

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adresse, als Rechtsnachfolgerin der B, über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 15. Juli 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

Laut Gesellschaftsteuererklärung vom 30.09.2010 hat die C mit Vertrag vom 03.09.2010 100% der Geschäftsanteile an der B um 150.000,00 Euro an die Firma D verkauft. Im Zuge dessen hat C das negative Eigenkapital der B durch Übernahme von Schulden ausgeglichen.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 23.11.2010 führt das Finanzamt aus:

"Gemäß Punkt Achtens des Kauf- und Abtretungsvertrages vom 03.09.2010 zwischen C und der D ist die Verpflichtung enthalten, die Gesellschaft aus sämtlichen bis 31.07.2010 gegebenen (Bank)Garantien freizustellen. Eine Kreditübernahme mit Bank1 und Bank2 wurde vereinbart. Bis wann laufen die übernommenen Garantien bzw bis wann steht fest, ob es zu Leistungen im Zusammenhang mit diesen Garantien kommen wird? Um Vorlage von Kopien der Beilagen ./6, ./7 und ./8 zu oa. Vertrag wird gebeten."

Mit Schreiben vom 09.12.2010 hat die B ausgeführt:

"Mit dieser Vereinbarung hat der bisherige Eigentümer aufgrund der Verantwortlichkeitsteilung (Stichtag 31.07.2010) die Haftung für die alten Bankgarantien übernommen. Ausnahme eine laufende Ausführungsgarantie in Höhe von € 60.000,00, welche bei B verblieb. Die Laufzeit dieser Garantie ist bis zum 31.12.2010. Die von Ihnen gewünschten Beilagen 6,7, und 8 des Abtretungsvertrages legen wir in Fotokopie bei...."

Am 16.03.2011 erging ein neuerliches Ergänzungsersuchen des Finanzamtes:

"Am 30.09.2010 wurde eine Gesellschaftsteuererklärung Kap11 gelegt. Beschreibung des Rechtsvorganges "...hat C das negative Eigenkapital der B durch Übernahme von Schulden ausgeglichen.", als Wert der Leistung wurde ein Betrag von € 135.000,- angegeben. In welcher Höhe ist es tatsächlich zur Übernahme von Schulden gekommen? Stehen die Kreditübernahmen mit der Bank1 bzw Bank2 damit in Zusammenhang? Wurden auch weitere Schulden übernommen bzw Gesellschafterleistungen getätigt? Bitte um Nachweis der Vergebührung der Kreditübernahmen vom 18.8. bze 30.8.2010."

Mit Antwortschreiben vom 15.06.2011 hat die B hiezu mitgeteilt:

"Die C hat per Übernahmestichtag 31.7.2010 einen Abstattungskredit iHv € 2.000.000,00 und zwei Avalkredite von der B übernommen. Auf die dabei entstehende Forderung wurde im Anschluss verzichtet. Mit 30.09.2010 wurde eine Gesellschaftsteuererklärung abgegeben, in der als Wert der Leistung € 135.000,00 erklärt wurden. Weitere Schuldübernahmen haben nicht statt gefunden."

Wir dürfen dazu ausführen, dass nach der Judikatur bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage besondere Umstände zu berücksichtigen sind, die einen niedrigeren Wert der Forderungen begründen. Bei teilweise einbringlichen Forderungen sind nur die einbringlichen Beträge anzusetzen (VwGH 10.07.1996, 94/18/0037). Der Forderungsverzicht ist daher nicht mit dem Nennbetrag anzusetzen, sondern nur in Höhe der einbringlichen Beträge (siehe dazu Knörzer/Althuber: GesSt² §7 Rz 36 ff mwN).

Zur Vergebührung der Übernahme der Avalkredite bzw des Abstattungskredites dürfen wir wie folgt Stellung nehmen:

Ein Avalkredit ist ein Bürgschaftskreditvertrag, bei dem zwischen Kreditgeber und Kreditnehmer eine Vereinbarung dergestalt getroffen wird, dass der Kreditgeber zusagt, für eine Verpflichtung des Kreditnehmers einem Dritten gegenüber die Haftung als Bürge zu übernehmen (Gaier, Kommentar zum Gebührengesetz 1957, § 33 TP 19 Rz 26). Ein Avalkredit (=Bürgschaftsvertrag) unterliegt nicht der Gebühr für Kreditverträge (Gaier, aao, § 3 TP 19 Rz 28) und als Garantie auch nicht der Gebühr für Bürgschaftserklärungen (GebRB, Rz 762). Bei der Übernahme der beiden Avalkredite liegt daher dem Grunde nach schon keine Gebührenpflicht vor.

Eine private Schuldübernahme liegt vor, wenn ein neuer Schuldner an die Stelle des alten tritt. Der Gläubiger muss dieser Schuldübernahme zustimmen. Die C hat bei den drei fraglichen Rechtsgeschäften (Abstattungskredit und 2 Avalkredite) die Schuld übernommen. Die B wurde dabei aus der persönlichen Haftung entlassen und der Gläubiger hat jeweils zugestimmt. Dieser Vorgang unterliegt daher keiner Gebühr (siehe dazu GebR Rz 768).

Wir dürfen daher zusammenfassend festhalten, dass einerseits die Gesellschaftsteuer für die Schuldübernahme von € 135.000,00 zu berechnen ist. Durch die Schuldübernahme selbst wurde andererseits keine Gebühr ausgelöst..."

Mit dem spruchgegenständlichen Bescheid vom 15. Juli 2011 setzte das Finanzamt Gesellschaftsteuer in Höhe von 20.000,00 € 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 2.000.000,00 € (gerundet gemäß § 204 BAO) 20.000,00 €.

Begründung:

Laut Vorhaltsbeantwortung wurde auf die übernommene Forderung, aushaftend per 31.7.2010 mit € 2.000.000,00 € verzichtet. Wenn die Leistung des Gesellschafters geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, dann ist der Wert aus Sicht der Gesellschaft zu bewerten (sh zB UFS-Entscheidung vom 4.10.2010, RV/2391-W/10). Der Forderungsverzicht unterliegt im Gesamtbetrag der Gesellschaftsteuer."

Mit Schriftsatz vom 22.08.2011 hat die B Berufung - nun mehr Beschwerde - eingebracht. Die Berufungswerberin - nun mehr Beschwerdeführerin (Bf) wiederholt unter Hinweis auf das Schreiben vom 15.06.2011 erneut, die C habe per Übernahmestichtag 31.07.2010 einen Abstattungskreditvertrag iHv € 2.000.000,00 und zwei Avalkredite von der B übernommen. Auf die dabei entstehende Forderung sei im Anschluss verzichtet worden. Mit 30.09.2010 sei eine Gesellschaftsteuererklärung abgegeben worden, in der als Wert der Leistung € 135.000,00 erklärt worden seien. Weitere Schuldübernahmen hätten nicht stattgefunden. Nach der Judikatur seien bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage besondere Umstände zu berücksichtigen, die einen niedrigeren Wert der Forderung begründen würden. Bei teilweise einbringlichen Forderungen seien nur die einbringlichen Beträge anzusetzen (VwGH 10.07.1996, 94/18/0037). Der Forderungsverzicht sei daher nicht mit dem Nennbetrag anzusetzen, sondern nur in Höhe der einbringlichen Beträge (siehe dazu Knörzer/Althuber: GesSt² §7 Rz 36 ff mwN).

Am 5. September 2011 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab:

"Ein Forderungsverzicht unterliegt gemäß § 2 Z 4 lit b KVG der Gesellschaftsteuer. Für die Berufungswerberin ergibt sich durch den Forderungsverzicht der Gesellschafterin ein Wegfall einer Verbindlichkeit. Für Verbindlichkeiten sieht § 14 Abs. 2 BewG keine besondere Bewertung vor. Aus der Tatsache, dass der grundsätzlich die Bewertung von Forderungen und Schulden regelnde § 14 BewG in seinem Absatz 2 nur die Forderungen erwähnt, kann geschlossen werden, dass der Schuldner seine Schuld auch in voller Höhe ansetzen kann, wenn dieselbe vom Standpunkt des Gläubigers aus als nicht vollwertig, ja sogar als uneinbringlich anzusehen ist. Da die Bewertung aus der Sicht der empfangenden Gesellschaft zu erfolgen hat, erhöht sich das Gesellschaftsvermögen um den Nennwert der Schuld, die nachgelassen wurde. (UFS-Entscheidung vom 4.10.2010, RV/2391-W/10). Die Berufung war daher abzuweisen."

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag vom 22.09.2011 ergänzt die Bf ihr Vorbringen unter Hinweis auf Kofler, Gesellschaftsteuer vom Nominalwert bei Verzicht auf eine nicht mehr werthaltige Forderung, GES 2020/6 und stellt gleichzeitig den Antrag, gemäß § 281

BAO mit der gegenständlichen Berufungsentscheidung zuzuwarten, bis der VwGH zur Zahl 2010/16/0269 in seinem Erkenntnis ausgesprochen habe, mit welchem Wert der Forderungsverzicht anzusetzen sei.

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.

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

3. Beweiswürdigung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Akt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel Steuernummer.

4. 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 wurde 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 Zl. 2010/16/0269 eingebracht. 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).

Dies bedeutet für vorliegenden Fall, dass die Forderung aus Sicht des Gesellschafters eventuell nur teilweise - mit einem Betrag von 135.000,00 Euro - einbringlich war. Für die Bf. schlug ihre Schuld jedoch im vollen Betrag zu Buche. Erst durch den Verzicht des Gesellschafters auf die Forderung wird in Höhe des Nennbetrages das Vermögen der Gesellschaft vermehrt.

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 (vgl. zB. VwGH 28.9.1998, 95/16/0302, VwGH 06.10.1994, 93/16/0103, VwGH 29.4.2014, 2010/16/0269).

Wien, am 13. November 2017