



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HH GmbH als Rechtsnachfolger der SH GmbH, in L,H, vom 4. Juli 1996 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz vom 19. Juni 1996 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Gesellschaftsteuer wird festgesetzt mit

2 % von 882.212,81 Euro (entspricht S 12,139.513.-) und

1 % von 571.243,87 Euro (entspricht S 7.860.487.-),

somit insgesamt in Höhe von Euro 23.356,69 (entspricht S 321.395)

Entscheidungsgründe

Die Firma HB GmbH zeigte mit Schreiben vom 17. Dezember 1990 dem zuständigen Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern an, dass sie von der HH GmbH zum Zwecke der Sanierung einen nicht rückzahlbaren Zuschuss in Höhe S 32,000.000.- erhalten habe. Sie ersuchte um Vorschreibung der Gesellschaftsteuer gemäß § 9 Abs. 2 Z. 1 KVG in Höhe von 1% des Zuschusses.

Mit **vorläufigem Bescheid vom 30. Jänner 1991** setzte das damals noch bestehende Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz für den gegenständlichen Gesellschafterzuschuss unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage von S 32,000.000.- und Anwendung des begünstigten Steuersatzes von 1% Gesellschaftsteuer in Höhe von S 320.000.- fest.

Im Jahr 1996 wurde bei der SH GmbH (Berufungsberaterin, vormals HB GmbH) eine **Prüfung von Aufzeichnungen** gemäß § 151 Abs.1 BAO (Gebühren und Verkehrsteuerprüfung) durchgeführt. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. April 1996 bemerkte der Prüfer zur Bilanz zum 31. Oktober 1991, dass die Gesellschaft einen Gesellschafterzuschuss in Höhe S 32,000.000.- erhalten habe. Dieser Zuschuss sei mit Schreiben vom 17. Dezember 1990 angezeigt worden und mit Bescheid vom 30. Jänner 1991 vorläufig mit 1% versteuert worden. Den Wert der Firma berechnete der Prüfer zum 31. Oktober 1991 wie folgt:

Beteiligungen ohne Beteiligung an der KG (diese ist lt. BP-Bericht mit Null zu bewerten)	1,424.513.-
Umlaufvermögen lt. Bilanz	34,839.606.-
- Rückstellungen	- 274.250.-
- Verbindlichkeiten ohne Verrechnungskonto H. KG	<u>- 857.723.-</u>
Wert der Firma nach Zuschuss	35,132.146.-
Abzüglich erhaltenen Zuschuss	32,000.000.-
Wert der Firma vor Zuschuss	3,132.146
Stammkapital	500.000.-

Auf Grund dieser Berechnung vertrat der Prüfer die Ansicht, dass kein Verlust am Stammkapital und auch keine Überschuldung vorliege. Der Zuschuss sei daher mit 2% zu versteuern.

Mit **endgültigem Bescheid vom 19. Juni 1996** setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz für den gegenständlichen Gesellschafterzuschuss unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage von S 32,000.000.- und Anwendung des Steuersatzes von 2% Gesellschaftsteuer in Höhe von S 640.000.- fest.

Gegen diesen Bescheid erhab die abgabepflichtige Gesellschaft fristgerecht **Berufung** und beantragte die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass die HH GmbH die Muttergesellschaft der SH GmbH sei. Die HH GmbH sei ebenfalls die Muttergesellschaft der HL GmbH, welche wiederum die Komplementärin der HL GmbH & Co KG sei, an der die SH GmbH als Kommanditistin beteiligt sei.

Der von der Muttergesellschaft der SH GmbH versprochene Zuschuss sei keineswegs zum Zwecke der Erhöhung der Gesellschaftsrechte vorgenommen worden, sondern erfolgte ausschließlich aus einer handelsrechtlichen Notwendigkeit heraus. Zum Zeitpunkt des Versprechens der Gewährung des Zuschusses sei die HH GmbH nicht in der Lage gewesen, den Zuschuss zu leisten. Diese Verpflichtungserklärung sei als eine Art Patronatserklärung zu verstehen. Nach dem Gesellschaftsteuer-Kommentar von Egly/Kenk sei Steuergegenstand noch nicht die Verpflichtung, sondern erst das tatsächliche Bewirken der Leistung, wobei

Buchungen noch keine Vermögensverschiebungen im Sinne des Bewirkens einer Leistung seien. Bewirkt sei die Leistung erst, wenn der Gegenstand der Leistungsverpflichtung dem Leistungsempfänger verschafft, das heißt die Vermögensverschiebung beendet ist, so dass der Empfänger uneingeschränkt über das Genutzte verfügen könne. Zugeflossen im wirtschaftlichen Sinne (cash-mäßig) sei der Zuschuss nie; dazu wäre die quasi-zuschließende Gesellschaft auch nicht in der Lage gewesen. Der Betrag sei nur via Verrechnungskonto (von Seite der SH GmbH als Forderung) eingebucht worden. Im Jahr 1994 sei der auf dem Verrechnungskonto zu diesem Zeitpunkt aufscheinende Forderungsstand gegenüber der Muttergesellschaft, welche im Jahr 1990 den Zuschuss gewährt hatte, zur Gänze wertberichtigt worden. Diese Tatsache der Wertberichtigung von mehr als 40% des denomine, aber niemals de-facto-Zuschusses spreche eindeutig dafür, dass im Jahr 1990 kein Zuschuss im Sinne der zitierten Kommentarmeinung bzw. im wirtschaftlichen Sinne erfolgt sei und schon gar nicht damit der Zweck der Erhöhung der Gesellschaftsrechte verbunden war. Die Entwicklung des Verrechnungskontos der SH GmbH mit ihrer Muttergesellschaft sei bereits im Zuge des Prüfungsverfahrens vorgelegt worden. Die Reduzierung des Forderungsstandes von S 34 Mio. auf S 14 Mio. sei durch Verrechnungszahlungen erfolgt, welche nicht mit dem Zuschuss in Verbindung standen. Die Zurechnung von Anteilen am negativen Einheitswert des Betriebsvermögens einer KG an einen Kommanditisten komme dann in Betracht, wenn sich der Kommanditist verpflichtet habe, über seine Einlage hinaus am Verlust der Gesellschaft teilzunehmen. Die HL GmbH als Komplementär habe keine Kapitaleinlage geleistet und sei somit reiner Arbeitsgesellschafter. Der Komplementär hafte im gegebenen Fall zwar als Geschäftsführer, die Verlustübernahme durch die SH GmbH, welche als einziger Kommanditist vertaglich nicht mit einer bestimmten Höhe der Verlustzuweisung limitiert sei, stelle eine unausweichliche Tatsache dar. Die HL GmbH & Co KG sei durch Abschluss eines mündlichen Gesellschaftsvertrages gegründet worden und dabei sei vereinbart worden, dass der Kommanditist (die SH GmbH) den über die Einlagen der an der KG beteiligten stillen Gesellschafter hinausgehenden Verlust zu übernehmen habe. Da der Komplementär bloßer Arbeitsgesellschafter sei, hatte die SH GmbH mit hoher Wahrscheinlichkeit mit einer Verlustübernahme zu rechnen. Hätte die SH GmbH nicht die Verluste der KG übernommen, so wären sie dem Komplementär zugerechnet worden, für welche dann die HH GmbH als Muttergesellschaft die Haftung zu übernehmen gehabt hätte. Aus buchhalterischer Sicht bilde der beschriebene Sachverhalt einen Kreis, sodass nicht unterstellt werden könne, die HH GmbH hätte tatsächlich die Absicht gehabt, ihrer Tochter, der SH GmbH, einen echten Zuschuss im Sinne des § 2 KVG zu gewähren, als dessen Konsequenz und Zweck sich der Wert ihrer Beteiligung an der SH GmbH erhöhen hätte sollen. Die Berufungswerberin vertrat daher die Ansicht, dass der Tatbestand des § 2 KVG nicht erfüllt sei und keine Gesellschaft-

steuerpflicht gegeben sei. Gleichzeitig beantragte sie die Entscheidung solange auszusetzen, bis über die zu einem ähnlich gelagerten Sachverhalt anhängige VwGH-Beschwerde zu ZI. 94/16/0225 entschieden worden sei.

Sollte die Behörde zu einem anderen Ergebnis gelangen, so läge ein Sanierungszuschuss im Sinne des § 9 Abs. 2 lit a KVG alte Fassung vor.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 19. Juli 2001 gab das Finanzamt Urfahr (als Rechtsnachfolger des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz) der Berufung teilweise statt und setzte für den gegenständlichen Gesellschafterzuschuss unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage von S 20,000.000.- und Anwendung des Steuersatzes von 2% Gesellschaftsteuer in Höhe von S 400.000.- fest.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass der gegenständliche Zuschuss nicht bar geleistet worden sei, sondern in den Folgejahren Forderungen der Gesellschafterin (HH GmbH) gegen ihre Tochtergesellschaft in Höhe von S 20,000.000.- mit der Forderung aus der Zusage des Zuschusses im Verrechnungswege gegenverrechnet worden sei. Die restliche Forderung in Höhe von S 14,000.000.- sei im Jahr 1994 wertberichtigt worden. Hinsichtlich dieses Betrages wurde der Berufung stattgegeben, da tatsächlich keine Erfüllung der Leistungszusage erfolgt sei.

Zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3.10.1996, ZI. 94/16/0225, führte das Finanzamt aus, dass zwar nicht die Verpflichtung, einen Zuschuss zu leisten, sondern erst die tatsächliche Erfüllung der Gesellschaftsteuer unterliege. Die Ausführung der versprochenen Leistung müsse allerdings nicht in einem baren Zuschuss gelegen sein, sondern könne auch in anderer Form erbracht werden. Beispielsweise sei in einem Verzicht auf eine Forderung seitens des Gesellschafters eine derartige gesellschaftsteuerpflichtige Leistung zu erblicken. Voraussetzung sei lediglich, dass die Leistung des Gesellschafters nicht aus einer gesellschaftsrechtlichen oder gesetzlichen Verpflichtung heraus erfolgt sei und objektiv geeignet sei, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Wenn ein Gesellschafter Forderungen gegen die Gesellschaft geltend mache und diese mit der Forderung der Gesellschaft aus seiner Leistungszusage gegengerechnet werden, werde die Gesellschaft um den Betrag der Forderung bereichert, da ohne die Gegenforderung aus der Leistungszusage das Vermögen der Gesellschaft verringert werden würde. Da nach den Angaben der Berufungswerberin Forderungen in Höhe von S 20,000.000.- über das Verrechnungskonto mit der Forderung aus der Leistungszusage beglichen wurden, habe die Gesellschafterin freiwillig eine den Wert der Gesellschaftsrechte erhöhende Leistung im Sinne des § 2 Z 3 b KVG a.F. an die Gesellschaft bewirkt.

Zum Einwand der Nichtgewährung des begünstigten Steuersatzes von 1% gemäß § 9 Abs. 2 KVG a.F. wurde festgehalten, dass weder ein Verlust am Stammkapital noch eine Über-

schuldung gegeben sei. Dies ergebe sich aus den Feststellungen der Betriebsprüfung des Finanzamtes Linz, wonach der Wert der Beteiligung an der HL GmbH & Co KG mit Null und nicht mit einem negativen Wert anzusetzen ist.

Mit Eingabe vom 17. August 2001 **beantragte** die Berufungswerberin die **Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz** und wandte sich gegen die Nichtgewährung des begünstigten Steuersatzes von 1%. Sie führte aus, dass mit Ausnahme der SH GmbH sämtliche Gesellschafter der H. ...KG in der Höhe ihrer Verlustübernahme limitiert seien bzw. der Komplementär der KG nur als Arbeitsgesellschafter beteiligt sei. Da dieser weder am Gewinn/Verlust noch am Vermögen partizipiere, komme eine Verlustübernahme bzw. die Zurechnung eines Anteiles am Einheitswert des Betriebsvermögens der H. ...KG nicht in Betracht. Die SH GmbH habe daher die über die Übernahmebeschränkung der Gesellschafter hinausgehende, in der H. ...KG entstandenen Verluste kraft ihrer vertraglichen Regelung allein und zur Gänze zu tragen. Mit einer entsprechenden Vereinbarung nehme der Kommanditist mit steuerlicher Wirkung am Verlust der Gesellschaft in unbeschränkter Höhe teil. Bei der Aufteilung des Einheitswertes einer KG sei sodann das negative Kapitalkonto eines Kommanditisten wie bei der Aufteilung des Einheitswertes einer anderen Personengesellschaft zu berücksichtigen. Im Zeitpunkt der Zusage des Zuschusses durch die HH GmbH an die SH GmbH war die Betätigung der HL GmbH & Co KG eine Einkunftsquelle im Sinne des Steuerrechtes. Infolge der unbeschränkten Verlustübernahme durch die SH GmbH, die auch in einem entsprechenden negativen Einheitswert des Betriebsvermögens ihren Niederschlag gefunden habe, habe es sich bei dem berufungsgegenständlichen Zuschuss um einen solchen zum Zwecke der Sanierung gehandelt. Es sei daher der begünstigte Steuersatz von 1% gemäß § 9 Abs. 2 lit a KVG a.F. anzuwenden.

Erst nachdem die Betriebsprüfung zur Ansicht gelangt war, dass die Betätigung der HL GmbH & Co KG als Liebhaberei einzustufen sei, sei die Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens der HL GmbH & Co KG unterblieben und der auf die SH GmbH entfallende Anteil am Einheitswert des Betriebsvermögens der HL GmbH & Co KG mit Null festgesetzt worden. Als Folge habe ab diesem Zeitpunkt der Einheitswert des Betriebsvermögens der SH GmbH selbst einen positiven Wert aufgewiesen und es war weder ein Verlust am Stammkapital, noch eine Überschuldung gegeben. Gegen die Feststellung der Liebhaberei der HL GmbH & Co KG sei seitens der betroffenen Gesellschaft Berufung erhoben worden, über welche noch nicht entschieden worden sei. Die Berufungswerberin beantragte deshalb die Entscheidung solange auszusetzen, bis über die Berufung der HL GmbH & Co KG entschieden worden sei und der Anteil am Einheitswert des Betriebsvermögens an der HL GmbH & Co KG endgültig feststehe.

Das Finanzamt Urfahr legte die Berufung am 28. August 2001 der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vor. Da die Berufung zum 1. Jänner 2003 noch unerledigt war, ging die Zuständigkeit zur Entscheidung nach § 260 BAO in Verbindung mit § 323 Abs.10 BAO (in der Fassung nach dem AbgRmRefG BGBl I 2002/97) auf den Unabhängigen Finanzsenat über.

Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates gab die Berufungswerberin mit Schreiben vom 12. Februar 2008 bekannt, dass das Berufungsverfahren der HL GmbH & Co KG im Herbst 2003 beendet worden sei und die Tätigkeit der KG als Einkunftsquelle anerkannt worden sei. Als Folge dieser Berufungsvorentscheidung seien im August bzw. Oktober 2004 entsprechend geänderte Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1989 bis 1991 für die HH GmbH ergangen, mittels derer der HH GmbH (SH GmbH) die steuerlichen Ergebnisse der KG für die 1988 bis 1990 zugewiesen worden seien. Unter Ansatz dieser Ergebnisse berechnete die Berufungswerberin den Wert des Betriebsvermögens der Saturn Holding GmbH zum Stichtag 31. Oktober 1991 wie folgt neu:

Beteiligungen:		
HL GmbH & Co KG		500.000.-
übrige		1,424.513.-
Umlaufvermögen lt. Bilanz		34,839.606.-
- Rückstellungen		- 274.250.-
- Verbindlichkeiten ohne Verr. H. Leas. KG		- 857.723.-
Verlustanteile H. L. KG ohne SBA		
aus 1988 Bilanz 1989	-8.900.573.-	
aus 1989 Bilanz 1990	-3.388.049.-	
aus 1990 Bilanz 1991	295.989.-	<u>- 11,992.633.-</u>
		23,639.513.-
Abzüglich Zuschuss		<u>- 32,000.000.-</u>
Wert der Firma vor Zuschuss		-8.360.487.-
Stammkapital		500.000.-
Überschuldung		-7.860.487.-

Über die Berufung wurde erwogen:

Gesellschaftsteuerpflicht des Zuschusses

Nach § 2 Z 4 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen; dazu gehören nach lit a dieser Gesetzesstelle auch Zuschüsse (des Gesellschafters an die Gesellschaft).

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt wurde, unterliegt der Gesellschaftsteuer nicht bereits die Verpflichtung, einen Zuschuss zu leisten, sondern erst die

tatsächliche Erfüllung (s. VwGH vom 3.10.1996, Zl. 94/16/0225). Die Ausführung der versprochenen Leistung muss allerdings nicht in einem baren Zuschuss gelegen sein, sondern kann auch in anderer Form erbracht werden. Beispielsweise ist in einem Verzicht auf eine Forderung seitens des Gesellschafters eine derartige gesellschaftsteuerpflichtige Leistung zu erblicken. Voraussetzung ist lediglich, dass die Leistung des Gesellschafters nicht aus einer gesellschaftsrechtlichen oder gesetzlichen Verpflichtung heraus erfolgt ist und objektiv geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Wenn ein Gesellschafter Forderungen gegen die Gesellschaft geltend macht und diese mit der Forderung der Gesellschaft aus seiner Leistungszusage gegengerechnet wird, wird die Gesellschaft um den Betrag der Forderung bereichert, da ohne die Gegenforderung aus der Leistungszusage das Vermögen der Gesellschaft verringert werden würde. Da nach den Angaben der Berufungswerberin Forderungen in Höhe von S 20,000.000.- über das Verrechnungskonto mit der Forderung aus der Leistungszusage beglichen wurden, hat die Gesellschafterin freiwillig eine den Wert der Gesellschaftsrechte erhöhende Leistung im Sinne des § 2 Z 3 b KVG a.F. an die Gesellschaft bewirkt.

Die Gesellschaftsteuerpflicht des berufungsgegenständlichen Zuschusses ist daher hinsichtlich des Betrages von S 20,000.000.- dem Grunde nach gegeben.

Höhe des Steuersatzes

Gemäß § 9 Abs. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) in der noch anzuwendenden Fassung vor dem Bundesgesetz BGBI. Nr. 1994/629 beträgt die Steuer 2 vom Hundert.

Nach Abs. 2 Z. 1 dieser Gesetzesstelle ermäßigt sich die Steuer auf 1 vom Hundert: beim Erwerb von Gesellschaftsrechten, bei der Veräußerung eigener Gesellschaftsrechte und bei Leistungen, soweit sie erforderlich sind:

- a) Zur Deckung der Überschuldung einer inländischen Kapitalgesellschaft,
- b) zur Deckung eines Verlustes am Grundkapital einer inländischen Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien oder am Stammkapital einer inländischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Im Berufungsverfahren der HL GmbH & Co KG war strittig, ob die Tätigkeit dieser KG als Einkunftsquelle anerkannt werden kann. Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung vom 19. Juli 2001 beruhen auf den Feststellungen der Betriebsprüfung des Finanzamtes Linz, wonach keine Einkunftsquelle vorliegt (Liebhaberei). Aufgrund des inzwischen beendeten Rechtsmittelverfahrens ist aber davon auszugehen, dass die HL GmbH & Co KG eine Einkunftsquelle darstellt. Aufgrund der (das Verfahren abschließenden) Berufungsvorentscheidung betreffend die Feststellung von Einkünften berechnete die Berufungswerberin den Wert des Betriebsvermögens der SH GmbH zum Stichtag 31. Oktober

1991 neu und ermittelte eine Überschuldung zu diesem Zeitpunkt in Höhe von S 7.860.487.-.

Nach § 9 Abs. 2 Z 1 lit a KVG (in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. Nr. 1994/629) steht für diesen Betrag der begünstigte Steuersatzes von 1% zu, für den diesen Betrag übersteigenden Teil des Zuschusses ist hingegen der Steuersatz von 2 % anzuwenden.

Aus den angeführten Gründen war der Berufung teilweise stattzugeben und die Gesellschaftssteuer wie folgt zu berechnen:

Bemessungsgrundlage: S 20.000.000 (wie in der Berufungsvereentscheidung)

davon S 7.860.487.- (entspricht Euro 571.243,87) mit 1% = 78.604,87 (Euro 5.712,44)

davon S 12.139.513.- (entspricht Euro 882.212,81) mit 2% = 242.790,26 (Euro 17.644,25)

Die Gesellschaftssteuer beträgt somit insgesamt S 321.395.- (gerundet). Dieser Betrag entspricht Euro 23.356,69 weshalb die Abgabenschuld in dieser Höhe festzusetzen war.

Linz, am 10. März 2008