



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 9

GZ. RV/1166-L/02

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der N GmbH als Rechtsnachfolgerin der A GmbH in R, vertreten durch Achleitner & Partner Steuerberatung GmbH in V, vom 1. September 1997 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 30. Juli 1997 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Das Stammkapital der A GmbH (Berufungswerberin) betrug bis zum Jahr 31.1.1995 S 4.000.000.- Alleingesellschafterin war die C Beteiligungs AG.

Mit Schreiben vom 3. Juni 1994 teilte die C Beteiligungs AG mit, dass sie der Berufungswerberin ein Gesellschafterdarlehen von S 4.500.000.- gewährt und am 3. März 1994 zugeführt habe.

Am 31. Jänner 1995 fasste die außerordentliche Generalversammlung der Gesellschafter der Berufungswerberin u.a. die nachstehenden Beschlüsse:

- Das Stammkapital der Gesellschaft wird von S 4.000.000.- um S 6.000.000.- auf S 10.000.000.- erhöht.
- Zur Übernahme dieser Kapitalerhöhung wird die einzige Gesellschafterin zugelassen.
- Die Kapitalerhöhung ist voll und bar einzuzahlen, und zwar durch Aufrechnung mit den entsprechenden der Gesellschafterin gegen die Gesellschaft (Berufungswerberin) zustehenden

Forderungen, nämlich:

- a) durch Aufrechnung einer Forderung im Betrag von S 4.500.000.- aus einem von der Gesellschafterin gewährten fälligen Darlehen, gemäß Darlehensvertrag vom 3. März 1994
- b) durch Aufrechnung eines Betrag von S 1,500.000.- aus fälligen Forderungen von Lieferungen und Leistungen im Betrag von S 1,519.200.-, die bilanzmäßig ausgewiesen sind.

Mit **Bescheid vom 10. Februar 1995** setzte das damals noch bestehende Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Linz für diese Kapitalerhöhung der Berufungswerberin unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage von S 6.000.000.- Gesellschaftsteuer in Höhe von S 60.000.- fest.

Mit **Bescheid vom 30. Juli 1997** setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Linz betreffend die Nachrangigkeitserklärung eines Gesellschafterdarlehens vom 8. Juni 1994 unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage von S 4.500.000.- Gesellschaftsteuer in Höhe von S 45.000.- fest. Im Bescheid wurde auf das Telefonat vom 18. Juli 1997 mit Mag. K von der K-GmbH verwiesen.

Gegen diesen Bescheid er hob der Vertreter der abgabepflichtigen Gesellschaft durch ihren Vertreter fristgerecht **Berufung** und beantragte, betreffend die im angefochtenen Bescheid angeführte Nachrangigkeitserklärung keine Gesellschaftsteuer festzusetzen.

Sie führte aus, dass die C AG als Gesellschafterin der Berufungswerberin dieser am 3.3.1994 ein Darlehen in Höhe von 4,5 Mio. S gewährt habe. In der Nachrangigkeitserklärung vom 8.6.1994 habe die C AG die unwiderrufliche Erklärung abgegeben, als Gläubiger mit dieser Forderung hinter die Forderungen aller anderen Gläubiger in der Weise zurückzutreten, dass diese Forderung nur zu Lasten von Bilanzgewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten und Schulden übersteigenden Vermögen bedient zu werden brauche. Diese Nachrangigkeitserklärung könne aus den nachfolgend angeführten Gründen keine Gesellschaftsteuerpflicht auslösen:

1. Seit der Aufhebung des § 3 Abs.1 KVG alter Fassung unterlagen Gesellschafterdarlehen grundsätzlich nicht mehr der Gesellschaftsteuer.
2. Gesellschafterdarlehen könnten aber nach übereinstimmender Literaturauffassung dann gesellschaftsteuerpflichtig sein, wenn sie als verdecktes Eigenkapital anzusehen seien. Hiebei seien für die Beurteilung allerdings strenge Kriterien heranzuziehen. Eine solche Umdeutung komme nur dann in Betracht, wenn die Mittelzufluss unter vertraglichen oder faktischen Umständen erfolge, wie sie ansonsten mit Eigenkapital verbunden seien (insbesondere Erfolgs- und Vermögensbeteiligung, keine Befristung).
3. Eine Gesellschaftsteuerpflicht sei weiters dann möglich, wenn sich der Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag oder in einer abgeschlossenen Zusatzvereinbarung verpflichte, der Gesellschaft Darlehen zur Verfügung zu stellen. Eine Gesellschaftsteuerpflicht er gebe sich aber

dann aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung nach § 2 Z 2 KVG und nicht aufgrund einer freiwilligen Leistung.

4. Die zwischen der C AG und der Berufungswerberin abgeschlossene Nachrangigkeitserklärung stelle einen auflösend bedingten Verzicht dar; die Forderung lebe nach Maßgabe von Gewinnen und eines ausreichenden Vermögens wieder auf. Diese Vereinbarung (der Nachrangigkeitserklärung) führe aus Sicht des Schuldners nicht zu einer Minderung der Verbindlichkeiten insgesamt, sondern bloß zu einer veränderten Rangordnung der Verbindlichkeiten. An der weiter bestehenden Rückzahlungsvereinbarung ändere sich nichts. Anders als Verbindlichkeiten, die nur aus künftigen Gewinnen zu tilgen seien und nach der Rechtsprechung des BFH nicht passiviert werden dürften, seien Verbindlichkeiten nach der vorliegenden Rangrücktrittsvereinbarung nicht nur aus zukünftigen Gewinnen, sondern unabhängig von solchen auch aus einem Liquidationsüberschuss oder aus einem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen zu bedienen. Der bloße Rangrücktritt rechtfertige auch nach der österreichischen Literaturauffassung nicht die Zurechnung des hingegebenen Kapitals zum wirtschaftlichen Eigentum des Kapitalempfängers.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 20. Juli 2001 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Nachrangigkeitserklärung einen Verzicht auf die Darlehensrückzahlung darstelle. Somit seien die Voraussetzungen für die Gesellschaftsteuerpflicht grundsätzlich gegeben. Die dem Verzicht beigelegte auflösende Bedingung, die Forderung lebe wider auf, wenn Gewinne vorhanden seien, ein Liquidationsüberschuss sich ergebe oder wenn das Vermögen die sonstigen Verbindlichkeiten der Schuldnerin übersteige, sei nach § 5 Abs. 1 BewG zu beurteilen. Danach seien Wirtschaftsgüter, die unter einer auflösenden Bedingung erworben werden, wie unbedingt erworbene zu behandeln. Somit sei der auflösend bedingte Forderungsverzicht als ein unbedingter zu behandeln. Das Finanzamt vertrat daher unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 21.12.2000, Zi. 2000/16/0553, 0554, 0555, die Ansicht, dass die vorliegende Nachrangigkeitserklärung eine freiwillige Leistung der Gesellschafterin darstelle, die der Gesellschaftsteuer unterliege.

Mit Eingabe vom 23. August 2001 **beantragte** die Berufungswerberin die **Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz**, weshalb die Berufung wiederum als unerledigt gilt. In der Begründung führte sie aus, dass sich die Berufungsvorentscheidung nicht mit den in der Berufung vorgebrachten Argumenten gegen die Gesellschaftsteuerpflicht der Nachrangigkeitserklärung des Gesellschafterdarlehens auseinander gesetzt habe. Freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft unterlägen nur dann der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistungen geeignet seien, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Freiwillige Leistungen müssten daher Einlagencharakter

haben. Gehe man davon aus, dass es sich bei der Nachrangigkeitserklärung um einen auflösend bedingten Verzicht des Gesellschafters auf seine Forderung handle, so führe der Verzicht auf die ganze Forderung nicht automatisch zu einer Einlage in gleicher Höhe, sondern nur der Teilwert (der werthaltige Teil) der Forderung, sei geeignet als Einlage Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Aufgrund der schlechten finanziellen Situation sei das nachrangig erklärt Darlehen nicht in Höhe des Nominalwertes werthaltig gewesen. Der Betriebsprüfer habe zur Werthaltigkeit der Forderung aber keine Feststellung getroffen.

In eventu **beantragte** die Berufungswerberin die **Wiederaufnahme des Verfahrens** betreffend den Gesellschaftsteuerbescheid vom 10.2.1995 hinsichtlich der Umwandlung des für nachrangig erklärtens Gesellschafterdarlehens von 4,5 Mio. S. Sie begehrte die Anrechnung der entrichteten Gesellschaftsteuer in gleicher Höhe auf die fällige mit Bescheid aus dem Jahr 1997 vorgeschriebene Gesellschaftsteuer. Sie begründete diesen Antrag mit dem Prinzip der Einmalbesteuerung, welches nach § 6 Abs. 1 Z 2 lit b KVG für alle gesellschaftsteuerlich relevanten Vorgänge gelte, für welche die Steuerschuld nach dem 31.12.1994 entstanden sei. Bei chronologischem Ablauf der das Gesellschafterdarlehen betreffenden Vorgänge hätte – bei Annahme einer Gesellschaftsteuerpflicht – zunächst das Gesellschafterdarlehen bei Abgabe der Nachrangigkeitserklärung der Gesellschaftsteuer unterworfen werden müssen. Die nachfolgende Umwandlung in Stammkapital im Jänner 1995 wäre aufgrund der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 2 lit b KVG i.d.F. BGBI 1994/629 keiner Gesellschaftsteuer unterlegen.

Das Finanzamt Urfahr legte die Berufung am 31. 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 BGBI I 2002/97) auf den Unabhängigen Finanzsenat über.

Mit Schreiben vom 2. Mai 2007 erklärte die Berufungswerberin, dass sie bereit sei, ihren Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zurücknehmen, falls das zuständige Finanzamt das Verfahren hinsichtlich des Gesellschaftsteuerbescheides vom 10. Februar 1995 wiederaufnehme und die im Gesellschaftsteuerbescheid vom 30. Juli 1997 vorgeschriebene Gesellschaftsteuer in Höhe von S 45.000.- anrechne.

Mit Schreiben vom 24. Juli 2007 teilte das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr mit, dass nach seiner Ansicht eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des Gesellschaftsteuerbescheides vom 10. Februar 1995 nicht möglich sei, da die vorzunehmende Abgabenfestsetzung nicht unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung der Berufung vom 1. September 1997 gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 30. Juli 1997 abhänge.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 30. Juli 1997**

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

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 2 lit b cc KVG (in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 1994/629) sind Rechtsvorgänge von der Besteuerung ausgenommen, wenn und soweit der Erwerb von Gesellschaftsrechten oder deren Erhöhung beruht auf einer Erhöhung des Nennkapitals durch Umwandlung von Darlehen eines Gesellschafters, deren Gewährung der Gesellschaftsteuer unterlegen hat.

In den Fällen des § 6 Abs. 1 Z 2 lit b KVG n.F. ist Voraussetzung, dass die umgewandelten Rechte und Forderungen bereits der Gesellschaftsteuer unterlegen sind (Prinzip der Einmalbesteuerung, s. Knörzer/Althuber, Kurzkommentar zur Gesellschaftsteuer, Anm. 25 zu § 6). In einem solchen Fall soll eine Zweimalbesteuerung vermieden werden (s. Dorazil, Kurzkommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, Anm. IV 5 zu § 6).

Aufgrund des vom Finanzamt nicht bestrittenen Vorbringens der Berufungsverberin steht folgender Sachverhalt außer Streit: das Darlehen, für dessen Nachrangigkeitserklärung im angefochtenen Bescheid Gesellschaftsteuer vorgeschrieben wurde, wurde im Zuge der am 31. Jänner 1995 durchgeführten Kapitalerhöhung in Grundkapital der Gesellschaft (Berufungsverberin) umgewandelt. Da die Kapitalerhöhung nach dem 31.12.1994 erfolgte, war § 6 Abs. 1 Z 2 lit b KVG (i.d.F. des BGBl. 1994/629) bereits anwendbar.

Nach § 6 Abs. 1 Z 2 lit b cc KVG sind solche Rechtsvorgänge von der Besteuerung ausgenommen. Im berufungsgegenständlichen Fall erfolgte die Anrechnung deshalb nicht, weil der Bescheid über den zeitlich zweiten Vorgang am 10. Februar 1995 zuerst und der Bescheid über den zeitlich ersten Vorgang erst nachher am 30. Juli 1997 erging.

Der umgekehrte Fall, nämlich die Vorschreibung von Gesellschaftsteuer für eine Kapitalerhöhung und die anschließende Besteuerung eines Darlehens, welches in Grundkapital der Gesellschaft umgewandelt wurde, ist im Gesetz nicht geregelt. Aus dem bereits erwähnten

Prinzip der Einmalbesteuerung und der Vermeidung der Zweimalbesteuerung ergibt sich aber, dass die nachträgliche Besteuerung eines Darlehens, welches in Grundkapital der Gesellschaft umgewandelt wurde, nicht zu einer insgesamt höheren Vorschreibung von Gesellschaftsteuer führen darf, als wenn das Finanzamt die Besteuerung des Darlehens vor der Besteuerung der Kapitalerhöhung durchgeführt hätte und die auf die Umwandlung des Darlehens entfallende Kapitalerhöhung steuerfrei belassen hätte.

Im berufungsgegenständlichen Fall wurde mit Bescheid vom 10. Februar 1995 die Erhöhung des Stammkapitals der Gesellschaft im Ausmaß von S 6.000.000.- zur Gänze besteuert und Gesellschaftsteuer in Höhe von S 60.000.- festgesetzt. Der Besteuerung des Darlehens, welches in Grundkapital der Gesellschaft umgewandelt wurde, stand ab diesem Zeitpunkt das Prinzip der Einmalbesteuerung entgegen. Die Vorschreibung von Gesellschaftsteuer im Bescheid vom 30. Juli 1997 bedeutete also eine Zweimalbesteuerung. Im Sinne einer systematischen Anwendung des Prinzips der Einmalbesteuerung ist eine solche Zweimalbesteuerung nicht zulässig.

Auch der verfassungsmäßig gewährleistete Gleichbehandlungsgrundsatz steht einer unterschiedlichen Besteuerung entgegen, die davon abhängt, ob nun die Besteuerung des Darlehens oder die Besteuerung der Kapitalerhöhung zuerst erfolgt ist. Eine verfassungskonforme Auslegung des § 6 Abs. 1 Z 2 lit b KVG mit Berücksichtigung des Prinzips der Einmalbesteuerung ist nach dem Gesetzeswortlaut ohne weiteres möglich.

Aus den angeführten Gründen war daher der Berufung stattzugeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

### **Eventualantrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens**

Nach § 305 Abs.1 BAO steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Für eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des Gesellschaftsteuerbescheides vom 10. Februar 1995 ist somit das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr als Rechtsnachfolger des nicht mehr bestehenden Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz zuständig.

Das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr nahm eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des Gesellschaftsteuerbescheides vom 10. Februar 1995 nicht vor, weil es nach seiner Ansicht nicht unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung der gegenständlichen Berufung abhing. Der Unabhängige Finanzsenat hat daher über die Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 30. Juli 1997 entschieden, der Berufung stattgegeben und den angefochtene Bescheid aufgehoben. Eine Entscheidung über den Eventualantrag auf

Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des Gesellschaftsteuerbescheides vom  
10. Februar 1995 erübrigt sich deshalb.

Linz, am 2. Oktober 2007