

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache A GmbH & Co KG als Rechtsnachfolgerin der A. Holding GmbH, Adr., vertreten durch B. C., Adr., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 5. Februar 2009, Erfnr., betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Die Gesellschaftsteuer wird festgesetzt mit € 3.218,50
(gemäß § 8 KVG mit 1% vom Wert einer Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 4 lit. c KVG in Höhe von € 321.850,39).

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Bei der Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin (Bf.), der A. Holding GmbH handelt es sich lt. Firmenbuch um eine mit Errichtungserklärung vom 2004 von Herrn D. E. gegründete inländische Kapitalgesellschaft, eingetragen im Firmenbuch unter FN 1 b. Herr D. E. war bis zur Umwandlung der Rechtsvorgängerin gemäß § 5 UmwG unter gleichzeitiger Errichtung der Bf., eingetragen im Firmenbuch am 2010 unter FN 2 b, alleiniger Geschäftsführer und bis zum 1. April 2006 Allein- bzw. Mehrheitsgesellschafter (ab 5. Jänner 2005 zu 99,86%) der Rechtsvorgängerin.

Durch eine Einsichtnahme in den Jahresabschluss der Rechtsvorgängerin zum 31. August 2005 erlangte das Finanzamt Kenntnis von einem zum 31. August 2005 in Höhe von € 1.690.405,64 aushaftenden Darlehen des Herrn D. E. an die Rechtsvorgängerin.

Auf Grund eines Vorhaltes vom August 2008 teilte der steuerliche Vertreter der Rechtsvorgängerin dem Finanzamt mit, dass über dieses Darlehen kein schriftlicher Vertrag errichtet worden sei, am 13. Juni 2005 eine Gebührenanzeige an das Finanzamt erfolgt sei und die entsprechende Darlehensgebühr abgeführt worden sei.

Das Darlehen habe ursprünglich € 1.690.405,64 betragen. Die Rückzahlungen im Wirtschaftsjahr 2006/07 habe € 585.000,00 betragen. Die Rückzahlung sei frei vereinbart worden und die Verzinsung erfolge endfällig mit 4,5 % kontokorrentmäßig.

Zum weiteren Ersuchen des Finanzamtes um Bekanntgabe, ob bezüglich der geleisteten Rückzahlungen in Höhe von € 585.000,00 Zinsen verrechnet worden seien und um geeignete Beweise dazu zur Glaubhaftmachung, sowie um Bekanntgabe, wann mit der Verrechnung der Zinsen zu rechnen sei und in welchem Zeitraum mit einer vollständigen Rückzahlung zu rechnen sei erklärte der steuerliche Vertreter der Rechtsvorgängerin, dass anlässlich der Teilrückzahlung noch keine Zinsen ausbezahlt worden seien, da das gegenständliche Darlehen endfällig verzinst sei und dass derzeit noch nicht vorhergesehen werden könne, wann das Darlehen zur Gänze zurückbezahlt sein werde.

Auf Grund dieser Aktenlage setzte das Finanzamt gegenüber der Rechtsvorgängerin mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 5. Februar 2009 Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG mit 1% vom Wert einer Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 2 bis 4 KVG in Höhe von € 836.750,79, somit in Höhe von € 8.367,51 mit folgender Begründung fest:

"Herr D. E. hat der A. Holding GmbH am 8.4.2005 ein Gesellschafterdarlehen in der Höhe von € 1.690.405,64 gewährt.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 31.10.2008 wurde bezüglich der Darlehenskonditionen (Rückzahlung, Laufzeit, Verzinsung) keine schriftliche Urkunde errichtet. Aufgrund einer mündlichen Vereinbarung sei eine endfällige Verzinsung von 4,5 % kontokorrent vereinbart.

Aus der Vorhaltsbeantwortung vom 17.11.2008 ist zu entnehmen, dass unter endfällig verstanden wird, dass eine Verzinsung nach Rückzahlung des Darlehens erfolgt. Die bisherigen Rückzahlungen seien bislang unverzinst geblieben. Wann das Darlehen zur Gänze zurückbezahlt sein wird, könne derzeit noch nicht vorhergesehen werden.

Aus diesen Angaben ist zu schließen, dass die Laufzeit und die Rückzahlungsmodalitäten ungeregelt blieben. Es liegt somit ein Darlehen auf unbestimmte Zeit vor.

Dass tatsächlich eine Verzinsung von 4,5 % kontokorrentvereinbart wurde, wurde nicht ausreichend glaubhaft gemacht. Entsprechende Beweise für eine vereinbarte Verzinsung wurden nicht vorgelegt.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass sie a) nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten, b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und c) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Unter nahen Angehörigen wird auch der Gesellschafter einer GmbH verstanden.

Auch wenn man davon ausginge, dass die beiden letzten Bedingungen erfüllt wären, scheitert die Anerkennung an der fehlenden Beurkundung der vereinbarten Verzinsung.

Mit der behaupteten und nicht bewiesenen mündlichen Vereinbarung kommt diese Vereinbarung gerade nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck.

Es liegt somit ein unverzinstes Darlehen auf unbestimmte Zeit vor.

Gem. § 2 Zi 4 lit. c KVG unterliegt die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung der Gesellschaftsteuer.

Gem. § 7 (1) 2 KVG ist als Bemessungsgrundlage der Wert der Leistung anzusetzen.

Der Wert der Leistung ist nach dem 1. Teil BewG zu bewerten. Der Wert der Leistung besteht in der Zinsenersparnis der Gesellschaft. Gem. § 17 (1) BewG ist der einjährige Betrag der Nutzung einer Geldsumme mit 5,5% anzunehmen.

Gem. § 15 (2) sind Leistungen auf unbestimmte Zeit mit dem 9-fachen Jahreswert anzusetzen. Daraus ergibt sich folgende Bemessungsgrundlage:

1.690.405,64 mal 5,5% mal 9 = 836.750,79

davon 1 % GesSt gem. § 8 KVG 8.367,51"

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Rechtsvorgängerin Folgendes ein:

"Richtig ist, dass Herr D. E. der A. Holding GmbH am 8.4.2005 ein Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 1.690.405,64 gewährt hat. Auf Basis der Einbuchung bei der empfangenden Gesellschaft wurde ein Ersatzbeurkundungstatbestand nach § 33 TP8 Abs 4 GebG ausgelöst und die entsprechende Rechtsgeschäftsgebühr in Höhe von € 13.523,25 am 8.7.2005 an das zuständige Finanzamt abgeführt.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 31.10.2008 wurde mitgeteilt dass "über das gegenständliche Darlehen kein schriftlicher Vertrag errichtet wurde".

In der Bescheidebegründung wird aus dieser Mitteilung abgeleitet und daher zu Unrecht ohne weitere Rücksprache davon ausgegangen, dass bezüglich des Darlehens keine Darlehenskonditionen (Rückzahlung, Laufzeit, Verzinsung) vereinbart wurden. Da vereinbarungsgemäß Rückzahlungen laufend nach Maßgabe der freien Liquidität des Unternehmens erfolgen müssen, wird die vereinbarte Verzinsung von 4,5% kontokorrentmäßig nach vollständiger Tilgung des Darlehens abgerechnet. Dies bedeutet jedoch nicht, dass der Rechtsanspruch des Darlehensgebers auf Zinsen nicht jährlich entsteht, sondern stellt diese Vereinbarung lediglich eine abrechnungstechnische Durchführung zum Ende des Darlehens dar. Die möglicherweise unrichtige Darstellung in den Büchern der Gesellschaft ändert an dieser zivilrechtlich gültigen und steuerlich zu beachtenden Vereinbarung nichts.

Wenn die Abgabenbehörde meint, dass "bisherige Rückzahlungen bislang unverzinst geblieben sind", ist dem entgegenzuhalten, dass Rückzahlungen überhaupt keiner Verzinsung unterliegen, sondern lediglich der im entsprechenden Jahr aushaftende Darlehensstand. Die Interpretation der Abgabenbehörde, dass eine Verzinsung nach Rückzahlung des Darlehens erfolgen wird und es noch nicht vorhergesehen werden kann, wann das Darlehen zur Gänze zurückbezahlt werden wird, ist nicht richtig und ergibt sich auch nicht aus der Vorhaltsbeantwortung vom 31.10.2008. Aus dieser Vorhaltsbeantwortung ist aber ersichtlich und nicht gewürdigt, dass bereits rund 1 1/2

Jahre nach Zuzählung des Darlehens nur mehr rund 65% des Darlehens offen waren. Keinesfalls wurde ein Darlehen auf unbestimmte Zeit vereinbart sondern ist aus der inneren Kenntnis der Liquiditätsplanung des Unternehmens mit einer regelmäßigen Tilgung (nicht zwingend in jährlich gleicher Höhe) zu rechnen und bei Eintreffen des geplanten wirtschaftlichen Erfolgs das Darlehen in maximal zwei bis drei Jahren getilgt. Gleich nach Gewährung und Einbuchung des Darlehens wurde der langjährige Firmensteuerberater angewiesen, die Ersatzbeurkundung vorzunehmen und wurden ihm gleichzeitig die Darlehenskonditionen mitgeteilt, um die entsprechenden buchhalterischen Vorgänge anweisen zu können. Dabei wurde ua der Steuerberater angewiesen eine 4,5%ige kontokorrentmäßige Verzinsung für das Darlehen zu veranlassen. Zu keiner Zeit wurde seitens der Behörde eine Glaubhaftmachung bzw ein Beweis für die Vereinbarung der Verzinsung abgefordert. Dieser Beweis wäre leicht durch Vernehmung des Firmensteuerberaters zu erbringen gewesen. Im Abgabenverfahrensrecht gilt das Prinzip der Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel, das der Behörde verbietet von vornherein dem einen oder anderen Beweismittel (zB der ausführlichen Mitteilung der Vertragsbedingungen an das Finanzamt) einem besonderen Rang oder gar entscheidende Bedeutung beizumessen (vgl dazu Ruppe, Die steuerrechtliche Anerkennung von Vereinbarungen, in: Familienverträge und Individualbesteuerung, S 87 f).

Da somit kein unverzinsliches auf unbestimmte Zeit gegebenes Darlehen vorliegt, ist die festgesetzte Höhe der Gesellschaftsteuer mit € 8.367,51 rechtswidrig und der Bescheid aufzuheben."

Diese Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vorgelegt.

Mit Eingabe vom 17. September 2009 teilte die Rechtsvorgängerin dem Finanzamt mit, dass – bedingt durch entsprechende liquide Mittel – der bestehende Rest des Gesellschafterdarlehens in der Woche zuvor zur Gänze getilgt worden sei.

Mit Schreiben vom 5. August 2013 erging seitens des UFS folgender Ermittlungsauftrag an das Finanzamt:

"Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 5. Februar 2009 setzte das Finanzamt gegenüber der Rechtsvorgängerin der A GmbH & Co KG, der A. Holding GmbH, auf Grund der Annahme, dass der Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der Rechtsvorgängerin das am 8. April 2005 gewährte Gesellschafterdarlehen unverzinslich gewährt habe, für eine auf unbestimmte Dauer unentgeltliche Überlassung der Darlehensvaluta Gesellschaftssteuer fest.

Seitens der Rechtsvorgängerin wurde erklärt, dass das Darlehen nicht unentgeltlich gewährt worden sei, sondern ein Zins von 4,5 % pa., welcher mit vollständiger Tilgung des Darlehens fällig werde, vereinbart worden sei. Lt. Mitteilung vom 17. September 2009 wurde das Darlehen zur Gänze rückbezahlt, womit demnach der Zinsanspruch entstanden wäre.

Lt. bestehender Judikatur und Literatur (VwGH 24.6.1965, 2166/64; Dorazil, KVGKurzkommentar², 70) liegt ein unverzinsliches Darlehen nur dann vor, wenn Darlehensgeber und Darlehensnehmer die Unverzinslichkeit nachweislich vereinbaren. (vgl. auch Erlass des BMF vom 28. Mai 1997, 10 5010/1-IV/10/97).

Demnach könnte der Begründung des Finanzamtes, wonach mangels nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommener Vereinbarung, von einer Unverzinslichkeit auszugehen sei, nicht gefolgt werden, da ja gerade in einem solchen Fall eine Entgeltlichkeitsvermutung bestünde.

Bei Darlehen vor dem DaKRÄG ohne ausdrückliche gegenteilige Vereinbarung wäre auf Grund des § 354 Abs. 2 UGB, wenn die Darlehensgewährung seitens des Darlehensgebers in Ausübung seines Handelsgewerbes erfolgt, von einer Verzinslichkeit des Darlehens auszugehen.

Ob die Darlehensgewährung in Ausübung des Handelsgewerbes des Darlehensgebers erfolgte bzw. ob dies auszuschließen ist, ist zu ermitteln.

Auch ist von der Abgabenbehörde I. Instanz zu ermitteln, ob und wie die von der Bw. behaupteten Zinsansprüche von der Rechtsvorgängerin verbucht worden sind, nachdem die "möglicherweise unrichtige Darstellung in den Büchern der Gesellschaft" erkannt worden ist, ob der Rechtsvorgängerin in Folge der vollständigen Rückzahlung des Gesellschafterdarlehens vom Darlehensgeber Zinsen verrechnet worden sind bzw. aus welchen Gründen allenfalls keine Zinsansprüche verbucht worden sind und/oder keine Zinsen verrechnet worden sind.

Weiters ist der Inhalt der Vereinbarung auf Grund welcher die Gesellschaftsanteile an der Rechtsvorgängerin an Herrn B. C. übertragen worden sind, zu erheben."

Auf Grund dieses Ermittlungsauftrages ersuchte das Finanzamt die Bf. um folgende Ergänzungen:

"..... Entsprechend dieser Ausführungen wird ersucht bekanntzugeben, ob die Darlehensgewährung in Ausübung des Handelsgewerbes des Darlehensgebers erfolgte, bzw. ob dies auszuschließen ist. Um Stellungnahme und Vorlage entsprechender Unterlagen wird ersucht.

Weiters erging der Auftrag zu ermitteln, ob und wie die von der Berufungswerberin behaupteten Zinsansprüche verbucht worden sind, nachdem die "möglicherweise unrichtige Darstellung in den Büchern der Gesellschaft" erkannt worden ist. Bitte entsprechende Auszüge/Buchungsbelege aus der Buchhaltung in Kopie beilegen.

Weiters erging der Auftrag zu ermitteln, ob in Folge der vollständigen Rückzahlung des Gesellschafterdarlehens vom Darlehensgeber Zinsen verrechnet wurden. Entsprechende Unterlagen bitte in Kopie beilegen.

Sollten keine Zinsen verbucht/verrechnet worden sein, wird um Darlegung der Gründe ersucht.

Weiters ersucht der UFS um Bekanntgabe des Inhaltes der Vereinbarung auf Grund welcher die Gesellschaftsanteile an der a. Holding GmbH an Hr. B. C. übertragen worden sind bekanntzugeben. Entsprechende Verträge und Schriftverkehr bitte in Kopie beilegen."

Dazu erklärte die Bf. im Wesentlichen Folgendes:

Die Darlehensgewährung erfolgte durch Herrn D. E. in seiner Eigenschaft als Gesellschafter der Gesellschaft. Wie bekannt wurde dadurch der Ersatzbeurkundungstatbestand nach § 33 TP8 Abs. 4 GebG ausgelöst und vollzogen. Herr D. E. übt kein Handelsgewerbe eines Darlehensgebers aus. Er hat das Darlehen als Privatperson zur Verfügung gestellt.

Wie bereits mit Eingabe vom 31.10.2008 mitgeteilt, wurde vorerst eine Verzinsung des Gesellschafterdarlehens endfällig mit 4,5% kontokorrentmäßig vereinbart. D. E. hat aber vor Darlehensrückzahlung auf eine Verzinsung verzichtet.

Herr StB B. C. hielt aufgrund der Abtretungs- und Treuhandverträge jeweils vom 25.3.2006 die Anteile von Frau F. E. und Herrn D. E. treuhändig. Die entsprechenden Abtretungsverträge bzw Treuhandverträge sind diesem Schreiben in Kopie beigelegt."

Lt. den in Kopie beigelegten Notariatsakten vom 24. März 2006 trat Herr D. E. seinen Geschäftsanteil an der Rechtsvorgängerin Herrn B. C. ab und dieser hielt in Folge diesen Geschäftsanteil als Treuhänder des Herr D. E..

Zur weiteren Rückfrage des Finanzamtes vom 21. Oktober 2013 zum Zeitpunkt des Verzichtes auf Verzinsung und zur Höhe des Zinsenanspruches zum Zeitpunkt des Verzichtes erklärte der steuerliche Vertreter der Bf., dass seine Mandantschaft keine Unterlagen habe, wann der Verzicht auf die Verzinsung erfolgt sei und es könne daher auch nicht die Höhe des Zinsanspruches im Zeitpunkt des Verzichts angegeben werden.

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und es war die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG weiterzuführen.

Sachverhalt und Beweiswürdigung

Bei der Rechtsvorgängerin der Bf., der A. Holding GmbH handelte es sich um eine inländische Kapitalgesellschaft (GmbH), welcher vom Mehrheitsgesellschafter (99,86%) und alleinigem Geschäftsführer D. E. am 8. April 2005 ein Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 1.690.405,64 auf unbestimmte Zeit (Rückzahlung nach Maßgabe der freien Liquidität des Unternehmens) gewährt wurde. Der Darlehensgeber war während der Laufzeit des Darlehens Mehrheitsgesellschafter, wobei seine Anteile ab 25. März 2006 von Herrn B. C. treuhändig gehalten worden sind.

Die Darlehensgewährung erfolgte seitens des Darlehensgebers nicht in Ausübung eines Handelsgewerbes sondern als "Privatperson".

Von diesem Darlehen wurden nach 1 ½ Jahren € 585.000,00 zurückbezahlt. Der Restbetrag von € 1.105.405,64 wurde drei Jahre später zurückbezahlt.

Eine schriftliche Vereinbarung über die Darlehensgewährung sowie über eine entsprechende Zinsvereinbarung liegt nicht vor. Der Steuerberater der Rechtsvorgängerin wurde anlässlich der Darlehensgewährung von der Rechtsvorgängerin bzw. vom Darlehensgeber angewiesen, die Ersatzbeurkundung vorzunehmen und eine 4,5

%ige Verzinsung zu veranlassen. Die Darlehensgewährung wurde in die Bücher der Rechtsvorgängerin aufgenommen, nicht jedoch ein von der Bf. bzw. der Rechtsvorgängerin behaupteter jährlich entstehender Zinsanspruch des Darlehensgebers. Selbst nach Rückzahlung des Darlehens wurden der Rechtsvorgängerin vom Darlehensgeber keine Zinsen verrechnet.

Eine als ernsthaft erkennbare Zinsvereinbarung liegt nicht vor und das Darlehen wurde der Rechtsvorgängerin während der tatsächlichen Laufzeit vom Darlehensgeber ohne Verrechnung von Zinsen überlassen.

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Jahresabschluss der Rechtsvorgängerin zum 31. August 2005, dem Firmenbuch und den Erklärungen der Bf. bzw. der Rechtsvorgängerin.

Dass die Rechtsvorgängerin jährlich kontokorrent verrechnete Zinsansprüche des Darlehensgebers als solche verbucht hätte, wurde von ihr nicht behauptet und geht auch aus dem hier vorliegenden Jahresabschluss nicht hervor. Auf die Rückfrage, wie die behaupteten jährlich entstehenden Zinsansprüche verbucht worden seien, nachdem die "möglicherweise" unrichtige Darstellung der Verbuchung erkannt worden sei, erklärte die Bf. lediglich, dass der Darlehensgeber vor Darlehensrückzahlung auf die Verzinsung verzichtet habe, und dass die Bf. keine Unterlagen darüber habe, wann der Verzicht erfolgt sei.

Wenn die Bf. selbst nicht weiß, ob und wie, richtig oder unrichtig, die Zinsansprüche des Darlehensgebers in ihre Bücher aufgenommen worden sind und wann der Darlehensgeber auf den noch in der Berufung vom 5. März 2009 behaupteten Zinsanspruch verzichtet habe, ist es nicht glaubhaft, dass eine ernsthafte Zinsvereinbarung anlässlich der Gewährung des Darlehens gegeben war.

Selbst anlässlich der Mitteilung über die Rückzahlung des Darlehens ersuchte die Bf. noch ohne jeglichen Hinweis darauf, dass der Darlehensgeber zwischenzeitig auf die Zinsen verzichtet hätte, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Zur Erklärung, der Steuerberater der Rechtsvorgängerin sei anlässlich der Darlehensgewährung von der Rechtsvorgängerin bzw. vom Darlehensgeber angewiesen worden, eine 4,5 %ige Verzinsung zu veranlassen, ist zu bemerken, dass es nicht verständlich ist, warum der Steuerberater anlässlich der Darlehensgewährung eine Verzinsung veranlassen sollte.

Wäre eine ernsthafte Zinsvereinbarung gegeben gewesen, so hätte die Bf. darlegen können, ob und wie eine "möglicherweise" unrichtige Darstellung der Verbuchung berichtigt wurde und wann der Darlehensgeber gegenüber der Rechtsvorgängerin auf den Zinsanspruch verzichtete und hätte spätestens anlässlich der Mitteilung über die vollständige Rückzahlung des Darlehens auf den Zinsenverzicht hingewiesen.

Aus der oa. Erklärung gegenüber dem Steuerberater alleine kann daher nicht auf Ernsthaftigkeit der behaupteten Zinsvereinbarung geschlossen werden.

Rechtslage

Der Gesellschaftsteuer unterliegen gemäß § 2 KVG ua.

1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;
2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt;
3. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien).
4. 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 § 7 Abs. 1 Z 2 KVG wird die Steuer bei Leistungen vom Wert der Leistung berechnet.

Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der hier noch anzuwendenden RL 69/335/EWG (entspricht Artikel 3 Buchstabe h der RL 2008/7/EG) kann die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden.

Da das Kapitalverkehrsteuergesetz in seinem Teil I (Gesellschaftsteuer) keine speziellen Regelungen über die Bewertung von Leistungen und Lasten enthält, sind im Anwendungsbereich der Gesellschaftsteuer die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes anzuwenden.

Gemäß § 1 Abs. 1 BewG 1955 gelten die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, ua. für die bundesrechtlich geregelten Abgaben.

Auf Grund des § 17 Abs. 1 BewG 1955 ist der einjährige Betrag der Nutzung einer Geldsumme, wenn kein anderer Wert feststeht, mit 5,5 v. H. anzunehmen.

Erwägungen

Im gegebenen Fall wurde der Rechtsvorgängerin von ihrem Gesellschafter ein Darlehen gewährt ohne dass der Darlehensgeber dafür Zinsen in Anspruch nahm.

Eine ernsthafte Zinsvereinbarung anlässlich der Zuzählung des auf unbestimmte Zeit gewährten Darlehens wurde nicht getroffen.

Lediglich bei Darlehensgewährung seitens des Darlehensgebers in Ausübung seines Handelsgewerbes wäre auf Grund des § 354 Abs. 2 UGB ohne ausdrückliche gegenteilige Vereinbarung von einer Verzinslichkeit des Darlehens auszugehen (vgl. VwGH 24. Juni 1965, 2166/64). Vor dem DaKRÄG bestand für übrige Darlehen keine allgemeine Vermutung, dass ein Darlehen verzinslich wäre. Ob ein Darlehensnehmer für die Überlassung ein Entgelt (Zinsen) zu zahlen hatte, richtete sich nach der Vereinbarung (vgl. OGH 27.8.1997, 9 Ob A 87/97b).

Da hier ein "Insichgeschäft", jedenfalls im weiteren Sinne, vorliegt (vgl. VwGH 15.9.1999, 94/13/0053) und die behauptete Zinsvereinbarung in ihrer Ernsthaftigkeit und ihrem realen Zustandekommen nicht glaubhaft gemacht wurde, kann hier nicht von einer solchen Zinsvereinbarung ausgegangen werden.

Da zwar das Darlehen selbst auf unbestimmte Zeit gewährt worden ist, hinsichtlich der Verzinsung jedoch keine Vereinbarung vorliegt, auf Grund welcher die Rechtsvorgängerin von vornherein einen den Wert des Gesellschaftsvermögens erhöhenden Anspruch auf Unverzinslichkeit auf unbestimmte Zeit gehabt hätte, unterliegt lediglich der tatsächlich ersparte Zinsaufwand aus der fortdauernden Überlassung des Kapitalbetrages der Gesellschaftsteuer.

Dazu ist auf das Urteil des EuGH vom 5.2.1991 C-249/89, Rechtssache Trave-Schiffahrtsgesellschaft mbH & Co. KG zu verweisen, wonach bei einem zinslosen Darlehen, das ein Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft gewährt, die Gesellschaftsteuer von den ersparten Zinsaufwendungen zu erheben ist (vgl. auch EuGH 17.9.2002, C-392/00).

Bei einer fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages zur Nutzung unterliegt die Leistung im Zeitpunkt (Zeitraum) der Erfüllung, also der fortdauernden Überlassung des Betrages der Gesellschaftsteuer (vgl. VwGH 29.01.1996, 95/16/0199; UFS 10.12.2004, RV/0441-W/02).

Gegenstand der Besteuerung sind die Zinsen, die geleistet werden müssten. Der Abgabensanspruch nach § 4 BAO entsteht für diese (fiktiven) Zinsen mit deren (fiktiven) Anfall (vgl. VwGH 18.10.2005, 2005/16/0009).

Der ersparte Zinsaufwand ergibt sich aus der fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages in Höhe von € 1.690.405,64 über einen Zeitraum von eineinhalb Jahren und eines Kapitalbetrages in Höhe von € 1.105.405,64 über drei Jahre.

Bei dem hier anzuwendenden Zinssatz von 5,5% beträgt der ersparte Zinsaufwand € 321.850,39.

Bemerkt wird, dass hier dahingestellt bleiben kann, ob der angefochtene Bescheid dem Grunde nach auch aufrecht zu erhalten gewesen wäre, wenn tatsächlich ein nachträglicher Zinsverzicht gegeben gewesen wäre (vgl. BFH 23.4.1975, II R 71/71; BFH 11.7.1984, II R 87/82).

Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes a.eicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es waren im Wesentlichen lediglich Tatfragen auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösen und eine entsprechende Vertragsauslegung vorzunehmen. Zur Gesellschaftsteuerpflicht bei fortdauernder Überlassung eines Kapitalbetrages wird auf VwGH 29.01.1996, 95/16/0199 und VwGH 18.10.2005, 2005/16/0009 verwiesen.

Wien, am 5. August 2015