

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Wirtschaftstreuhand Tirol, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Gleichzeitig mit Abschluss eines Verschmelzungsvertrages zwischen der LW-GmbH und der PM-GmbH (= Bw), vertreten durch den beiderseitigen Geschäftsführer DM, wurde am 23. Oktober 1997 ein Abtretungsvertrag zwischen der CK-GmbH als alleiniger Gesellschafterin der PM-GmbH und dem Geschäftsführer der PM-GmbH, Herrn DM, abgeschlossen. Laut

Vertragspunkt II. überträgt demnach die CK-GmbH ihren gesamten Geschäftsanteil (voll eingezahlte Stammeinlage S 500.000) um den Abtretungspreis von ATS 1 an DM; die Übertragung aller mit dem Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Pflichten erfolgt mit Wirkung vom 1. Juli 1997 (Pkt. VI.). Unter Pkt. VIII. wird auszugsweise Folgendes vereinbart: "Die Vertragsteile stellen klar, daß sie bei der Ermittlung des Abtretungsentgeltes von folgenden Voraussetzungen ausgegangen sind, die somit der Abtretungsvereinbarung als wesentliche Bedingung zugrundeliegen:

- Die Fa. CK-GmbH hat noch in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter der LW-GmbH bzw. der PM-GmbH einen nicht rückzahlbaren Zuschuß zur Stärkung des Eigenkapitals über die bis längstens 31.07.1997 geleisteten Zuschüsse hinaus einen weiteren Betrag von ATS 1,902.000 ... eingebracht.

.....

- Die Fa. CK-GmbH erklärt im übrigen das zugunsten der PM-GmbH bzw. der früheren LW-GmbH eingeräumte Gesellschafterdarlehen im Nominale von ATS 9,369.000 per 30.06.1997 auf den Betrag von ATS 3.000.000 per 30.06.1997 zu reduzieren, insofern also einen Teilverzicht in der angesprochenen Höhe auszusprechen.

Die Rückführung dieses Darlehens erfolgt in der Form, daß die Bezahlung des verbliebenen Restbetrages in Höhe von ATS 3.000.000 ... zum 25.12.1997 zu erfolgen hat.".

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw zunächst mit Bescheid vom 17. November 1997, Str. Nr. X, betreffend "freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (§ 2 Z 3 KVG)" unter Verweis auf den "oben angeführten Rechtsvorgang" ausgehend von der Bemessungsgrundlage von S 1,902.000, sohin von dem unter Vertragspunkt VIII. erster Abschnitt angeführten Zuschuss seitens der CK-GmbH, eine 1%ige Gesellschaftsteuer im Betrag von S 19.020 vorgeschrieben.

Die dagegen erhobene Berufung wurde mittels Berufungsvorentscheidung vom 29. Jänner 1998 als unbegründet abgewiesen und in der Begründung u. a. Folgendes ausgeführt: Gemäß Pkt. VIII. der berufungsgegenständlichen Vertragsurkunde habe die Fa. CK-GmbH noch in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin der PM-GmbH einen nicht rückzahlbaren Zuschuss zur Stärkung des Eigenkapitals – über die bis 31.7.1997 geleisteten Zuschüsse hinaus – den weiteren Betrag von ATS 1,902.000 geleistet. Da sohin zum Zeitpunkt der Gewährung des Zuschusses die CK-GmbH Gesellschafterin der PM-GmbH gewesen sei, sei der Tatbestand nach § 2 KVG erfüllt.

In der Folge wurde kein Vorlageantrag eingebracht; der zugrunde liegende Gesellschaftsteuerbescheid vom 17. November 1997 ist damit in Rechtskraft erwachsen.

Am 15. Juni 2000 wurde dem Finanzamt seitens der Betriebsprüfungsstelle eine Kontrollmitteilung samt einem Gesellschafterbeschluss vom März 1997, einem Bilanzauszug der PM-GmbH sowie nochmals dem Abtretungsvertrag vom 23. Oktober 1997 übermittelt, worin u. a. auf die der PM-GmbH von deren Muttergesellschaft CK-GmbH sowie auch von der Großmuttergesellschaft CK geleisteten Gesellschafterzuschüsse (gesamt ca. ATS 33 Mio.) hingewiesen wurde.

Neben Vorschreibungen betreffend die Gesellschafterzuschüsse, die zufolge erhobener Rechtsmittel (Großmutterzuschüsse) wiederum aufgehoben wurden, hat das Finanzamt der Bw mit Bescheid vom 30. Oktober 2001, Str. Nr. Y, ausgehend von der Bemessungsgrundlage von S 6.369.000 gemäß § 2 Z 2 bis 4 KVG eine 1%ige Gesellschaftsteuer im Betrag von S 63.690 = € 4.628,53 vorgeschrieben. In der Begründung wird ausgeführt: "Laut Abtretungsvertrag vom 23.10.1997 (Punkt 8) erklärt die CK-GmbH das zugunsten der PM-GmbH bzw. der früheren LW-GmbH eingeräumte Gesellschafterdarlehen im Nominale von ATS 9.369.000 per 30.6.1997 auf den Betrag von ATS 3.000.000 zu reduzieren, insofern also einen Teilverzicht in der angesprochenen Höhe auszusprechen. Der Teilverzichtsbetrag in Höhe von ATS 6.369.000 unterliegt der Gesellschaftsteuer gem. § 2 Abs. 4 (richtig: Z 4) KVG". Im Betreff wurde (fälschlich) angeführt: "Gesellschafterzuschüsse vom 15. Juni 2000".

In der gegen dagegen erhobenen Berufung wird die Stornierung der Gesellschaftsteuer beantragt und eingewendet, der Bescheid nehme Bezug auf den Abtretungsvertrag vom 23. Oktober 1997, Punkt 8, wozu allerdings bereits am 17. November 1997 zu Str. Nr. X ein Gesellschaftsteuerbescheid erlassen und die Steuer im Jahr 1998 entrichtet worden sei, da die dagegen erhobene Berufung als unbegründet abgewiesen worden wäre. In der Begründung dieser abweisenden Berufungsvorentscheidung sei ebenso auf Punkt 8 des Abtretungsvertrages verwiesen worden. Seither seien keinerlei neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen, sodass eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht erfolgen könne. Im Übrigen sei der angeführte Betreff unzutreffend bzw. liege in Zusammenhang mit der Bescheidbegründung wohl eine Verwechslung vor, da im Jahr 2000 keine Gesellschafterzuschüsse hingegeben worden seien.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 16. Jänner 2002 wurde unter Darlegung der Bestimmung nach § 2 Z 4 KVG damit begründet, dass gegenständlicher Vorschreibung der unter Punkt 8 des Abtretungsvertrages ausgesprochene Teilverzicht auf das

Gesellschafterdarlehen der CK-GmbH zugrundeliege, der bisher noch nicht der Gesellschaftsteuer unterworfen worden sei. Die bisherige Vorschreibung, worauf sich die Berufung stütze, beziehe sich dagegen lediglich auf den nicht rückzahlbaren Zuschuss im Betrag von ATS 1,902.000. Der fälschliche Betreff habe sich auf das Datum der Kontrollmitteilung seitens der Betriebsprüfung bezogen.

Mit Antrag vom 21. Jänner 2002 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ausgeführt, nach Ansicht der Bw sei durch die Kontrollmitteilung der Betriebsprüfung kein eigener Tatbestand zutage gekommen. Es handle sich wiederum um die Gesellschaftsteuer laut Punkt 8 des Abtretungsvertrages, über welche bereits im Jahr 1998 abgehandelt bzw. entschieden worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das Kapitalverkehrsteuergesetz erfaßt Vorgänge des Kapitalrechtsverkehrs, weshalb die in Teil I des Kapitalverkehrsteuergesetzes geregelte Gesellschaftsteuer zu den echten (Rechts)Verkehrsteuern zählt. Zum Wesen der Verkehrsteuern gehört, dass sie an Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs, an einen rechtlichen oder wirtschaftlichen Akt, an die Vornahme eines Rechtsgeschäftes oder an einen wirtschaftlichen Vorgang oder einen Verkehrsvorgang anknüpfen. Bestimmte Vorgänge des rechtsgeschäftlichen Verkehrs zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern werden zu steuerlich relevanten Tatbeständen erhoben.

Jeder steuerrechtliche Tatbestand ist **selbstständig** und für sich zu beurteilen (VwGH 11.7.1956, 474/54). Selbst ein und derselbe Rechtsvorgang kann grundsätzlich mehreren (verschiedenen) Abgabenbelastungen unterliegen (vgl. VwGH 3.6.1993, 92/16/0010, 92/16/0036). Bei der Gesellschaftsteuer wird im Allgemeinen zwischen dem Haupttatbestand (§ 2 Z 1), den Nebentatbeständen (in Z 2 bis 4), Sondertatbeständen (Z 5 und 6) und dem Ersatztatbestand (§ 3) unterschieden.

Gemäß § 2 Z 4 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) vom 16. Oktober 1934, DRGBI 1, S 1058 idF der Nov BGBI 1994/629 und BGBI 1995/21, in Geltung ab 1. Jänner 1995, unterliegen der Gesellschaftsteuer "folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen", und zwar:

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.

Die durch die Novellierung mit BGBl 1994/629 neugefaßte Z 4 sieht sohin die Abgabenpflicht (erschöpfende Aufzählung) für sämtliche genannten, ganz bestimmten Rechtsvorgänge vor, wobei jeder Rechtsvorgang für sich als steuerrechtlicher Tatbestand selbstständig zu beurteilen ist.

Den Steuertatbestand nach § 2 Z 4 lit b) bildet der freiwillige Verzicht auf Forderungen, worunter eindeutig auch der Verzicht auf eine Darlehensforderung durch den Gesellschafter (vgl. VwGH 22.11.1973, 34/73) bzw. wie im Gegenstandsfalle der Teilverzicht auf eine Darlehensforderung der Gesellschafterin CK-GmbH zu subsumieren ist. Der CK-GmbH ist wohl auch die maßgebende Stellung als Gesellschafterin der PM-GmbH im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes nicht abzusprechen, wenn der Übergang des gesamten Geschäftsanteiles an DM mit Wirkung vom 1. Juli 1997, hingegen der Forderungsverzicht mit Wirkung noch per 30. Juni 1997 erklärt wurde, andernfalls eine diesbezüglich (wesentlich höhere) Schenkungssteuer in Betracht gezogen werden könnte.

Dem durch einen Forderungsverzicht (ganz oder teilweise) herbeigeführten Wegfall einer Verbindlichkeit (bei der Gesellschaft) kann grundsätzlich - wie weiters unter Z 4 als Tatbestandsvoraussetzung gefordert - die objektive Eignung nicht abgesprochen werden, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (vgl. VwGH 8.3.1984, 82/15/0135). Der Grundgedanke des § 2 Z 4 KVG ist nämlich, **all jene** freiwilligen Zuwendungen eines Gesellschafters steuerlich zu erfassen, die ihrem Wesen nach direkt oder indirekt eine Vergrößerung der Rechte der Gesellschafter oder eine Erhöhung des Wertes dieser Rechte herbeiführen sollen. Die Steuerpflicht tritt immer schon dann ein, wenn die in Rede stehenden Zuweisungen zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft führen. Als eine freiwillige Leistung im Sinne obiger Bestimmungen ist jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft anzusehen, die ohne gesetzliche oder im Gesellschaftsvertrag begründete Verpflichtung (Zwang) erbracht wird. Die Verpflichtung zur Leistung eines Betrages bzw. die Erbringung der Leistung an sich durch den Gesellschafter braucht nur objektiv geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung ist nicht erforderlich (VwGH 13.10.1966, 457/66; 27.4.1987, 85/15/0192; 16.12.1993, 92/16/0065 u.a.).

Die Steuerschuld entsteht u. a. bei den Tatbeständen nach § 2 Z 4 lit a), c) und d) mit der "Leistung", also mit Überlassung von Vermögensgegenständen, sowie beim Forderungsverzicht nach § 2 Z 4 lit b) mit Eintritt der Rechtswirksamkeit des Verzichtes.

Die Steuer beträgt gem. § 8 KVG 1 % der Bemessungsgrundlage. Bei Leistungen nach § 2 Z 2 bis 4 stellt der Wert der Leistung die Bemessungsgrundlage für die Steuerberechnung dar (§ 7 Abs. 1 Z 2 KVG). Der Wert eines Verzichtes auf eine Forderung ist idR mit dem Nennbetrag der Forderung anzusetzen (*Brönnner/Kamprad*, Kommentar zum KVG⁴, Rz 13 zu § 8).

Im Berufungsfalle wird nunmehr die Steuerpflicht hinsichtlich des erfolgten Forderungsverzichtes/Teilverzichtes der Gesellschafterin auf eine Darlehensforderung an sich nicht bestritten. Streitpunkt ist allein der Umstand, dass – wie die Bw ausführt – im angefochtenen Bescheid auf den Abtretungsvertrag vom 23. Oktober 1997, Punkt 8, Bezug genommen werde, wozu aber – nämlich konkret zur "Gesellschaftsteuer lt. Punkt 8 des Vertrages" – bereits am 17. November 1997 ein Gesellschaftsteuerbescheid ergangen sei, der letztlich in Rechtskraft erwachsen und die vorgeschriebene Steuer im Jahr 1998 entrichtet worden wäre. Auch in der Begründung der dortigen Berufungsvorentscheidung vom 29. Jänner 1998 sei auf den "Abtretungsvertrag Punkt 8" verwiesen worden. Neue Tatsachen oder Beweismittel seien seither nicht hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden.

Dem ist aber entgegen zu halten, dass aus dem vormaligen Bescheid vom 17. November 1997 nirgendwo hervorkommt, dass es sich bei dieser Vorschreibung um "die Gesellschaftsteuer lt. Punkt 8 des Abtretungsvertrages" gehandelt hat. Vielmehr war bereits diesem Bescheid aus dem dort bezeichneten Rechtsvorgang "freiwillige Leistung eines Gesellschafters an inländische Kapitalgesellschaft ... nach § 2 Z 3 KVG" in Zusammenhang mit der zugrunde gelegten Bemessungsgrundlage von ATS 1,902.000 bzw. spätestens der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 29. Jänner 1998, womit ein allfälliger Begründungsmangel im Erstbescheid jedenfalls saniert worden wäre (siehe VwGH 17.2.1994, 93/16/0117), eindeutig zu entnehmen (arg: "Gemäß Pkt. VIII der berufungsgegenständlichen Vertragsurkunde hat die CK-GmbH ... als Gesellschafterin der PM-GmbH einen nicht rückzahlbaren **Zuschuß** ... einen weiteren Betrag von ATS 1,902.000 eingebbracht"), dass sich die dortige Vorschreibung ausschließlich auf den getätigten Zuschuss laut Punkt VIII **erster Passus** des Abtretungsvertrages bezogen hat. Gegenstand der damaligen Steuervorschreibung war damit ausschließlich die Leistung des Zuschusses durch die CK-GmbH und damit der hierdurch verwirklichte Tatbestand nach § 2 Z 4 lit a) KVG als einer von mehreren Leistungen der Gesellschafterin, festgehalten in mehreren Abschnitten des Abtretungsvertrages Punkt VIII.

Es ist zwar zum Einen zuzugestehen, dass es das Finanzamt zunächst verabsäumt hatte, beide in Vertragspunkt 8 festgehaltenen bzw. vereinbarten Gesellschafterleistungen – Zuschuss gem. Abschnitt 1 und Darlehensverzicht gem. Abschnitt 3 – aufzugreifen und beide Tatbestände von vornehmerein der Gesellschaftsteuer zu unterwerfen. Andererseits ist aber – wie oben dargelegt – jeder steuerrechtliche Tatbestand selbständige und für sich zu beurteilen und kann der erstinstanzlichen Behörde nicht entgegen getreten werden, wenn sie – offenkundig aus Anlass der übermittelten Kontrollmitteilung - erstmals den weiteren in Vertragspunkt VIII enthaltenen Tatbestand des Forderungsverzichtes iSd § 2 Z 4 lit **b)** KVG mit nunmehr bekämpftem Bescheid zur Vorschreibung gebracht hat. Dabei handelt es sich auch in keinster Weise etwa um eine – wie vorgebracht – "Wiederaufnahme des Verfahrens", sondern allein um die erstmalige Vorschreibung zu einem zusätzlich und eigenständig verwirklichten gesellschaftsteuerrechtlichen Tatbestand, da laut Bescheidbegründung wie auch Begründung der Berufungsvorentscheidung ausdrücklich und ohne jeden Zweifel der ausgesprochene Teilverzicht auf die Darlehensforderung im Betrag von ATS 6,369.000 "laut Punkt 8 des Abtretungsvertrages" - und nur dieser - Gegenstand der Vorschreibung war. Dem Berufungseinwand, in beiden Fällen habe es sich um die "Gesellschaftsteuer lt. Punkt 8 des Abtretungsvertrages" gehandelt, über die bereits 1998 abgehandelt worden sei, kann daher nicht gefolgt werden. Auch eine allfällig zu beachtende Festsetzungsverjährung hat der Vorschreibung nicht entgegen gestanden, da die gemäß § 207 Abs. 2 iVm § 208 Abs. 1 lit a BAO mit Ablauf des Jahres 1997 beginnende fünfjährige Verjährungsfrist erst mit Ablauf des Jahres 2002 geendigt hätte.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 20. Juli 2004