

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch NN., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 15. Oktober 2012, ErfNr. zzz, betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.), die Bf. (übertragende Gesellschaft) und die NNGesellschaft (übernehmende Gesellschaft) schlossen am ttmm 2005 einen Sacheinlage- und Einbringungsvertrag. Nach den Bestimmungen des § 1 dieser Vereinbarung brachte die Bf. ihre gegenüber der übernehmenden Gesellschaft bestehenden Forderungen in der Höhe von € 9.913.900,00 in die übernehmende Gesellschaft als Sacheinlage gegen Gewährung von jungen Aktien ein.

Gemäß § 4 der Vereinbarung erhielt die übertragende Gesellschaft als Gegenleistung für die eingebrachten vertragsgegenständlichen Forderungen 6.400.000,00 junge auf den Inhaber lautende Stammaktien im Nennbetrag von je € 1,00 der übernehmenden Gesellschaft.

Dazu erfolgte unter Erfassungsnummer ZZZ am 29. Dezember 2005 die Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer. Diese wurde ausgehend von einer Gegenleistung von € 6.400.000,00 mit € 64.000,00 berechnet und abgeführt.

Mit dem an den Masseverwalter im Insolvenzverfahren der übernehmenden Gesellschaft gerichteten Gesellschaftsteuerbescheid vom 15. Oktober 2012, Erfassungsnummer zzz, setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel die Gesellschaftsteuer davon abweichend mit € 99.139,00 fest, woraus sich unter Berücksichtigung der Selbstberechnung eine Nachforderung in der Höhe von € 35.139,00 ergibt.

Gegen diesen am 16. Juni 2014 an die Bf. zugestellten Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 16. Juli 2014.

Das Finanzamt wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 14. November 2014 als unbegründet ab.

Die Bf. stellte daraufhin mit Eingabe vom 18. Dezember 2014 den Vorlageantrag.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 2 Z 1 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber; dazu zählen nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 Z 1 KVG auch Aktien und sonstige Anteile.

Nach § 9 Abs. 1 KVG ist Steuerschuldner die Kapitalgesellschaft. Gemäß § 9 Abs. 2 Z 1 KVG haftet für die Gesellschaftsteuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten der Erwerber.

Die Bestimmungen des § 201 Abs. 1 bis 3 BAO in der im Jahr 2012 gültigen Fassung des BGBl. I Nr. 97/2002 lauten:

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,

2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,

3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,

5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,

2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden,

3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.

Die Bestimmungen des § 303 BAO in der im Jahr 2012 gültigen Fassung des BGBl. I Nr. 97/2002 lauten:

(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der nach Abgabenvorschriften Haftungspflichtige kann gemäß § 248 BAO unbeschadet der Einbringung einer Bescheidbeschwerde gegen seine Heranziehung zur Haftung (Haftungsbescheid, § 224 Abs. 1) innerhalb der für die Einbringung der Bescheidbeschwerde gegen den Haftungsbescheid offenstehenden Frist auch gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerde einbringen. Beantragt der Haftungspflichtige die Mitteilung des ihm noch nicht zur Kenntnis gebrachten Abgabenanspruches, so gilt § 245 Abs. 2, 4 und 5 BAO sinngemäß.

Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass die Bf. gegen beide im gegebenen Zusammenhang seitens des Finanzamtes erlassenen Bescheide das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben hat: einerseits gegen den o.a. an den Primärschuldner gerichteten Abgabenbescheid vom 15. Oktober 2012 (samt Bescheidbegründung vom 17. Oktober 2012) und andererseits gegen den an die Bf. gerichteten Haftungsbescheid vom 11. Juni 2014. Die Beschwerde gegen den letztgenannten Bescheid hat das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 4. April 2016, Zl. RV/7101786/2015, abgewiesen.

Bringt der Haftungspflichtige sowohl gegen den Haftungsbescheid als auch gegen den maßgeblichen Bescheid über den Abgabenanspruch Bescheidbeschwerden ein, so sind diese Beschwerden nicht gemäß § 267 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden (VwGH 28.6.2001, 2000/16/0886). Vielmehr ist zunächst über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid zu entscheiden, zumal von dieser Erledigung die Rechtsmittelbefugnis gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch abhängt (VwGH 18.3.2013, 2012/16/0049).

Aus dem eben erwähnten Erkenntnis vom 4. April 2016 ergibt sich, dass die Bf. als Haftungspflichtige gemäß § 248 BAO zur Beschwerde gegen den verfahrensgegenständlichen Abgabenbescheid vom 15. Oktober 2012 legitimiert ist.

Zu den einzelnen Beschwerdevorbringen wird ausgeführt:

Zum Vorliegen der Voraussetzungen nach § 201 BAO:

Laut Bescheidbegründung vom 17. Oktober 2012 erfolgte die Festsetzung der Gesellschaftsteuer im Grunde des § 201 Abs. 2 Z 3 BAO da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden. Die Feststellungen der Prüfung stellten für das Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, die bisher nicht geltend gemacht worden seien. Die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens hätten einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Die Wiederaufnahme sei wegen Hervorkommens folgender neuer Tatsachen erfolgt: Die Gegenleistung für den ersten Erwerb der Gesellschaftsrechte habe tatsächlich € 9.913.900,00 betragen. Forderungen seien gemäß § 14 BewG mit dem Nennwert zu bewerten. Dies stelle den Wiederaufnahmsgrund gemäß § 303 Abs. 4 BAO dar.

Vor diesem Hintergrund ist der Einwand der Bf., völlig unberechtigt, wonach die Bescheidbegründung vom 17. Oktober 2012 nicht erkennen lasse, worin eigentlich die angeblich neu hervorgekommene Tatsache oder das neu hervorgekommene Beweismittel bestehe.

Es kann vielmehr kein Zweifel daran bestehen, dass das Vorliegen neuer Tatsachen in dem Umstand zu erblicken ist, dass die Gegenleistung nicht wie im Zuge der Selbstberechnung angegeben bloß € 6.400.000,00 sondern tatsächlich € 9.913.900,00 betragen hat.

Die Bf. behauptet, bei der vom beauftragten Notar vorgenommenen Selbstberechnung sei der Abgabenbehörde das Hauptversammlungsprotokoll vom tmm 2005 samt Anlagen dazu gemäß § 10a KVG zur Verfügung gestellt worden. Dem Finanzamt sei der Zugriffscode zu dieser Urkunde bekannt gegeben worden. Allein aufgrund dieser Urkunden sei der Abgabenbehörde schon im Zeitpunkt der Selbstberechnung im Jahr 2005 bekannt gewesen, dass die Nominale der den Gegenstand der Sacheinlage bildenden Forderungen € 9.913.900,00 betrage. Hinsichtlich dieses Umstandes liege daher keine neu hervorgekommene Tatsache oder ein neu hervorgekommenes Beweismittel vor.

Dem ist zu entgegnen, dass dem Finanzamt nach der Aktenlage der angesprochene Zugriffscode nicht bekannt gegeben wurde. Die Abgabenbehörde hat die Bf. in der Beschwerdevorentscheidung (die insofern als Vorhalt gilt) auf diesen Umstand ausdrücklich hingewiesen. Diesbezügliche Einwände hat die Bf. nicht vorgetragen.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass gemäß § 10a Abs. 2 KVG selbst bei Bekanntgabe des Zugriffscodes für die Finanzämter keine Verpflichtung besteht, in die Urkunden einzusehen. Die Abgabenbehörden sind vielmehr dazu bloß berechtigt. Auch für eine allfällige materielle Prüfung hinsichtlich sämtlicher Angaben in der Selbstberechnung und in der Anmeldung legt der Gesetzgeber in der zitierten Norm eine Befugnis und keine Verpflichtung fest. Im vorliegenden Fall erfolgte nach der Aktenlage erst im Jahr 2010 eine Überprüfung hinsichtlich der gesellschaftsteuerpflichtigen Rechtsvorgänge.

Für die Frage, ob Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO neu hervorgekommen sind, kommt es im gegebenen Zusammenhang ausschließlich auf den Wissensstand der für die Erhebung der Gesellschaftsteuer zuständigen Abgabenbehörde an. Der Beurteilung einer Tatsache als "neu hervorgekommen" steht jedenfalls nicht entgegen, wenn das Finanzamt mangels Einsichtnahme in die bezughabenden Urkunden bzw. der Unterlassung einer näheren Prüfung der Unterlagen zunächst keine Kenntnis von der tatsächlichen Höhe der in der Selbstberechnung viel zu niedrig angegebenen Gegenleistung gehabt hat.

Die Feststellung in der Beschwerdevorentscheidung, das Finanzamt habe erst auf Grund der im Jahr 2010 durchgeführten Abfragen von der Einbringung von Forderungen der Bf. in die übernehmende Gesellschaft im Ausmaß von € 9.913.900,00 erfahren, erscheint nach der Aktenlage durchaus schlüssig und glaubwürdig.

Als erstes Zwischenergebnis ist somit festzustellen, dass die Fragen nach dem Vorliegen der Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO zu bejahen ist, sodass die Tatbestandsmerkmale des § 201 Abs. 2 Z 3 zweite Alternative BAO als erfüllt anzusehen sind.

Da es sich bei der Festsetzung der Abgabe gemäß § 201 Abs. 2 BAO um eine Ermessensentscheidung handelt, ist deren Rechtmäßigkeit im Lichte des § 20 BAO zu beurteilen. Nach § 20 leg. cit. müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben, in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit

und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen.

Zweckmäßigkeitserwägungen ergeben sich im gegenständlichen Fall dadurch, dass das Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor dem Prinzip der aus der Rechtskraft fließenden Rechtsbeständigkeit und Rechtssicherheit hat und zudem die Nachforderung der Sicherung des öffentlichen Interesses an der Gleichmäßigkeit der Verwaltung dient. Für das Überwiegen der Grundsätze der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtsrichtigkeit spricht im gegenständlichen Fall auch die Wertrelation zwischen der bisherigen Bemessungsgrundlage von € 6.400.000,00 und der Bemessungsgrundlage im angefochtenen Sachbescheid von € 9.913.900,00.

Hinsichtlich der Billigkeit ist zu bemerken, dass sich weder aus der Aktenlage noch aus dem Beschwerdevorbringen (das dazu keinerlei Ausführungen enthält) entscheidungsmaßgebliche Anhaltspunkte ergeben, die als Grundlage dafür dienen könnten, im Rahmen der Ermessensübung dem Parteieninteresse an der Unterlassung der Nachforderung Vorrang gegenüber den eben genannten Zweckmäßigkeitsgründen einzuräumen.

Die Bf. tritt auch der Feststellung im angefochtenen Bescheid, wonach im vorliegenden Fall bei der im Sinne des § 20 BAO vorzunehmenden Interessensabwägung dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit mehr Bedeutung zuzumessen sei als dem Grundsatz der Rechtsbeständigkeit, mit keinem Wort entgegen.

Die Erlassung des angefochtenen Bescheides erscheint aus all diesen Gründen ermessensgerecht.

Zur Verjährung:

Das Recht, die Gesellschaftsteuer festzusetzen, unterliegt der fünfjährigen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO. Die Festsetzungsverjährung beginnt gemäß § 208 Abs.1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist

Die Verjährungsfrist verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207 BAO) von der Abgabenbehörde nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) unternommen werden.

Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Da im KVG keine spezielle Bestimmung hinsichtlich des Entstehens der Steuerschuld enthalten ist, findet die Generalklausel des § 4 Abs. 1 BAO Anwendung (VwGH 27.4.1987, 85/15/0323). Der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld richtet sich daher danach, ob der Tatbestand, der im Gesetz als steuerpflichtig beschrieben wird, zur Gänze verwirklicht ist oder nicht (vgl. Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuerkurzkommentar, § 2 Rz 125 ff).

Beim Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an einer Kapitalgesellschaft und bei der Kapitalerhöhung (§ 2 Z 1 KVG) entsteht die Gesellschaftsteuerschuld mit der Eintragung ins Firmenbuch (Dorazil, KVG, § 2 Rz 12.1 e, Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG, § 7, Rz 732). Denn erst mit der Eintragung ins Firmenbuch entsteht das Gesellschaftsrecht, an dessen Ersterwerb die Steuerpflicht gebunden ist.

Im Streitfall wurde die Sachkapitalerhöhung in der außerordentlichen Hauptversammlung vom tttm 2005 beschlossen. Die Eintragung ins Firmenbuch erfolgte am TTMM 2006.

Die Verjährung begann somit gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit Ablauf des Jahres 2006. Falls das Finanzamt keine verlängerungsrelevanten Amtshandlungen vorgenommen hätte, wäre mit Ablauf des Jahres 2011 Verjährung eingetreten.

Zu prüfen bleibt daher, ob entscheidungsmaßgebliche Verlängerungshandlungen vorliegen.

Dazu ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die in § 209 Abs. 1 BAO normierte Verlängerung um ein Jahr unabhängig davon eintritt, in welchem innerhalb der Verjährungsfrist gelegenen Jahr die Amtshandlung erfolgte.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt am 12. Oktober 2010 beim Firmenbuch die Bilanzen 2005, 2006, 2007 und 2008 der übernehmenden Gesellschaft abgefragt. Diese Abfragen dienten laut Finanzamt der Klärung der Frage, ob und gegebenenfalls welche gesellschaftssteuerbaren Vorgänge in den Bilanzen ausgewiesen sind. Entsprechende Ausdrücke liegen im Akt ein. Sie tragen allesamt den Datumsvermerk 12. Oktober 2010. Nachweislich dokumentierte Firmenbuchabfragen sind nach ständiger Rechtsprechung nach außen erkennbare Amtshandlungen, wenn sie erkennen lassen, dass sie auf die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches gerichtet sind (VwGH 7.9.2006, 2006/16/0041).

Durch die Einsicht in diese Bilanzen hat das Finanzamt Erkenntnisse betreffend die Höhe des Abgabenanspruches und die Person des Abgabenschuldners gewonnen. Im Zuge dieser Abfrage kam hervor, dass die Kapitalerhöhung durch Sacheinlage erfolgt war. Außerdem konnte das Finanzamt dadurch erkennen, dass sich der Firmenwortlaut der übernehmenden Gesellschaft im Jahr 2009, also nach der gegenständlichen Kapitalerhöhung, von NNGesellschaft1 auf NNGesellschaft2 geändert hat.

Die in Rede stehende Firmenbuchabfrage ist damit zumindest im Ergebnis auf die Geltendmachung eines Abgabenanspruches und auf die Feststellung des Abgabepflichtigen ausgerichtet.

Im Hinblick auf die oben angesprochene Kapitalerhöhung hat das Finanzamt den Primärschuldner am 16. November 2011 u.a. ersucht, die Höhe der Gegenleistung für die Kapitalerhöhung bekannt zu geben. Dieses innerhalb der Verjährungsfrist ergangene und am 21. November 2011 nachweislich zugestellte Schreiben ist damit zweifellos ebenfalls auf die Geltendmachung des Abgabenanspruches gerichtet und erfüllt daher alle Voraussetzungen, um als Verlängerungshandlung angesehen zu werden.

Die Bf. meint, der Gesetzgeber habe die Verjährungsfrist in § 208 Abs. 1 BAO uneinheitlich festgelegt. Die Regelung, wonach diese Frist immer mit dem Ablauf eines Kalenderjahres ende, führe zu erheblich unterschiedlichen Verjährungsfristen, für die kein sachlicher Grund existiere. So würde sich im gegenständlichen Fall, wenn man von der am TTMM 2006 vorgenommenen Firmenbucheintragung und nicht von der Hauptversammlung vom ttm 2005 ausgehe, die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängern, obwohl diese beiden Anknüpfungspunkte nur 18 Tage auseinander liegen. Eine derartige Verlängerung der Verjährungsfrist, die im gegenständlichen Fall 347 Tage ausmache, stelle eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung dar und finde keine sachliche Rechtfertigung (vgl. Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, Anmerkung VII 4. zu § 9).

Dem ist zu entgegnen, dass die Verjährung grundsätzlich mit dem Ablauf des Jahres beginnt, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist. Dass sich hieraus vom Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenspruches an gerechnet unterschiedlich lange Fristen ergeben, hat der Verfassungsgerichtshof als verfassungsrechtlich unbedenklich erachtet (VfGH 17.6.1978, B528/76).

Das Bundefinanzgericht sieht daher keine Veranlassung, der Anregung der Bf. näherzutreten, beim Verfassungsgerichtshof hinsichtlich der Bestimmungen des § 208 BAO ein Gesetzprüfungsverfahren gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG zu beantragen.

Als zweites Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass der Einrede der Verjährung des streitgegenständlichen Abgabenspruches keine Berechtigung zukommt.

Zur Bewertung der Gegenleistung

Gemäß § 2 Z 1 KVG unterliegt der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber der Gesellschaftsteuer.

Nach den Bestimmungen des § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG wird die Steuer bei Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1), wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist vom Wert der Gegenleistung berechnet.

Die Gegenleistung kann in Geld- oder in Sacheinlagen bestehen.

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass in der o.a. Sacheinlage, nämlich der Einbringung der erwähnten Forderungen in der Höhe von € 9.913.900,00 in die übernehmende Gesellschaft die Gegenleistung zu erblicken ist.

Strittig ist in welcher Höhe diese Gegenleistung im Zuge der Bemessung der Gesellschaftsteuer anzusetzen ist.

Die Bf. bringt vor, die NNGesellschaft¹ sei zum Zeitpunkt der Einbringung überschuldet und konkursreif gewesen. Eine Einbringlichkeit der Gläubigerforderungen sei nicht gegeben gewesen. Im Konkursfall hätten die Gläubiger mit einer Quote von höchstens 14% rechnen können. Eine Vollwertigkeit der eingebrachten Forderungen sei nicht vorgelegen. Die Forderungen seien daher im Ausmaß der Uneinbringlichkeit nicht für die Bewertung heranzuziehen gewesen.

Im Gegensatz dazu vertritt das Finanzamt die Meinung, die eingebrachten Forderungen seien mit dem Nennwert zu bewerten.

Die Bf. hat mit dem in Rede stehenden Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom tttm 2005 auf ihre Forderungen in oben erwähnter Höhe verzichtet, sodass zur Frage ihrer Bewertung auf die zum Forderungsverzicht ergangene Rechtsprechung zurückgegriffen werden kann.

Da das KVG keine eigenen Bewertungsvorschriften enthält, ist das Bewertungsgesetz (BewG) zur Wertermittlung heranzuziehen. Nach den Bestimmungen des § 14 Abs. 1 BewG hat die Bewertung von Kapitalforderungen zum Nennwert zu erfolgen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

Das Bundesfinanzgericht vertritt in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass der Wert eines Forderungsverzichtes aus der Sicht der Gesellschaft zu ermitteln sei. Das Eigenkapital der Kapitalgesellschaft werde durch den Forderungsverzicht erhöht. Dies gelte auch dann, wenn bereits vor dem Verzicht eine Überschuldung bestanden habe. Der Wert der Eigenkapitalzufuhr werde nicht durch den Wert begrenzt, der für den Gesellschaftsanteil am Markt nach dem Forderungsverzicht erzielt werden könne. Aus Sicht der Kapitalgesellschaft sei Gegenstand der Einlage der weggefallene Passivposten. Dieser falle bei der Kapitalgesellschaft mit dem Nennwert der Forderung weg (siehe etwa BFG 13.6.2014, RV/7101829/2008 und zuletzt BFG 28.4.2015, RV/7100973/2010 mit Verweis auf die Entscheidung UFS 4.10.2010, RV/1022-W/08).

Damit wird der in der Literatur zuweilen geäußerten Meinung, eine Gesellschaftsteuerbarkeit des ertragsseitig ausgebuchten, nicht werthaltigen Teiles einer Gesellschafterforderung sei jedenfalls auszuschließen, eine klare Absage erteilt.

Das Bundesfinanzgericht sieht keine Veranlassung, von der in den zitierten Erkenntnissen vertretenen Rechtsansicht betreffend die Bewertung zweifelhafter Forderungen aus gesellschaftsteuerrechtlicher Sicht abzugehen.

Dies auch deshalb nicht, weil der VwGH die Behandlung der gegen die vorstehend genannte Berufungsentscheidung des UFS vom 4. Oktober 2010 gerichtete Beschwerde u.a. mit dem Hinweis abgelehnt hat, dass die belangte Behörde (also der damalige UFS) im angefochtenen Bescheid nicht von der Rechtsprechung des VwGH abgewichen sei (VwGH 29.4.2014, 2010/16/0269).

Das Bundesfinanzgericht kommt daher auch im Streitfall zum Ergebnis, dass durch den in Rede stehenden Forderungsverzicht das Betriebskapital der übernehmenden Gesellschaft, die zwar überschuldet war, sich aber damals weder in Konkurs noch in Liquidation befand, in der Höhe des Nennwertes der Forderung eine Stärkung erfuhr. Denn die Gesellschaft wurde damit von ihrer Verpflichtung zur Bezahlung von Verbindlichkeiten in dieser Höhe befreit. Das Wirtschaftspotential der Gesellschaft erhöhte sich durch den Forderungsverzicht um diesen Betrag.

Letzteres kommt auch in den Äußerungen des Vorstandes der übernehmenden Gesellschaft, festgehalten im Protokoll über die außerordentliche Hauptversammlung der NNGesellschaft¹ vom ttmm 2005 zum Ausdruck: Der gegenständlichen Sacheinlage- und Einbringungsvertrag bringe demnach eine erhebliche Eigenkapitalstärkung und Entschuldung des Unternehmens mit sich und gewährleiste dessen positives Fortbestehen.

Dass der Forderungsverzicht als Teil eines Restrukturierungskonzeptes zu sehen ist, das auf einen Fortbestand des Unternehmens abzielt, steht der Gesellschaftsteuerpflicht nicht entgegen.

Die Festsetzung der Gesellschaftsteuer erfolgte daher zu Recht.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Die vorliegende Entscheidung kann sich auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen. Die Revision war daher als unzulässig zu erklären.

Wien, am 11. April 2016