

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch und die Vorsitzende V und die weiteren Senatsmitglieder R, A und B, im Beisein der Schriftführerin C, in der Beschwerdesache X, Adresse, vertreten durch Y, Adresse, gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt a vom 23. Februar 2012, Steuernummer, betreffend

1. Gesellschaftsteuer Steuernummer
2. Rechtsgebühren Steuernummer
3. Gesellschaftsteuer Steuernummer
4. Gesellschaftsteuer Steuernummer

in der Sitzung am 06. November 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Gesellschaftsteuer Steuernummer

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Die Gesellschaftsteuer für den ersparten Zinsaufwand aus der fortdauernden Überlassung der Kapitalbeträge des Gesellschafters xy von € 770.719,06 zur Nutzung für das Jahr 2006 (1 Jahr) wird festgesetzt wie folgt:

gem. § 2 Z 4c KVG iVm § 8 KVG € 42.389,54 x 1% GesSt = **€ 423,89**

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

2. Rechtsgebühren Steuernummer

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 GebG für das 2005 in die Bücher aufgenommene Darlehen wird festgesetzt mit 0,8% von € 770.719,06, ds **€ 6.165,75**.

3. Gesellschaftsteuer Steuernummer

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

4. Gesellschaftsteuer Steuernummer

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Die bei der Bf., X, vormals x durchgeführte Prüfung gem. § 147 BAO hinsichtlich der Feststellung kapitalverkehrssteuerverpflichtiger und gebührenpflichtiger Vorgänge im Prüfungszeitraum 2005 - 2010 sowie die dazu durchgeführten Erhebungen haben folgendes Ergebnis gebracht:

Bei der Bf. handelt es sich um eine inländische, im Jahr 1993 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die in dem hier maßgeblichen Zeitraum unter "x" firmierte und über ein Stammkapital von € 36.900,00 verfügte.

Herr xy und z waren vom Jahr 2002 bis August 2006 je zur Hälfte als Gesellschafter im Firmenbuch eingetragen. Ab August 2006 hat lt. Firmenbuch Herr yx einen Anteil von € 18.300,00 von xy und den gesamten Anteil des z von € 18.450,00 übernommen. xy blieb noch bis zum 23. Februar 2010 mit einem Anteil von € 150,00 als Gesellschafter im Firmenbuch eingetragen.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien bzw. Finanzamt a (in der Folge: FAG) führte unter der Steuernummer und in der Folge unter der Steuernummer Erhebungen betreffend der Bf. gewährter Gesellschafterdarlehen und Gesellschafterzuschüsse durch.

Lt. aktenkundiger Auszüge von Jahresabschlüssen der Bf. sind in der Bilanz zum 31. Dezember 2004 Kapitalrücklagen in Höhe von € 1.784.477,24 (3460 Verr.Konto Gesellschafter € 465.196,30 und 9021 Gesellsch.Darlehen nachrangig € 1.319.280,94) ausgewiesen.

In der Bilanz zum 31. Dezember 2005 sind die Kapitalrücklagen mit € 0 ausgewiesen. Erstmals ausgewiesen sind Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter in Höhe € 4.322.716,95 (3480 Gesellsch.DL xy € 2.090.000,00 und 3481 Gesellsch.DL yx € 2.230.000,00).

Lt. Bilanz zum 31. Dezember 2006 ist das Konto xxxx Gesellsch.DL xy auf € 0,00 gestellt und dem entsprechend sind in der Gewinn- und Verlustrechnung 1.1. -31.12.2006 ua. ao. Erträge aus einem Gesellschafterzuschuss in Höhe € 2.209.036,31 ausgewiesen.

Das Konto "3481 Gesellsch.DL yx" blieb unverändert.

Nach dem lt. Firmenbuch offengelegten Jahresabschluss zum 31. Dezember 2010 beträgt das negative Eigenkapital € 944.995,13. Dazu ist im offenzulegenden Anhang Folgendes ausgeführt:

"Weiters hat der Gesellschafter yx eine Rückstehungserklärung abgegeben, wonach er im Falle einer Insolvenz hinsichtlich eines Betrages von EUR 927.717,62 seiner Ansprüche (Gesellschafterdarlehen) erst dann befriedigen wird, wenn alle anderen Gläubiger der Gesellschaft volle Befriedigung erhalten haben."

Auf Grund einer Anfrage des FAG betreffend Vergebüßung und Verzinsung/Laufzeit der Gesellschafterdarlehen xy und yx lt. Bilanz zum 31. Dezember 2005 und betreffend Gesellschafterzuschuss lt. Bilanz zum 31. Dezember 2006 erklärte die Bf. mit Vorhaltsbeantwortung vom 15. November 2009 Folgendes:

"Wir erlauben uns in der Beilage einen Umlaufbeschluss der Gesellschafter zu übermitteln, mit welchem der Jahresabschluss zum 31.12.2005 genehmigt und gleichzeitig die Nachrangigkeit der Gesellschafterdarlehen ausgesprochen wurde."

Eine Auflösung des Gesellschafterdarlehens im Jahr 2005 ist nicht erfolgt, sondern nur eine differenzierte Darstellung über das Verrechnungskonto xxxx bzw. 3481.

Die Verrechnungskonten der Gesellschafter stammen aus Vorjahren bzw. bei Herrn yx durch Übernahme der Bankschulden aus dem Vorjahr. Es war also so, dass die bestehenden verbrieften Bankschulden der c von Herrn yx abgegolten wurden und daher anstelle der Bankverbindlichkeit zum 31. 12.2004 das Verrechnungskonto von Herrn yx zum 31. Dezember 2005 aufscheint. Die Vergebüßung ist durch Übernahme der bereits vergebüßten Bankverbindlichkeiten erfolgt.

Betreffend des Gesellschafterzuschusses von Herrn xy dürfen wir Ihnen in der Beilage das diesbezügliche Schreiben in Kopie übermitteln, mit welchem Herr xy ersucht, das Darlehen als Gesellschafterzuschuss zu verbuchen."

Aus der beigelegten Kopie des Umlaufbeschlusses geht hervor, dass die Gesellschafter xy und yx am 4. April 2007 neben der Genehmigung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2005 unter "Pkt. 4. Rückstehungserklärung Gesellschafterdarlehen" Folgendes beschlossen:

"Die Gesellschafter erklären mit einen Teilbetrag von jeweils € 600.000,00 von jeweils € 600.000,00 ihres der Gesellschaft jeweils gewährten Darlehens bis zum Zeitpunkt, zu dem die Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes bereinigt ist, rückzustehen, also auf sämtliche Rückzahlungen oder Verzinsungen der Darlehen zu verzichten."

Weiters ist ein mit 12. Dezember 2006 datiertes Schreiben der Herrn xy an die (steuerliche) Vertreterin der Bf. mit folgendem Inhalt beigelegt:

"Ich xy beauftrage Sie um die Berichtigung des Verbindlichkeits-Kontos in der Form, dass das Verrechnungskonto von Herrn xy als Gesellschafterzuschuss eingebucht wird."

Mit Vorhalt vom 2. Dezember 2011 ersuchte das FAG zwecks Überprüfung einer eventuellen Gesellschaftsteuerpflicht im Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2010 sämtliche Rückstehungserklärungen/Forderungsverzichte, die in diesem Zeitraum abgegeben wurden, vorzulegen.

Weiters ersuchte das FAG zwecks Überprüfung einer eventuellen Gebühren- bzw. Gesellschaftsteuerpflicht ua. die Entwicklung des Gesellschafterdarlehens des Herrn xy im Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 12. Dezember 2006 sowie die Verzinsung, Laufzeit und Rückzahlungsvereinbarungen bekanntzugeben.

Zur Erhöhung des Darlehens des Herrn xy im Jahr 2005 um € 770.719,06 erklärte die Bf., dass dies Treuhandeinlagen (zur Verrechnung) gewesen seien, die buchhalterisch auf das Verrechnungskonto xy verbucht und im Jahr 2005 als Darlehen ohne Verzinsung übernommen worden seien. Im Jahr 2006 seien noch € 119.936,31 dazugekommen.

Zur Rückstehungserklärung des Herrn yx über € 927.717,62 verwies die Bf. auf einen nicht unterfertigten Entwurf einer "Rückstehungserklärung" lt. welcher Herr yx erklärte, auf die sofortige bzw. teilweise Rückzahlung des Betrages von € 927.717,62 gegenüber der Bf. so lange zu verzichten, als die Gesellschaft buchmäßig oder verkehrswertmäßig überschuldet sei und eine Rückzahlung somit erst dann stattzufinden habe, wenn keine Form der Überschuldung der Bf. mehr vorliege.

Auf Grund dieser Aktenlage setzte das FAGVG mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden Folgendes fest:

1. unter der Steuernummer mit Gebührenbescheid vom 23. Februar 2012 eine Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG von € 7.125,24 für gemäß Abs. 4 leg.cit. im Jahr 2005 bzw. 2006 in die Bücher der Bf. aufgenommene Erhöhungen von Gesellschafterdarlehen des xy im Gesamtumfang von € 890.655,37 (€ 770.719,06 im Jahr 2005 und € 119.936,31 im Jahr 2006)
2. unter der Steuernummer mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 23. Februar 2012 Gesellschaftsteuer in Höhe von € 4.408,74 für die unverzinsliche Nutzung der unter Pkt. 1 angeführten Darlehenserhöhungen unter Annahme einer unbestimmten Nutzungsdauer ausgehend vom gemäß § 15 Abs. 2 BewG Neunfachen eines Jahresnutzungswertes von 5,5% der zugezählten Beträge.
3. unter der Steuernummer mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 23. Februar 2012 Gesellschaftsteuer in Höhe von € 6.000,00 für einen auflösend bedingten Forderungsverzicht des yx in Höhe von € 600.000,00 mit Umlaufbeschluss vom 4. April 2007
4. unter der Steuernummer mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 23. Februar 2012 Gesellschaftsteuer in Höhe von € 9.277,18 für einen auflösend bedingten Forderungsverzicht des yx im Jahr 2010 bzw. mit Jahresabschluss 2010 (Rückstehungserklärung lt. Anfragebeantwortung vom 13. Dezember 2011).

Für den Forderungsverzicht vom 12. Dezember 2006 (Umwandlung des Gesellschafterdarlehens des xy in Höhe von € 2.209.936,31) setzte das FAG unter der Steuernummer mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 21. November 2011 ausgehend vom nominellen Forderungsbetrag Gesellschaftsteuer in Höhe von € 22.099,36 fest, wogegen die Bf. kein Rechtsmittel erhob.

Hinsichtlich der übrigen Bescheide wurde Berufung, nun mehr Beschwerde, eingebracht.

Die Bf. führt folgendes aus:

"...ad. a.) Erfassungsnummer Steuernummer - Gesellschaftsteuer

Das Finanzamt a führt in der Begründung des angefochtenen Bescheides aus, dass Herr xy der Berufungswerberin Darlehen ohne Verzinsung in einer Gesamthöhe von EUR 890.655,37 gewährt habe. Gemäß § 2 Z 4 lit c KVG unterliegen freiwillige Leistungen - also die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung - der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Bemessungsgrundlage der freiwilligen Leistung wären die ersparten Aufwendungen - also die fiktiven Gesamtzinsen -, die während des Berechnungszeitraumes im Fremdvergleich hätten geleistet werden müssen. Betreffend der Dauer bzw. der Rückzahlung sei keine gesonderte Vereinbarung getroffen worden, weshalb von unbestimmter Dauer ausgegangen werden müsse. Daher erfolge die Bewertung gemäß § 15 Abs 2 BewG mit dem Neunfachen des Jahreswertes. Der Zinsgewinn werde gemäß § 17 BewG mit 5,5% p.a. angenommen, woraus sich der festgesetzte Betrag ergäbe.

Das befasste Finanzamt übersieht bei der Festsetzung der Gesellschaftsteuer, dass bereits am 21.11.2011 unter der Erfassungsnummer Steuernummer eine Gesellschaftssteuerschuld im Ausmaß von EUR 22.099,36 festgesetzt und auch bezahlt wurde. Der dieser festgesetzten und bereits bezahlten Gesellschaftssteuerschuld zugrunde liegende Gesellschafterzuschuss in Höhe von EUR 2.209.936,31 umfasste auch den vom nunmehr vorliegenden Bescheid betroffenen Gesellschafterzuschuss. Dass die gewährten Gesellschafterzuschüsse, die im Jahr 2005 und 2006 erfolgt sind, von dem genannten Betrag mitumfasst sind, ergibt sich eindeutig daraus, dass genau dieser Betrag - nämlich EUR 2.209.936,31 - auch aus der Bilanz für das Jahr 2006 zu entnehmen ist. Die Berufungswerberin braucht nicht zu erwähnen, dass die bezeichnete Bilanz alle ihre

Geschäftsvorgänge des Geschäftsjahres 2006 umfasst, demnach also kein weiteres Darlehen begeben wurde.

Beweis: - Gesellschaftssteuerbescheid vom 21.11.2011;

- Auszug aus der Buchhaltung der Berufungswerberin (Konto 8401).

Da die Gesellschaftssteuer bereits mit 21.11.2011 festgesetzt und abgeführt worden ist, wurde der vorliegende Bescheid zu Unrecht erlassen.

ad b.) Erfassungsnummer Steuernummer - Rechtsgeschäftsgebühr

Das befasste Finanzamt will der Berufungswerberin Rechtsgeschäftsgebühr für den Abschluss eines Gesellschafterdarlehens in Höhe von EUR 890.655,37 nach § 33 TP 8 Abs 1 GebG vorschreiben. Diese betrage 0,8 % vom Wert der geliehenen Sache, demnach EUR 7.125,24.

Tatsächlich liegt aber gar kein Gesellschafterdarlehen vor, was sich auch aufgrund der bezahlten Gesellschaftssteuer in Höhe von EUR 22.099,36 zeigt: Nach der geltenden Rechtslage kommt für Gesellschafterdarlehen nämlich nur mehr eine Steuerpflicht

nach § 2 Z 4 lit c KVG in Betracht. Entsprechend dieser Bestimmung unterliegen aber nur die Zinsen eines unverzinsten oder nicht marktüblich verzinsten Darlehens der Gesellschaftssteuerpflicht, nicht aber der Darlehensbetrag selbst.¹ (¹ Siehe Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kapitalverkehrsteuergesetz (2008) 5 2 Rz 268.)

Der bereits am 21.11.2011 bezahlte Gesellschaftssteuerbetrag umfasst aber - wie sich durch einfache Division durch den Faktor 100 (entspricht der Ermittlung von 1 % des Zuschusses) ergibt - nicht nur die Zinsen, sondern eben betragsmäßig genau den durchgeführten Gesellschafterzuschuss in Höhe von EUR 2.209.936,31. Darüber hinaus ist aus dem vorliegenden Gesellschaftsteuerbescheid vom 21.11.2011 aufgrund von zwei ausdrücklichen Erwähnungen deutlich ersichtlich, dass es sich um einen Gesellschafterzuschuss gehandelt hat.

Die Finanzverwaltung kann nicht auf der einen Seite Gesellschaftsteuer für einen Gesellschafterzuschuss vorschreiben und auf der anderen Seite eine Darlehensgebühr für ein Gesellschafterdarlehen. Da Gesellschaftsteuer vorgeschrieben wurde, ergibt sich klar, dass kein Gesellschafterdarlehen - auch nicht nach einer anderen Anspruchsgrundlage wie etwa nach dem Gebührengesetz - vorlag. Aus diesem Grund ist aber auch die Vorschreibung einer Rechtsgeschäftsgebühr unzulässig.

Beweis: - Gesellschaftssteuerbescheid vom 21.11.2011.

ad c.) Erfassungsnummer Steuernummer - Gesellschaftsteuer

Die Abgabenbehörden schreiben der Berufungswerberin Gesellschaftssteuer vor, weil der Gesellschafter yx mit Umlaufbeschluss vom 4.4.2007 erklärt habe, mit einem Teilbetrag von EUR 600.000,- seines der Gesellschaft gewährten Darlehens bis zum Zeitpunkt, zu dem die Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes bereinigt ist, rückzustehen, also auf sämtliche Rückzahlungen oder Verzinsung des Darlehens zu verzichten. Dabei handle es sich um einen auflösend bedingten Forderungsverzicht, der gesellschaftssteuerpflichtig sei.

Gemäß Judikatur des VwGH liegt ein Forderungsverzicht aber nur dann vor, wenn endgültig auf eine bereits rechtlich vorhandene Forderung verzichtet wird.² (² VwGH 9.6.2004, 2003/1610017.)

Eine bloße Stundung begründet hingegen nach herrschender Meinung keine Gesellschaftsteuerpflicht.³ (³ Siehe Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kapitalverkehrsteuergesetz (2008) § 2 Rz 236.)

Vielmehr bedarf der Forderungsverzicht ein Aufgehen des Rechts in der Art, dass dieses untergeht.⁴ (⁴ Vgl. ua. Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kapitalverkehrsteuergesetz (2008) § 2 Rz 236.)

Schon allein aus diesem Grund ist die Existenz eines auflösend bedingten Forderungsverzichts, wie es die Finanzverwaltung vermeint, gar nicht möglich: entweder die Forderung geht durch den Verzicht unter, was als Forderungsverzicht zu

qualifizieren wäre, oder die Forderung besteht weiter und wird lediglich rückgestellt. Dass Letzteres zweifellos geschehen ist, erkennt auch die Finanzverwaltung offenbar. Da es dementsprechend nicht zu einem Forderungsuntergang gekommen ist, kann auch kein Forderungsverzicht - eben nicht einmal ein auflösend bedingter - vorliegen. Aus diesem Grund kann auch keine Gesellschaftsteuerpflicht entstehen, weshalb der bekämpfte Bescheid rechtswidrig ist.

ad d.) Erfassungsnummer Steuernummer - Gesellschaftsteuer

Mit dem unter der genannten Erfassungsnummer erlassenen Bescheid schreibt die Abgabenbehörde eine Gesellschaftsteuer vor, weil der Gesellschafter yx eine Rückstehungserklärung abgegeben hat, wonach er gegenüber der Berufungswerberin auf eine sofortige bzw. teilweise Rückzahlung des Betrages von EUR 927.717,62 solange verzichte, als diese buchmäßig oder verkehrswertmäßig überschuldet sei. Dabei handle es sich um einen auflösend bedingten Forderungsverzicht, der nach § 2 Z 4b KVG als freiwillige Leistung eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft gesellschaftsteuerpflichtig sei, sofern sie den Wert der Gesellschaftsrechte erhöhe.

Tatsächlich handelt (Anm.: es) sich im konkreten Fall um keinen - auch nicht aufschiebend bedingten - Forderungsverzicht des Gesellschafters yx. Die aber zweifellos vorliegende Rückstellungserklärung des Gesellschafters im Jahre 2010 geschah, weil die Berufungswerberin ein negatives Eigenkapital aufwies. Als Forderungsverzicht oder Gesellschafterzuschuss kann die erfolgte Erklärung jedoch nicht interpretiert werden. Dies ergibt sich ja nicht zuletzt auch daraus, dass das Darlehen bereits im Geschäftsjahr 2011 durch Entnahme von EUR 115.734,73 zum Teil zurückgezahlt wurde. Wäre ein Forderungsverzicht oder ein Gesellschafterzuschuss geschehen, wäre dies weder möglich noch notwendig gewesen. Im Übrigen sei wiederum darauf verwiesen, dass eine Rangrücktrittserklärung nach herrschender Meinung keine Gesellschaftssteuerpflicht auslöst

Beweis: - Umlaufbeschluss vom 21.11.2011...."

Das Finanzamt hat hie zu folgende Berufungsvorentscheidungen erlassen:

ad. a.) Erfassungsnummer Steuernummer - Gesellschaftsteuer, BVE v. 17.07.2012

"Die Berufung vom 16. März 2012 gegen den Bescheid vom 23. Februar 2012 wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung:

Im Jahre 2005 und 2006 hat der Gesellschafter Herr xy seiner Gesellschaft Darlehen ohne Verzinsung (laut Anfragenbeantwortung vom 13.12.2011) in Höhe von gesamt € 890.655,37 gewährt. Gemäß § 2 Z 4 lit c KVG unterliegt eine freiwillige Leistung des Gesellschafters an die Gesellschaft in Form von Überlassung eines Gegenstandes zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung der Gesellschaftsteuer. Herr xy gewährt ein Darlehen von € 890.655,37 und erhält dafür keine Gegenleistung. Eine adäquate Gegenleistung würde in einer fremdüblichen Verzinsung bestehen. Da eine derartige Verzinsung nicht gewährt wird, stellt die

Zinsenersparnis die Leistung des Gesellschafters dar. Herr xy erbringt diese Leistung freiwillig, weiters ist diese Leistung geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, somit sind alle Tatbestandsmerkmale des § 2 Z 4 lit c KVG erfüllt.

Die spätere Umwandlung des Darlehens in einen Zuschuss ändert nichts an der entstandenen Steuerschuld.

Die Berufung wird daher als unbegründet abgewiesen."

ad b.) Erfassungsnummer Steuernummer - Rechtsgeschäftsgebühr, BVE v. 17.07.2012

"Über die Berufung wird auf Grund des § 276 Bundesabgabenordnung (BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung:

Laut der Bilanz zum 31.12.2004 scheint unter der Position Kapitalrücklagen ein Gesellschafterdarlehen des Herrn xy von € 1.319.280,94 auf. Laut Bilanz zum 31.12.2005 scheint unter der Position Verbindlichkeiten gegen Gesellschafter das Gesellschafterdarlehen des Herrn xy mit € 2.090.000,00 auf. Das Darlehen hat sich somit im Jahre 2005 um € 770.719,06 erhöht.

Laut der Anfragenbeantwortung des steuerlichen Vertreters wurden die Beträge im Jahre 2005 als Darlehen ohne Verzinsung verbucht und es wurde weiters mitgeteilt, dass im Jahre 2006 noch € 119.936,31 dazu kamen. Darlehen 2005 und 2006 gesamt € 890.655,37. Gemäß § 33 TP 8 Abs 4 GebG gelten die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde, wenn über das Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet wurde.

Im gegenständlichen Fall hat der Gesellschafter Herr xy in den Jahren 2005 und 2006 seiner Gesellschaft Darlehen gewährt.

Diese Darlehen unterliegen gem. § 33 TP 8 Abs 4 i Vbg mit Abs 1 im Zeitpunkt der Gewährung der Gebühr."

ad c.) Erfassungsnummer Steuernummer - Gesellschaftsteuer, BVE v. 17.07.2012

"Betrifft: auflösend bedingter Forderungsverzicht des Gesellschafters Herrn yx vom 4. April 2007

Die Berufung vom 16. März 2012 gegen den Bescheid vom 23. Februar 2012 wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung:

Gemäß § 2 Z 4b KVG unterliegt der Verzicht auf Forderungen der Gesellschaftsteuer als freiwillige Leistung eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Im Anwendungsbereich der Gesellschaftsteuer sind die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes anzuwenden.

Im Umlaufbeschluss vom 04.04.2007 unter Punkt 4. erklärt der Gesellschafter Herr yx mit einem Teilbetrag von € 600.000,00 des der Gesellschaft

X gewährten Darlehens bis zum Zeitpunkt, zu dem die Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes bereinigt ist, rückzustehen, also auf sämtliche Rückzahlungen oder Verzinsungen des Darlehens zu verzichten. Er verzichtet somit bis zum Eintritt der Bedingung auf die Rückzahlung der hingegebenen Geldmittel.

Die auflösende Bedingung eines zunächst festgelegten Rückzahlungsverzichtes ist gem. § 5 Abs. 1 BewG zunächst als unbedingt anzusehen, der abgegebene Forderungsverzicht unterliegt gem. § 2 Z 4b KVG der Gesellschaftsteuer.

Sollte sich die auflösende Bedingung verwirklichen und Rückzahlungsansprüche auslösen, so wäre dies im Wege der von § 5 Abs. 2 BewG eröffneten Berichtigungsmöglichkeit zu berücksichtigen.

Die Berufung wird daher als unbegründet abgewiesen."

ad d.) Erfassungsnummer Steuernummer - Gesellschaftsteuer, BVE v. 17.07.2012

"Betrifft: auflösend bedingter Forderungsverzicht des Gesellschafters Herrn yx im Jahre 2010 laut Bilanz vom 31. Dezember 2010

Die Berufung vom 16. März 2012 gegen den Bescheid vom 23. Februar 2012 wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung:

Gemäß § 2 Z 4b KVG unterliegt der Verzicht auf Forderungen der Gesellschaftsteuer als freiwillige Leistung eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Im Anwendungsbereich der Gesellschaftsteuer sind die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes anzuwenden.

In der Rückstehungserklärung erklärt Herr yx auf die sofortige bzw. teilweise Rückzahlung des Betrages von € 927.717,62 gegenüber der X so lange zu verzichten, als die Gesellschaft buchmäßig oder verkehrswertmäßig überschuldet ist. Weiters erklärt er, dass die Rückzahlung erst dann stattzufinden hat, wenn keine Form der Überschuldung der X mehr vorliegt. Er verzichtet bis zum Eintritt der Bedingung auf die Rückzahlung der hingegebenen Geldmittel.

Die auflösende Bedingung eines zunächst festgelegten Rückzahlungsverzichtes ist gem. § 5 Abs. 1 BewG zunächst als unbedingt anzusehen, der abgegebene Forderungsverzicht unterliegt gem. § 2 Z 4b KVG der Gesellschaftsteuer.

Sollte sich die auflösende Bedingung verwirklichen und Rückzahlungsansprüche auslösen, so wäre dies im Wege der von § 5 Abs. 2 BewG eröffneten Berichtigungsmöglichkeit zu berücksichtigen.

Die Berufung wird daher als unbegründet abgewiesen."

Mit Schreiben vom 25. Juli 2012 stellte die Bf. Vorlageantrag und Antrag auf mündliche Senatsverhandlung, mit folgender Begründung:

"1. Gesellschaftsteuerbescheid vom 23.2.2012 mit der Nummer Steuernummer

Das Finanzamt a (in der Folge „Finanzamt“) führt im Wesentlichen aus, dass eine spätere Umwandlung eines Darlehens in einen Zuschuss nichts an der durch Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 2 Z 4 lit c KVG entstandenen Steuerschuld (Anm.: ändert).

Das Finanzamt übersieht dabei vollkommen das Vorbringen der Berufungswerberin, dass die vorgeschriebene Gesellschaftssteuerschuld bereits am 21.11.2011 unter der Erfassungsnummer Steuernummer bezahlt wurde. Demnach kann die Gesellschaftsteuer nicht noch ein zweites Mal vorgeschrieben werden.

2. Gebührenbescheid vom 23.2.2012 mit der Nummer 10.Steuernummer

Das Finanzamt geht zusammengefasst davon aus, dass ein Gesellschafterdarlehen gewährt wurde und will dieses der Rechtsgeschäftsgebühr unterwerfen. Es übersieht dabei vollkommen das Vorbringen der Berufungswerberin, dass tatsächlich kein Gesellschafterdarlehen vorliegt oder vorlag, sondern eben ein Gesellschafterzuschuss, für den auch tatsächlich Gesellschaftsteuer bezahlt wurde. Demnach entsteht die vom Finanzamt angenommene Steuerschuld nicht.

3. Gesellschaftsteuerbescheid vom 23.2.2012 mit der Nummer Steuernummer

Das Finanzamt führt im Wesentlichen aus, dass die auflösende Bedingung eines zunächst festgelegten Rückzahlungsverzichts nach § 5 Abs. 1 BewG zunächst als unbedingt anzusehen sei, somit der abgegebene Forderungsverzicht der Gesellschaftsteuerpflicht unterliege und eine eventuelle Verwirklichung der Bedingung im Rahmen der Berichtigungsmöglichkeit nach § 5 Abs. 2 BewG zu berücksichtigen sei. Es übersieht dabei vollkommen das Vorbringen der Berufungswerberin, dass gar kein auflösend bedingter Forderungsverzicht vorliegt, sondern eine bloße Stundung. Demgemäß kann auch nichts

gemäß § 5 Abs. 1 BewG zunächst als unbedingt angesehen werden und der Gesellschaftsteuer unterliegen.

4. Gesellschaftsteuerbescheid vom 23.2.2012 mit der Nummer Steuernummer

Das Finanzamt führt zusammengefasst aus, dass die auflösende Bedingung eines zunächst festgelegten Rückzahlungsverzichts nach § 5 Abs. 1 BewG zunächst als unbedingt anzusehen sei, somit der abgegebene Forderungsverzicht der Gesellschaftsteuerpflicht unterliege und eine eventuelle Verwirklichung der Bedingung im Rahmen der Berichtigungsmöglichkeit nach § 5 Abs. 2 BewG zu berücksichtigen sei. Es übersieht dabei vollkommen das Vorbringen der Berufungswerberin, dass gar kein auflösend bedingter Forderungsverzicht vorliegt, sondern bloß eine Rückstehungserklärung abgegeben wurde. Demgemäß kann auch nichts gemäß § 5 Abs. 1 BewG zunächst als unbedingt angesehen werden und der Gesellschaftsteuer unterliegen.

Zusammengefasst zeigt sich, dass das Finanzamt nicht auf das Vorbringen der Berufungswerberin eingeht und daher alle erlassenen Abweisungsbescheide rechtswidrig sind."

2. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

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 ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Der Geschäftsverteilungsausschuss hat die Rechtssache mit Verfügung vom 05.12.2017 der Gerichtsabteilung 1088 zur Erledigung zugewiesen.

3. Verfahren vor dem BFG

3.1. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die Bemessungsakten des Finanzamtes a Steuernummer, Steuernummer, Steuernummer, Steuernummer, Steuernummer, den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, das Vorhalteverfahren sowie die mündliche Senatsverhandlung.

3.2. Vorhalteverfahren

Am 15. November 2017 erging ein Vorhalt in Vorbereitung zur beantragten Verhandlung vor dem Senat an die Bf. sowie an das Finanzamt.

Neben dem oben bereits ausgeführten Sachverhalt stellte das BFG fest:

"... Zum Einwand der Bf. in der Berufung zu den unter Punkt 1 und 2 genannten Vorschriften, nämlich, dass das FAG mit dem Bescheid vom 21. November 2011 bereits Gesellschaftsteuer festgesetzt habe und daher nicht auch noch eine Darlehensgebühr und eine weitere Gesellschaftsteuer festgesetzt werden dürfe, ist zu sagen, dass die angefochtenen Bescheide über Vorgänge absprechen, die vor dem vom Gesellschaftsteuerbescheid vom 21. November 2011 erfassten Forderungsverzicht stattgefunden haben.

Es ist jeder Vorgang für sich dahingehend zu beurteilen, welcher steuerliche Tatbestand erfüllt wird. Auf den Zeitpunkt der Festsetzung kommt es dabei nicht an.

Der Bf. wäre allenfalls zu folgen, hätte Herr xy mit den Darlehenserhöhungen 2005 und 2006 lediglich formal ein Darlehen gewährt und wäre von vornherein eine Rückzahlung des Darlehens nicht beabsichtigt gewesen.

Ein solcher Sachverhalt kann auf Grund der der vorliegenden Aktenlage jedoch nicht angenommen werden.

Fraglich wäre lediglich, warum das FAG einerseits unverzinsliche Darlehen auf unbestimmte Zeit annimmt und die Nutzung mit dem neunfachen Jahresbetrag ansetzt, dies aber bei der Bewertung des Forderungsverzichtes (Umwandlung des Darlehens in einen Gesellschafterzuschuss zum 12. Dezember 2006) nicht berücksichtigt (vgl. BFG 31.08.2015, RV/7102367/2010).

Zu den Einwänden der Bf. zu den unter Punkt 3 und 4 genannten Vorschriften ist zu sagen, dass es auf den Inhalt der Rückstehungserklärung ankommt, ob im Einzelfall bloß eine Stundung, ein Zuwarten des Gesellschafters mit der Geltendmachung seiner

Forderung oder ein aufschiebend oder auflösend bedingter Forderungsverzicht vorliegt (vgl. VwGH 21.10.2010, 2008/16/0110; VwGH 9.6.2004, 2003/16/0017; Thunshirn, Rangrücktrittsvereinbarungen im Steuerrecht, SWK 23/1997, Seite 507 ff).

Lt. dem offengelegten Inhalt der Rückstehungserklärungen verzichtet ein Gesellschafter jeweils auf die Rückzahlung einer bestimmter Forderungen bis zum Eintritt eines bestimmten Ereignisses, nämlich Wegfall der Überschuldung, was für auflösend bedingte Forderungsverzichte, welche geeignet sind, den Wert des Gesellschaftsrechtes zu erhöhen, spricht.

Gesellschafterleistungen iSd § 2 Z 4 KVG unter einer auflösenden Bedingung unterliegen nach Maßgabe des § 5 BewG der Gesellschaftsteuer (vgl. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0553)."

Die Bf. hat hie zu mit Schreiben vom 29. Jänner 2018 wie folgt Stellung genommen:

"Das Finanzamt a ist unserer Ansicht nach weder im Rahmen der erstinstanzlichen Entscheidungen noch bei den Berufungsvorabentscheidungen auf unsere vorgebrachten Argumente eingegangen. Sowohl das Finanzamt aber auch Richter ... in seinem Schreiben vom 20. 11. 2017 haben im Prinzip richtig erläutert, dass "jeder Vorgang für sich dahingehend zu beurteilen ist, welcher steuerliche Tatbestand erfüllt wird". Beim Zerlegen wirtschaftlicher Prozesse in einem Unternehmen wie der X in gesetzliche Tatbestände dürfen die realen Vorgänge des Sachverhaltes allerdings nicht aus dem Auge verloren gehen. So ist es ein übergeordneter Regelungsinhalt das KVG, dass die ununterbrochene Belassung von Kapital in einem Betrieb nicht unter zwei verschiedenen Gesichtspunkten der Kapitalzuführung herangezogen werden darf.¹ (1 Vgl. BFH 18. 11. 1971 II 47/63 BStBl 1972 II 186 sowie Dorazil: Kapitalverkehrssteuergesetz - Kurzkommentar 1992, S. 27).

So wie der Erwerb von Gesellschaftsrechten nach § 2 Z 1 KVG nur durch den ersten Erwerber eine Steuerpflicht auslöste, nicht aber der Weiterverkauf derselben Anteile an einen neuen Gesellschafter², kann auch dieselbe freiwillige Leistungen eines Gesellschafters iSv § 2 Z 4 lit a (²Vgl. Dorazil: Kapitalverkehrssteuergesetz - Kurzkommentar 1992, S. 36f.

bis d) nur einmal einer Besteuerung nach dem KVG unterzogen werden. Eine andere Auslegung, würde eindeutig dem Regelungswillen des Gesetzes widersprechen. Insbesondere beim Gesellschaftssteuerbescheid vom 23.2.2012 (Erfassungsnummer 10-Steuernummer) übersieht das Finanzamt bei der Festsetzung der Gesellschaftsteuer, dass bereits am 21.11.2011 unter der Erfassungsnummer Steuernummer eine Gesellschaftssteuerschuld im Ausmaß von EUR 22.099,36 festgesetzt und auch bezahlt wurde. Der dieser festgesetzten und bereits bezahlten Gesellschaftssteuerschuld zugrunde liegende Gesellschafterzuschuss in Höhe von EUR 2.209.936,31 umfasste auch den vom Bescheid mit der Erfassungsnummer Steuernummer betroffenen Gesellschafterzuschuss. Dass die gewährten Gesellschafterzuschüsse, die im Jahr 2005 und 2006 erfolgt sind, von dem genannten Betrag mit umfasst sind, ergibt sich eindeutig daraus, dass genau dieser Betrag - nämlich EUR 2.209.936,31 - auch aus der Bilanz für

das Jahr 2006 zu entnehmen ist. Es kam also zu keinerlei weiteren freiwillige Leistungen eines Gesellschafters iSv § 2 Z 4 KVG, womit das wesentlichste Tatbestandsmerkmal dieser gesetzlichen Bestimmung für die Festsetzung einer weiteren Gesellschaftssteuer nicht erfüllt ist.

Auch wenn bei einer formalrechtlichen Betrachtung der einzelnen Vorgänge, einzelne Andersbezeichnungen in Gesellschafterbeschlüssen oder Umbuchungen zwischen Verrechnungskonten und Kapitalrücklagenkonten zur besseren und differenzierten Darstellung den Eindruck erwecken könnten, dass verschiedene gesetzliche Tatbestände erfüllt wären, darf nicht darauf vergessen werden, zu überprüfen, ob es sich um ein und dasselbe Kapital oder dieselbe erbrachte freiwillige Leistung handelt, oder nicht. Auch wenn gerade beim KVG die allgemeinen Auslegungsregeln des Zivilrechts ausschlaggebend sind und die wirtschaftliche Betrachtungsweise hintangestellt ist, gilt diese doch bei der Beurteilung der Zuführung von Anlage oder Betriebskapital.³ (³Vgl. Dorazil: Kapitalverkehrssteuergesetz — Kurzkomentar 1992, S. 23.)

Wirtschaftlich betrachtet kam es also nur einmalig um einen Zuschuss von EUR 2.209.936,31, der auch rechtmäßig versteuert wurde. Die EUR 890.655,37 (€ 770.719,06 und die € 119.936,31) sind ein Teilbetrag davon, waren ununterbrochen als Kapital dem Betrieb überlassen und lösen somit keine neuerliche Gesellschaftssteuerpflicht aus. Die im Gebührenbescheid vom 23.2.2011 (Erfassungsnummer Steuernummer) festgesetzte Rechtsgeschäftsgebühr für den angeblichen Abschluss eines Gesellschafterdarlehens in Höhe von EUR 890.655,37 nach § 33 TP 8 Abs 1 GebG widerspricht ihrerseits der Logik, dass für einen Teilbetrag, der bereits bescheidmäßig der X als Zuschuss gemäß § 2 Z 4 KVG zugeführt und rechtmäßig mit Gesellschaftssteuer versteuert wurde (Gesellschaftsteuerbescheid Erfassungsnummer Steuernummer), nicht gleichzeitig nach § 33 TP 8 Abs 1 GebG besteuert werden kann. Tatsächlich liegt hierbei kein Gesellschafterdarlehen vor. Nach der geltenden Rechtslage käme für Gesellschafterdarlehen nur noch eine Steuerpflicht nach § 2 Z 4 lit c KVG in Betracht. Entsprechend dieser Bestimmung unterliegen aber nur die Zinsen eines unverzinsten oder nicht marktüblich verzinsten Darlehens der Gesellschaftssteuerpflicht, nicht aber der Darlehensbetrag selbst.⁴ (⁴Siehe Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kapitalverkehrsteuergesetz (2008) Q 2 Rz 268.)

Der bereits am 21.11.2011 bezahlte Gesellschaftssteuerbetrag umfasst aber - wie sich durch einfache Division durch den Faktor 100 (entspricht der Ermittlung von 1 % des Zuschusses) ergibt - nicht nur die Zinsen, sondern eben betragsmäßig genau den durchgeführten Gesellschafterzuschuss in Höhe von EUR 2.209.936,31. Darüber hinaus ist aus dem vorliegenden Gesellschaftsteuerbescheid vom 21.11.2011 aufgrund von zwei ausdrücklichen Erwähnungen deutlich ersichtlich, dass es sich um einen Gesellschafterzuschuss gehandelt hat.

Auch in den beiden Gesellschaftsteuerbescheiden Erfassungsnummer Steuernummer und Erfassungsnummer Steuernummer hat das zuständige Finanzamt folgende

Sachverhaltselemente falsch interpretiert:

Mit dem Gesellschaftsteuerbescheid (Erfassungsnummer Steuernummer) schrieb das Finanzamt der Berufungswerberin unrichtigerweise eine Gesellschaftsteuer vor, weil der Gesellschafter yx mit Umlaufbeschluss vom 4.4.2007 erklärt habe, mit einem Teilbetrag von EUR 600.000,- seines der Gesellschaft gewährten Darlehens bis zum Zeitpunkt, zu dem die Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes bereinigt ist, rückzustehen, also auf sämtliche Rückzahlungen oder Verzinsung des Darlehens zu verzichten. Dabei handle es sich laut Finanzamt um einen auflösend bedingten Forderungsverzicht, der gesellschaftssteuerpflichtig sei. Diese Annahme ist allerdings unrichtig, da sich trotz inhaltlicher Umgestaltung nichts an der Rechtsnatur eines Darlehens änderte: Gemäß Judikatur des VwGH liegt ein Forderungsverzicht nur dann vor, wenn endgültig auf eine bereits rechtlich vorhandene Forderung verzichtet wird.⁵ (⁵VwGH 9.6.2004, 2003/16/0017.)

Eine bloße Stundung begründet hingegen nach herrschender Meinung keine Gesellschaftsteuerpflicht.⁶ (⁶Siehe Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kapitalverkehrsteuergesetz (2008) § 2 Rz 236.)

Beim Forderungsverzicht geht das Recht demnach unter.⁷ (⁷ Vgl. ua. Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kapitalverkehrsteuergesetz (2008) § 2 Rz 236.)

Schon allein aus diesem Grund ist die Existenz eines "auflösend bedingten Forderungsverzichts" faktisch nicht möglich: entweder die Forderung geht durch den Verzicht unter, was als Forderungsverzicht zu qualifizieren wäre, oder die Forderung besteht weiter und wird lediglich rückgestellt. Dass Letzteres zweifellos geschehen ist, erkennt auch die Finanzverwaltung offenbar. Da es dementsprechend nicht zu einem Forderungsuntergang gekommen ist, kann auch kein Forderungsverzicht - eben nicht einmal ein auflösend bedingter - vorliegen. Das Gesellschafterdarlehen, welches dadurch entstanden war, dass bestehende verbrieftete Bankschulden der c zum 31. 12. 2004 von Herrn yx abgegolten und übernommen wurden, blieb somit auch nach dem Umlaufbeschluss vom 4.4.2007 weiterhin aufrecht. Die Vergebüßung des Darlehens war bereits durch die Übernahme der vergebüßten Bankverbindlichkeiten erfolgt. Bei der Frage der Beurteilung des Bestehens oder nicht Bestehens und des Inhalts eines Darlehens sind in diesem Zusammenhang die Auslegungsregeln des Zivilrecht, insbesondere §§ 6 und 7 ABGB sowie § 914 ABGB anwendbar. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist in diesem Zusammenhang bei der Auslegung des KVG weitgehend nach hinten gedrängt.⁸ (⁸ Vgl. Dorazil: Kapitalverkehrssteuergesetz — Kurzkommentar 1992, S. 21ff.)

Das Darlehen ist also nach Willen der Gesellschafter weiterhin aufrecht. Aus dem Sachverhalt des Weiterbestehens eines Darlehens kann niemals eine Gesellschaftsteuerpflicht entstehen, weshalb der bekämpfte Bescheid rechtswidrig ist. Mit dem unter der genannten Erfassungsnummer Steuernummer erlassenen

Gesellschaftsteuerbescheid schreibt die Abgabenbehörde wiederum eine Gesellschaftsteuer vor, weil der Gesellschafter yx eine Rückstehungserklärung abgegeben hat, wonach er gegenüber der Berufungswerberin auf eine sofortige bzw. teilweise Rückzahlung des Betrages von EUR 927.717,62 solange verzichte, als diese buchmäßig oder verkehrswertmäßig überschuldet sei. Dabei handle es sich laut Finanzamt ebenfalls um einen auflösend bedingten Forderungsverzicht, der nach § 2 Z 4b KVG als freiwillige Leistung eines Gesellschafters.

Tatsächlich handelt sich auch in diesem Fall um keinen - auch nicht aufschiebend bedingten - Forderungsverzicht des Gesellschafters yx. Die aber zweifellos vorliegende Rückstellungserklärung des Gesellschafters im Jahre 2010 geschah, weil die Berufungswerberin ein negatives Eigenkapital aufwies. Als Forderungsverzicht oder Gesellschafterzuschuss kann die erfolgte Erklärung jedoch nicht interpretiert werden. Dies ergibt sich ja nicht zuletzt auch daraus, dass das Darlehen bereits im Geschäftsjahr 2011 durch Entnahme von EUR 115.734,73 zum Teil zurückgezahlt wurde. Wäre ein Forderungsverzicht oder ein Gesellschafterzuschuss geschehen, wäre dies weder möglich noch notwendig gewesen. Bei der Frage der Beurteilung des Bestehens oder nicht Bestehens und des Inhalts eines Darlehens sind in diesem Zusammenhang die Auslegungsregeln des Zivilrecht, insbesondere §§ 6 und 7 ABGB sowie § 914 ABGB anwendbar. Es ist nirgendwo der Wille des Gesellschafters yx zu erkennen, auf die Rückzahlung seines Darlehens endgültig zu verzichten. Im Übrigen sei darauf verwiesen, dass eine Rangrücktrittserklärung nach herrschender Meinung keine Gesellschaftssteuerpflicht auslöst.

Zusammenfassende Stellungnahme:

Wir hoffen, dass wir mit diesen Argumenten Aufklärung über die relevanten Sachverhalte liefern konnten. Wir bitten, die großen wirtschaftlichen Zusammenhänge in der Fallkonstellation der X nicht zu übersehen: Einerseits gewährte der ehemalige Gesellschafter xy insgesamt Zuschüsse von EUR 2.209.936,31 und der heutige Gesellschafter yx Darlehen in der Höhe von insgesamt EUR 2.230.000,-. Beide Vorgänge wurden seinerzeit rechtmäßig mit Gesellschaftssteuer beziehungsweise durch die Übernahme von bereits vergebühten Bankverbindlichkeiten rechtmäßig versteuert. Eine andere, übersichtlichere Darstellung der Kapitalrücklagen oder die Stundung von bzw. Rückstehungserklärung zu Teilbeträgen des Darlehens änderten an den finanziellen Rahmen der Unterstützungen der Herren Alfred und yx für die X nichts. Im Anwendungsbereich des KVG darf es nicht im Sinne einer restriktiv anzuwendenden und vom Finanzamt falsch verstandenen "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" gegen den eindeutigen Willen der Gesellschafter zu eine Umdeutung von Darlehen in freiwillige Leistungen iSv § 2 Z 4 KVG kommen."

Mit Schreiben vom 15. Mai 2018 wurde dem Finanzamt obige Stellungnahme zur Kenntnis gebracht, welches seinerseits eine Stellungnahme abgegeben hat:

"Entgegen der von der Bf in ihrer Stellungnahme vom 29.1.2018 vertretenen Rechtsansicht, dass für den mit Bescheid vom 23.2.2012, Steuernummer der

Gesellschaftsteuer unterzogenen Zuschuss bereits mit Bescheid vom 21.11.2011, Steuernummer Gesellschaftsteuer festgesetzt und entrichtet worden sei, liegt keine Doppelbemessung vor.

Betrachtet man die den einzelnen Bescheiden zu Grunde gelegten Rechtsvorgänge chronologisch, ergibt sich folgendes Bild:

Für die in den Jahren 2005 und 2006 gewährten Gesellschafterdarlehen (laut Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 13.12.2011 hat sich das Darlehen 2005 um € 770.719,06 und im Jahre 2006 um weitere € 119.936,31) erhöht.

Für diese Darlehen wurde mit Bescheid vom 23.2.2012 unter Steuernummer Gebühr gemäß § 33 TP 8 GebG festgesetzt.

Unter Steuernummer wurde für die freiwillige Leistung, nämlich die vereinbarte unverzinsliche Nutzung des im Jahre 2005 von xy gewährten Gesellschafterdarlehens in Höhe von € 770.719,06 und des im Jahre 2006 von xy gewährten Gesellschafterdarlehens in Höhe von € 119.936,31 die Gesellschaftsteuer festgesetzt.

Die Leistung des Gesellschafters besteht in diesem Fall im Verzicht auf die Verzinsung. Der ersparte Zinsaufwand, der im Fremdvergleich hätte geleistet werden müssen, stellt die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Gesellschaftsteuer dar.

Zu den Festsetzungen unter Erf.Nr. Steuernummer und Steuernummer ist zu bemerken, dass diesen der bedingte Forderungsverzicht auf Grund der von den Gesellschaftern abgegebenen Rückstehungserklärungen zu Grunde liegt (Umlaufbeschluss vom 4.4.2007). Aus dem Inhalt der Rückstehungserklärung ergibt sich, dass die Gesellschafter bis zum Eintritt einer (auflösenden) Bedingung auf die Rückzahlung eines Teilbetrages des von ihnen der Gesellschaft gewährten Darlehens verzichten.

Erf.Nr. Steuernummer erfasst den auflösend bedingten Forderungsverzicht des yx laut Umlaufbeschluss vom 4.4.2007, Steuernummer den bedingten Forderungsverzicht laut Rückstehungserklärung des Gesellschafters yx im Jahre 2010.

Für den Forderungsverzicht des xy vom 12.12.2006 in Höhe von € 2.209.936,31 (Umwandlung des Gesellschafterdarlehens in einen Zuschuss) wurde mit Bescheid vom 21.11.2011 unter Steuernummer Gesellschaftsteuer festgesetzt.

Die unter den Steuernummer (Gebühr für Gesellschafterdarlehen) und Steuernummer (unverzinsliche Nutzung der Darlehenserhöhungen) ergangenen Bescheide sprechen über Rechtsvorgänge ab, die vor dem Forderungsverzicht vom 12.12.2006 stattgefunden haben.

Identität des Rechtsvorganges liegt nicht vor, wenn die Gesellschaftsteuer lediglich die fortlaufende Überlassung eines Geldbetrages zur Nutzung erfasst, die Gesellschaftsteuer also nicht vom gesamten Kapitalbetrag, sondern bloß von den ersparten Zinsen berechnet wird.

Der unter Steuernummer ergangene Bescheid erfasst die Zinersparnis für die unverzinsliche Nutzung des Gesellschafterdarlehens, der Bescheid unter Steuernummer hingegen den Forderungsverzicht (Umwandlung des Darlehens in einen Zuschuss)."

Die mündliche Senatsverhandlung vom 06.11.2018 hat folgendes Ergebnis gebracht:

Zum Sachverhalt gibt es weder vom Parteienvertreter (PV) der Bf. noch von der Amtspartei Ergänzungen.

Zur rechtlichen Beurteilung führt der PV aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzt:

"1. PV: Ich kann mir nicht vorstellen, dass man für einen Vorgang der bereits der Gesellschaftsteuer unterzogen wurde, ein zweites Mal Gesellschaftsteuer vorschreibt. Die nunmehr angefochtenen Bescheide sind ja nach dem Gesellschaftsteuerbescheid vom 21.11.2011, mit dem Gesellschaftsteuer für den Zuschuss festgesetzt wurde, ergangen. Dies deshalb, weil das KVG die Stärkung des Eigenkapitals der Gesellschaft als Steuergegenstand definiert und dieser Vorgang kann mit dem gleichen Geldbetrag nur einmal stattfinden.

2. Nach ständiger Verwaltungspraxis, Literatur und Rechtsprechung sind Nachrangigkeitserklärungen und Rückstehungserklärungen nicht gesellschaftsteuerpflichtig, weil kein endgültiger Verzicht vorliegt.

3. Für mich stellt sich die Frage, ob die Vorgänge nicht bereits verjährt waren, weil die angefochtenen Bescheide aus dem Jahr 2012 stammen, die BVE auch im Jahr 2012 ergangen sind und die nächste behördliche bzw. gerichtliche Tätigkeit im November 2017, also mehr als fünf Jahre später, erfolgt ist.

Dazu erwidert das FA Folgendes:

Wir verweisen auf die bisherigen Ausführungen in den Bescheiden, der BVE und in der Stellungnahme gegenüber dem BFG.

PV: In der Praxis ist es so, dass während des laufenden Jahres Zahlungen, die der Gesellschafter in die Gesellschaft leistet oder Verbindlichkeiten der Gesellschaft, die der Gesellschaft direkt aus privaten Geldern bezahlt, auf ein Verrechnungskonto gebucht werden und erst bei Bilanzerstellung, also nach Abschluss des Geschäftsjahres, eine Rückstehungserklärung oder ein Gesellschafterzuschuss erklärt wird, um die Bilanzerstellung zu ermöglichen. Die Absicht des Gesellschafters, einen ausreichenden Zuschuss zu erteilen, besteht natürlich während des gesamten Jahres; nicht steht allerdings dessen Höhe fest.

Frage der Vorsitzenden: Warum ist im Jahresabschluss 2005 und in der Anweisung vom 12.12.2006 von Darlehen die Rede?

PV: Für 2005 kann ich es nicht sagen. Für 2006 geht daraus hervor, dass Herr xy wollte, dass sein Verrechnungskonto als Gesellschafterzuschuss behandelt wird, im

laufenden Jahr. Zumindest für 2006 ergibt sich daraus, dass für diese Geldbeträge nie eine Rückzahlung gewollt war.

FA: Die Formulierung im Schriftstück vom 12.12.2006 spricht für uns dafür, dass eine Veränderung von Verbindlichkeit in Zuschuss stattgefunden hat.

PV: Aus einer Fehlbuchung kann kein Steuertatbestand entstehen, d.h. wenn der Gesellschafter, das als Zuschuss behandelt haben wollte im laufenden Jahr, so ist das auch steuerlich als Zuschuss zu behandeln, unabhängig davon, wie es im laufenden Jahr zunächst verbucht worden ist.

Frage der Vorsitzenden zu den Rückstehungserklärungen: Gab es eine Verzinsung für diese Darlehen?

Bis 2011 ist jedenfalls keine Verzinsung erfolgt, weil es sonst möglicherweise als verdeckte Gewinnausschüttung im Bereich der Körperschaftsteuer behandelt worden wäre. Die Darlehen des yx werden jetzt laufend zurückbezahlt und auch verzinst.

Festgehalten wird, dass keine Beweisanträge mehr offen sind.

Das Finanzamt ersucht abschließend, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen

Der PV ersucht abschließend, den Beschwerden antragsgemäß Folge zu geben."

3.3 Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG in der zum Zeitpunkt der Entstehung der Gebührenschuld noch in Geltung stehenden Fassung, unterlagen Darlehensverträge nach dem Wert der dargeliehenen Sache mit 0,8% der Gebühr.

Galten die nach abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen als Urkunde über den Darlehens- oder Kreditvertrag, so entstand die Gebührenschuld gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG mit der Eintragung in die Bücher.

Der Gesellschaftsteuer unterlagen 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.

In seinem Erkenntnis vom 9.4.2004, 2003/16/0017, führt der VwGH unter Bezugnahme auf Brönnner/Kamprad (siehe oben) aus, *"wäre nach dem maßgeblichen Willen der Vertragsparteien eine Rückzahlung des Darlehens überhaupt nicht beabsichtigt oder im Ergebnis vollkommen in das Belieben der Gesellschaft gestellt, läge in dem gegenständlichen Darlehen - dessen Eignung vorausgesetzt, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen - ein Zuschuss im Sinn des § 2 Z 4 lit. a KVG."*

Ein Gesellschafterzuschuss und ein Verzicht des Gesellschafters auf Zinsen für die vorübergehende Nutzung von Kapital stellen unterschiedliche Sachverhalte dar, die jeweils selbständig - mit gesonderten Kapitalverkehrsteuerbescheiden - der Gesellschaftsteuer zu unterziehen sind (siehe dazu BFH 28.6.1989, I R 25/88, BStBl. 1989 II S. 982 und BFH 22.8.1990, I R 42/88, BStBl. 1991 II S. 387).

Im Zusammenhang mit unverzinslichen Gesellschafterdarlehen hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass der Gebühr nach § 33 TP 8 Abs. 1 GebG die tatsächliche Zuzählung des dargeliehenen Betrages unterliegt, während bei der Gesellschaftsteuer nicht die Begründung der freiwilligen Übernahmungsverpflichtung, sondern erst deren Erfüllung, also das tatsächliche Bewirken der Leistung (im Beschwerdefall: die fortlaufende Überlassung der Darlehensvaluta zur Nutzung) den Steuertatbestand auslöst (vgl. VwGH 18.12.1995, 95/16/0195). Das bedeutet, dass eine Identität des Rechtsvorganges nur dann gegeben ist, wenn die Zurverfügungstellung des bestimmten Geldbetrages vom Gesellschafter an die Kapitalgesellschaft eine Gesellschaftsteuerpflicht vom gesamten Kapitalbetrages auslöst. Hingegen liegt keine Identität des Rechtsvorganges vor, wenn der Gesellschaftsteuer bloß die fortlaufende Überlassung des Geldbetrages zur Nutzung unterliegt (die Gesellschaftsteuer also nicht vom gesamten Kapitalbetrag, sondern bloß von den ersparten Zinsen berechnet wird) (vgl. UFS 22.09.2008, RV/1162-W/05; UFS 06.12.2010, RV/3341-W/07).

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.

Aus den ergänzenden Stellungnahmen der Bf. im Zusammenhang mit der Aktenlage sowie der mündlichen Verhandlung vor dem Senat ergibt sich nun folgendes Bild:

Bei der "Erhöhung von Darlehen" des Herrn xy im Jahre 2005 um € 770.719,06 handelt es sich lt. Bf. um Treuhandeinlagen, welche buchhalterisch auf das Verrechnungskonto des Herrn xy verbucht und im Jahre 2005 als Darlehen ohne Verzinsung übernommen wurden. Im Jahr 2006 kamen noch € 119.936,31 dazu. Der *gesamte* Darlehensbetrag über € 2.209.936,31 wurde in der Bilanz zum 31.12.2006 als Gesellschafterzuschuss verbucht und in der Steuererklärung 2006 deklariert (Schreiben vom 13.12.2011). Mit Erklärung vom 12.12.2006 hat Herr xy die steuerliche Vertretung beauftragt, das Verbindlichkeits-Konto in der Form zu berichtigen, dass das Verrechnungskonto als Gesellschafterzuschuss eingebucht wird.

Für diesen Vorgang wurden vorgeschrieben:

Mit Bescheid vom 21.11.2011 Gesellschaftsteuer von 2.209.936,31 € im Ausmaß von 22.099,36 € für den Gesellschafterzuschuss von Herrn xy, ausgewiesen in der Bilanz vom 31.12.2006. Der Bescheid ist rechtskräftig und nicht Gegenstand des Verfahrens.

Mit Bescheid vom 23.02.2012 Rechtsgebühr vom Wert der dargeliehenen Sache (Erhöhung) in Höhe von 890.655,37 € (770.719,06 € und 119.936,31 €) im Ausmaß von 7.125,24 €.

Mit Bescheid vom 23.02.2012 Gesellschaftsteuer für die zinsenlose Nutzung der Gesellschafterdarlehen in Höhe von 890.655,37 € im Ausmaß von 4.408,74 €.

Dazu ist folgendes zu sagen:

Für das Jahr 2005: Wie der Aktenlage und dem Schriftverkehr zu entnehmen ist, hat Herr xy im Jahr 2005 das bestehende Darlehen (lt. Bilanz zum 31.12.2004 1,319.280,94 €) um 770.719,06 € erhöht. Für dieses Darlehen wurden keine Zinsen in Rechnung gestellt.

Erst in einem zweiten Schritt hat Herr xy per 31.12.2006 auf die Rückzahlung der Darlehen verzichtet (Bilanz 31.12.2006, Erklärung vom 12.12.2006) und ändert dies nichts daran, dass zuvor ein gebührenpflichtiges Darlehen vorlag und die "ersparten Zinsen" gesellschaftsteuerpflichtig sind. Hier liegt somit keine Identität des Rechtsvorganges vor. Allerdings sind als Bemessungsgrundlage die "tatsächlich" ersparten Zinsen, dh die Zinsen für einen Zeitraum von einem Jahr (und nicht die Zinsen für eine "unbestimmte Dauer") anzusetzen. Eine Ersatzbeurkundung ist durch die Behandlung als Darlehen im Jahresabschluss 2005 erfolgt.

Es ergibt sich somit folgende Berechnung:

1. Gesellschaftsteuer für den ersparten Zinsaufwand aus der fortdauernden Überlassung der Kapitalbeträge des Gesellschafters xy zur Nutzung für das Jahr 2006 (1 Jahr):

Bemessungsgrundlage :

€ 770.719,06 x 5,5 % = € 42.389,54

Gemäß § 2 Z 4c KVG iVm § 8 KVG € 42.389,54 x 1% GesSt = € 423,89

Für das Jahr 2006 wird dem Vorbringen gefolgt, dass nie eine Rückzahlung beabsichtigt war.

Auch bleibt fraglich, ob durch die laufende Einbuchung der von Herrn xy zugeführten Geldmittel auf dem Konto Nr. xxxx eine Ersatzbeurkundung als "Gesellschafterdarlehen" stattgefunden hat. Wie bei der mündlichen Verhandlung erläutert wurde, hat der Gesellschafter xy während der laufenden Geschäftsjahre der Bf. stets Geldmittel zugeführt und erst am Jahresende die Entscheidung getroffen, ob die Geldmittel der Gesellschaft als - nachrangiges - Darlehen oder als Zuschuss zur Verfügung gestellt werden. Für die im Jahr 2006 zugeführten Geldmittel ist – anders als noch im Jahr 2005 – im Jahresabschluss kein Ausweis mehr als Darlehen gegeben. In der Erklärung vom 12.12.2006 werden sowohl "Verbindlichkeiten" als auch das "Verrechnungskonto" erwähnt und ist das wohl so zu verstehen, dass Herr xy damit klarstellen wollte, dass er für alle (in früheren Jahren als Darlehen und im laufenden Geschäftsjahr über das Verrechnungskonto) hingegebenen Geldmittel keine Rückzahlung fordern wird.

2. Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 GebG für das 2005 in die Bücher aufgenommene Darlehen:

€ 770.719,06 x 0,8% = € 6.165,75

Zu den Rückstehungserklärungen des Herrn yx ist folgendes zu sagen:

Wie bereits im Vorhalt vom 15.11.2017 ausgeführt, kommt es auf den Inhalt der Rückstehungserklärung an, ob im Einzelfall bloß eine Stundung, ein Zuwarten des Gesellschafters mit der Geltendmachung seiner Forderung oder ein aufschiebend oder auflösend bedingter Forderungsverzicht vorliegt (vgl. VwGH 21.10.2010, 2008/16/0110; VwGH 9.6.2004, 2003/16/0017; *Thunshirn*, Rangrücktrittsvereinbarungen im Steuerrecht, SWK 23/1997, Seite 507 ff, sowie BFG 28.04.2015, RV/7100973/2010, BFG 08.05.2015, RV/7102166/2009, BFG 31.08.2015, RV/7102367/2010).

Bei der mündlichen Verhandlung wurde überzeugend dargetan, dass der Wille des Gesellschafters nur auf eine Stundung gerichtet war und entspricht dies auch der Intention des Eigenkapitalersatzrechts.

Die in § 14 Abs. 1 EKEG normierte Rückzahlungssperre deckt sich im Wesentlichen mit den zuvor durch die Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen. Zur Rechtslage vor Inkrafttreten des EKEG wurde vom Obersten Gerichtshof ausgesprochen, dass ein Eigenkapital ersetzendes Gesellschafterdarlehen bis zur nachhaltigen Sanierung der Gesellschaft weder unmittelbar noch mittelbar zurückgezahlt werden darf (vgl. ua. OGH 28.1.1997, 1 Ob 2044/96m, OGH 24.2.2000, 8 Ob 136/99d). Die gesetzliche Rückzahlungssperre bewirkt lediglich eine langfristige Stundung, nicht aber ein Erlöschen des Rückzahlungsanspruches (vgl. ua. UFS 22.9.2008, RV/1162-W/05).

Der vorübergehende Verzicht auf die Geltendmachung einer Forderung löst noch keine Gesellschaftsteuer aus. Ein Verzicht auf Forderungen liegt nur dann vor, wenn endgültig auf eine bereits rechtlich vorhandene Forderung verzichtet wird. Gewährt der Gesellschafter einer Gesellschaft formal ein Darlehen und ist von vornherein eine Rückzahlung des Darlehens nicht beabsichtigt, so liegt darin ein Zuschuss (vgl. VwGH 9.6.2004, 2003/16/0017 unter Hinweis auf Brönnner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz⁴, Rz. 52 zu § 2, sowie auf Egly/Klenk, Gesellschaftsteuer-Kommentar⁴, Rz. 138).

Wie die Bf. im Schreiben vom 29.01.2018 ausgeführt hat, wurde das Darlehen im Jahr 2011 durch Entnahme von € 115.734,73 zum Teil zurückgezahlt, weiters wurden Rückzahlungen in Höhe von € 65.734,72 an Herrn yx betreffend Verrechnungskonto getätigt.

Der Verzicht auf die Zinsen für den Zeitraum der Rückzahlungssperre stellt eine andere "Sache" dar und sind die als Punkt 3. und 4. im Betreff des Spruches genannten Bescheide daher aufzuheben.

Zu dem in der Verhandlung aufgeworfenen Einwand der Verjährung ist auf § 209a Abs. 1 BAO zu verweisen, wonach einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen steht. Im Zeitpunkt der Bescheiderlassung (23.02.2012) war durch diverse Unterbrechungshandlungen, beispielsweise den Ergänzungsauftrag vom 08.10.2009, den Ergänzungsauftrag vom 07.12.2010 und den Ergänzungsauftrag vom 02.12.2011 noch keine Verjährung eingetreten.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

4. Zulässigkeit einer 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 abweicht, 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.

Wien, am 12. November 2018

