

GZ. RV/0051-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Glanzner & Glanzner, gegen den Bescheid vom 29. Jänner 1996 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Die Gesellschaftsteuer gemäß § 9 Abs. 1 KVG wird festgesetzt mit 950,56 Euro.

(2% von einer Bemessungsgrundlage von 47.529,36 Euro)

Im übrigen wird die Berufung 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 dem angefochtenen Bescheid wurde auf Grund der Bilanzvorlagen vom 19. Dezember 1995 für die Privateinlagen des R. S. und der M. S. in den Jahren 1992, 1993 und 1994 Gesellschaftsteuer festgesetzt. Der Bescheid wurde an die S.-GmbH gerichtet. Fristgerecht wurde Berufung eingebbracht. Die Bw. bringt vor, die in den Bilanzen 1992 bis 1994 ausgewiesenen Privateinlagen auf den Verrechnungskonten seien nicht als Nachschüsse zu werten,

sondern stellten Einlagen mit Zweckwidmung für getätigte Privatentnahmen, Entnahmen zum Eigenverbrauch und Zahlung von privaten Steuern dar, würden also die Privatsphäre der Gesellschafter betreffen. Die unter "Verrechnung" geführten privaten Konten würden kontokorrentmäßig geführt und als Saldo ins nächste Jahr vorgetragen. Das bedeutet, Leistung und Gegenleistung werden in Rechnung gestellt und in regelmäßigen Zeitabschnitten, im gegenständlichen Fall jährlich, ausgeglichen. Der Saldo wird ins nächste Jahr übertragen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. März 1996 wurde der Berufung teilweise statt gegeben und der Steuerbetrag von ursprünglich S 39.990,- auf S 13.080,- gemindert. Das Finanzamt stellte fest, dass die in Rede stehenden Einlagen zweifellos zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft geführt hätten. Allerdings wurde dem Berufungsbegehren insofern statt gegeben, als die Einlagen, welche entsprechend dem Berufungsbegehren eine Zweckwidmung für getätigte Privatentnahmen, Entnahmen zum Eigenverbrauch und Zahlung von privaten Steuern betroffen hätten von den Einlagen in Abzug gebracht wurden. Eine jahresübergreifende Verrechnung habe allerdings im Hinblick auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld und den Bilanzierungszeitraum zu unterbleiben.

Mit Vorlageantrag vom 2. April 1996 wurde ohne weitere Begründung die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Dem Vorhalt vom 16. Juli 1997 mit welchem um detaillierte Darstellung der einzelnen Vorgänge auf den Verrechnungskonten der beiden Kommanditisten ersucht wurde, wurde entsprochen, wann und vor allem für welche Zwecke die Einlagen und Entnahmen genau getätigt wurden wurde aber wiederum nicht beantwortet. Der einzelne Vorgang für sich betrachtet ist daher nicht nachvollziehbar.

Unter anderem wurde festgestellt, dass die Kommanditisten berechtigt seien, eingezahlte Verrechnungsgelder zur Gänze zu entnehmen bzw. für private Zahlungen zu verwenden. Zum Auffüllen allfälliger Verlustanteile seien die Kommanditisten nicht verpflichtet. Der in der Berufungsvorentscheidung getroffenen Feststellung, die in Rede stehenden Einlagen führen zweifellos zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft, könne nicht gefolgt werden, da die Verrechnungskonten der Gesellschafter aufgrund jederzeitiger Entnahmemöglichkeit Fremdkapitalcharakter und nicht Eigenkapitalcharakter aufweisen würden.

Dem Finanzamt wurde diese Vorhaltsbeantwortung im Zuge des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht und wurde hiezu folgende Stellungnahme abgegeben:

Die im Gesellschaftsteuerbescheid vom 29. Jänner 1996 getroffene Einlagenversteuerung sei in der Berufungsentscheidung weitgehend reduziert worden. Hierbei seien Privatentnahmen, Zahlungen privater Steuern und der Eigenverbrauch in Abzug gebracht worden. Auf den Verrechnungskonten würden auch die Verlustanteile der Gesellschaft gebucht, sie seien daher Einlagekonten. Am Jahresende würden die, die Entnahmen übersteigenden Privateinlagen, mit den Verlustanteilen saldiert. Den in der Berufungsentscheidung errechneten Nettoeinlagen stünden Verlustanteile gegenüber. Die Saldierung bewirke eine Abdeckung der Verlustanteile. Das führe jedenfalls zu einer (objektiven) Werterhöhung der Gesellschaftsrechte, womit der Tatbestand des § 2 Z 3 lit. b KVG erfüllt sei. Die in der Vorhaltsbeantwortung getroffene getrennte Darstellung von Verlusten und Entnahmen/Einlagen stimme mit der bilanziellen Erfassung nicht überein. Ob nun eine Verpflichtung zur Auffüllung von Verlusten bestehe, sei hier nicht mehr entscheidend, denn die in der Bilanz getroffene Saldierung führe zu einer, für den Kommanditisten merkbaren, Verringerung seiner Privateinlagen, womit eine jederzeitige Entnahmemöglichkeit deutlich verringert würde. Es müsse von zumindest stillschweigend genehmigten Bilanzen ausgegangen werden, da die Verbuchungen in den Bilanzen über mehrere Jahre hinweg so durchgeführt worden seien.

Wenn in der Berufung ausgeführt werde, dass die unter Verrechnung geführten privaten Konten kontokorrentmäßig geführt und als Saldo ins nächste Jahr vorgetragen würden, so sei dazu zu sagen, dass auf die Frage einer mehr oder weniger langen Dauer der Vermögenszufluss nicht Bedacht zu nehmen sei und vom Finanzamt Entnahmen und Einlagen immer nur innerhalb eines Bilanzierungszeitraumes saldiert worden seien, in welchem zeitlichen Rahmen eine Werterhöhung der Gesellschaftsrechte gegeben sei.

Mit 1. Jänner 2003 ist die Zuständigkeit zur Entscheidung über die Berufung auf den unabhängigen Finanzsenat übergegangen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die h. o. Behörde schließt sich grundsätzlich den Ausführungen des Finanzamtes an.

Auf vorliegenden Fall hat das KVG in der Fassung **vor** dem Bundesgesetz BGBI. Nr. 629/1994 (Änderung des Kapitalverkehrsteuergesetzes) Anwendung zu finden.

Nach § 2 Z 3 lit. b KVG unterlagen freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistungen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (Beispiele: Verzicht auf Forderungen, Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung) mit 2% vom Wert der Leistung der Gesellschaftsteuer.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 4 KVG galten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften Anteile der Kommanditisten an einer Kommanditgesellschaft, wenn zu den persönlich haftenden Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft eine Kapitalgesellschaft gehörte.

Freiwillige Leistungen sind aufgrund vorzitierter Bestimmung nur dann steuerpflichtig, wenn sie geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22. 10. 1990, 90/15/0027, ausgeführt hat, ist die Eignung der Leistung Gesellschaftsrechte zu erhöhen nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen. Sie wird immer dann gegeben sein, wenn diese Leistung zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft führt. Eine wirtschaftliche Stärkung durch freiwillige Einlage des Kommanditisten liegt vor, wenn die entsprechenden Werte durch den Kommanditisten aus seinem Privatvermögen dem Vermögen der KG zugeführt werden und dort über mehrere Jahre verbleiben. Auf die Frage einer mehr oder weniger langen Dauer dieser Vermögenszufuhr ist dabei allerdings in Ermangelung einer diesbezüglichen Grundlage im Gesetz nicht weiter Bedacht zu nehmen, sofern nur objektiv überhaupt die Eignung der Einlage besteht, eine Werterhöhung der Gesellschaftsrechte des freiwillig Leistenden herbeizuführen.

Die Bezeichnung des Kontos, auf dem die geleisteten Einlagen buchmäßig ihren Niederschlag finden, ist nicht von entscheidender Bedeutung (vgl. das vorzitierte Erkenntnis sowie das Erkenntnis vom 15. 9. 1986, 84/15/0179, 0180). Entscheidend ist, ob die Einlage geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, wobei nach ständiger Rechtsprechung des VwGH dazu die objektive Eignung genügt und es darauf ankommt, ob die in Rede stehende Leistung zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft führt (vgl. VwGH v. 12. 4. 1984, 83/15/0092, VwSlg 5884 F/1984).

Grundgedanke der Z 3 des § 2 KVG ist, alle jene freiwilligen Zuwendungen eines Gesellschafters steuerlich zu erfassen, die ihrem Wesen nach direkt oder indirekt eine Vergrößerung der Rechte oder eine Erhöhung des Wertes dieser Rechte herbeiführen. Dies trifft nach dem Vorgesagten zu.

Es ergibt sich somit folgende Berechnung:

R.S. 1994	Einlagen	S	631.000,00
	Privatentnahmen	S	-222.519,92

	Zahlung private Steuern	S	0,00
	Eigenverbrauch	S	-17.206,00
		S	391.274,0
			8
M. S. 1993	Einlagen	S	90.000,00
	Privatentnahmen	S	0,00
	Zahlung private Steuern	S	-52.150,00
	Eigenverbrauch	S	-9.676,79
		S	28.173,21
M. S. 1994	Einlagen	S	290.000,00
	Privatentnahmen	S	-45.752,10
	Zahlung private Steuern	S	0,00
	Eigenverbrauch	S	-9.677,00
		S	234.570,9
			0

Bemessungsgrundlage sohin:

$$\begin{aligned}
 & S \quad 391.274,08 \\
 + & \quad S \quad 28.173,21 \\
 + & \quad S \quad 234.570,90 \\
 = & \quad S \quad \mathbf{654.018,1} \\
 & \quad \quad \quad \mathbf{9}
 \end{aligned}$$

Der Berufung kann somit nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein.

Zum Antrag auf mündliche Verhandlung im Vorlageantrag wird folgendes mitgeteilt:

§ 323 Abs. 12 BAO idF des Abgabenrechtsmittelreformgesetzes, BGBl. I 2002/97, enthält eine Übergangsregelung, wonach für am 1. Jänner 2003 unerledigte Berufungen Anträge auf

Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat bis 31. Jänner 2003 gestellt werden konnten. Solche Anträge waren unabhängig davon zulässig, ob nach bisheriger Rechtslage über die Berufung monokratisch oder durch Berufungssenat zu entscheiden war. Die "Nachholung" solcher Anträge auf mündliche Verhandlung im Bereich bisher monokratischer Entscheidungszuständigkeit konnten ab In-Kraft-Treten des § 323 Abs. 12 BAO (Tag nach der Kundmachung des AbgRmRefG im BGBl, daher erstmals am 26. Juni 2002) mit Wirkung zum 1. Jänner 2003 gestellt werden. Ein solcher, gesonderter, Antrag ist im gegenständlichen Fall nicht erfolgt. Die Fassung des § 260 Abs. 2 bzw. 261 BAO **vor** dem AbgRmRefG enthielt eine taxative Aufzählung der Senatszuständigkeiten, wonach bisher keine Senatszuständigkeit für Berufungen im Bereiche der Gebühren und Verkehrsteuern bestand. Aus diesem Grund liegt auch kein solcher, nach § 284 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 97/2002 gestellter Antrag auf mündliche Verhandlung vor, welcher der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 12 BAO zugänglich wäre, wonach solche Anträge ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z 1 BAO gestellt gelten. Mangels zulässiger Antragstellung kommt daher in vorliegendem Fall eine Senatszuständigkeit nicht in Betracht.

(Schilling-Information:

Zu Ihrer Information wird mitgeteilt, dass der in Euro festgesetzte Abgabenbetrag S 13.080,- entspricht).

Wien, 18. August 2003