

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf , vertreten durch V über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 27. Juni 2008, betreffend Gesellschaftssteuer, ErfNr. . zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 23. April 2007 legte die steuerliche Vertretung der BF – letztere in der Folge auch Beschwerdeführerin (Bf) genannt - dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien eine Gesellschaftsteuererklärung gemäß § 10 Abs. 1 KVG vor und führte aus: „Die Übermittlung via FinanzOnline war nicht möglich, da laut der in der Steuererklärung angegebenen Begründung aus dem Zuschuss keine Steuerbelastung resultiert.“

In der Steuererklärung war dargelegt: „Gesellschaftsrechtlich bedingter Verzicht auf eine Forderung in Höhe von € 1,670.000,- um den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern.“

Am 27. Juni 2008 erließ das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien den Gesellschaftsteuerbescheid zu diesem Vorgang und setzte die Gesellschaftsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 1,670.000,- mit € 16.700,- fest. Begründend stellte das Finanzamt fest: „Da der Forderungsverzicht nur objektiv geeignet sein muss, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, ist auch bei Sanierungsverzichten Gesellschaftsteuerpflicht gegeben.“

Gegen diesen Bescheide wurde rechtzeitig Berufung erhoben und vorgebracht:
„Die Muttergesellschaft der BF., die A AG Deutschland, hat auf eine Forderung gegenüber der BF. in Höhe von EUR 1.670.000,00 verzichtet. Auf die Forderung wurde nur deshalb verzichtet um den Fortbestand der österreichischen BF. zu sichern.

.....

Nach Auffassung der Finanzverwaltung muss der Forderungsverzicht nur objektiv geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen; somit ist Gesellschaftsteuer

vorzuschreiben. Eine Angabe, warum die Bemessungsgrundlage in Höhe des Nominales festgesetzt wurde, erfolgte nicht.

GESELLSCHAFTSTEUER — BEMESSUNGSGRUNDLAGE NACH BewG

Gemäß § 2 Z 4 lit b KVG unterliegt der Verzicht auf Forderungen der Gesellschaftsteuer, soweit dieser geeignet ist den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Ein Forderungsverzicht liegt nur dann vor, wenn auf eine rechtlich vorhandene Forderung endgültig verzichtet wird (vgl Egly/Klenk, GesSt Rz 138).

Als Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z 4 lit b KVG wird der Wert der Leistung gemäß § 7 Abs 1 Z 2 KVG herangezogen. Da das KVG jedoch keine eigenen Bewertungsvorschriften enthält, ist gemäß § 1 Abs. 1 BewG der erste Teil des BewG zur Ermittlung des Wertes iSd § 7 Abs 1 Z 2 KVG heranzuziehen (VwGH 14.3.1988, 86/15/0032).

In § 14 Abs 1 BewG wird auf die Bewertung von Kapitalforderungen eingegangen. Diese Vorschrift besagt, dass die Bewertung grundsätzlich zum Nennwert zu erfolgen hat, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Als „besondere Umstände“ sind solche anzusehen, die vom Normalfall — gemessen an den im Wirtschaftsleben durchschnittlich geltenden Konditionen — erheblich abweichen. Unter anderem werden die Uneinbringlichkeit (VwGH 10.10.1996,94/15/0102) sowie auch die Unverzinslichkeit (VStR 1989 Abschnitt 6.1) einer Forderung als „besonderer Umstand“ gesehen. Auf den „besonderen Umstand“ der Uneinbringlichkeit einer Forderung wird ausdrücklich in § 14 Abs 2 BewG hingewiesen. Demnach bleibt eine Forderung bei der Bewertung außer Ansatz, wenn sie uneinbringlich ist. Jedoch stellt nicht nur die erwiesene Uneinbringlichkeit einen besonderen Umstand dar sondern bereits die Tatsache, dass der Einbringlichkeit ein erheblicher Zweifel entgegensteht (dubiose Forderung). Dieser erhebliche Zweifel rechtfertigt eine niedrigere Bewertung der Forderung (VwGH 10.7.1996, 94/15/0037).

Die oben dargestellte Bewertung und somit der reduzierte Ansatz der Forderung gemäß § 14 Abs 1 und 2 BewG entspricht auch den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der Kapitalansammlungsrichtlinie (RL 69/335/EWG), auf die das KVG aufbaut. Die Richtlinie sieht in Art 5 Abs 1 lit d vor, dass auf den tatsächlichen Wert der erbrachten Leistungen abzustellen sei und zwar abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft aus diesen Leistungen erwachsen (vgl Puchinger/Grau, Erlass einer nicht mehr voll werthaltigen Gesellschafterforderung, FJ 2006, 178).

In seiner Entscheidung vom 10. November 2004, RV/0660-I/02, hat der UFS - Außenstelle Innsbruck - für den Bereich des KVG die Auffassung vertreten, dass im Regelfall die Forderung mit dem Nennbetrag zu bewerten sein. Daraus ist abzuleiten, dass es im Bereich des KVG auch einen „Nicht-Regelfall“ gibt, der im gegenständlichen Fall vorliegt und somit der Nennbetrag nicht zur Anwendung gelangen kann (so auch Puchinger/Grau, Erlass einer nicht mehr voll werthaltigen Gesellschafterforderung, FJ 2006, 178).

SCHLUSSFOLGERUNG

Nach den oben erläuterten Gesichtspunkten kann der Wert der Leistung der gegenständlichen Forderung gemäß § 14 BewG nur mit dem einbringlichen Teil der

Forderung angesetzt werden. Da auf die Forderung verzichtet wurde, um den Fortbestand der BF. zu sichern und daher aus Sicht der A AG die Forderung uneinbringlich war, ergibt sich in Folge eine gesellschaftsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage von Null."

In einem wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Nun war die gegenständlich Berufungen am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und es ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen. Es ist die Rechtssachen somit als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Das Bundesfinanzgericht hat Einsicht genommen in den Bemessungsakt ErfNr. . sowie in das Firmenbuch zu Firmenbuchnummer FN I

Die Einsichtnahme in das Firmenbuch hat gezeigt, dass die BF. nunmehr unter Bf firmiert. Im Laufe des Verfahrens wurden die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Berufungssenat zurückgezogen.

Erwägungen

In dem mit "Bemessungsgrundlage" überschriebenen § 7 KVG ist in dessen Abs. 1 Z 2 normiert, dass die Steuer bei Leistungen (§ 2 Z 2 bis 4) vom Wert der Leistung zu berechnen ist. Gemäß dem auch für die Gesellschaftsteuer maßgeblichen § 14 Abs. 1 BewG sind Kapitalforderungen und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Nach Abs. 2 leg. cit. bleiben Forderungen, die uneinbringlich sind, außer Ansatz. Die Bewertung mit dem Nennwert ist demnach die Regel, wovon allerdings in begründeten Ausnahmefällen bei Vorliegen besonderer Umstände abgegangen werden kann.

Hierzu brachte die Bf vor, es ergäbe sich nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes im gegenständlichen Fall eine Bemessungsgrundlage von Null.

Dazu ist erst zu klären, aus wessen Sicht der Wert des Verzichtes und somit der Steuermaßstab zu ermitteln ist.

Mit dieser Frage hat sich bereits der Unabhängigen Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 22.12.2010, RV/0543-K/07 umfangreich beschäftigt.

So hat der Unabhängigen Finanzsenat dargelegt:

„.....Diesbezüglich folgt die Berufungsbehörde der überzeugend begründeten ständigen Spruchpraxis des BFH (vgl. die bereits zitierten Entscheidungen I R 393/83, I R 25/95, I B 74/95), worin dargetan wird, dass es nur auf den Wert der Leistung - hier des Forderungsverzichtes - für die Gesellschaft ankomme. Unmaßgeblich sei hingegen der Wert, den der Verzicht für den Gesellschafter habe. Auch nach Knörzer, a.a.O., wäre auf den Wert abzustellen, den die Leistung für die Kapitalgesellschaft hat.

Von dieser einhelligen Ansicht ausgehend wird daher weiters zu berücksichtigen sein, dass eine Forderung aus der Sicht des Gläubigers wertlos sein kann, während sie für den Schuldner noch eine wirtschaftliche Last darstellt (Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 14 Abs. 2, Punkt 2.; Visdorf/Glier/Knobel, Bewertungsgesetz-Kommentar⁴, Rz 50 zu (m vergleichbaren (Anm.)) § 12 dBewG). Die Vorschrift finde ihre Begründung darin, dass Kapitalforderungen nicht wie andere Wirtschaftsgüter, wie etwa Waren, primär zur Veräußerung oder Abtretung bestimmt sind, sondern zur Verwertung durch Einziehung. Für ihre Bewertung könne deshalb nicht der Betrag maßgeblich sein, der bei einer Abtretung an einen Dritten am Stichtag hätte erzielt werden können, sondern der Betrag, der bei Geltendmachung der Forderung an diesem Stichtag vom Schuldner gefordert werden konnte, also der Nennwert (Gürsching/Stenger, Kommentar zum Bewertungsrecht, 110. Lieferung (Juni 2010), zu § 12 BewG, Anm. 19). Auch der RFH hatte schon in seiner Entscheidung vom 15. März 1932, II A 532/31, erkannt, dass eine Forderung für den Gläubiger in Anbetracht der Stärke oder Schwäche des Schuldners zu einem bestimmten Zeitpunkt einen vom Nennbetrag abweichenden Betrag (Wert) haben könne. Dies ändere aber nichts an der dem Schuldner obliegenden und weiter in vollem Umfang fortbestehenden Verpflichtung, auch wenn im gegebenen Zeitpunkt mit ihrer Erfüllung nicht oder nur zum Teil gerechnet werden kann. Der Wert der Schuldverpflichtung könne daher nur in dem bestehen, was der Schuldner rechtlich zu leisten verpflichtet ist. Damit stimme auch überein, dass eine Gesellschaft in ihrer Bilanz ihre Schulden mit dem Nennbetrag auszuweisen habe.

.....

§ 14 Abs. 2 BewG bezieht sich nach dem insofern eindeutigen und keiner weiteren Auslegung mehr zugänglichen Wortlaut nur auf Forderungen und nicht auf Schulden, obwohl sonst für Kapitalforderungen und Schulden die gleichen Regeln anzuwenden sind. § 14 Abs. 2 BewG bezieht sich nicht auf Schulden, denn der Nichtansatz einer Forderung wegen allfälliger Uneinbringlichkeit führt nicht dazu, dass auch die Verpflichtung des Schuldners mit Null zu bewerten ist (Gürsching/Stenger, a.a.O., Anm. 32 zu § 12 dBewG).“

In seiner Berufungsentscheidung GZ RV/2391-W/10 vom 04.10.2010 hat der unabhängige Finanzsenat zu dieser Problematik festgestellt, dass zwar ertragsteuerlich sowohl die Leistungsfähigkeit des Gesellschafters als auch der Gesellschaft im Blickpunkt stehe, doch gesellschaftsteuerlich nur eine Leistung, ein Rechtsvorgang stattfindende, nämlich der Verzicht auf die Forderung. Durch diesen Verzicht werde 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. Der unabhängige Finanzsenat kommt auch in dieser Entscheidung zum Schluss, dass das Wirtschaftspotential der Gesellschaft durch den Verzicht des Gesellschafters auf die Forderung verstärkt wurde, da dieser Betrag endgültig in ihr Vermögen übergegangen ist, was dazu führt, dass der Forderungsverzicht mit dem Nennwert der Forderung zu bewerten ist.

Ebenso entschied der Unabhängigen Finanzsenat auch im Fall RV/2051-W/06 vom 20.3.2012. Zusammengefasst gelangte der Unabhängige Finanzsenat hier zur Ansicht, dass es sich bei den Forderungsverzichten um eine freiwillige Leistung eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft gehandelt hat, die objektiv geeignet war, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und daher den Wert der Gesellschaftsrechte an ihr zu erhöhen. Der aus der Sicht der begünstigten Berufungswerberin zu beurteilende Wert der nachgelassenen Verbindlichkeit war mit dem Nennwert zu bewerten und ausgehend von diesem war Gesellschaftsteuer festzusetzen. Genauso ist nach Ansicht des BFG der gegenständliche Fall zu beurteilen, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

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.

Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt aber nicht vor, wenn die gesetzliche Rechtslage eindeutig ist und zwar selbst dann nicht wenn zur Auslegung der Rechtsfrage noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen ist.

Nachdem § 14 Abs. 2 BewG eindeutig nur die Bewertung uneinbringlicher Forderungen mit Null für zulässig erklärt nicht aber die Bewertung von Schulden, war im gegenständlichen Fall lediglich die unstrittige Rechtslage auf den unstrittigen Sachverhalt anzuwenden.

Eine Revision ist daher unzulässig.

Es war deshalb spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. September 2017