



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-GmbH, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 9. April 2010 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Aus dem im Jahr 2009 vom Finanzamt eingeholten Firmenbuchauszug zur Firma X-GmbH (= Berufungswerberin, Bw) war hervorgekommen, dass laut Beschluss des Handelsgerichtes Wien am 18. März 2004 über das Vermögen der Gesellschaft zunächst der Konkurs eröffnet worden war. Der Konkurs war nach rechtskräftiger Bestätigung des im August 2004 angenommenen Zwangsausgleiches mit Gerichtsbeschluss vom 15. September 2004 wiederum aufgehoben worden.

In der Folge wurde um Vorlage der Bilanzen der Jahre 2004 bis 2007 samt Erläuterungen ersucht, woraus hervorgekommen ist, dass ua. im Jahr 2004 das Stammkapital um den Betrag von € 17.500 nunmehr voll auf € 35.000 eingezahlt wurde; weiters, dass der Konkurs wegen Überschuldung eröffnet worden war sowie nach Bezahlung der restlichen Quote im Zwangsausgleich im Jahr 2006 somit € 268.872,98 als Sanierungsgewinn ausgebucht werden konnten. In den Jahresabschlüssen 2004 bis 2006 sind dazu jeweils ao. Erträge verzeichnet. Vom Finanzamt wurde im Weiteren mit Ergänzungsersuchen vom 8. Jänner 2010 Folgendes

angefragt:

"Sind in den als Sanierungsgewinn-Ausgleich ausgewiesenen ao. Erträgen auch Forderungsverzichte der Gesellschafter enthalten? Weiters wird um Nachweis der Entrichtung der Gesellschaftsteuer für die 2004 erfolgte Resteinzahlung (Anm.: gemeint des Stammkapitals) gebeten."

In Beantwortung dessen wurde im Schreiben vom 26. März 2010 ausgeführt:

"In den als Sanierungsgewinn ausgewiesenen ao. Erträgen wurde auch die gesetzlich vorgeschriebenen Forderungsverzichte der Gesellschafter verbucht.

Nach Durchsicht der vorhandenen Unterlagen wurde es leider offensichtlich aufgrund der damaligen Umstellung/Übergabe (Bestätigung des Zwangsausgleiches) übersehen, die Gesellschaftsteuer für die erfolgte Stammkapitaleinzahlung zu entrichten".

Vorgelegt wurden die bezughabenden Kontenblätter zum Konto 3721 "VK-X-Einzelfirmenverkauf der Jahre 2004 bis 2006, wonach folgende Forderungsverzichte seitens des Gesellschafters jeweils zum 31. 12. des Jahres im Rahmen der Sanierung verbucht sind:
2004: € 27.347,69
2005: € 27.347,69
2006: € 27.347,69 + € 27.347,69, sohin insgesamt ein Betrag von € 109.390,76.

Das Finanzamt hat daraufhin betr. "Gesellschafterleistungen 2004 – 2006" der Bw mit Bescheid vom 9. April 2010, StrNr, ausgehend von der Resteinzahlung an Stammkapital € 17.500 sowie von den Forderungsverzichten des Gesellschafters gesamt € 109.390,76, sohin ausgehend vom Gesamtwert der Leistungen € 126.890,76 gemäß § 8 iVm § 2 Z 2 bis 4 Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (KVG), DRGBI 1, S 1058, idgF, die 1%ige Gesellschaftsteuer im Betrag von € 1.268,91 vorgeschrieben.

Mit Berufung vom 4. Mai 2010 wurde die Festsetzung der Gesellschaftsteuer nur im Betrag von € 175 hinsichtlich der Einzahlung des Stammkapitals beantragt und im Übrigen die vorgeschriebene Gesellschaftsteuer (€ 1.093,91) dahin angefochten, dass über das Vermögen der Bw am 18. März 2004 das Konkursverfahren eröffnet worden sei. Bei dem Forderungsverzicht des Gesellschafters handle es sich somit um einen gesetzlich vorgeschriebenen Verzicht und nicht um eine freiwillige Leistung gem. § 2 Z 2 bis 4 KVG.

Die Berufung wurde dem UFS direkt (ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

lit. b) Verzicht auf Forderungen.

Ein Forderungsverzicht iSd § 2 Z 4 lit b KVG liegt vor, wenn auf eine bereits rechtlich vorhandene Forderung endgültig verzichtet wird. Durch den Verzicht auf eine Forderung bewirkt der Gesellschafter eine Einlage in die Kapitalgesellschaft. Der Verzicht auf eine Forderung durch einen Gesellschafter führt bei der Kapitalgesellschaft zu einer Vermögensvermehrung. Aus Sicht der Kapitalgesellschaft ist dabei Gegenstand der Einlage der weggefallene Passivposten. Die herrschende Ansicht geht dabei davon aus, dass der Forderungsverzicht des Gesellschafters ohne Bedachtnahme auf die Einbringlichkeit der Forderung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen, da freiwillige Leistungen nur objektiv geeignet sein müssen, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Von bestimmten Ausnahmefällen abgesehen wird grundsätzlich bei Leistungen der Gesellschafter an ihre in Liquidation befindliche Gesellschaft die objektive Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, verneint (siehe *Dorazil*, Kapitalverkehrsteuergesetz, 2. Auflage, Seite 93, Rz 37 und 37.1; *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, KVG-Kommentar, Rz 248 und 249 zu § 2).

Ansonsten 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 (VwGH 8.3.1994, 82/15/0135). Zu den steuerpflichtigen Leistungen gehören auch solche, die die Überschuldung einer Kapitalgesellschaft ganz oder teilweise beseitigen und den Wert der Gesellschaftsrechte nicht über Null anheben (*Dorazil* aaO, Rzn 45 und 46 zu § 2; *Knörzer/Althuber*, Gesellschaftsteuer, Rz 38 und 39 zu § 2 KVG).

Eine Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte liegt somit dann vor, wenn die ohne Gegenleistung erbrachte Gesellschafterleistung zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft führt. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 27.4.1987, 85/15/0323 samt angeführter Judikatur und VwGH 6.10.1994, 93/16/0103) kommt es nämlich bei freiwilligen Leistungen im Sinn des § 2 Z 4 lit a und b KVG nicht auf den Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung, sondern lediglich auf die objektive Eignung des Zuschusses bzw. des Forderungsverzichtes an, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Das Tatbestandselement, dass die Leistung geeignet sein muss, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, ist nunmehr im Gegenstandsfall gänzlich unstrittig. In Streit gezogen ist allein der Umstand der "Freiwilligkeit" der Leistung (des Forderungsverzichtes), da über die Bw der Konkurs eröffnet worden sei und es sich damit um eine "gesetzlich vorgeschriebene Leistung" gehandelt habe.

Freiwillig iSd § 2 Z 3 und 4 KVG ist eine Leistung dann, wenn sie weder auf einer gesellschaftsvertraglichen, noch auf einer gesetzlichen Verpflichtung beruht. Als freiwillig sind vor allem jene Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt.

Der Beweggrund, der den Gesellschafter zur Leistung veranlasst, ist für die Freiwilligkeit der Leistung nicht von Bedeutung. Auch ein realpolitischer Zwang steht der Freiwilligkeit der Leistung nicht entgegen. So wird die Freiwilligkeit einer Leistung auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass sie *zur Sanierung der Gesellschaft*, insbesondere zur Abwehr einer Insolvenz, erbracht wird (VwGH 24.2.1994, 91/15/0096). Ebensowenig steht der Umstand, dass der leistende Gesellschafter allenfalls auf Druck der Gesellschaftsgläubiger handelt, der Beurteilung der Leistung als "freiwillig" entgegen (*Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker aaO, Rz 144 zu § 2*). Der Umstand, dass eine Leistung wie bspw ein Forderungsverzicht zu Sanierungszwecken insbes zur Abwehr einer Insolvenz erfolgt, schließt die Freiwilligkeit nicht aus. Da es auf den inneren Beweggrund nämlich nicht ankommt, ist eine Leistung auch dann als freiwillig zu beurteilen, wenn der leistende Gesellschafter den Forderungsverzicht oder Zuschuss etwa auf Druck der Gläubiger gewährt. Da eine gesellschaftsvertragliche oder gesetzliche Pflicht nicht besteht, hätte der Gesellschafter die Leistung auch verweigern können.

Demgegenüber ist ein Verzicht gegenüber einer *bereits in Konkurs* befindlichen Gesellschaft ganz eindeutig nicht werterhöhend und somit nicht gesellschaftsteuerpflichtig. Ein solcher Verzicht dient nicht der Stärkung des Gesellschaftsvermögens und hat nicht deren Sanierung und Weiterführung zum Ziel. Der Wert eines geschäftlichen Unternehmens hängt aber wesentlich von der Möglichkeit seiner Weiterführung ab (siehe zu vor: *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker aaO, Rz 247 zu § 2 KVG mit dortiger Judikatur*).

Entgegen dem Berufungsvorbringen steht nunmehr gegenständlich an Sachverhalt fest, dass die Bw aber zu jenen Zeitpunkten, in denen der Sanierungsgewinn jeweils zum 31. Dezember der Jahre 2004 bis 2006 verbucht worden war, sich gar nicht mehr in Konkurs befunden hat, da dieser mit Gerichtsbeschluss bereits am 15. September 2004 aufgehoben worden und anschließend ganz offenkundig die Sanierung des Unternehmens durchgeführt worden war. Analog zu obigen Ausführungen liegt aber diesfalls, da die Forderungsverzichte offensichtlich

zur Sanierung und Weiterführung des Unternehmens teilweise beigetragen haben, eine werterhöhende Leistung des Gesellschafters vor, die auch als freiwillig zu beurteilen ist. Nach dem Obgesagten ist nämlich eine solche Leistung selbst dann als freiwillig zu erachten, wenn sie *zur Sanierung der Gesellschaft*, insbesondere zur Abwehr einer Insolvenz, erbracht wird. Die mit dem bekämpften Bescheid der Gesellschaftsteuer unterworfenen Leistungen betreffen damit Forderungsverzichte der Jahre 2004 bis 2006, die nachweislich auf Zeitpunkte nach Aufhebung des Konkurses (15. September 2004) erfolgten und sohin von einem "gesetzlich vorgeschriebenen Verzicht" im Rahmen eines Konkurses keine Rede mehr sein kann. Vielmehr liegen wie ausgeführt freiwillige Leistungen des Gesellschafters gemäß § 2 Z 4 lit b KVG vor, die aufgrund des herbeigeführten Wegfalles von Verbindlichkeiten gegenüber dem Gesellschafter auch geeignet waren, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Der Berufung konnte daher kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. August 2012