



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch BDO Mag. Dr. Eduard Tschofen, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Abtretungsvertrag vom 27.4.1995 hat die X-AG als bisherige Alleingesellschafterin der Berufungsführerin ihren Geschäftsanteil, welcher einer voll bezahlten Stammeinlage von

500.000,00 S entspricht, je zur Hälfte an die F und an Frau A abgetreten. Punkt II. dieses Abtretungsvertrages lautet:

“Der Abtretungspreis errechnet sich insoferne, als durch den abtretenden Gesellschafter zum 30.4.1995 ein Vermögensstatus der Berufungsführerin erstellt wird und jeder der annehmenden Gesellschafter einen Abtretungspreis in der Höhe der Hälfte des sich aus diesem Vermögensstatus ergebenden Nettoeigenkapitalbetrages zu leisten hat.

Der Vermögensstatus ist durch den abtretenden Gesellschafter längstens binnen drei Wochen ab dem 30.4.1995 zu erstellen und den annehmenden Gesellschaftern zuzumitteln, die ihrerseits jeweils verpflichtet sind, binnen zwei weiteren Wochen den sich ergebenden Abtretungspreis an den abtretenden Gesellschafter zu bezahlen.

Soferne das Eigenkapital der Gesellschaft negativ ist, beträgt der Abtretungspreis jeweils S 1,00, die X-AG als abtretender Gesellschafter ist jedoch diesfalls verpflichtet, jenen Betrag nachzuschießen der erforderlich ist, um den Fehlbetrag an Eigenkapital auszugleichen.”

Der gemäß Abtretungsvertrag vom 27.4.1995 zu erstellende Vermögensstatus mit Stichtag 30.4.1995 hat laut Mitteilung des steuerlichen Vertreters der Berufungsführerin ein negatives Eigenkapital in Höhe von 2.119.721,73 S ergeben. Die Leistung des Zuschusses erfolgte nach den Angaben des steuerlichen Vertreters der Berufungsführerin durch die schriftliche Anerkennung der Zuschussverpflichtung und durch die ausdrückliche schriftliche Erklärung vom 2.1.1996, dass die Leistung des Zuschusses im Wege der Verrechnung mit den bestehenden Forderungen der X-AG als ehemalige Gesellschafterin gegen die Berufungsführerin erfolgt.

Vom Zuschuss in Höhe des negativen Eigenkapitals von 2.119.721,73 S wurde der Berufungsführerin vom Finanzamt Feldkirch mit Bescheid vom 8.9.1997 Gesellschaftsteuer in Höhe von 1% der Bemessungsgrundlage, das sind 21.197,00 S vorgeschrieben.

In der Berufung vom 7.10.1997 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor, dass gemäß § 2 Z 4 KVG unter anderem freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer unterliegen, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen; explizit angeführt seien dabei Zuschüsse oder der Verzicht auf Forderungen. Voraussetzung für die Gesellschaftsteuerpflicht sei somit neben der Freiwilligkeit der Leistung, welche geeignet sein müsse den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, dass die Gesellschafterstellung zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestandes (Leistung des Zuschusses) gegeben sei. Die Steuerschuld einer auf einer rechtsgeschäftlichen Verpflichtung beruhenden Leistung entstehe erst mit der Erfüllung der Verpflichtung, dh sobald die Vermögensverschiebung (ohne Rückgewährpflicht) vollzogen ist. Für die rechtliche Beurteilung von Kapitalverkehrsteuern auslösenden

Tatbeständen sei grundsätzlich auf das Zivilrecht abzustellen, die im Steuerrecht geltende wirtschaftliche Betrachtungsweise gelange in diesen Fällen nicht zur Anwendung. Das Entstehen der Steuerschuld sei nach der Generalklausel des § 4 Abs 1 BAO zu beurteilen, maßgeblich sei somit der Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestandes. Auch die Rechtsprechung des VwGH stelle klar, dass in jenen Fällen, in denen das Gesetz die Gesellschaftsteuerpflicht an eine Leistung anknüpfe, die Steuerpflicht nach § 4 Abs 1 BAO erst mit dem tatsächlichen Bewirken dieser Leistung entstehe. Dies gelte auch für nachträgliche Zuschüsse und für Fälle eines Forderungsverzichts. In diesem Fall entstehe die Gesellschaftsteuerschuld im Zeitpunkt des Verzichtes, der vorbehaltlos ohne Beisetzung einer Bedingung – und in diesem Sinne daher endgültig erklärt wird. Im Zusammenhang mit der Verlustübernahme im Rahmen von Ergebnisabführungsverträgen habe der BFH erkannt, dass die Leistung nicht schon in dem Zeitpunkt als bewirkt gelten, in dem die Gesellschafter die Bilanz der Tochtergesellschaft genehmigen und damit die Voraussetzungen für die Verlustübernahme begründen, sondern erst in dem Zeitpunkt, zu dem sie die diesbezügliche Verpflichtung erfüllen. Der BFH habe daraus den Schluss gezogen, dass die Gesellschaftereigenschaft demnach im Zeitpunkt der Verwirklichung des steuerpflichtigen Tatbestandes zu beurteilen sei, wobei der im Gesetz verwendete Begriff Gesellschafter an das Gesellschaftsrecht anknüpfe, wodurch ausgeschlossen werde, auch wirtschaftlich statt rechtlich beteiligte Personen als Gesellschafter anzusehen. Nach der Rechtsprechung des VwGH bewirke nicht die Begründung einer Übernahmeverpflichtung, sondern erst die tatsächliche Bewirkung der Leistung den Steuertatbestand. Der im gegenständlichen Fall vorliegende Sachverhalt des Zuschusses eines ehemaligen Gesellschafters im Zuge der Abtretung der Gesellschaftsanteile sei mit der Übernahme von Verlusten durchaus vergleichbar. Die tatsächliche Zahlung des Zuschusses durch die X-AG sei erst am 2.1.1996 erfolgt, also zu einem Zeitpunkt zu dem die X-AG nicht mehr Gesellschafterin der Berufungsführerin gewesen sei. Der Zuschuss eines ehemaligen Gesellschafters stelle jedoch keinen gesellschaftsteuerlich relevanten Vorgang dar, da im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung, das sei der Zeitpunkt der tatsächlichen Leistung des Zuschusses, die Gesellschafterstellung nicht mehr gegeben gewesen sei. Ein Steuertatbestand im Sinne des § 2 Z 4 lit a bzw b KVG sei somit aus den oa Gründen nicht erfüllt. Sie stelle daher den Antrag, den Gesellschaftsteuerbescheid ersatzlos aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Gesellschaftsteuer unterliegen gemäß § 2 Z 4 lit a und b KVG folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

- a) Zuschüsse,
- b) Verzicht auf Forderungen

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes löst nicht bereits die Begründung einer freiwilligen Übernahmeverpflichtung, sondern immer erst deren Erfüllung, also die tatsächliche Bewirkung der Leistung, den Steuertatbestand aus (siehe beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 3. Oktober 1996, Zl. 94/16/0225, mwN).

Im Erkenntnis vom 30. März 2000, Zl. 99/16/0135, hat der Verwaltungsgerichtshof zunächst klargelegt, dass auch in dem zitierten Erkenntnis vom 3. Oktober 1996 nicht zum Ausdruck gebracht worden sei, Voraussetzung für die Gesellschaftsteuerpflicht sei stets die Gesellschaftereigenschaft im Zeitpunkt der Leistung der eingegangenen Verpflichtung. Wörtlich wurde im Erkenntnis vom 30. März 2000 weiters ausgeführt: "Hat sich ein Gesellschafter zur Leistung - auch freiwillig - verpflichtet, dann handelt es sich um eine Leistung eines Gesellschafters selbst dann, wenn er erst später seine Verpflichtung einlöst und seine Leistung erst in einem Zeitraum erfüllt, in dem er gesellschaftsrechtlich nicht mehr die Gesellschaftereigenschaft aufweist. Das Gesetz unterwirft nämlich der Gesellschaftsteuer die Leistung eines Gesellschafters und - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin - nicht die Erfüllung der Leistung von einem Gesellschafter. Demnach kann von einer Leistung eines Gesellschafters auch dann gesprochen werden, wenn der Leistende als Gesellschafter seine - auch einklagbaren - Verpflichtungen eingegangen ist und dann auch erfüllt. Ob der Leistende bei der möglicherweise erst Jahre später erfolgten Erfüllung seiner eingegangenen Verpflichtungen noch Gesellschafter war, kommt es dann nicht mehr entscheidend an, sofern die Leistung in der früheren Gesellschafterstellung ihren Rechtsgrund hat (vgl. Urteil des BFH vom 11. Juli 1973, Bundessteuerblatt II 1973, 855 und 856)."

Im Erkenntnis vom 24. Jänner 2001, Zl. 99/16/0065, hat der Verwaltungsgerichtshof seine Auffassung wiederholt, dass, sofern die Leistung in der früheren Gesellschafterstellung ihren Rechtsgrund hat, es nicht mehr entscheidend darauf ankommt, ob der Leistende bei Erfüllung seiner eingegangenen Verpflichtungen noch Gesellschafter war.

Ausgehend von dieser Rechtsprechung spielt es keine Rolle, dass die tatsächliche Zahlung des Zuschusses durch die X-AG erst am 2.1.1996 durch die ausdrückliche schriftliche Erklärung der Leistung des Zuschusses im Wege der Verrechnung mit den bestehenden Forderungen gegen die Berufungsführerin erfolgte, also zu einem Zeitpunkt als die X-AG nicht mehr Gesellschafterin der Berufungsführerin war. Entscheidend ist sohin allein, dass sich die X-AG als Gesellschafterin im Abtretungsvertrag verpflichtet hat jenen Betrag nachzuschießen der erforderlich ist, um den Fehlbetrag an Eigenkapital auszugleichen; sich sohin als Gesellschafterin zur Leistung dieses Zuschusses verpflichtet hat.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 19. Februar 2004