



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Q AG als Rechtsnachfolgerin der F GmbH, vormals K GmbH, L, I, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, L, K-Straße, vom 22. Dezember 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 22. November 2000 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der mit Schreiben vom 27. September 2007 eingeschränkten Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Gesellschaftsteuer wird festgesetzt mit Euro 1.237,90 (entspricht S 17.034).

Entscheidungsgründe

Die Firma F GmbH war Gesellschafterin der Firma K GmbH (Berufungswerberin) mit dem Sitz in P.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 14. Dezember 2001 wurde die K GmbH als übernehmende Gesellschaft mit der F GmbH als übertragende Gesellschaft verschmolzen. Der Firmenname wurde auf F GmbH geändert. Mit Hauptversammlungsbeschluss vom 24. September 2002 wurde die Q Aktiengesellschaft als übernehmende Gesellschaft mit der F GmbH als übertragende Gesellschaft verschmolzen. Die Q AG ist folglich die Rechtsnachfolgerin der Berufungswerberin.

Die F GmbH (Gesellschafterin) als Darlehensgeberin und die K GmbH (Gesellschaft) als Darlehensnehmerin schlossen am 26. September 1995 einen Darlehensvertrag ab, dessen Vertragsinhalt auszugsweise lautet:

- 1. Die Darlehensgeberin gewährt der Darlehensnehmerin ein Darlehen in Höhe von ATS 2.500.000.-. Der Betrag kann von der Geschäftsführung ab dem 26. September 1995 von der Geschäftsführung der Darlehensnehmerin abgerufen werden.*
- 2. Das Darlehen ist unverzinslich*
- 3. Das Darlehen ist rückzahlbar mit Ablauf von zwölf Jahren, also mit Ablauf des 30. September 2007. Die Kündigung aus wichtigem Grunde bleibt unberührt.*

Die F GmbH (Gesellschafterin) als Gläubigerin und die K GmbH (Gesellschaft) als Schuldnerin vereinbarten am 20. Juli 2000 einen **Erlassvertrag**. Mit diesem Erlassvertrag erließ die Gläubigerin mit Wirkung zum 30. Juli 2000 der Schuldnerin die Forderung auf die Darlehensrückzahlung in Höhe von ATS 2.500.000.- in voller Höhe und die Schuldnerin nahm den Erlass an.

In der **Gesellschaftsteuererklärung** vom 30. Oktober 2000 beschrieb die BerufungsWerberin den zu Grunde liegenden Rechtsvorgang wie folgt: Verzicht auf das mit Vertrag vom 26.9.1995 gewährte, unverzinsliche Gesellschafterdarlehen der F GmbH in Höhe von S 2,500.000.-. Diese Leistung bewertete die BerufungsWerberin gem. § 14 Abs. 3 BewG unter Zugrundelegung eines Zinssatzes von 5,5% mit S 1,537.500.-.

Mit **Schreiben vom 18. November 2000** teilte die Vertreterin der BerufungsWerberin mit, dass mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 10.5.1996 die gesamte Zinsersparnis aus dem unverzinslich gewährten Gesellschafterdarlehen im voraus besteuert worden sei. Durch den Darlehensverzicht würden sich daher die bereits besteuerten Zinsersparnisse ab Verzichtsausspruch nicht mehr als Gesellschafterleistungen auswirken. Als Gesellschafterleistung könne nicht mehr als der ursprüngliche Betrag besteuert werden. Daher betrage die Bemessungsgrundlage für den jetzigen Darlehensverzicht S 850.000.- (S 2,500.000.- abzüglich S 1,650.000 laut Bescheid vom 10.5.1996).

Mit **Bescheid vom 22. November 2000** setzte das Finanzamt Urfahr betreffend den „Verzicht vom 20. Juli 2000 auf das mit Vertrag vom 26.9.1995 gewährte, unverzinsliche Gesellschafterdarlehen der F GmbH“ **Gesellschaftsteuer** in Höhe von S 25.000.- fest. Als Bemessungsgrundlage wurde ein Betrag von S 2,500.000.- zugrunde gelegt.

In der Begründung wurde ausgeführt, dass Gegenstand des Verzichtes das Darlehen in der Höhe von S 2,500.000.- sei und diese Leistung den Tatbestand gem. § 2 Z 4 b KVG erfülle.

Eine Anrechnung eines anderen selbständig gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestandes (Verzicht auf Zinsen) könne nicht erfolgen.

Gegen diesen Bescheid erhab die abgabepflichtigen Gesellschaft durch ihren Vertreter fristgerecht **Berufung** und beantragte, die Gesellschaftsteuer in Höhe von S 8.500.- festzusetzen. Sie begründete diesen Antrag damit, dass die Zinsersparnis aus dem gegenständlichen unverzinslich gewährten Gesellschafterdarlehen unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage in Höhe von S 1,650.000.- mit dem Gesellschaftsteuerbescheid vom 10.5.1996 versteuert worden sei. Nach dem Grundsatz der Einmalbesteuerung müsste daher bei der Besteuerung des Darlehensverzichtes der ursprüngliche Darlehensbetrag von S 2,500.000.- um den bereits versteuerten Betrag von S 1,650.000.- vermindert werden, sodass von einer Bemessungsgrundlage von S 850.000.- auszugehen sei.

Die Berufungswerberin stellte weiters den **Eventualantrag**, die Gesellschaftsteuer in Höhe von S 15.375.- festzusetzen. Sie begründete diesen Antrag damit, dass nach § 7 Abs. 1 Z 2 KVG – unabhängig von einer eventuellen Anrechnung die Gesellschaftsteuer - bei Leistungen i.S.d. § 2 Z 2 bis 4 KVG vom Wert der Leistung zu berechnen sei. Die Bewertung der Leistungen erfolge gem. § 1 Abs.1 BewG nach den Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes. Liege die Leistung i.S.d. § 2 Z 2 bis 4 KVG in einem Verzicht auf ein gewährtes unverzinsliches und befristetes Darlehen, so sei für die Berechnung des Leistungswertes § 14 Abs.3 BewG heranzuziehen. Der Wert einer unverzinslichen und befristeten Forderung sei demnach der Betrag, der nach Abzug von Jahreszinsen in Höhe von 5,5 v.H. des Nennwertes bis zur Fälligkeit verbleibe. Da zwischen dem Erlassvertrag vom 20.7.2000 bis zur vereinbarten Fälligkeit des Darlehensvertrages im Jahr 2007 noch eine Restlaufzeit von 7 Jahren verblieben wäre, seien von dem vereinbarten Darlehensbetrag von 2,5 Mio. S Jahreszinsen von 5,5% in Abzug zu bringen, sodass sich eine Bemessungsgrundlage von S 1.537.500.- ergebe.

Das Finanzamt Urfahr legte die Berufung am 31. Oktober 2002 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.

Mit Schreiben vom 6. Juli 2007 nahm das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr zur Berufung Stellung und vertrat die Rechtsansicht, dass der Wert der Leistung (Verzicht auf die mit 30.9.2007 fällige Darlehensforderung) gemäß § 14 Abs.3 BewG (idF BGBl1971/172) zu bewerten sei. Den Wert der Leistung im Zeitpunkt des Verzichtes berechnete das Finanzamt mit S 1.793.233.--. Die Berechnung erläuterte das Finanzamt wie folgt:

E = Endkapital, X = zu berechnender Barwert

$E = X + 7,166 \text{ mal } 5,5\% \text{ mal } X, X = E / (1 + 7,166 \text{ mal } 5,55) = 2,500.000 / (1 + 7,166 \text{ mal } 5,55)$
 ergibt 1,793.233

Mit Schreiben vom 27. September 2007 teilte der Vertreter mit, dass die Berufungsgerichtlerin Punkt eins der Berufung zurücknimmt.

Zu Punkt zwei der Berufung präzisierte er seine Ansicht zur Berechnung der maßgeblichen Bemessungsgrundlage wie folgt:

Grundsätzlich sei nach der Bestimmung des § 14 Abs.3 BewG idF vor dem BGBl. I/2003/71 mit linearen Zinsen i.H.v. 5,5 v.H. des Nennwertes zu rechnen. Allerdings seien gemäß dem VwGH-Erkenntnis vom 17.12.1992, Zl. 91/16/0137 bei dieser Berechnung Zinseszinsen zu berücksichtigen. Die Berechnung der maßgeblichen Bemessungsgrundlage müsse daher wie folgt lauten: $\text{Nennwert} / ((1+0,055) \text{ kapitalisiert mit Jahren}) = \text{Nennwert} / (1,055 \text{ kapitalisiert mit Jahren})$

Im Berufungsfall lautet die Rechnung: $2,500.000 / 1,055 \text{ kapitalisiert mit } 7,166 = 1.703.385,25 \text{ ATS}$
 Davon betrage die Gesellschaftsteuer 17.033,85 ATS (= 1.237,90 €)

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 2 Z 4 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) unterliegen der Gesellschaftsteuer 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
- c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung
- d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung

Nach § 7 Abs. 1 Z 2 KVG wird die Steuer bei Leistungen im Sinne des § 2 Z 2 bis 4 KVG vom Wert der Leistung berechnet.

Nach § 1 Abs.1 BewG gelten für die bundesrechtlich geregelten Abgaben die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes, soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt.

Nach § 14 Abs.3 BewG - in der für den berufungsgegenständlichen Fall noch geltenden Fassung vor dem BGBl. I/2003/71 - ist der Wert unverzinslicher und befristeter Forderungen und Schulden der Betrag, der nach Abzug von Jahreszinsen in Höhe von 5,5 v.H. des Nennwertes bis zur Fälligkeit verbleibt.

Unbestritten ist, dass der Verzicht auf das mit Vertrag vom 26.9.1995 gewährte, unverzinsliche Gesellschafterdarlehen der F GmbH in Höhe von S 2,500.000.- der Gesellschaftsteuer unterliegt.

Nach der Zurücknahme des ersten Punktes der Berufung mit Schreiben vom 27. September 2007 (Anrechnung der mit Bescheid vom 10.5.1996 festgesetzten Gesellschaftsteuer betreffend die Zinsersparnis) ist nur noch die Berechnung des Wertes der Leistung (Wert des Darlehens zum Zeitpunkt des Verzichtes) strittig.

Übereinstimmend gehen beide Berufungsparteien nunmehr davon aus, dass die Berechnung des Wertes der Leistung nach § 14 Abs.3 BewG zu erfolgen hat und demnach der Betrag als Bemessungsgrundlage dient, der nach Abzug von Jahreszinsen in Höhe von 5,5 v.H. des Nennwertes bis zur Fälligkeit verbleibt. Übereinstimmend wird auch die Restlaufdauer des Darlehens mit 7,166 Jahren angenommen.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.12.1992, Zl. 91/16/0137, ist bei der Bewertung von unverzinslichen und befristeten Kapitalforderungen nach § 14 Abs.3 BewG der Gesamtwert der Leistungen nach § 15 Abs. 1 BewG zu ermitteln. Demnach ergibt sich der Gesamtwert der Leistungen aus der Summe der einzelnen Jahreswerte abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen.

Wie der Vertreter im Schreiben vom 27. September 2007 dargestellt hat, erfordert die Berücksichtigung von Zinseszinsen eine Berechnung mit dem Kapitalisierungsfaktor 7,166. Die Berechnung des Finanzamtes unter Verwendung der Formel $X = E / (1 + 7,166 \text{ mal } 5,55)$ berücksichtigt nicht die Zinseszinsen. Die Berechnung des Vertreters hingegen berücksichtigt diese Zinseszinsen und entspricht somit dem VwGH-Erkenntnis vom 17.12.1992, Zl. 91/16/0137. Sie ist daher auch der gegenständlichen Berufungsentscheidung zugrunde zu legen.

Aus den angeführten Gründen war der Berufung im Sinne des mit Schreiben vom 27. September 2007 eingeschränkten Berufungsbegehrens statzugeben.

Linz, am 16. Oktober 2007