

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Kelemen & Partner Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs GmbH, Kaiserallee 8a, 7000 Eisenstadt, nunmehr vertreten durch CERHA HEMPEL Rechtsanwälte GmbH, Parkring 2, 1010 Wien, über die Beschwerden vom 3. Dezember 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 30. Oktober 2015 zu ErfNr. ***5***, ErfNr. ***6*** und ErfNr. ***7*** (Team 12) jeweils betreffend Rechtsgebühren zu Recht erkannt:

I.1. Den Beschwerden betreffend Rechtsgebühren 2008 und Rechtsgebühren 2009 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und die Bescheide zu ErfNr. ***5*** und ErfNr. ***6*** - ersatzlos - aufgehoben.

I.2. Die Beschwerde betreffend Rechtsgebühr 2010 (Bescheid zu ErfNr. ***7***) wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Kontrollmitteilung – Ermittlungen des FA GVG

Auf Grund einer Kontrollmitteilung des Finanzamtes ***1*** vom 7.10.2011 führte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge kurz FA GVG) Ermittlungen bei der ***2*** Holding GmbH (deren Firmenwortlaut zwischenzeitig auf ***3*** Holding GmbH geändert wurde, kurz Holding) und der Das ***4*** Hotelbetriebs

GmbH (vormals ***3*** ImmoConsult GmbH, die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) hinsichtlich eventuell bestehender gebührenpflichtiger Gesellschafterdarlehen durch.

Das FA GVG nahm Einsicht in Buchungsjournale, Kontoblätter und Bilanzen der Holding und stellte dadurch fest, dass auf Verrechnungskonten von der Holding an die Bf. gewährte Gesellschafterdarlehen ausgewiesen sind.

2. Bescheide des Finanzamtes vom 30.10.2015

Am 30. Oktober 2015 erließ das Finanzamt 3 Bescheide gemäß § 201 BAO gegenüber der Bf. und setzte gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG unter Hinweis auf die jeweilige Bilanz der Holding und eine Aufstellung in der Begründung für von der Holding gewährte

- Gesellschafterdarlehen im Jahr 2008 von € 126.026,07 die Gebühren fest mit € 1.008,21 (Bescheid mit der Gz. ErfNr. ***5***)

- Gesellschafterdarlehen im Jahr 2009 von € 54.914,11 die Gebühren fest mit € 439,31 (Bescheid mit der Gz. ErfNr. ***6***)

- Gesellschafterdarlehen im Jahr 2010 von € 87.715,23 die Gebühren fest mit € 701,72 (Bescheid mit der Gz. ErfNr. ***7***)

Die Begründung der Bescheide lautet im Wesentlichen gleichlautend wie Folgt (die Abweichungen für die einzelnen Jahre werden durch eine eckige Klammer dargestellt):

„Die Bemessungsgrundlagen (BMGL) wurden wie folgt ermittelt:

*In der Bilanz der ***2*** Holding GmbH, nunmehr ***3*** Holding GmbH, zum 31.12.2008 [31.12.2009 bzw 31.12.2010] scheint unter Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen das Verrechnungskonto der ***3*** ImmoConsult GmbH, nunmehr ***Bf1***, auf.*

*Zu diesem Konto wurden für das Jahr 2008 [2009 bzw 2010] das Kontoblatt sowie das Buchungsjournal vorgelegt. Daraus ist zu ersehen, dass die ***2*** Holding GmbH, nunmehr ***3*** Holding GmbH, ihrer Tochtergesellschaft der ***3*** ImmoConsult GmbH, nunmehr ***Bf1***, Darlehen in Höhe von € 126.026,07 [€ 54.914,11 bzw. € 87.715,23] zur Verfügung gestellt hat - siehe folgende Aufstellung:*

[...]

Wurde über das Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise errichtet, so gelten gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG die nach den abgaben rechtlichen Vorschriften im Inland zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde.

*Da im gegenständlichen Fall Darlehen von der Gesellschafterin ***2*** Holding GmbH, nunmehr ***3*** Holding GmbH, an ihre Tochtergesellschaft ***3*** ImmoConsult GmbH, nunmehr ***Bf1***, gewährt wurden, ist Gebührenpflicht gem. § 33 TP 8 Abs. 1 GebG für die im Jahre 2008 [2009 bzw 2010] gewährten Darlehen gegeben.*

Die Festsetzung der Gebühren war erforderlich, weil diese nicht entrichtet wurden. Die Festsetzung erfolgt gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, da kein selbst berechneter Betrag bekanntgegeben wurde.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden.

Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen."

3. Beschwerden

In den dagegen eingebrachten Beschwerden führte die die Bf. Im Wesentlichen gleichlautend aus (die Abweichungen für die einzelnen Jahre werden durch eine eckige Klammer dargestellt):

*„Die ***3*** Holding Unternehmensgruppe mit derzeit 9 Tochtergesellschaften in Österreich steht im Eigentum der ***2*** AG, Schweiz, und hat bis einschließlich 2012 Investitionen in Österreich in Höhe von ca. 8 Mio EUR getätigt, wobei Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten in Höhe von ca. 1 Mio ausständig sind.*

*Alleiniger Geschäftsführer der Konzerngesellschaften der ***3*** Unternehmensgruppe ist Hr. ***g***.*

*Seitens des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern wurden gegen die ***3*** Unternehmensgruppe 18 Gebührenbescheide betreffend Gesellschaftsteuer sowie Darlehensgebühren in Höhe von in Summe EUR 214.771,94 ausgestellt. Dies entspricht 3,1% der Nettoinvestitionssumme von 7 Mio EUR bei einem Gebührensatz von 0,8% Darlehensgebühr sowie 1% Gesellschaftsteuer.*

Dies zeigt die missbräuchliche Anwendung des Gebührengesetzes seitens der Finanzverwaltung deutlich auf.

*In der ***3*** Unternehmensgruppe werden grundsätzlich Verrechnungskonten unter den Gesellschaften geführt, welche kurzfristig einem Kapitalausgleich der Gesellschaften dienen. Dies ist als Cash Pooling anzusehen, eine derartige Vorgehensweise ist in Konzernen üblich, insbesondere wenn bei allen Gesellschaften derselbe Geschäftsführer bestellt ist.*

Seitens der Behörde wurde aufgrund der Übermittlung eines EDV Standardkontenplanes (BMD) darauf geschlossen, dass die Bezeichnung des Standardkontenplanes auch jener Bezeichnung in der Gesellschaft entspricht Diese Schlussfolgerung ist, wie jeder mit Buchhaltung vertrauten Person bekannt ist, nicht zulässig. In den Bilanzen der Gesellschaften sind jeweils nur Verrechnungskonten und keine Darlehen ausgewiesen.

*Die missbräuchliche Anwendung des Gebührengesetzes ist aus dem Bescheid mit der Erfassungsnummer ***10*** [Anmerkung BFG dieser betrifft nicht die Bf.] klar ersichtlich, wo eine Überweisung des täglichen Geschäftes in Höhe von EUR 6,21 mit 0,05 EUR Darlehensgebühr belegt ist.*

*Die Beschwerde gegen den Bescheid mit der Erfassungsnummer ***5*** [***6*** bzw. ***7***] vom 30. Oktober 2015, zugestellt am 5. November 2015, begründen wir wie folgt:*

Seitens der Betriebsprüfung wurden gebuchte Zinsen nicht als solche anerkannt (siehe Beilagen), da nicht von einer Darlehensgewährung auszugehen ist. Die Bescheide der Betriebsprüfung sind rechtskräftig.

*Da die „***Bf1***“ im gegenständlichen Zeitraum stark verlusthängig war, ist auch bei Umwidmung der „angeblichen“ Darlehen in einen Kapitalzuschuss von keiner Gesellschaftsteuer auszugehen, da bei der Zuführung von Kapital in einer Verlustsituation nicht von der Erhöhung der Gesellschaftsrechte auszugehen ist. (siehe Urteil EuGH vom 1.12.2011 Rs C-492/10, Immobilien Linz GmbH & Co KG)*

Gemäß §2 Z 4a KVG unterliegen freiwillige Leistungen – Zuschüsse eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

*Dies ist im gegenständlichen Sachverhalt nicht der Fall, da die Kapitalzuschüsse der ***2*** AG (Bilanz Schweiz) umgehend bei Auszahlung zu 100% wertberichtigt wurden. Von einer Erhöhung der Gesellschaftsrechte kann also nicht ausgegangen werden.*

*Seitens der ***3*** Holding GmbH wurden diese Kapitalflüsse aus der Schweiz wiederum Ihren Tochtergesellschaften zur Verlustabdeckung weitergereicht, wobei folglich wiederum keine Erhöhung der Gesellschaftsrechte abzuleiten ist.*

Aus den dargelegten Gründen ersuchen wir um Festsetzung der Darlehensgebühr im gegenständlichen Bescheid mit NULL.

Im Falle der Weiterführung des Verfahrens beantragen wir eine mündliche Verhandlung.“

*Der von der von der Bf. auszugsweise vorgelegten Prüfberichte des Finanzamtes ***1*** ABNr: ***11*** zur StNr. ***12*** und ABNr. ***13*** zur StNr. ***14*** betreffen nicht die Bf., sondern die Holding und eine weitere Tochtergesellschaft der Holding, die ***2*** Hotelbesitz GmbH. In den Prüfberichten werden Feststellungen über Gesellschafterdarlehen,*

die die Holding ihrerseits von der ***2*** AG erhalten hat, bzw über Gesellschafterdarlehen der Holding an die „Schwester“ der Bf, die ***2*** Hotelbesitz GmbH, getätigt.

4. Beschwerdeverentscheidungen

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 1.7.2016 wies das FA die Beschwerden als unbegründet ab. Die Begründungen haben im Wesentlichen folgenden gleichlautenden Inhalt (Abweichungen wiederum in eckiger Klammer):

*„In der Bilanz der ***2*** Holding GmbH zum 31.12.2008 [31.12.2009 bzw 31.12.2010] scheint unter Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen „Verr.Kto. ***3*** Immoconsult GmbH“ auf.*

Weiters wird dann aufgegliedert in Forderungen aus „Lieferungen und Leistungen“ und in „sonstige Forderungen“. Unter „sonstige Forderungen“ scheint zum 31.12.2008 [31.12.2009 bzw 31.12.2010] ein Betrag von € 126.026,07 [€ 180.940,18 bzw € 182.197,53] auf - dieser setzt sich laut Kontoblatt zusammen aus:

*darl. ***8*** € 45.000,00*

*darl. ***8*** € 53.000,00*

*darl. ***8*** € 11.406,94*

*darl. ***8*** € 16.619,13 gesamt € 126.026,07.*

*[dem Anfangsbestand von € 126.026,07 und weiteren Beträgen von zusammen € 54.914,11 = insgesamt € 180.940,18 – alle mit der Bezeichnung „darlehen“ bzw „darlehen ***15***.“*

[dem Anfangsbestand von € € 180.940,18 und einem weiteren Betrag von € 83.957,35.]

*Laut dem Buchungsjournal der Darlehensgeberin der ***2*** Holding GmbH (nunmehr ***3*** Holding GmbH) für 2008 [2009 bzw 2010] hat diese ihrer 100%igen Tochtergesellschaft der ***3*** Immoconsult GmbH Kapitalbeträge zur Verfügung gestellt (Kontostand zum 31.12.2008 € 126.026,07 [31.12.2009 € 180.940,16 bzw € 87.715,23). In der Spalte „Text“ werden diese Beträge bezeichnet mit „darl. ***8***“ [bzw darl das ***16***].*

*Auch am Kontoblatt 2586 - Verr.Kto. ***3*** ImmoConsult GmbH sind die Beträge mit Text: „darl. ***8***“ angeführt.*

*[Am Kontoblatt 2586 – Konto Verrechnung Das ***4*** GmbH wird ein Betrag von € 83.957,35 als Forderung der Tochtergesellschaft ***4*** Hotelbetriebs GmbH ausgewiesen.]*

Dem Einwand, dass vom Standardkontenplan ausgegangen wurde, wird entgegnet, dass betreffend der Bezeichnung nicht vom Standardkontenplan ausgegangen wurde, sondern von den Ausführungen in den Kontoblättern sowie im Buchungsjournal.

*In der Anfragenbeantwortung vom 01.12.2014 (von ***2*** Holding GmbH, nunmehr ***3*** Holding GmbH) wurde die Darstellung des Kontos Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen vorgelegt und ausgeführt, dass betreffend des zur Verfügung gestellten Kapitals keine Vereinbarungen betr. Dauer, Rückzahlung und Verzinsung vorliegen. Auch hier wird ausgeführt, dass Kapital zur Verfügung gestellt wurde.*

Für die Entscheidung der Frage, ob es sich im Einzelnen um ein Gesellschafterdarlehen (oder um einen Gesellschafterkredit) handelt, wird maßgeblich sein, was die Bücher und Aufzeichnungen aufweisen, unter welcher Bezeichnung also etwa die entsprechenden Konten im Kontenplan etc. angeordnet sind. Da es sich bei diesen Aufzeichnungen um Urkunden über das Rechtsgeschäft handelt, gilt auch hier der Grundsatz des Gebührengesetzes, dass für die Festsetzung der Gebühr der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde maßgeblich ist (Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band I Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 8, insbes. Rzn. 3, 18 und 35 f., UFS 10.05.2007, RV/0712-1/06).

Dem Einwand, dass Cashpooling vorliegt, wird von Seiten des FAGVG entgegnet: Cashpooling ist ein System wechselseitiger Kreditgewährungen im Konzernbereich, ein Instrument zum Liquiditätsausgleich. Dies ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen werden der Tochtergesellschaft von der Muttergesellschaft laufend und längerfristig Geldbeträge zur Verfügung gestellt, es handelt sich nicht nur um einen kurzfristigen Ausgleich von Kontensalden.

Zum Einwand, dass von Seiten der Betriebsprüfung die Zinsen nicht anerkannt wurden, ist zu sagen, dass ertragssteuerrechtlich die wirtschaftliche Betrachtungsweise überwiegt, im Gebührenrecht jedoch die zivilrechtliche Betrachtungsweise.

Dem Einwand, dass keine Erhöhung der Gesellschaftsrechte erfolgt ist mit der Zufuhr des Kapitals, wird entgegnet:

Nach ständiger Rechtsprechung ist der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung nicht erforderlich; vielmehr reicht die objektive Eignung der Leistung, den Erfolg der Wertsteigerung zu bewirken (VwGH 19.4.1995, 93/16/0044). Selbst die Abdeckung von Verlusten der Kapitalgesellschaft ist als wertsteigernd zu qualifizieren (s. Knörzer/Althuber, Kurzkommentar zur Gesellschaftsteuer, VwGH 17.2.1994, 92/16/0089).

Die Gesellschafterin hatte ja im gegenständlichen Fall keine vertragliche Verpflichtung einen Verlust abzudecken.

Aufgrund der o.a. Ausführungen wird davon ausgegangen, dass die [100%ige] Gesellschafterin ihrer Tochtergesellschaft Darlehen zur Verfügung gestellt hat, die gem. § 33 TP 8 Abs. 1 iVm Abs. 4 GebG der Gebühr unterliegen.

Die Beschwerde wird daher als unbegründet abgewiesen.“

5. Vorlageanträge

Am 2.8.2016 beantragt die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG und ersuchte um Fristverlängerung bis 30.9.2016 zur Beibringung weiterer inhaltlicher Begründungen.

Mit Schriftsatz vom 30.9.2016 führte die Bf. Ergänzend aus:

„Im gegenständlichen Sachverhalt wurde keine Urkunde über einen Darlehensvertrag errichtet. Eine bloße Bezeichnung einer Überweisung durch eine Mitarbeiterin der Gesellschaft von wenigen EURO – CENT in der laufenden Buchhaltung als „Darlehen“ ist nicht hinreichend dies als Darlehen zu qualifizieren.

Im Jahresabschluss der Gesellschaft wird lediglich ein Verrechnungskonto ausgewiesen, jedoch kein Darlehen (vgl. BFG 2016 RV/7100194/2008)

Laut VwGH 2.4.1990, 88/15/0007, löse nur ein tatsächlich zustande gekommenes Rechtsgeschäft, über welches eine rechtserzeugende oder rechtsbezeugende Urkunde errichtet worden sei oder in Ermangelung einer derartigen Urkunde, der Tatbestand einer Ersatzbeurkunden, die Gebührenpflicht aus. Eine solche Urkunde sei nicht errichtet worden. Nicht die Urkunde als solche unterliege der Gebühr, sondern das jeweilige Rechtsgeschäft. Die Urkunde sei lediglich Bedingung für die Gebührenpflicht eines Rechtsgeschäftes. Daher führe die Ersatzbeurkundung eines Darlehens nur in jenem Fall zur Gebührenpflicht, in welchem ein rechtsgültig zustande gekommener Darlehensvertrag vorliege. Auch ersetze die Aufnahme des Darlehens in die Bücher der Gesellschaft für sich nicht die Feststellung, dass ihr ein rechtsgültig zustande gekommener Darlehensvertrag zugrunde liege.“

6. Vorlage der Beschwerden ans BFG

Mit Vorlagebericht vom 14.11.2016 legte das FA die Beschwerden dem BFG zur Entscheidung vor und gab darin noch eine Stellungnahme zu den Ausführungen der Bf. ab:

„Das in der Begründung zum Vorlageantrag zitierte Erkenntnis des BFG vom 19.4.2016, RV/7100194/2008, ist mit gegenständlichem Fall nicht vergleichbar, war doch in jenem Fall die Verbindlichkeit eine Kaufpreisschuld, die lediglich als "Darlehen" verbucht wurde. Im beschwerdegegenständlichen Fall gibt es eine derartige Buchung – resultierend aus einem Rechtsgeschäft zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer nicht. Auch der dem Erkenntnis des VwGH vom 2.4.1990, 88/15/0007, zu Grunde liegende Sachverhalt ist mit gegenständlichem nicht vergleichbar, war doch in jenem Fall die Gesellschaft noch nicht gegründet. Ein Rechtsgeschäft zwischen Gesellschafter und Gesellschaft konnte daher nicht abgeschlossen worden sein.

Wurde über ein Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft keine Urkunde errichtet, sondern dieses nur in die Buchhaltung aufgenommen, so ordnete § 33 TP 8 Abs. 4 GebG 1957

an, dass die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in welche das Darlehen aufgenommen wurde, als Ersatzurkunde gelten sollten. (vgl. UFS 29.11.2006, RV/1417-W/03; UFS 20.08.2009, RV/3619-W/02). § 33 TP 8 Abs. 4 GebG 1957 stellt eine Spezialbestimmung zu § 15 Abs. 1 GebG 1957 dar, wonach Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig sind, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur GebG-Novelle 1976 (338 BlgNR 14. GP) gilt „der Ausweis eines Gesellschafterdarlehens in den nach abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Büchern und Aufzeichnungen der Gesellschaft [...] als Beurkundung, da diese Bücher und Aufzeichnungen grundsätzlich geeignet sind, über die Zuzählung des Darlehens Beweis zu erbringen und daher häufig infolge des Naheverhältnisses des Gesellschafters zu seiner Gesellschaft von der Errichtung einer förmlichen Urkunde abgesehen wird“.

Der Ausweis des Gesellschafterdarlehens in den Büchern und Aufzeichnungen der Gesellschaft gilt grundsätzlich als Beweis über die Zuzählung des Darlehens, womit der Realvertrag „Darlehen“ zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter als zustande gekommen gelten kann.“

7. Beweiserhebung durch das BFG

Vom BFG wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Teile der Bemessungsakte ErfNr. ***5***, ErfNr. ***6*** und ErfNr. ***7*** sowie durch Abfragen im Firmenbuch zu ***17*** und ***18***.

8. Aufforderung ans FA zur Nachreichung der an die Holding gerichteten Anfragen

Mit verfahrensleitendem Beschluss vom 5. August 2019 forderte das BFG das FA GVG auf, die im Aktenvermerk vom 28.10.2015 angeführten Anfragen an die ***2*** Holding GmbH vom 28.2.2012, 22.11.2013 und 21.10.2014 bis zum 30. August 2019 vorzulegen. Dabei wies das BFG das Finanzamt darauf hin, dass aus den vorgelegten Akten dezidiert die Bf. betreffende Ermittlungen erst aus dem Jahr 2015 ersichtlich seien (ACL Auswertung: 7.10.2015 – Abfragen im AIS: 7.10.2015 – Firmenbuchabfrage: 26.8.2015). Nach der Aktenlage könne daher derzeit nicht festgestellt werden, ob bereits in den Jahren 2012 bis 2014 Verlängerungshandlungen iSd § 209 Abs. 1 BAO gesetzt wurden.

Am 7. August 2019 reichte das FA GVG die angeforderten Anfragen elektronisch nach.

Diese im Verfahren zu ***19*** ergangenen Anfragen vom 28.12.2012, 22.11.2013 und 21.10.2014 sind an die ***2*** Holding GmbH gerichtet und haben auszugsweise folgenden Inhalt:

Ersuchen um Ergänzung vom 28. Februar 2012:

„Betrifft „Gesellschafterdarlehen vom 7. Oktober 2011, eingebracht am 12. Oktober 2011“

Ergänzungspunkte:

- 1. Um Zusendung der Jahresabschlüsse 2007 – 2010 samt Erläuterungen wird ersucht!*
- 2. Übersendung einer Kopie des Kontos Gesellschafterdarlehen und der Einzahlungsbelege über das Gesellschafterdarlehen!*
- 3. Wurde die Gebühr für das Gesellschafterdarlehen selbstberechnet?*

Um ev Nachweis wird ersucht!

- 4. Hinsichtlich Forderungen und Verbindlichkeiten gegen verbundene Unternehmen wurde um Bekanntgabe deren Entwicklung ersucht!“*

Am 22.11.2013 erfolgte eine weitere Anfrage des FA GVG an die ***2*** Holding GmbH (unter Terminsetzung bis zum 27.12.2013) mit folgendem Inhalt:

"Zwecks Überprüfung einer eventuellen Gesellschaftsteuerpflicht und Gebührenpflicht im Zeitraum 01.01.2007 - 31.12.2012 wird ersucht folgende Fragen zu beantworten bzw. die entsprechenden Unterlagen vorzulegen:

- 1) Betr. der Bilanzposition „Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen“ wird ersucht für den Zeitraum 01.01.2007 - 31.12.2012 bekanntzugeben, ob darin Darlehens-, Kreditgewährungen bzw. Zuschüsse enthalten sind.*

Es wird ersucht, eine detaillierte Darstellung des Kontos „Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen“, aus der jede einzelne Buchung zu ersehen ist, zu übermitteln.

- 2) Betr. der Bilanzposition „Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ wird ersucht für den Zeitraum 01.01.2006 - 31.12.2012 die Verrechnungskonten sowie eine detaillierte Darstellung des Kontos „Verbindlichkeiten gegenüber ***2*** Holding GmbH verbundenen Unternehmen“ aus der jede einzelne Buchung zu ersehen ist, vorzulegen.*

- 3) Es wird ersucht die Entwicklung der Kapitalrücklagen seit 01.01.2007 bis dato bekanntzugeben.*

- 4) Welche Vereinbarungen wurden betr. des zur Verfügung gestellten Kapitals (unter Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen) hinsichtlich der Dauer, Rückzahlung und Verzinsung getroffen?*

Gibt es darüber Urkunden, so wird ersucht diese vorzulegen.

- 5) In welcher Form wurde das Kapital zur Verfügung gestellt? (Darlehen, Kredit, Zuschuss, Forderungsverzicht)*

- 6) In den Bilanz zum 31.12.2008 scheint unter „sonstige Verbindlichkeiten“ ein Verrechnungskonto ***9*** € 667.197,49 auf. Worum handelt es sich bei dieser Verbindlichkeit? Welche Vereinbarungen wurden dazu getroffen?*

7) Es wird ersucht, die elektronischen Aufzeichnungen (Buchungsjournale) der Jahre 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 in elektronischer Form vorzulegen (siehe Erlass des BMF, GZ 02 2251/3-1V/2/00 vom 03.07.2000 - Zurverfügungstellung von Daten auf Datenträgern gem. §§ 131 und 132 BAO, jeweils Abs. 3, letzter Satz) sowie den entsprechenden Kontenplan.

8) Es wird ersucht die Bilanzen der Jahre 2011 und 2012 vorzulegen sowie die detaillierten Aufzeichnungen zu den Konten „Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen“ und „Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ (siehe Punkte 1 und 2)."

Nachdem die Anfrage nicht beantwortet worden war, sandte das FA am 21.10.2014 eine Erinnerung an die ***2*** Holding GmbH, der die Anfrage vom 22.11.2013 mit neuer Frist zur Beantwortung beigelegt wurde.

9. Vorbereitungsvorhalt des BFG vom 2.9.2019

Am 2.9.2019 richtete das BFG einen Vorhalt zur Vorbereitung der beantragten mündlichen Verhandlung an die Parteien. Darin wurde dargelegt, wie sie der entscheidungsrelevante Sachverhalt und die Rechtslage für das BFG darstelle und aus welchen Erwägungen davon ausgegangen werde, dass die in den Jahren 2008 und 2009 verwirklichten Rechtsvorgänge iSd § 33 TP 8 GebG (im Gegensatz zu den im Jahr 2010 verwirklichten Rechtsvorgängen) im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide bereits verjährt gewesen seien.

10. Stellungnahme des Finanzamtes vom 30.9.2019

Am 30.9.2019 brachte das FA eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ein:

*„Nach Ansicht des Finanzamtes ist hinsichtlich der Abgabefestsetzungen zu Erf.Nr. ***5*** und Erf.Nr. ***6*** keine Verjährung eingetreten.*

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) von der Abgabenbehörde nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich um jeweils ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist

Die Amtshandlung muss nach außen erkennbar sein (VwGH 10.6.1991, 90/15/0115; 14.11.1996, 92/16/0217; 30.10.2003, 99/15/0098). Sie muss aber nicht gegen den Abgabenschuldner selbst gerichtet sein (VwGH 10.6.1991, 90/15/0115). Auch „prophylaktische“ Amtshandlungen (zB die Zusendung einer Abgabenerklärung) verlängern die Verjährungsfrist (VwGH 1.12.1987, 86/16/0008).

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist es weder erforderlich, dass der Amtshandlung eine zutreffende Rechtsansicht zu Grunde liegt (VwGH 12.8.1994, 94/14/0055), noch, dass die

behördlichen Schritte zum Beweisthema etwas beizutragen vermögen (VwGH 7.7.2004, 2004/13/0080; 22.2.2008, 2007/17/0128).

*Aus den im Jahre 2012 aus dem Firmenbuch ausgedruckten Bilanzen der Jahre 2009 und 2010 der ***2*** Holding GmbH war zu ersehen, dass die ***2*** Holding GmbH (nunmehr ***3*** Holding GmbH) Beteiligungen an Tochtergesellschaften hat.*

Im Ersuchen um Ergänzung vom 28.02.2012 wurde ersucht die Jahresabschlüsse samt Erläuterungen für 2007 - 2010 vorzulegen sowie die Entwicklung der Forderungen und Verbindlichkeiten gegen verbundene Unternehmen bekanntzugeben. Durch das Ersuchen, die Entwicklung der Forderungen und Verbindlichkeiten gegen verbundene Unternehmen darzustellen, ergibt sich, dass nicht nur die Gesellschafterdarlehen, die die Holding von ihrer Gesellschafterin erhalten hat (Verbindlichkeiten gegen verbundene Unternehmen), sondern auch die Gesellschafterdarlehen, die die Holding gewährt hat (Forderungen gegen verbundene Unternehmen) von der Anfrage umfasst sind

*In den am 31.05.2012 übermittelten Bilanzen der ***2*** Holding GmbH (nunmehr ***3*** Holding GmbH) scheint in den Bilanzen 2008, 2009 und 2010 unter Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen „Verr.Kto. ***3*** Immo-Consult GmbH“ bzw. „Verrechnung ***Bf1***“ auf.*

Im Ersuchen um Ergänzung vom 22.11.2013 wurde zur Überprüfung einer Gebührenpflicht bzw. Gesellschaftsteuerpflicht für den Zeitraum 01.01.2007 -31.12.2012 unter Punkt 1) ersucht betreffend die Bilanzposition „Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen“ bekanntzugeben, ob darin Darlehensgewährungen enthalten sind bzw. wurde nach einer detaillierten Darstellung der einzelnen Buchungen gefragt. Es wurde auch unter Punkt 4) nach Vereinbarungen betreffend Dauer, Rückzahlung und Verzinsung des zur Verfügung gestellten Kapitals (unter Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen) angefragt.

*Erst aufgrund der Erinnerung vom 21.10.2014 wurde am 02.12.2014 die Kontodarstellung „Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen“ für die Jahre 2007 - 2012 vorgelegt sowie im Anschluss die Buchungsjournale für 2007 - 2012. Aus diesen waren dann detailliert die der 100%igen Tochtergesellschaft ***3*** ImmoConsult GmbH (nunmehr ***Bf1***) tatsächlich in den Jahren 2008, 2009 und 2010 zugezählten Darlehensbeträge zu ersehen.*

*Sämtliche Ersuchen um Ergänzung waren nicht nur auf die der ***2*** Holding GmbH gewährten Darlehen gerichtet, es wurde in allen Anfragen auch nach den Forderungen (Darlehen, Kredite etc.) gegenüber verbundenen Unternehmen - also jenen Darlehen/Krediten, die die ***2*** Holding GmbH ihren Tochtergesellschaften gewährt hat - angefragt.*

Zu den übrigen Ausführungen im Vorhalt des BFG wird seitens des Finanzamtes keine weitere Stellungnahme abgegeben.“

11. Stellungnahme der Bf. vom 28.11.2019

Nach mehrfacher Fristerstreckung brachte die Bf. am 28.11.2019 eine Stellungnahme mit auszugsweise folgendem Inhalt ein:

„...“

2.1. Kein Darlehen oder Kredit

...

Allerdings stellt nicht jeder Zufluss von finanziellen Mitteln von einem Gesellschafter an seine Gewerkschaft ein gebührenpflichtiges Darlehen bzw einen gebührenpflichtigen Kredit dar. Vielmehr muss dem Mittelzufluss entweder das Rechtsgeschäft Darlehen oder das Rechtsgeschäft Kredit zugrunde liegen Aus diesem Grund hat die Rechtsprechung bspw die Gebührenpflicht in einem Fall verneint, in dem in den Jahresabschlüssen zwar irrtümlich) ein Darlehen ausgewiesen worden war), es sich in Wahrheit jedoch um eine Kaufpreisstundung für den Erwerb einer Liegenschaft handelte (BFG 19.4.2016, RV/7100194/2008)

Da im gegenständlichen Fall keine schriftlichen Darlehensverträge existieren, stützt sich die belangte Behörde ausschließlich auf die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen der Beschwerdeführerin, um das Vorliegen eines gebührenpflichtigen Darlehens zu begründen. Allein aus dem Umstand, dass zugeflossene Mittel in Büchern oder Aufzeichnungen als Darlehen bezeichnet wurden, kann jedoch nicht die unwiderlegbare Schlussfolgerung gezogen werden, dass tatsächlich ein Darlehen dem Mittelzufluss zugrunde lag.

Ungeachtet dessen geht die belangte Behörde in ihren Beschwerdevorentscheidungen davon aus, dass für die Frage, ob es sich um ein Gesellschafterdarlehen handelt, der Inhalt der von der Beschwerdeführerin geführten Bücher und Aufzeichnungen allein maßgeblich sei. Sie begründet dies damit, dass es sich bei diesen Aufzeichnungen um Urkunden über das Rechtsgeschäft handelt, und dass auch hier der Grundsatz des Gebührengesetzes gelte, wonach für die Festsetzung der Gebühr der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde maßgeblich ist. Ausschließlich auf Grundlage dieser Aufzeichnungen kommt die belangte Behörde zu dem Ergebnis, dass ein Gesellschafterdarlehen vorliege (jeweils Seite 2 der Beschwerdevorentscheidungen vom 1.7.2016)

Allerdings ist der Urkundeninhalt bei der Beurteilung, ob überhaupt ein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft gültig zustande gekommen ist, nicht allein maßgeblich. Das Vorliegen eines Rechtsgeschäftes ist vielmehr als Vorfrage zu klären (Twardosz, GebG6 [2015] § 17 RZ 3). Aus diesem Grund hat der VwGH selbst gegen den eindeutigen Urkundeninhalt den Beweis zugelassen, dass das Rechtsgeschäft nicht zustande gekommen ist (VwGH 22.6.1972, 1086/71; 10.6.1991, 90/15/0019; 14.10.1991, 90/15/0101). Dies muss - wie hier vorliegend - umso mehr gelten, wenn es sich lediglich um eine Ersatzbeurkundung handelt.

Da nur ein (beurkundetes) Rechtsgeschäft der Gebühr unterliegt, kann er nicht zustande gekommenes Rechtsgeschäft schon deshalb keine Gebühr auslösen, auch wenn eine Urkunde errichtet wird (Twardosz, GebG6 [2015] § 17 RZ 3). Dass das Rechtsgeschäft und nicht die Urkunde gebührenpflichtig ist, hat auch der VfGH eindeutig ausgesprochen (VfGH 26.2.2009, G 158/08).

Tatsächlich wurde zwischen der Holding und der Beschwerdeführerin weder ein Darlehen noch ein Kredit - auch nicht mündlich - vereinbart.

Wenn die Beschwerdeführerin Mittel für die Bezahlung von Rechnungen benötigte, stellte die Holding diese zur Verfügung. Dafür sprechen die unzähligen Kleinbeträge, die zur Verfügung gestellt wurden.

Es erfolgte stets lediglich eine Begleichung von Verbindlichkeiten oder eines negativen Kontosaldo durch die Holding.

Es gab jedoch weder eine Vereinbarung über die Rückzahlung noch eine Vereinbarung über die Verzinsung dieser Mittelbereitstellung.

Es trifft nicht zu, dass eine Rückzahlungsverpflichtung vereinbart war, weshalb entgegen dem Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes (Seite 16 des Vorhaltes vom 2.9.2019) nicht davon ausgegangen werden kann, dass ein Darlehen oder Kredit vorliegt.

Auch der Umstand, dass die Mittel ohne Verzinsung gewährt wurden, spricht gegen den Zufluss von Fremdkapital. Selbst die belangte Behörde geht davon aus, dass keine Zinsen vereinbart wurden.

Darüber hinaus hat auch die Beschwerdeführerin in ihrer Anfragebeantwortung vom 1.12.2014 ausgeführt, dass im Hinblick auf das zur Verfügung gestellte Kapital keine Vereinbarungen hinsichtlich der Dauer, Rückzahlung und Verzinsung vorliegen. Dies hat auch die belangte Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung explizit festgestellt (jeweils Seite 2 der Beschwerdevorentscheidungen vom 1.10.2016 ...). Diese Sachverhaltselemente hat die belangte Behörde zu Unrecht nicht gewürdigt und sich stattdessen ausschließlich auf den unrichtigen Inhalt der Bücher und Aufzeichnungen gestützt.

Auch die vielen Kleinbeträge (zum Teil in Höhe von wenigen Euro) sprechen eindeutig gegen das Vorliegen eines Darlehens oder Kredits. Üblicherweise werden Kredite nicht über wenige Euro oder zweistellige Eurobeträge gewährt, wie im vorliegenden Fall entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung behauptet wird.

Dass die Verbuchung als Verbindlichkeit erfolgte, spricht ebenfalls nicht für das Vorliegen eines Darlehens oder Kredits. Schließlich werden auch Eingangsrechnungen, Kaufpreise, Zahlungsverpflichtungen aus Bescheiden und Gerichtsurteilen usw. als Verbindlichkeit verbucht, ohne dass diesen Verbindlichkeiten eine Vereinbarung über Laufzeit, Rückzahlung oder Verzinsung zugrunde liegt und ohne dass diese Verbindlichkeiten ein Darlehen darstellen.

Es entspricht lediglich der kaufmännischen Vorsicht sowie den Rechnungslegungsvorschriften, dass mangels Vereinbarung nicht von Eigenkapital ausgegangen werden darf und die Zurverfügungstellung als Verbindlichkeit verbucht werden muss.

Wenn überhaupt, erfolgte erst einem späteren Zeitpunkt eine solche Vereinbarung über die Stundung (Laufzeit, Verzinsung und Rückzahlung). Dazu gibt es aber keine Feststellungen. Außerdem wäre eine solche Vereinbarung nach dem 1.1.2011 nicht mehr gebührenpflichtig gewesen (vgl § 37 Abs. 28 GebG).

Die von der belangten Behörde zu Unrecht als Darlehen qualifizierten Zahlungen der Holding an die Beschwerdeführerin unterliegen somit nicht der Rechtsgeschäftsgebühr,

2.2 Eventualvorbringen - keine Gesellschaftsteuer

2.2.1 keine Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte mangels Vereinbarung

Um dem Argument zuvorzukommen, dass der Zufluss liquider Mittel Eigenkapital dargestellt hätte und somit anstelle der Darlehensgebühr der Gesellschaftsteuer unterliegen, wird in eventu vorgebracht, dass auch kein Zuschuss vereinbart war und die liquiden Mittel schon deshalb nicht geeignet waren den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

...

Vorliegend haben die Leistungen der Gesellschafter den Wert der Gesellschaftsrechte an der Beschwerdeführerin schon deshalb nicht erhöht, weil nicht explizit vereinbart wurde, dass sie als Zuschüsse gewährt werden, und auch deshalb die Verbuchung als Verbindlichkeit erfolgte.

2.2.2 Keine Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte aufgrund bloßer Abdeckung von Verlusten

Sollte das Gericht (ungeachtet der Verbuchung als Verbindlichkeit) davon ausgehen, dass ein Zuschuss vereinbart worden sei, so wird in eventu vorgebracht, dass es sich um einen Sanierungszuschuss handelte:

Tatsächlich konnte die Zurverfügungstellung der Mittel, die jeweils lediglich der Bezahlung konkreter Rechnungen in Höhe von wenigen Euro bis zu einigen tausend Euro diente, den Wert der Gesellschaftsrechte nämlich gar nicht erhöhen, da jeweils lediglich kurzfristig entstandene neue Verbindlichkeiten kurzfristig abgedeckt wurden.

Mit diesen Leistungen sollte lediglich die Erhöhung von Verlusten verhindert werden, da die Beschwerdeführerin bereits laufend Verluste machte stets ein negatives Eigenkapital aufwies. Ohne die Zuwendungen ihres Gesellschafters wäre sie nicht in der Lage gewesen, ihre Geschäftstätigkeit (Betrieb von Hotels sowie Erwerb und Verwaltung von Liegenschaften) zu betreiben. Vielmehr wäre sie gezwungen gewesen, Insolvenz anzumelden.

Zum Beleg werden dieser Stellungnahme folgende Jahresabschlüsse der Beschwerdeführerin beigelegt:

- Jahresabschluss 2007 (Beilage ./1)
- Jahresabschluss 2008 (Beilage ./2),
- Jahresabschluss 2009 (Beilage ./3) und
- Jahresabschluss 2010 (Beilage ./4)

Dass sich die Beschwerdeführerin in dem relevanten Zeitraum in einer schwierigen Situation befand, ergibt sich eindeutig aus den in den Jahresabschlüssen veröffentlichten Zahlen:

	<i>Jahresverlust</i>	<i>Eigenkapital</i>
<i>Geschäftsjahr 2007</i>	- 39.854,85	EUR - 22.354,85
<i>Geschäftsjahr 2008</i>	EUR -136.649,73	EUR - 59 004,58
<i>Geschäftsjahr 2009</i>	EUR - 92,435,49	EUR - 251.440,07
<i>Geschäftsjahr 2010</i>	EUR – 203.086,68	EUR - 454.526,75

...

Im Ergebnis unterlag die Bezahlung der Vielzahl von Rechnungen der Beschwerdeführerin durch die Holding daher weder der Darlehensgebühr noch der Gesellschaftsteuer, woran auch die Verbuchung von Verbindlichkeiten nichts ändert, weshalb die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben sind.“

3. 3. ANREGUNG EINES ERÖRTERUNGSTERMINS

Da die belangte Behörde von einem anderen Sachverhalt ausgeht, und sämtliche Beträge als Darlehen qualifizierte, wird außerdem ein Erörterungstermin nach § 269 Abs. 3 BAO angeregt.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin besteht Erörterungsbedarf im Hinblick auf die Sach- und Rechtslage: Die Beschwerdeführerin ist interessiert daran, gemeinsam mit dem Finanzamt aufzuklären, in welcher Höhe Darlehen bzw. Zuschüsse vorlagen Beilagen, und unter welchen Voraussetzungen diese der Gebühr Unterlagen, somit zu einem Einvernehmen über die Höhe der Darlehensgebühr zu gelangen, die sie bereit wäre zu entrichten. In diesem Fall wäre sie auch bereit gemäß § 300 Abs. 1 lit. BHO eine Abänderung des Bescheides durch das Finanzamt zuzustimmen sowie einen Rechtsmittelverzicht abzugeben. Aus diesen Gründen ergeht die Anregung an das Verwaltungsgericht, die Parteien zur Erörterung der Sach- und Rechtslage sowie zur Beilegung des Rechtsstreites zu laden.“

12. Erörterungstermin am 14.7.2020

In dem am 14.7.2020 durchgeführten Erörterungstermin verwies die Richterin einleitend auf den Vorbereitungsvorhalt des BFG vom 2.9.2019 samt angeschlossenem Berechnungsblatt, der Stellungnahme des FA vom 30.9.2019 sowie die Stellungnahme der Bf. vom 28.11.2019 samt Jahresabschlüsse 2007 – 2010.

Auf die Frage der Richterin, ob es zum Sachverhalt noch Ergänzungen gibt, verwies der Vertreter der Bf (kurz RA1) auf die Niederschrift im eben abgehaltenen Erörterungsgespräch in der Rechtssache ***2*** Hotelbesitz GmbH (Anmerkung: Verfahren zu RV/7105733/2016, an dem neben den identen berufsmäßigen Vertretern zusätzlich auch der gemeinsame Geschäftsführer der Bf. und der Holding teilnahm).

Zur rechtlichen Beurteilung verwiesen die Vertreter der Bf. zunächst auf die bisherigen Schriftsätze. Ergänzend wurde ausgeführt:

„RA1: Wir bringen vor, dass die Rechtsgebühr für 2008 und 2009 verjährt ist, weil die Vorhalte nicht die behaupteten Darlehen zum Gegenstand hatten.

*FA: Wir verweisen auf die Stellungnahme vom 30.09.2019 und auf den Inhalt der Vorhalte des Finanzamtes vom 22.11.2013. Der Vorhalt 2014 ist nur ergangen, weil der Vorhalt aus dem Jahr 2013 nicht beantwortet wurde. Aus unserer Sicht waren sowohl die Forderungen als auch die Verbindlichkeiten abgedeckt. Es hätte sich auch herausstellen können, dass keine gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfte bei der Mutter an die ***4*** GmbH enthalten sind. Erst durch die Vorlage der Buchungsjournale wurde dem FA bekannt, dass an mehrere Tochtergesellschaften der ***2*** unter der Bezeichnung „Darlehen“ Gelder zur Verfügung gestellt wurden.*

RA1: Dazu verweise ich auf die Feststellungen im Vorhalt, wonach die Anfragen sämtlich die Gesellschafterdarlehen, die die Holding ihrerseits erhalten hat, betreffen, nicht jedoch die angeblichen Darlehen, die die Bf. erhalten haben soll.

RA1: Auch hinsichtlich der Jahre ist nicht erkennbar, auf welche Jahre sich die Anfrage bezieht.

FA: Es ist der Zeitraum mehrfach angeführt mit 01.01.2007-31.12.2012.

RA1: Die Anfragen betreffen aus unserer Sicht nicht die Darlehen, die an die Bf. geleistet wurden.

RA1: Wir verweisen zur wirtschaftlichen Situation der Bf. auf die Aussagen des Geschäftsführers in der Niederschrift.“

Abschließend erklärte RA1 namens der Bf., dass die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen werden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Österreich. Sie wurde mit Erklärung über die Errichtung vom 20. Februar 2007 gegründet (Ersteintragung im Firmenbuch am 28.2.2007) und ist seither die ***3*** Holding GmbH (vormals ***2*** Holding GmbH,

18 – kurz Holding) ihre Alleingesellschafterin. Alleingesellschafterin der Holding ist die ***2*** AG mit Sitz in der Schweiz.

Gegenstand der Bf. war zunächst Immobilienberatung und –vermittlung, seit Dezember 2009 Gast- und Hotelgewerbe.

In den Jahren 2008 – 2010 stellten die Holding der Bf. insgesamt folgende Beträge als Gesellschafterdarlehen zur Verfügung (zu den Details siehe die Aufstellungen des FA GVG in den angefochtenen Bescheiden):

Jahr	Holding
2008	€ 126.026,07
2009	€ 54.914,11
2010	€ 87.715,23

Die Zuzählung der Darlehen erfolgte dadurch, dass die Gesellschafter offene Rechnungen der Bf. zur Zahlung übernahmen und wurden dadurch - auch wenn keine dezidierten schriftlichen Vereinbarungen getroffen wurden - konkludent Darlehensverträge zwischen der Bf. und den Gesellschaftern abgeschlossen.

Bei der Verbuchung über Verrechnungskonto (siehe dazu die Kontoblätter und das Buchungsjournal der Holding) wurden die zugeführten Kapitalbeträge jeweils ausdrücklich als Darlehen im Buchungstext bezeichnet.

Die Kapitalbeträge wurden in den Bilanzen der Holding zum 31.12.2008, 31.12.2009 bzw 31.12.2010 jeweils unter Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen ausgewiesen. Auch in den Jahresabschlüssen der Bf. wurde der auf dem Verrechnungskonto zu Lasten der Bf. bestehende Saldo jeweils als „Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ ausgewiesen und nahm der Saldo in den Jahren 2008 – 2010 folgende Entwicklung:

	Holding
01.01.2008	€ 0,00
31.12.2008	€ 126.026,07
31.12.2009	€ 180.940,18
31.12.2010	€ 182.197,53

Schriftliche Verträge über die Darlehensgewährungen, Rückzahlungsmodalitäten und eine allfällige Verzinsung wurden nicht unterzeichnet.

Die Beschwerdeführerin befand sich in dem hier relevanten Zeitraum in einer schwierigen finanziellen Situation, sie wies in den Jahresabschlüssen stets einen Verlust aus und das Eigenkapital war stets negativ wie folgt

	<i>Jahresverlust</i>	<i>Eigenkapital</i>
<i>Geschäftsjahr 2007</i>	- 39.854,85	EUR - 22.354,85
<i>Geschäftsjahr 2008</i>	EUR -136.649,73	EUR - 59 004,58
<i>Geschäftsjahr 2009</i>	EUR - 92,435,49	EUR - 251.440,07
<i>Geschäftsjahr 2010</i>	EUR – 203.086,68	EUR - 454.526,75

Auf Grund der wirtschaftlichen Lage der Bf. war dieser in den Jahren 2008 – 2010 eine Rückzahlung der Verbindlichkeiten an die Gesellschafterin nicht möglich. Die Gesellschafterin hat sich bei der Hingabe der Geldmittel jedoch stets die Möglichkeit des späteren Geldrückflusses offen gehalten und steht der jeweiligen Mittelzufuhr durch die Gesellschafterin eine Rechtspflicht der Bf. zur Rückzahlung dieser Mittel gegenüber.

Gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft dient der Saldo auf den Verrechnungskonten durch die Nachrangigkeit der Gesellschafterdarlehen als Haftungskapital und kommt den gewährten Gesellschafterdarlehen eine eigenkapitalersetzende Funktion zu.

2. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die eingesehenen Unterlagen, wie insbesondere die Jahresabschlüsse der Bf. samt Anhänge und die von der Bf. vorgelegten Kontoblätter und Buchungsjournale.

Das österreichische Abgabenverfahren ist grundsätzlich dadurch gekennzeichnet, dass einerseits die Abgabenbehörde die Verpflichtung zur amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit trifft (§ 115 BAO), andererseits der Abgabepflichtige in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) dazu verhalten ist, die Richtigkeit der in seinen Anbringen dargelegten Umstände zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen (§ 138 BAO).

Nach § 119 Abs. 2 BAO dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Kommt der Abgabepflichtige seiner nach § 138 Abs 1 BAO bestehenden Verpflichtung zur Klärung des Sachverhaltes nicht nach, ist es im allgemeinen nicht Aufgabe der Behörde, noch

zusätzliche Erhebungen zu pflegen. Sie wird vielmehr auf Grund des vorliegenden Beweismaterials in freier Beweiswürdigung ihre Entscheidung zu fällen haben (vgl. VwGH 27.9.1990, 89/16/0225).

Auch das Verhalten des Abgabepflichtigen im Abgabungsverfahren unterliegt der freien Beweiswürdigung iSd § 167 Abs 2 BAO (vgl. VwGH 17.12.2009, 2009/16/0197).

Bei der Vorschrift des § 17 Abs 2 GebG handelt es sich um Sonderverfahrensrecht, das die allgemeinen Vorschriften der BAO über die amtswegige Ermittlungspflicht der Behörde überlagert und eigene Beweisregeln aufstellt. Die Regelung führt zu Verschiebungen der Beweislast und nicht zu einer endgültigen Gebührenbelastung: Dem Gebührenschuldner steht es frei, den Gegenbeweis zu erbringen oder dies zu unterlassen (vgl. dazu VfGH Prüfungsbeschluss vom 2.10.2005, B 774/04 sowie VfGH 20.6.2006, G 1/06).

Die Bf. hat für die von den Gesellschaftern zinsenlos zur Verfügung gestellten Geldmittel weder Gesellschaftsteuererklärungen beim Finanzamt eingereicht, noch Selbstberechnungen der Gesellschaftsteuer durchgeführt. Auch Selbstberechnung von Rechtsgebühr für die als Gesellschafterdarlehen in den Büchern ausgewiesenen Beträge wurden von der Bf nicht vorgenommen. Die Bf. hat von sich aus auch sonst keinerlei Informationen über Kapitalzuführungen gegenüber dem für die Erhebung der Gesellschaftsteuer zuständigen Finanzamt getätigt (zB durch formlose Schreiben). Erst nach dem das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel auf Grund einer Kontrollmitteilung des Finanzamtes ***1*** von allenfalls gebühren- bzw. gesellschaftsteuerrechtlich relevanten Vorgängen bei der Holding Kenntnis erlangt hat und nach dem die Holding mehrfach zur Vorlage von Unterlagen und Erläuterung der Vorgänge aufgefordert worden war, erlangte das FA GVG durch die von der Holding vorgelegten Unterlagen Kenntnis darüber, dass auch von der Holding an die Bf. eine Kapitalzufuhr in Form von Gesellschafterdarlehen erfolgt ist.

Die Bf. selber tätigte später im Beschwerdeverfahren teils widersprüchliche Angaben über die Zurverfügungstellung der Geldmittel durch die Gesellschafterin.

Für die in der Stellungnahme vom 28.11.2019 angesprochene Verbuchung von Eingangsrechnungen, Kaufpreisen und Zahlungsverpflichtungen aus Bescheiden und Gerichtsurteilen als Verbindlichkeit wurde keinerlei konkretes Vorbringen durch die Bf erstattet, dass hier tatsächlich Kaufverträge zwischen der Bf. und den Gesellschaftern abgeschlossen worden wären aus denen der Bf. Verbindlichkeiten gegenüber den Gesellschaftern erwachsen wären. Die Bf. hat lediglich pauschal erklärt, dass kein Rechtsgrund für die Zahlungen vorläge bzw dass keine Darlehen vorlägen ohne auch nur ansatzweise für konkrete Fälle nähere Angaben zu machen.

Auch der in der Stellungnahme enthaltene Hinweis, wonach allenfalls zu einem späteren Zeitpunkt eine Vereinbarung getroffen worden wäre, ist angesichts der vorliegenden

Beweismittel (Buchungsjournale, Kontenblätter und Jahresabschlüsse) nicht nachvollziehbar und nur durch die seit 1.1.2011 bestehende „Gebührenfreiheit“ von Darlehensverträgen erklärbar.

Dem FA ist beizupflichten, dass es höchst ungewöhnlich wäre, wenn der Gesellschafter ohne Rechtsgrund über Jahre Zahlungen zur Begleichung von Rechnungen der Gesellschaft vornimmt. Die Beträge wurden stets als Gesellschafterdarlehen in die Bücher der Bf. (siehe dazu die Buchungsjournale und Kontoblätter) aufgenommen und wurde nicht einmal vorgebracht, dass diese Vorgehensweise vom Geschäftsführer je beanstandet worden wäre. Aus den vorgelegten Unterlagen ist keinerlei Hinweis auf eine bloß „irrtümliche“ Verbuchung zu entnehmen. Auch der beim Erörterungstermin im Verfahren der Holding anwesende Geschäftsführer der Bf. versuchte nicht einmal ansatzweise eine plausible Erklärung dafür abzugeben, weshalb die vermeintlich „irrtümliche“ Verbuchung über mehrere Jahre gleich belassene wurde. Der Geschäftsführer der Bf. wies beim Erörterungstermin lediglich auf die angespannte wirtschaftliche Situation der Holding und die existenzbedrohende Lage, die auf Grund von Corona eingetreten ist, hin.

Es ist der Bf. nicht gelungen, einen (Gegen-)Beweis dafür zu erbringen, dass die in den Büchern der Bf. (Buchungsjournale/Kontoblätter/Jahresabschlüsse) enthaltenen Angaben nicht den Tatsachen entsprechen. Die damit im Widerspruch stehenden Behauptungen der Bf. erscheinen daher unglaubwürdig und von dem Gedanken getragen, die Geschehensabläufe so darzustellen, dass keine Abgabepflicht besteht.

Dass in den Büchern nur zum Schein Verbindlichkeiten ausgewiesen wurden, wurde nicht einmal von der Bf. behauptet. Es wird deshalb bei der rechtlichen Beurteilung davon ausgegangen, dass die Gesellschafter der Bf. die Geldmittel nicht als Einlage oder Zuschuss gewährten, sondern mit der Verpflichtung zur Rückzahlung zur Verfügung stellten und dass es mit der Übernahme der offenen Rechnungen der Bf. zur Zahlung durch die Gesellschafter jeweils zur Zuzählung der Darlehensvaluta gekommen ist und konkludent Darlehensverträge zwischen der Bf. und den Gesellschaftern abgeschlossen wurden.

Auf Grund der vorliegenden Jahresabschlüsse ist weiters erwiesen, dass die Bf. de facto nie in der Lage gewesen wäre, das Geld zurückzuzahlen und wird daher davon ausgegangen, dass den Gesellschafterdarlehen eine eigenkapitalersetzende Funktion zukam.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Rechtslage

Darlehensverträge für die die Gebührenschuld vor dem 1. Jänner 2011 entsteht (§ 37 Abs. 28 letzter Satz GebG) unterliegen gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG nach dem Werte der dargeliehenen Sache einer Gebühr von 0,8%.

§ 33 TP 8 Abs. 4 GebG bestimmte Folgendes:

„Wurde über das Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft, die den Ort ihrer Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hat, keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise errichtet, so gelten die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde. Der Darlehensschuldner hat die Gebühr selbst zu berechnen und innerhalb von drei Monaten nach dem Entstehen der Gebührenschuld bei dem Finanzamt, in dessen Amtsbereich sich die Geschäftsleitung des Darlehensschuldners befindet, zu entrichten. Ein Auszug aus den Büchern oder Aufzeichnungen ist innerhalb derselben Frist an dieses Finanzamt zu übersenden. Die Übersendung gilt als Gebührenanzeige gemäß § 31.“

Nach § 983 ABGB in der bis 21. Mai 2010 anzuwendenden Fassung entstand ein Darlehensvertrag dadurch, dass jemand eine bestimmte Menge vertretbarer Sachen mit der Verpflichtung übergeben wird, nach einer gewissen Zeit ebenso viele von derselben Gattung und Güte zurückzugeben.

Mit Art 1 Z 1 des am 21. Mai 2010 in Kraft getretenen Darlehens- und Kreditrechts-Änderungsgesetzes, BGBl. I 2010/28, wurde im § 983 ABGB die historische Darlehenskonzeption des Darlehens als Realkontrakt aufgegeben und das Darlehen als Konsensualvertrag gestaltet. Das den Vertragstyp konstituierende Tätigkeitsmerkmal ist nicht mehr das Übergeben der Sachen, sondern die Übernahme der Verpflichtung zu deren Übergabe (RV, 650 BlgNr 24. GP, 7).

Auf Grund des § 15 Abs. 3 GebG sind ua. Rechtsgeschäfte, die unter das Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil Gesellschaftsteuer und II. Teil Wertpapiersteuer) fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen.

Gelten die nach abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen als Urkunde über den Darlehens- oder Kreditvertrag, so entsteht gemäß § 16 Abs. 6 GebG in der hier auf Grund des § 37 Abs. 28 GebG anzuwendenden Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, die Gebührenschuld mit der Aufnahme in diese.

Gemäß § 17 Abs.1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit einer Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird gemäß § 17 Abs 2 GebG bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann auf Grund des § 201 Abs. 1 BAO nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß Abs. 2 Z 1 leg.cit. kann die Festsetzung von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages und gemäß Abs. 2 Z 3 leg.cit, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird.

Innerhalb derselben Abgabenart kann auf Grund des Abs. 4 leg.cit. die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Gemäß § 2 des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) unterlagen der Gesellschaftsteuer bis zum 31.12.2015 (siehe § 38 Abs. 3e KVG idF BGBl. I Nr. 13/2014) ua. folgende Vorgänge

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;

...

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.

§ 207 BAO lautet auszugsweise wie folgt:

„(1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. ...

...

(5) Abs. 2 zweiter Satz gilt sinngemäß für Abgaben, deren vorsätzliche Verkürzung nicht in den Anwendungsbereich des Finanzstrafgesetzes fällt. beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich 5 Jahre.“

Nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist, soweit nicht im § 208 Abs. 2 BAO ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gemäß § 208 Abs. 2 BAO beginnt bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerben von Todes wegen die Verjährung frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb Kenntnis erlangt.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabensanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Der beim Erörterungstermin vom Vertreter der Bf. angesprochene § 206 BAO lautet auszugsweise wie folgt:

„(1) Die Abgabenbehörde kann von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen,

a) soweit Abgabepflichtige von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes betroffen werden, vor allem soweit abgabepflichtige Vorgänge durch Katastrophenschäden (insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden) veranlasst worden sind;

b) soweit im Einzelfall auf Grund der der Abgabenbehörde zur Verfügung stehenden Unterlagen und der durchgeführten Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch nicht durchsetzbar sein wird;

...

(2) Durch die Abstandnahme (Abs. 1) erlischt der Abgabenanspruch (§ 4) nicht. Die Abstandnahme berührt nicht die Befugnis, diesbezügliche persönliche Haftungen gegenüber Haftungspflichtigen geltend zu machen.“

Erwägungen

Vorliegen von Gesellschafterdarlehen

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur GebG-Novelle 1976 (338 BlgNR 14. GP), mit der die Ersatzbeurkundung von Gesellschafterdarlehen eingeführt wurde, gilt der Ausweis eines Gesellschafterdarlehens in den nach abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Büchern und Aufzeichnungen der Gesellschaft als Beurkundung, "da diese Bücher und Aufzeichnungen grundsätzlich geeignet sind, über die Zuzählung des Darlehens Beweis zu erbringen und daher häufig infolge des Naheverhältnisses des Gesellschafters zu seiner Gesellschaft von der Errichtung einer förmlichen Urkunde abgesehen wird".

Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes steht es dem Gesetzgeber frei, im Fall von Gesellschafterdarlehen die Aufnahme des Darlehens in die vom Darlehensschuldner zu führenden Bücher als Urkundenersatz anzusehen. Er darf dabei davon ausgehen, dass bei am Unternehmen beteiligten Darlehensgläubigern typischerweise ein solches Naheverhältnis besteht, dass deswegen auf eine Beurkundung von Darlehen verzichtet wird, und muss nicht auf (Ausnahms)Fälle Bedacht nehmen, in denen fremde Darlehensgeber aus welchen Gründen immer auf eine formelle Beurkundung verzichten (Ablehnungsbeschluss des VfGH 28.6.2007, B 1400/06).

In der Folge hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass in dem hier normierten Ersatzbeurkundungstatbestand der Gesetzgeber auf das typisiert gerade durch die Stellung des Darlehensgebers als Gesellschafter des Darlehensnehmers bestehende Naheverhältnis als Grund dafür, dass eine Urkundenerrichtung unterblieb, Bezug genommen hat. Dass der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang daneben andere Fälle besonderer Nahebeziehungen zwischen dem Darlehensgeber und dem Darlehensnehmer, die auch dazu führen können, dass eine an sich für die Gebührenpflicht gemäß § 15 Abs 1 GebG essentielle Urkundenerrichtung unterbleibt, nicht einem entsprechenden Ersatzbeurkundungstatbestand unterworfen hat, macht die in § 33 TP 8 Abs 4 GebG normierte, auf die Gesellschafterstellung des Darlehensgebers zugeschnittene Ersatzbeurkundung noch nicht unsachlich. Es besteht daher keinerlei Anlass, die vom Gesetzgeber im Wege der Bezugnahme auf die Gesellschafterstellung

des Darlehensgebers vertyppte Nahebeziehung, die als Ursache für das Unterbleiben einer Beurkundung gemäß § 15 Abs 1 GebG anzusehen ist, im Wege der von der Beschwerde angestrebten teleologischen Reduktion ihres wesentlichen Gehaltes zu entkleiden und damit im Ergebnis unanwendbar zu machen. Der Gesetzgeber hat vielmehr durch die Formulierung des Ersatzbeurkundungstatbestandes gerade an eine bestehende Stellung des Darlehensgebers als Gesellschafter des Darlehensnehmers angeknüpft, ohne dabei noch auf das Vorhandensein anderer Umstände als wesentlich für das Unterbleiben der Errichtung einer an sich für die Gebührenpflicht erforderlichen Urkunde abzustellen (vgl. VwGH 29.1.2009, 2007/16/0134).

Wie das FA GVG in den Beschwerdevorentscheidungen zutreffend festgehalten hat, ist für die Entscheidung der Frage, ob es sich im Einzelnen um ein Gesellschafterdarlehen (oder um einen Gesellschafterkredit) handelt, maßgeblich sein, was die Bücher und Aufzeichnungen aufweisen, unter welcher Bezeichnung also etwa die entsprechenden Konten im Kontenplan etc. eingeordnet sind. Da es sich bei diesen Aufzeichnungen um Urkunden über das Rechtsgeschäft handelt, gilt auch hier der Grundsatz des Gebührengesetzes, dass für die Festsetzung der Gebühr der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde maßgeblich ist (vgl. auch UFS 6.12.2010, RV/3341-W/07).

Die Zeitpunkte der Zuzählung und der jeweils zugezählte Betrag (= Bemessungsgrundlage) für die einzelnen Darlehen findet sich detailliert im Rahmen der Begründung der angefochtenen Bescheide und wurde auf diese Aufgliederung im Spruch der Bescheide auch ausdrücklich verwiesen.

Ein Darlehen kann auch durch Zahlung einer Schuld des Darlehensnehmers an seinen Gläubiger gewährt werden (vgl. ua OGH 16.07.2004, 8Ob156/03d).

(keine) Befreiung nach § 15 Abs. 3 GebG

Die eigenkapitalersetzende Funktion des Darlehens ist seit der ersatzlosen Aufhebung des § 3 Abs. 1 Satz 1 KVG idF vor Novelle BGB1. Nr. 629/1994 gesellschaftsteuerrechtlich nicht mehr relevant (vgl. VwGH 18.11.1993, 93/16/0104). Eine allfällige Gesellschaftsteuerpflicht von eigenkapitalersetzenden Maßnahmen ist völlig unabhängig vom Eigenkapitalersatzcharakter nach den "normalen" Kriterien der relevanten KVG Tatbestände zu prüfen (siehe dazu Walzl, Eigenkapitalgesetz und Gesellschaftsteuerrecht, GeS 2002, 14ff unter Hinweis auf Arnold in Achatz - Jabornegg - Karollus (Hsg), Eigenkapitalersatz im Gesellschafts- Steuer- und Arbeitsrecht (1999), S. 62 ff).

Das mit BGBl. I Nr. 92/2003 geschaffenen Eigenkapitalersatz-Gesetz (kurz EKEG) ist gemäß § 18 EKEG auf Sachverhalt anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 verwirklicht werden. Die nunmehr 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. 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).

Die auf Grund der wirtschaftlichen Lage der Bf. im hier gegenständlichen Zeitraum gegebene Rückzahlungssperre ändert nichts daran, dass der Hingabe der Darlehensvaluta eine Rückzahlungsverpflichtung der Bf. gegenüber steht und sich das Gesamtvermögen der Bf. durch die Gesellschafterdarlehen nicht erhöht hat, sondern sich nur seine Zusammensetzung verändert hat und insofern eine Vermögensumschichtung stattgefunden hat.

Wie die Holding in einer Vorhaltsbeantwortung vom 31.05.2012 ausführte, war zum damaligen Zeitpunkt seitens der Konzernmutter erst geplant, die Gesellschaften in Österreich auf Grund der Betriebsprüfungsergebnisse mit frischem Eigenkapital auszustatten.

Eine allfällige spätere Umwandlung von Gesellschafterdarlehen in einen Kapitalzuschuss haben keinen Einfluss auf die bereits entstandene Gebührensschuld (vgl. BFG 7.11.2016, RV/7101860/2011).

Wird ein Darlehen (auch vor dem DaKRÄG) auf unbestimmte Zeit vereinbart, enthält diese Absprache eine Rückzahlungsverpflichtung. Das Vorliegen eines Darlehensvertrages kann somit nicht bezweifelt werden (vgl. OGH 22.04.1986, 2Ob574/86; VwGH 17.10.2001, 2001/16/0338).

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 Übernahmeverpflichtung, 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). Für die Rechtsgebühr bedeutet dies, dass eine Identität des Rechtsvorganges iSd § 15 Abs. 3 GebG 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).

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).

Es liegt hier auch kein Anhaltspunkt dafür vor, dass die Darlehensgewährung eine Voraussetzung für den Erwerb eines Gesellschaftsrechtes an der Bf. gewesen wäre oder dass die Bf. der Gesellschafterin für die erhaltenen Geldmittel eine Gewinnbeteiligung gewährt hätte. Für die Qualifikation einer Forderung als Gesellschaftsrecht iSd § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG ist nach dem eindeutigen Wortlaut erforderlich, dass die Forderung dem Gläubiger einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn oder auf Beteiligung am Liquidationserlös der Gesellschaft vermittelt (wie es typischerweise beim sog. "partiarischen Darlehen" der Fall ist).

Die Voraussetzungen für eine Gebührenbefreiung nach § 15 Abs. 3 GebG liegen daher hier nicht vor.

Verjährung

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 209 Abs. 1 BAO ist nach außen erkennbare Amtshandlung eine nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlung im Sinne von im Außenbereich wahrnehmbarer behördlicher Maßnahme. Die Amtshandlung muss nicht gegen den Abgabenschuldner selbst gerichtet sein und kommt es nicht darauf an, ob die behördlichen Schritte der schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person zur Kenntnis gelangt sind (vgl. ua. VwGH 7.7.2004, 2004/13/0080).

Eine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO setzt allerdings voraus, dass die Abgabenbehörde in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise (Anmerkung: Hervorhebung durch das BFG) etwas zur Feststellung des Steueranspruches unternimmt. An den Abgabepflichtigen gerichtete Vorhalte, Anfragen oder Aufforderungen zur Vorlage von Unterlagen verlängern die Verjährungsfrist, wobei derartige Schreiben der Abgabenbehörde nur hinsichtlich jener Abgaben Verlängerungswirkung zukommt, auf die das Schreiben Bezug nimmt (vgl. VwGH 17.4.2008, 2006/15/0077).

Die Fristverlängerung setzt die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches voraus (vgl. VwGH 17.5.2001, 2000/16/0602; 29.11.2001, 2001/16/0364; 23.1.2003, 2002/16/0027; 25.6.2008, 2008/15/0090).

Zu einer Anfrage die im Betreff lediglich den Vermerk "2007 und Vorjahre" enthält und auch in weiterer Folge nicht erkennen lässt, welche Jahre sie - abgesehen vom Jahr 2007 - konkret umfasst, entspricht den angeführten Anforderungen an eine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO nicht (vgl. VwGH 301.1.2014, 2011/15/0111).

Ein Schreiben, das sich auf die Prüfung von (bereits eingereichten) Abgabenerklärungen bezieht, betrifft nicht den Abgabenzitraum, für den keine Abgabenerklärung abgegeben wurde (vgl. VwGH 28.03.2014, 2010/16/0176).

Dem Schritt der Abgabenbehörde muss - über den bloßen Selbstzweck der angestrebten Unterbrechung der Verjährungsfrist hinausgehend - eine Funktion im Hinblick auf die Geltendmachung des Steueranspruches zukommen (VwGH 16.5.2011, 2010/17/0068).

Aus den vorgelegten Akten sind dezidiert die Bf. betreffende Ermittlungen erst aus dem Jahr 2015 ersichtlich (ACL Auswertung: 7.10.2015 – Abfragen im AIS: 7.10.2015 – Firmenbuchabfrage: 26.8.2015).

Die Anfragen an die Holding vom 28.2.2012, 22.11.2013 und 21.10.2014 betreffen die Gesellschafterdarlehen, die die Holding ihrerseits von ihrer Gesellschafterin – der ***2*** AG – erhalten hat, nicht aber die an die Bf. gewährten Darlehen. Diese Anfragen an die Holding sind im Ermittlungsverfahren der Holding ergangen, das zeigt sich zB an der Anführung jener Aktenzahl, unter der jene Vorgänge erfasst wurde, an denen die Holding die Steuerschuldnerin ist und daher diese zur Selbstberechnung der Darlehensgebühr bzw diese zur Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer oder zur Abgabe von Steuererklärungen verpflichtete ist.

Zur Feststellung der Gebührenpflicht der konkret an die Bf. gewährten Gesellschafterdarlehen weisen diese Anfragen aber nicht den für eine Verlängerungshandlung iSd § 209 Abs. 1 BAO erforderlichen Bezug auf.

Zum Einwand des Finanzamtes, dass sämtliche Ersuchen um Ergänzung nicht nur auf die der Holding gewährten Darlehen gerichtet gewesen seien, sondern in allen Anfragen auch nach den Forderungen (Darlehen, Kredite etc.) gegenüber verbundenen Unternehmen - also jenen Darlehen/Krediten, die die Holding ihren Tochtergesellschaften gewährt hat – angefragt wurde und dem FA erst durch die Vorlage der Buchungsjournale bekannt wurde, dass an mehrere Tochtergesellschaften der Holding unter der Bezeichnung „Darlehen“ Gelder zur Verfügung gestellt wurden, ist darauf zu verweisen, dass nach der ständigen Judikatur des VwGH – siehe näheres oben – ein eindeutiger Bezug zu einem individuellen Steuerfall gegeben sein muss. Erst jüngst hat der VwGH wiederum zu mehreren Zuwendungen von insgesamt vier Stiftern ausgesprochen, dass ersichtlich sein muss, auf welche der Zuwendungen und somit zur Geltendmachung welches Abgabenanspruches (Schenkungssteuer für welche Zuwendung) sich ein Schreiben bezieht (vgl. VwGH 4.5.2020, Ro 2019/16/0004). Nach Ansicht des BFG fehlt bei

den hier gegenständlichen Anfragen an die Holding der erforderliche Zusammenhang mit jenen Vorgängen bei denen konkret die nunmehrige Beschwerdeführerin die Steuerschuldnerin ist, wurde doch nicht einmal der Name jener Tochtergesellschaften angegeben, auf die sich die Anfrage (auch) beziehen soll. Dazu wird bemerkt, dass dem BFG sehr wohl bewusst ist, mit welchen Schwierigkeiten das FA zu kämpfen hat, um überhaupt vom Vorliegen konkreter Vorgängen zu erfahren, wenn – wie hier – die Steuerschuldnerin keine Selbstberechnung und keine Offenlegung vornimmt und auch die Darlehensgeberin auf die Vorhalte nur mit Verzögerung reagiert und nicht alle Fragen beantwortet.

Eine Sonderregelung für den Beginn der Verjährungsfrist, die auf die Kenntnisnahme des Rechtsvorganges durch die Abgabenbehörde abstellt, sah § 208 Abs. 2 BAO bis zur Novellierung durch BGBl I 2003/124 nur für die Grunderwerbsteuer und die Erbschafts- und Schenkungsteuer bzw sodann bis zum Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungsteuer nur mehr für Erwerbe von Todes wegen vor. Daraus ist ersichtlich, dass es im Sinne des Gesetzes ist, dass Bemessungsverjährung schon eintritt, bevor das FA Kenntnis von einem konkreten Vorgang erlangt.

Lediglich bei hinterzogenen Abgaben verlängert sich gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO die Verjährungsfrist seit dem BetrugsbekämpfungsgG 2010, BGBl I Nr. 105/2010 wiederum auf 10 Jahre; im Zeitraum 1.1.2005 und 15.12.2010 betrug die verlängerte Verjährungsfrist für hinterzogen Abgaben sieben Jahre.

Seit 26.3.2009 sieht § 207 Abs. 5 BAO vor, dass Abs. 2 zweiter Satz sinngemäß für Abgaben gilt, deren vorsätzliche Verkürzung nicht in den Anwendungsbereich des Finanzstrafgesetzes fällt. Diese Bestimmung ist im Bereich der Bundesabgaben vor allem für Stempel- und Rechtsgebühren (vgl. § 2 Abs. 2 FinStrG) bedeutsam (siehe Ritz, Kommentar zur BAO⁶, Rz 17a zu § 207).

Ob eine Abgabe hinterzogen ist, ist eine Vorfrage (vgl. zB VwGH 28.6.2012, 2009/16/0076 bis 0078).

Bei dieser Vorfragenentscheidung ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht (vgl. VwGH 22.2.2012, 2009160032).

Für die Beurteilung der "hinterzogenen Abgabe" gilt die Unschuldsvermutung und wegen der die Abgabenbehörde treffenden Beweislast für die Hinterziehung auch der Zweifelsgrundsatz als verfahrensrechtliche Richtschnur (vgl. VwGH 19.3.2003, 2002/16/0190).

Rechtfertigung und Schuldausschließungsgründe (vgl. §§ 7,9, und 10 FinStrG) schließen die Erfüllung des Tatbestandes der Hinterziehung, und damit die Anwendung der Zehnjahresfrist aus (siehe Ritz, Kommentar zur BAO⁶, Rz 16 zu § 207).

Die Vorgänge, bei denen hier strittig ist, ob im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits Verjährung eingetreten war, wurden in den Jahren 2008 und 2009 (damit teilweise noch vor dem Inkrafttreten der Bestimmung des § 207 Abs. 5 BAO mit 26.3.2009) verwirklicht.

Der beim Erörterungstermin im Verfahren der Holding vom Geschäftsführer der Bf. gewonnene persönliche Eindruck spricht dafür, dass ihm nicht bekannt war, dass es bei Gesellschafterdarlehen nicht darauf ankommt, ob Urkunden über die Darlehensverträge unterzeichnet wurden und dass bei Gesellschafterdarlehen eine Verpflichtung zur Selbstberechnung der Gebühr bestand und die Fälligkeit der Gebühr unabhängig von einer bescheidmäßigen Festsetzung eintrat. Das der Geschäftsführer mit den Bestimmungen des österreichischen Gebührenrechtes nicht vertraut war, ist für die erkennende Richter durch den Wohnsitz des Geschäftsführers in der Schweiz und die erstmalige Vornahme von „Investitionen“ durch „seine“ Gesellschaften in Österreich erklärbar.

Auch vom Finanzamt wurde – obwohl ihm seit dem Vorbereitungsvorhalt vom 2.9.2019 bekannt war, dass das BFG davon ausgeht, dass für die 2008 und 2009 verwirklichten Vorgänge im Zeitpunkt der Bescheiderlassung die fünfjährige Verjährungsfrist bereits abgelaufen war, nicht einmal die Behauptung aufgestellt, dass hier ein Vorsatz vorgelegen wäre.

Dem Prinzip der Unschuldsvermutung folgend steht für das BFG jedenfalls nicht zweifelsfrei fest, dass seitens des Geschäftsführers der Bf. ein (zumindest bedingter) Vorsatz gefasst wurde, der auf Hinterziehung von Darlehensgebühr gerichtet war.

Es kommt daher hier die verlängerte Verjährungsfrist für „hinterzogene“ Abgaben nicht zur Anwendung und waren die in den Jahren 2008 und 2009 verwirklichten Rechtsvorgänge iSd § 33 TP 8 GebG im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide am 30.10.2015 bereits verjährt.

Die Bescheide zu ErfNr. ***5*** und zu ErfNr. ***6*** sind daher ersatzlos aufzuheben.

Für die im Jahr 2010 an die Bf. gewährten Gesellschafterdarlehen war hingegen am 30.10.2015 die fünfjährige Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen. Die Festsetzung der Darlehensgebühr mit dem Gebührenbescheid zu ErfNr. ***7*** ist daher zu Recht erfolgt.

Zur (Nicht-)Abstandnahme von der Abgabefestsetzung nach § 206 BAO

§ 206 BAO ermöglicht die gänzliche oder teilweise Abstandnahme von der erstmaligen Festsetzung von Abgaben. Auf Grund der Befugnis des § 269 Abs. 1 BAO kann die Abstandnahme von der Festsetzung auch vom Verwaltungsgericht getroffen werden (vgl. Fischerlehner, Abgabenverfahren 2 (2016) § 206 Anm 1).

Erst wenn die Voraussetzungen für eine Maßnahme gemäß § 206 BAO gegeben sind, hat die Behörde bzw das Verwaltungsgericht ihr Ermessen nach den Kriterien der Billigkeit und der Zweckmäßigkeit zu üben.

Die von der Bf. angesprochene Maßnahme nach § 206 Abs. 1 lit. a BAO ermöglicht die Abstandnahme von der Festsetzung, soweit Abgabepflichtige von den Folgen eines durch höhere Gewalt ausgelösten Notstandes betroffen werden, vor allem soweit abgabepflichtige Vorgänge durch Katastrophenschäden (insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden) veranlasst worden sind.

Eine Voraussetzung für eine Abstandnahme von der Abgabefestsetzung nach § 206 Abs. 1 lit. a BAO ist nach dem zweiten Halbsatz ein Kausalzusammenhang des Schadensereignisses mit dem abgabepflichtigen Vorgang (vgl. BFG 20.10.2015, RV/6100617/2015).

Diese Voraussetzung eines Kausalitätszusammenhanges ist hier nicht gegeben. Die gebührenpflichtigen Vorgänge (Gewährung von Darlehen) wurden bereits lange vor der Coronapandemie verwirklicht.

Zum weiteren Hinweis beim Erörterungstermin auf die Investitionssumme der Gesellschafter und die Relation zur Höhe der Abgabenbelastung ist Folgendes zu bemerken:

Insbesondere bei Verkehrsteuern gilt der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann (vgl. ua VwGH 25.2.1993, 92/16/0160). Wegen der Maßgeblichkeit des Stichtags der Entstehung der Steuerschuld bei den Verkehrsteuern ist keine "dynamischen Betrachtungsweise" über einen längeren Zeitraum vorzunehmen, sondern ist jeder Rechtsvorgang gesondert der Rechtsgebühr zu unterziehen. Nur bei einer Identität des Rechtsvorganges besteht eine Gebührenfreiheit nach § 15 Abs. 3 GebG (siehe dazu auch oben) und sind mehrere hintereinander verwirklichte gebührenpflichtige Rechtsvorgänge (wie zB Darlehensverträge) und gesellschaftsteuerpflichtige Rechtsvorgänge (wie zB Forderungsverzichte oder Zuschüsse zu einem späteren Zeitpunkt) jeweils gesondert zu besteuern.

Die Verpflichtung zur Entrichtung von Abgaben entfällt nicht, wenn die wirtschaftliche Hoffnung, welche mit einem die Abgabepflicht auslösenden Geschäft oder Verhalten verbunden wurde, fehlschlägt. Dasselbe gilt auch bei Abgaben, die an das Zustandekommen eines Rechtsgeschäftes (zB Verkehrsteuern) anknüpfen, und der Zweck oder Erfolg vereitelt wurde, das Geschäft in der Folge einen anderen Verlauf nimmt als erwartet oder sich überhaupt zerschlägt und daraus Verluste resultieren (vgl. VwGH 5.11.1981, 3093/80).

Dass eine Verkehrsteuer bei einer anderen Gestaltung des Sachverhaltes durch die am Rechtsvorgang beteiligten Parteien allenfalls vermieden werden kann, macht die Entstehung des Steuertatbestandes nicht unsachlich (vgl. VwGH 30.04.2003 2002/16/0271).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Das Bundesfinanzgericht folgte in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Im Ergebnis war hier nicht die Lösung von Rechtsfragen entscheidungswesentlich, sondern waren auf Ebene der Beweiswürdigung Tatfragen zu klären.

Wien, am 3. August 2020