

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf. (nunmehr Bf1), X., vertreten durch Stb. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 19. Februar 2008, Erf.Nr. xx/y, St.Nr. X7Y, 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

Dem Finanzamt wurde eine "ERKLÄRUNG ÜBER FORDERUNGSVERZICHT" vom 31. Dezember 2006 mit folgendem Inhalt vorgelegt:

"Die GmbH (Firmensitz: Österreich, =X..), der über 100 % Geschäftsanteil verfügende Gesellschafter der Bf. (Firmensitz: Österreich, =X..; FN 1a; im Weiteren als 'Gesellschaft' genannt), erklärt hiermit, dass sie auf den Teil ihrer Forderungen gegen die Gesellschaft somit auf EUR 630.000,-- verzichtet.

Die offene Forderung der GmbH gegen die Gesellschaft beträgt nach dem Verzicht auf einen Teil ihrer Forderung EUR 738.582,91."

Unterzeichnet wurde diese Erklärung für die GmbH.

Für diesen Forderungsverzicht wurde der Bf. vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheid vom 19. Februar 2008 die Gesellschaftsteuer mit € 6.300,-- vorgeschrieben.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde vorgebracht, dass zur Ermittlung des Wertes nach § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG nach § 1 Abs. 1 BewG subsidiär der erste Teil des BewG heranzuziehen ist, da das KVG keine eigenen Bewertungsvorschriften enthält. Nach § 14 Abs. 1 BewG sind Kapitalforderungen mit dem

Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Die Uneinbringlichkeit einer Forderung gilt nach der Rechtsprechung als "besonderer Umstand". Für den Fall der Uneinbringlichkeit einer Forderung sieht § 14 Abs. 2 BewG vor, dass diese Forderung außer Ansatz zu bleiben hat. Wird der Wert der Leistung demnach aus Sicht des auf die Forderung verzichtenden Gesellschafters bestimmt, ist die entsprechende Forderung gem. § 14 Abs. 2 BewG nur mit dem einbringlichen Teil anzusetzen. Bei einer uneinbringlichen Forderung ergibt sich somit eine Gesellschaftsteuerbemessungsgrundlage von Null.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Berufungsvorentscheidung vom 25. April 2008 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung im Wesentlichen damit, dass sich durch den Verzicht die Passiva verringerten, sodass zumindest eine objektive Werterhöhung eingetreten ist. Bemessungsgrundlage ist der Nennwert der Forderung, da es allein darauf ankommt, welchen Wert die Befreiung der Schuld für die Gesellschaft hat. Dieser Wert entspricht aber dem Nennwert der Schuld.

In dem gegen diese Erledigung eingebrachten Vorlageantrag wurde auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen.

Mit Vorlagebericht vom 10. Juni 2008 wurde die gegenständliche Beschwerde dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 23. April 2012 wurde die Entscheidung über die Berufung im Hinblick auf das beim Verwaltungsgerichtshof unter der ZI. 2010/16/0269 anhängige Verfahren ausgesetzt. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Mit Beschluss vom 29. April 2014 hat der Verwaltungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde abgelehnt, weshalb das gegenständliche Verfahren von Amts wegen fortgesetzt wird.

Erwägungen

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 Gesellschaftsteuer:

- 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).

Unbestritten ist im Beschwerdeverfahren, dass es sich bei dem Forderungsverzicht um eine freiwillige Leistung der Gesellschafterin handelt. Streit besteht darüber, mit welchem Wert der Forderungsverzicht anzusetzen ist.

In dem beim Verwaltungsgerichtshof unter der Zl. 2010/16/0269 anhängigen Verfahren stützte die Beschwerdeführerin ihre Argumentation vorrangig auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 6. Oktober 1994, 93/16/0103 und führte dazu im Wesentlichen aus, dass sie seit Mitte des Jahres 2001 als auflösungsreife Gesellschaft zu qualifizieren sei, eine Fortführung der Gesellschaft im wirtschaftlichen Sinn nicht vorliege und sie lediglich als formale Hülle ohne irgendein Wirtschaftspotential bestehe. Für das Vorliegen einer auflösungsreifen Gesellschaft sei nicht die Erfüllung der Formalkriterien einer Liquidation ausschlaggebend. Eine Vollbeendigung wurde nur deshalb nicht vorgenommen, um im Konzern im Bedarfsfall eine bestehende juristische Person zur Verfügung zu haben. Die Beschwerdeführerin gelangte unter Verweis auf dieses Erkenntnis zu der Schlussfolgerung, dass diese Leistungen nicht geeignet gewesen seien, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Auch wird in diesem Verfahren auf § 14 Abs. 1 BewG verwiesen, wonach die Bewertung von Kapitalforderungen zum Nennwert zu erfolgen hat, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Die Uneinbringlichkeit einer Forderung gilt als besonderer Umstand. Für teilweise einbringliche Forderungen sind nur die einbringlichen Beträge anzusetzen. Forderungen, die uneinbringlich sind, bleiben bei der Bewertung gemäß § 14 Abs. 2 BewG außer Ansatz.

Dazu hat der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 4. Oktober 2010, RV/1022-W/08 ausgeführt:

"Gemäß § 84 Abs. 1 Z. 2 GmbH-Gesetz wird die Gesellschaft mit beschränkter Haftung durch den Beschluss der Gesellschafter, welcher der notariellen Beurkundung bedarf, aufgelöst. Die wichtigste Konsequenz der Auflösung besteht in der Liquidation der Gesellschaft nach Maßgabe der §§ 89 ff GmbH-Gesetz.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6.10.1994, 93/16/0103, kommt es im Falle eines Forderungsverzichtes bei der Beurteilung des Entstehens der Kapitalverkehrsteuerpflicht darauf an, ob die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, vorliegt. Eine solche Eignung ist dann aber nicht gegeben, wenn der

Forderungsverzicht in einem Zeitpunkt erfolgt, in dem im Vorgriff auf die formale Auflösung und Firmenbucheintragung - unbeschadet gesellschaftsrechtlicher Forderungen - die Gesellschaft wie eine aufgelöste Gesellschaft geführt wird und überdies weder die Fortführung der Gesellschaft noch eine Verwertung der Liquidationsmasse zu gelegener Zeit und unter günstigeren Verhältnissen ermöglicht werden soll.

Abweichend von jenem Sachverhalt, der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6.10.1994, 93/16/0103, zu Grunde lag, erfolgten die Forderungsverzichte der Gesellschafter nicht gegenüber einer noch nicht formell in Liquidation befindlichen, aber "auflösungsreifen" Gesellschaft (so genannte "stille Liquidation"). Ein Forderungsverzicht im Rahmen einer "stillen Liquidation" liegt dann vor, wenn ein Gesellschafter im Zeitraum zwischen dem Beschluss, mit welchem die Liquidationsphase eingeleitet wurde, und der Eintragung der Liquidation im Firmenbuch gegenüber seiner "auflösungsreifen" Gesellschaft auf eine Forderung verzichtet (siehe Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuer, Kurzkommentar, Rz 39 zu § 2 KVG).

Voraussetzung für den Eintritt in die Liquidationsphase ist, dass zweifelsfrei ein Auflösungstatbestand gesetzt wird. Die Einstellung des Geschäftsbetriebes und die Veräußerung des Vermögens bedeutet für sich allein noch nicht die Auflösung. Auch wenn ein bestimmter Wortlaut für den Auflösungsbeschluss nicht vorgesehen ist, muss doch der auf die Auflösung gerichtete Wille der Gesellschafter eindeutig zum Ausdruck kommen oder ein gesetzlicher oder satzungsgemäßer Auflösungsgrund eintreten. Die Gesellschafter müssen für klare Verhältnisse sorgen, aus denen sich die Auflösung eindeutig ergibt. Die Liquidationsphase wird erst durch den Auflösungsbeschluss der Gesellschafter eingeleitet. Für eine wirtschaftliche Liquidation bleibt kein Raum.

Im gegenständlichen Fall soll sich die Berufungswerberin seit Mitte 2001 in stiller Liquidation befinden. Bis zum Zeitpunkt der Erlassung des Gesellschaftsteuerbescheides am 25. Februar 2008 gibt es keinen Hinweis dafür, dass tatsächlich eine Liquidation erfolgen wird. Im Firmenbuch ist eine Liquidation nicht angemerkt. Im Gegenteil, laut den Ausführungen in der Berufung wurde eine Vollbeendigung deshalb nicht vorgenommen, um im Konzern im Bedarfsfall eine bestehende juristische Person zur Verfügung zu haben.

Entgegen den Berufungsausführungen lässt sich auf Grund obiger Sachlage aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6.10.1994, 93/16/0103, nichts für die Rechtsansicht der Berufungswerberin gewinnen bzw. anders ausgedrückt, stützt dieses Erkenntnis nicht den Berufungsstandpunkt. Eine Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, liegt nach diesem Erkenntnis nicht vor, wenn der Forderungsverzicht in einem Zeitpunkt erfolgt, in dem im Vorgriff auf die folgende formale Auflösung und Firmenbucheintragung die Gesellschaft wie eine aufgelöste Gesellschaft geführt wird. Im gegenständlichen Fall kam es jedoch (abweichend von jenem Sachverhalt, der diesem Verwaltungsgerichtshoferkenntnis zu Grunde lag) überhaupt nicht zu einer formellen Liquidation und damit auch nicht zu einer vor der formalen Auflösung bereits durchgeföhrten "stillen" Liquidation der Berufungswerberin. Die

Führung der Gesellschaft wie eine aufgelöste Gesellschaft erfolgte nicht in einem Vorgriff auf die folgende formale Auflösung und Firmenbucheintragung der Gesellschaft.

Zur Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt, dass der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung nicht erforderlich ist. Es reicht die objektive "Eignung" der Leistung, den Erfolg der Wertsteigerung zu bewirken. 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).

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, ist der Grundgedanke des § 2 Z. 4 KVG. Eine Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte liegt vor, wenn die ohne Gegenleistung erbrachte Gesellschafterleistung zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft führt. Die Leistung durch den Gesellschafter braucht nur objektiv geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Die Steuerpflicht tritt ein, wenn die Leistung zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft führt.

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; Brönner/Kamprad, Kommentar zum KVG⁴. Rz 13 zu § 8). Im Protokoll über die Aufsichtsratssitzung der (Gesellschafter) wurde in dem Punkt, in dem der Forderungsverzicht genehmigt wurde, auch festgehalten, dass im Zusammenhang mit der Berufungswerberin Verkaufsgespräche über den 70 %-igen Anteil der (Gesellschafter) an der Berufungswerberin eingeleitet sind. Da zum Zeitpunkt des Forderungsverzichtes der (Gesellschafter) bereits Verkaufsgespräche eingeleitet waren und dieser Forderungsverzicht im Interesse der Berufungswerberin erfolgte, sind diese Forderungsverzichte auf jeden Fall objektiv geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Wie bereits erwähnt, ist der Wert eines Forderungsverzichtes aus der Sicht der Gesellschaft zu ermitteln. 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."

Die Behandlung der gegen diese Entscheidung eingebrachten Beschwerde (beim Verwaltungsgerichtshof erfasst unter der Zahl 2010/16/0269) wurde von diesem abgelehnt. Die Begründung dazu lautet:

„Im Beschwerdefall sind gemäß § 79 Abs. 11 VwGG idF des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 122/2013 die bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Bestimmungen des VwGG weiter anzuwenden.

Gemäß § 33a VwGG idF BGBI. I Nr. 51/2012 kann der Verwaltungsgerichtshof die Behandlung einer Beschwerde gegen einen Bescheid eines unabhängigen Verwaltungssenates, des unabhängigen Finanzsenates oder einer Behörde gemäß Art. 20 Abs. 2 Z 2 oder 3 B-VG durch Beschluss ablehnen, wenn die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Bescheid 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 belangte Behörde ist 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 werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des § 33a VwGG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Der erkennende Senat hat daher beschlossen, die Behandlung der Beschwerde abzulehnen.“

Im gegenständlichen Fall findet gesellschaftsteuerlich nur eine Leistung statt, nämlich der Verzicht auf die Forderung. Durch diesen Verzicht wurde das Betriebskapital der Gesellschaft gestärkt und zwar in Höhe des Nennwertes der Forderung, da die Gesellschaft in dieser Höhe die Schuld nicht mehr zurückzahlen muss. Das ist der tatsächliche Wert der Leistung. Das Wirtschaftspotential der Gesellschaft wurde durch den Verzicht der Gesellschafterin auf die Forderung um diesen Betrag gestärkt, da dieser Betrag endgültig in ihr Vermögen übergegangen ist.

Jede Vermögensmehrung, außer im Fall der Liquidation, ist geeignet, das Vermögen der Gesellschaft zu stärken. Sinn der Gesellschaftsteuer ist nicht die Betrachtung des Gesellschafter - es heißt ja nicht Gesellschaftersteuer -, sondern die Zufuhr von Betriebskapital an die Gesellschaft, um besser wirtschaften zu können. Wenn die Leistung des Gesellschafter geieignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, dann ist der Wert aus Sicht der Gesellschaft zu bewerten. Der Verwaltungsgerichtshof ging bei Leistungen an die Gesellschaft in Liquidation in seinem Erkenntnis vom 6.10.1994,

93/16/0103, ebenfalls von der Betrachtung aus der Sicht der Gesellschaft aus. Leistungen an eine Gesellschaft in Liquidation unterliegen nicht der Gesellschaftsteuer, da die Leistungen nicht mehr geeignet sind, das Wirtschaftspotential der Gesellschaft zu stärken. Bei Forderungsverzichten im Rahmen der Liquidation wurde nicht gefragt, ob die Forderungen aus Sicht des Gesellschafters noch einbringlich sind, sondern nur, ob sie dazu dienen, die Gesellschaft einer geregelten Auflösung zuzuführen.

§ 2 Z. 4 KVG geht davon aus, dass der Forderungsverzicht geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Eine freiwillige Gesellschafterleistung, die geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, kann nicht gleichzeitig eine Forderung sein, die wegen Uneinbringlichkeit mit Null zu bewerten ist.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht (vgl. VwGH 6.10.1994, 93/16/0103).

Wien, am 13. Juni 2014