z. 2 KVG bildet der Wert der Leistung die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer. Abzustellen ist dabei auf jenen Wert, den die Leistung für die Kapitalgesellschaft hat. Aus Sicht der Kapitalgesellschaft ist Gegenstand der Einlage der weggefallene Passivposten. Dieser fällt bei der Kapitalgesellschaft mit dem Nennwert der Forderung weg, weshalb der Nennwert der Forderung die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer bildet.

Durch diesen Verzicht wird 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. hiezu bereits UFS 04.10.2010, RV/1022-W/08; VwGH-Beschwerde zur ZI. 2010/16/0269 eingebbracht. Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 29.4.2014 abgelehnt; UFS 20.03.2012, RV/2051-W/06; UFS 04.10.2010, RV/2391-W/10; BFG 16.11.2017, RV/7101217/2011 und BFG 16.11.2017, RV/7101353/2011).

Durch den Forderungsverzicht verringern sich die Verbindlichkeiten der Gesellschaft, sodass objektiv eine Werterhöhung der Gesellschaftsrechte eintritt.

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 (*Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz, zu § 14 Abs. 2, Pkt. 2., *Visdorf/Glier/Knobel*, Bewertungsgesetz-Kommentar⁴, Rz 50 zu § 12 dBewG).

Diese Vorschrift findet ihre Begründung darin, dass Kapitalforderungen nicht wie andere Wirtschaftsgüter (z.B. Waren) zur Veräußerung (Abtretung) bestimmt sind, sondern zur Verwertung durch Einziehung. Für ihre Bewertung kann deshalb nicht der Betrag maßgebend sein, der bei einer Abtretung an einen Dritten am Stichtag hätte erzielt werden können, sondern der Betrag, der bei Geltendmachung der Forderung an diesem Stichtag vom Schuldner gefordert werden konnte (Nennwert) (*Gürsching/Stenger*, dKommentar zum Bewertungsrecht, 110. Lieferung (Juni 2010), zu § 12 dBewG, Anm. 19).

§ 14 Abs. 2 BewG bezieht sich nicht auf Schulden, denn der Nichtansatz einer Forderung wegen Uneinbringlichkeit führt nicht dazu, dass auch die Verpflichtung des Schuldners mit Null zu bewerten ist (*Gürsching/Stenger*, dKommentar zum Bewertungsrecht, 110. Lieferung (Juni 2010), zu § 12 dBewG, Anm. 32).

Eine Forderung ist uneinbringlich, wenn im Bewertungszeitpunkt Verhältnisse bestehen, die wirtschaftliche Zweifel an der Durchsetzbarkeit rechtfertigen, z.B. wenn der Schuldner den Offenbarungseid geleistet hat, wenn ein Konkursverfahren gegen ihn mangels Masse eingestellt worden ist, wenn eine Zwangsvollstreckung oder Zwangsversteigerung keinen Erfolg verspricht oder fruchtlos verlaufen ist, wenn der Schuldner unauffindbar ist oder wenn die Forderung verjährt ist und sich der Schuldner auf diesen Umstand berufen wird. (*Visdorf/Glier/Knobel*, Bewertungsgesetz-Kommentar⁴, Rz 51 zu § 12 dBewG).

Nennwert ist der Betrag, den nach dem Inhalt des Schuldverhältnisses der Gläubiger fordern kann und demgemäß der Schuldner entrichten muss. (*Gürsching/Stenger*, dKommentar zum Bewertungsrecht, 110. Lieferung (Juni 2010), zu § 12 dBewG, Anm. 20). Bei Forderungen und Schulden ist die Bewertung mit dem Nennwert die Regel. In Ausnahmefällen, wenn besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen, ist eine Abweichung zulässig. Laut VwGH 24.4.1997, 93/15/0066 sind als besondere Umstände solche anzusehen, die vom Normalfall - gemessen an den im Wirtschaftsleben durchschnittlich geltenden Konditionen - erheblich abweichen. Solche besonderen Umstände liegen u.a. vor, wenn eine Forderung besonders hoch oder besonders niedrig verzinst wird.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen, kann es sein, dass aus Sicht des Gesellschafters die Forderung "wertlos" war. Für die Bf. jedoch war ihre Verpflichtung, die Schuld zurückzuzahlen nicht mit Null zu bewerten. Bei ihr schlug sich die Schuld nach wie vor mit dem Nennbetrag zu Buche. Erst durch den Verzicht des Gesellschafters auf die Forderung wird in Höhe des Nennbetrages das Vermögen der Gesellschaft vermehrt. Selbst wenn eine Überschuldung damit nicht beseitigt hätte werden können, wäre diese Leistung dennoch geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Infolge dieses Beisatzes zu § 2 Z. 4 KVG kann die Bewertung des Forderungsverzichtes nicht ausschließlich aus Sicht des Gesellschafters heraus erfolgen. Die Eignung der Leistung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen bedeutet nichts anderes, als dass durch den Forderungsverzicht das Gesellschaftsvermögen erhöht wird, da die Gesellschaft die

Schuld nicht mehr zurückzahlen muss. Die Sicht der Gesellschaft spielt für die Bewertung der Forderung für Zwecke der Kapitalverkehrsteuer eine Rolle.

Verzichtet der Gesellschafter gegenüber seiner Kapitalgesellschaft auf eine Forderung, liegt gesellschaftsteuerrechtlich eine freiwillige Gesellschafterleistung vor. Beim Verzicht ist der Wille des Gläubigers auf den Untergang des jeweiligen Rechtes gerichtet.

(*Heidinger in Schwimann, ABGB*³, VI, § 1444 Rz 1). D.h. der Gesellschafter vermehrt erst durch den endgültigen Verzicht das Vermögen der Gesellschaft. Verzichtet wie im gegenständlichen Fall der Gesellschafter auf seine Forderung von 1.423.989,37 Euro, dann erhöht sich das Vermögen der Gesellschaft um 1.423.989,37 Euro. Diese Erhöhung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft findet statt, auch wenn fraglich war, ob sie die Schuld jemals an den Gesellschafter hätte zurückzahlen können.

Abschließend kann daher gesagt werden, dass bei einem Verzicht des Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber seiner von Überschuldung bedrohten Kapitalgesellschaft der Wert der Forderung gemäß § 14 Abs. 2 BewG nicht mit null Euro als Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer anzusetzen ist.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

5. Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Gegenständliche Entscheidung entspricht sowohl der Judikatur des VwGH als auch des BFG (vgl. VwGH 28.9.1998, 95/16/0302 und 6.10.1994, 93/16/0103, VwGH 29.4.2014, 2010/16/0269 u.a., BFG 16.11.2017, RV/7101217/2011 und RV/7101353/2011).

Wien, am 20. November 2017