

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***13***, nunmehr vertreten durch CERHA HEMPEL Rechtsanwälte GmbH, Parkring 2, 1010 Wien über die Beschwerde vom 3. Dezember 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 30. Oktober 2015 zu ErfNr. ***1***, ErfNr. ***2***, ErfNr. ***3***, ErfNr. ***4*** jeweils betreffend Rechtsgebühren sowie zu ErfNr. ***5***, ErfNr. ***6*** und ErfNr. ***7*** jeweils betreffend Gesellschaftsteuer uRecht erkannt:

I.1. Die Beschwerden betreffend Rechtsgebühr (Bescheide zu ErfNr. ***1***, ErfNr. ***2***, ErfNr. ***3*** und ErfNr. ***4***) werden als unbegründet abgewiesen.

I.2. Die Beschwerde gegen den Gesellschaftsteuerbescheid zu ErfNr. ***5*** wird als unbegründet abgewiesen.

I.3. Die Beschwerde gegen den Gesellschaftsteuerbescheide zu ErfNr. ***6*** wird als unbegründet abgewiesen.

I.4. Der Beschwerde gegen den Gesellschaftsteuerbescheid zu ErfNr. ***7*** wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid insofern abgeändert als die Gesellschaftsteuer insgesamt mit € 8.675,29 festgesetzt wird.

Die Bemessungsgrundlagen der einzelnen Rechtsvorgänge und die Höhe der hierfür festgesetzten Abgaben sind den Entscheidungsgründen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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 ans FA GVG vom 7.10.2011

Am 12. Oktober 2011 langte beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge kurz FA GVG) eine Kontrollmitteilung des Finanzamtes ***8*** (kurz Betriebsfinanzamt) vom 7. Oktober 2011 betreffend die ***9*** Hotelbesitz GmbH (vormals ***9*** Hotelbetriebs GmbH, die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) ein. Der Kontrollmitteilung war der Prüfungsbericht des Betriebsfinanzamtes vom 15.9.2011 angeschlossen, der ua. in der Tz 4 Prüfungsfeststellungen zu Gesellschafterdarlehen enthält. Laut dem Prüfbericht seien in den Büchern ausgewiesene Darlehen (Verbindlichkeiten gegenüber der Großmuttergesellschaft ***9*** AG und der Muttergesellschaft ***9*** Holding GmbH) nicht als solches anerkannt worden. Es würden schriftliche Darlehensvereinbarungen, Vereinbarungen über die Höhe der Darlehensbeträge, Vereinbarungen hinsichtlich der Rückzahlungsmodalitäten sowie die Darlegung der betrieblichen Gründe für die Darlehenshingabe fehlen. Ebenso gebe es keine Vereinbarungen hinsichtlich Besicherung und Wertsicherung. Daher seien die Beträge von der BP als verdeckte Einlage iSd § 8 Abs. 1 KStG 1988 gewertet worden. Der Zinsaufwand sei tatsächlich nie geflossen.

Unter TZ 8 "Gesellschaftsteuer" wurde die Bf. vom Betriebsfinanzamt *"auf ev. Verpflichtung zur Entrichtung der Gesellschaftsteuer iSd Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes in Bezug auf den Sachverhalt lt. Tz. 4 hingewiesen"*.

2. Ermittlungen des FA GVG

Firmenbuchabfragen 25.11.2011

Aus Anlass der Kontrollmitteilung führte das FA GVG zunächst am 25.11.2011 zur Feststellung der Abgabepflichtigen Firmenbuchabfragen betreffend die Bf. zu FN ***10*** durch und druckte die Bilanzen der Bf. der Jahre 2007 - 2010 aus dem Firmenbuch aus.

Vorhalt FA GVG vom 28.2.2012 – Beantwortung Bf. 31.5.2012

Am 28.2.2012 richtete das FA GVG einen Vorhalt an die Bf. in dem im Betreff *„Gesellschafterdarlehen vom 7. Oktober 2011, eingebracht am 12. Oktober 2011"* angeführt wird. Mit dem Vorhalt ersuchte das FA GVG die Bf. um Vorlage der Jahresabschlüsse 2007 – 2010 samt Erläuterungen, einer Kopie des Kontos Gesellschafterdarlehen und der Einzahlungsbelege über das Gesellschafterdarlehen. Weiters wurde die Bf. ersucht bekanntzugeben, ob die Gebühr für das Gesellschafterdarlehen selbstberechnet wurde und um

eventuellen Nachweis ersucht. Hinsichtlich Forderungen und Verbindlichkeiten gegen verbundene Unternehmen wurde um Bekanntgabe deren Entwicklung ersucht.

Mit Antwortschreiben vom 31.05.2012 übermittelte die Bf. dem FA GVG die Jahresabschlüsse 2007 – 2010 der Bf. und der Holding. Unter Bezugnahme auf die Betriebsprüfung teilte die Bf. dem FA GVG mit, dass seitens der Konzernmutter geplant sei, die Gesellschaften in Österreich auf Grund der Betriebsprüfungsergebnisse mit frischem Eigenkapital auszustatten. Gebührenbegründende Darlehensurkunden seien erstellt worden. Die Entwicklung der Verrechnungskonten über die Jahre solle den beigelegten Jahresabschlüssen 2007 - 2010 entnommen werden.

Beigelegt wurden die Jahresabschlüsse 2007 - 2010 samt Erläuterungen.

In den Bilanzen der Jahre 2006 - 2010 sind unter „Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ jährlich folgende Beträge gegenüber der Holding und der ***9*** AG ausgewiesen:

	Holding	***9*** AG
31.12.2006	€ 0,00	€ 581.772,69
31.12.2007	€ 9.902,12	€ 2.518.923,69
31.12.2008	€ 1.966.969,99	€ 2.700.059,11
31.12.2009	€ 3.210.300,94	€ 2.986.499,97
31.12.2010	€ 4.840.295,63	€ 3.224.218,56

Weiters scheint in der Bilanz zum 31.12.2010 eine Kapitalrücklage von € 4.000.000,00 auf.

**Anfrage FA GVG 22.11.2013 – Erinnerung FA GVG 21.10.2014 -
Beantwortung Bf. 28.11.2014 und 01.12.2014**

Am 22.11.2013 erfolgte eine weitere Anfrage des FA GVG an die Bf. (unter Terminsetzung bis zum 27.12.2013) mit folgendem Inhalt:

"Zwecks Überprüfung einer eventuellen Gesellschaftsteuerpflicht und Gebührenpflicht im Zeitraum 01.01.2006 - 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 01.01.2006 - 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 ***9*** Holding GmbH verbundenen Unternehmen“ aus der jede einzelne Buchung zu ersehen ist, vorzulegen.*

3) Es wird ersucht die Entwicklung der Kapitalrücklagen seit 01.01.2006 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 Bilanzen der Jahre 2006 - 2010 scheinen unter den Passiva Investitionszuschüsse auf. Worum handelt es sich dabei? Von wem wurden diese Zuschüsse gewährt und welche Vereinbarungen gibt es dazu?

*7) in den Bilanzen der Jahre 2006 - 2010 scheinen unter den Aktiva – sonstige Forderungen - Förderungszusagen der ***11*** auf. Worum handelt es sich dabei? Welche Vereinbarungen gibt es dazu?*

*8) In den Bilanzen 2006 - 2008 scheint unter sonstige Forderungen ein Verrechnungskonto ***12*** auf. Worum handelt es sich bei dieser Verbindlichkeit? Welche Vereinbarungen wurden dazu getroffen?*

9) Es wird ersucht, die elektronischen Aufzeichnungen (Buchungsjournale) der Jahre 2006, 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.

10) 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 wurde, sandte das FA GVG am 21.10.2014 eine Erinnerung an die Bf., der die Anfrage vom 22.11.2013 mit neuer Frist zur Beantwortung beigelegt wurde.

Am 28.11.2014 wurde zur Beantwortung von der steuerlichen Vertretung der Bf. dem FA GVG folgende Unterlagen vorgelegt und dazu angemerkt:

- Entwicklung der Kapitalrücklage seit 01.07.2007 bis dato
- Förderverträge mit ***11*** – Die in der Bilanz ausgewiesenen "sonstigen Forderungen – Förderungszusage der ***11***" stünden im Zusammenhang mit den Investitionszuschüssen, Es handle sich dabei um verschiedene Investitionsprojekte (Hotelbau, Landhaus, Wellnessbereich etc.), die von der ***11*** gefördert würden.
- Kontenplan – bezüglich Übermittlung der elektronischen Aufzeichnungen werde um Bekanntgabe einer E-Mail Adresse ersucht, an die die Bf. die Dateien senden könne.
- Bilanzen der Jahre 2011 und 2012

Mit Schreiben vom 01.12.2014 übersandte die Bf. dem FA noch

- Darstellung des Kontos „Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen“ für die Jahre 2007 - 2012 sowie
- Darstellung des Kontos „Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ für die Jahre 2007 - 2012 vorgelegt.

Weiters wurde dem FA GVG von der Bf. mitgeteilt, dass keine Vereinbarungen betreffend des zur Verfügung gestellten Kapitals hinsichtlich Dauer, Rückzahlung und Verzinsung vorlägen.

Zur Frage „*Verrechnungskonto* ***12***“ wurde mitgeteilt, dass dieser wesentlichen Einfluss auf die ***9*** AG in der Schweiz habe, die Einzahlungen aus seinem Einflussbereich stammen würden. Schriftliche Vereinbarungen darüber lägen nicht vor.

Weiters wurde mitgeteilt, dass die ***13*** für den Zeitraum 01.01.2006 - 31.12.2006 keine steuerliche Vertretung gehabt habe und daher für diesen Zeitraum keine Unterlagen vorgelegt werden könnten.

Vorgelegt wurden aus den Bilanzen 2007 - 2012 jeweils die Seiten „Aktiva - Forderungen gegenüber verbundene Unternehmen“ sowie die entsprechenden Kontenblätter und die Seiten „Passiva - Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ mit den entsprechenden Kontoblättern.

3. Bescheide FA GVG vom 30. 10.2015 betreffend Gebühren und Gesellschaftsteuer

Am 15. Oktober 2015 erließ das Finanzamt insgesamt 7 Bescheide (4 betreffend Gebühren und 3 betreffend Gesellschaftsteuer) gegenüber der Bf. unter den nachstehend angeführten Geschäftszahlen für folgende Rechtvorgänge:

ErfNr.	Abgaben- art	Rechtsvorgang	Bemessungs- grundlage	Steuer- satz	Abgaben- betrag
1	Gebühr	Gesellschafterdarlehen 2007	€ 1.947.151,00	0,8%	€ 15.577,21
2	Gebühr	Gesellschafterdarlehen 2008	€ 1.987.602,48	0,8%	€ 15.900,82
3	Gebühr	Gesellschafterdarlehen 2009	€ 1.427.769,61	0,8%	€ 11.422,16
4	Gebühr	Gesellschafterdarlehen 2010	€ 2.661.249,61	0,8%	€ 21.290,00
5	GesSt	Zuschuss 2010	€ 4.000.000,00	1%	€ 40.000,00
6	GesSt	Zinsenverzicht 2010	€ 180.971,74	1%	€ 1.809,72
7	GesSt	Zinsenlose Nutzung 2007-2012	€ 3.591.862,15	1%	€ 35.918,62

Die **Gebührenbescheide** enthalten im Spruch alle einen Hinweis auf die jeweilige Bilanz der Holding und der ***9*** AG sowie die Aufstellung in der Begründung. Die Begründung der Gebührenbescheide 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 zum 31.12.2007 [zum 31.12.2008 bzw. 31.12.2009 bzw 31.12.2010] scheinen unter Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen die Verrechnungskonten der beiden Gesellschafter ***9*** Holding GmbH, nunmehr ***21*** Holding GmbH, und ***9*** AG auf. Zu diesen Konten wurden für das Jahr 2007 [2008 bzw 2009 bzw 2010] die Kontenblätter vorgelegt. Daraus ist zu ersehen, dass die beiden Gesellschafter ***9*** Holding GmbH, nunmehr ***21*** Holding GmbH, und ***9*** AG ihrer Tochtergesellschaft der ***Bf1***, vormals ***9*** Hotelbetriebs GmbH, Kapital zur Verfügung gestellt haben in Form von Krediten, Darlehen, Zwischenfinanzierungen, diverse Zahlungen für die Tochtergesellschaft - 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 Kredite/Darlehen von den Gesellschafterin ***9*** Holding GmbH, nunmehr ***21*** Holding GmbH, und ***9*** AG an ihre Tochtergesellschaft ***Bf1***, vormals ***9*** Hotelbetriebs GmbH, gewährt wurden, ist Gebührenpflicht gem. §*

33 TP 8 Abs. 1 GebG für die im Jahre 2007 [2008 bzw 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 in den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen."

Die **Gesellschaftsteuerbescheide** weisen folgenden Betreff auf wurden wie nachstehend angeführt begründet:

Bescheid zu ErfNr. *5*****

Betrifft:

„Zuschuss vom Gesellschafter ***9*** AG lt. Bilanz vom 31. Dezember 2010“

„Begründung:

Bei der in der Bilanz zum 31.12.2010 ausgewiesenen Kapitalrücklage handelt es sich um einen Zuschuss der Gesellschafterin ***9*** AG.

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

Dieser Gesellschafterzuschuss von € 4.000.000,00 unterliegt daher gem. § 2 Z 4a KVG der Gesellschaftsteuer.

gem. § 2 Z 4a iVm § 8 KVG € 4.000.000,00 x 1 % GesSt = € 40.000,00."

Bescheid zu ErfNr. *6*****

Betrifft:

„freiwillige Leistung – Verzicht auf Forderungen – Verzicht auf Zinsen durch Gesellschafter ***9*** AG lt. Bilanz vom 31. Dezember 2010“

„Begründung:

Die Gesellschafterin ***9*** AG hat im Jahr 2010 auf ihre Zinsen in Höhe von € 180.971,74 verzichtet – diese wurden zwar berechnet und gebucht aber wieder storniert.

Dies stellt einen Forderungsverzicht gem. § 2 Z 4b KVG dar.

Gemäß § 2 Z 4b KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwilligen Leistungen – Verzicht auf Forderungen - eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Der Forderungsverzicht von € 180.971,74 unterliegt somit gem. § 2 Z 4b KVG der Gesellschaftsteuer.

Gem. § 2 Z 4b iVm § 8 KVG € € 180.971,74 x 1 % GesSt = € 1.809,72"

Bescheid zu ErfNr. *7*****

*„freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (§ 2 Z. 4 KVG) betreffend zinsenlosen Nutzung von gesellschafterdarlehen, -kredite der Gesellschafter ***9*** AG.– Verzicht auf Forderungen – Verzicht auf Zinsen durch Gesellschafter Holding GmbH, nunmehr ***21*** Holding GmbH, und ***9*** AG in den Jahren 2007 – 2012 laut den Bilanzen 2007 – 2012 und laut den Aufstellungen 2007 – 2012 in der Begründung“*

„Begründung:

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

*Laut den Bilanzen der Jahre 2007 – 2012 wurden die folgenden angeführten Beträge als Darlehen/Kredite von den Gesellschaftern ***9*** Holding GmbH, nunmehr ***21*** Holding GmbH, und ***9*** AG zur Verfügung gestellt:*

[...]

Gemäß § 2 Z 4 lit. c KVG unterliegen freiwilligen Leistungen – Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung - eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Bemessungsgrundlage der freiwilligen Leistung sind die ersparten Zinsaufwendungen d. h. die fiktiven Gesamtzinsen, die während des Berechnungszeitraumes im Fremdvergleich hätten geleistet werden müssen.

Die Steuerschuld entsteht mit Verwirklichung des Tatbestandes, das ist der Zeitpunkt der Leistung.

Die unverzinsliche Nutzung der Gesellschafterdarlehen/-kredite bzw. des der Tochtergesellschaft zur Verfügung gestellten Kapitals (in Form von Zahlungen von Rechnungen für die Tochtergesellschaft etc.) in den Jahren 2007 - 2012 erfüllt den Tatbestand des § 2 Z 4 lit. c KVG.

Da laut Auskunft keine Vereinbarungen betr. Verzinsung, Dauer und Rückzahlung getroffen wurden, ist die Laufzeit unbestimmt.

Daher erfolgte gem. § 15 Abs. 2 BewG die Bewertung mit dem 9-fachen des Jahreswertes.

Der Zinsgewinn wird gem. § 17 BewG mit 5,5% per anno angenommen.

Berechnung Zinersparnis Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2007 - 2012:

<i>Darlehensgeber</i>	<i>Jahr</i>	<i>Beträge</i>	<i>Zins- satz</i>	<i>Zinsen</i>	<i>Dauer unbestimmt- Vervielfacher</i>	<i>BMGL</i>	<i>gem. § 8 KVG 1%</i>
g <i>Holding GmbH</i>	2007	10.000,00	5,5%	550,00	9	4.950,00	49,50
g AG	2007	1.937.151,00	5,5%	106.543,31	9	958.889,75	9.588,90
g <i>Holding GmbH</i>	2008	1.957.602,48	5,5%	1.957.602,48	9	969.013,23	9.690,13
g <i>Holding GmbH</i>	2009	1.309.130,95	5,5%	1.309.130,95	9	648.019,82	6.480,20
g <i>Holding GmbH</i>	2010	1.647.749,58	5,5%	1.647.749,58	9	815.636,04	8.156,36
g <i>Holding GmbH</i>	2011	314.709,57	5,5%	314.709,57	9	155.781,24	1.557,81
g <i>Holding GmbH</i>	2012	79.943,60	5,5%	4.396,90	9	39.572,08	395,72
<i>gesamt</i>						3.591.862,15	35.918,62

*****g*** Holding GmbH, nunmehr ***21*** Holding GmbH**

Wert der Leistung gesamt € 3.591.862,15“

4. Beschwerden vom 3.12.2015

Die Bf. erhob fristgerecht gegen sämtliche Bescheide Beschwerden und beantragte jeweils die Festsetzung mit NULL sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Beschwerden enthalten zunächst jeweils folgende Ausführungen:

„Die *****21*** Holding Unternehmensgruppe** mit derzeit 9 Tochtergesellschaften in Österreich steht im Eigentum der *****g*** 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 *****21*** Unternehmensgruppe** ist Hr. *****12*****.

Seitens des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern wurden gegen die *****21*** 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 ***21*** 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 ***14*** klar ersichtlich, wo eine Überweisung des täglichen Geschäftes in Höhe von EUR 6,21 mit 0,05 EUR Darlehensgebühr belegt ist.“*

Beschwerden Rechtsgebühr

In den gegen die Gebührenbescheide eingebrachten Beschwerden führte die Bf. sodann im Wesentlichen gleichlautend aus:

„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 LinzGmbH&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 ***9*** AG (Bilanz Schweiz) umgehend bei Auszahlung zu 100% wertberichtigt wurden. Von einer Erhöhung der Gesellschaftsrechte kann also nicht ausgegangen werden.*

*Seitens der ***21*** Holding GmbH wurden diese Kapitalflüsse aus der Schweiz wiederum Ihren Tochtergesellschaften zur Verlustabdeckung weitergereicht, wobei folglich wiederum keine Erhöhung der Gesellschaftsrechte abzuleiten ist.*

Die Beschwerde betreffend Rechtsgebühr für die Gesellschafterdarlehen des Jahres 2007 enthält zusätzlich noch folgenden Einwand:

*„Seitens des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern wurde die erste Amtshandlung in Sachen ***9*** Holding GmbH mit der Ersuchen um Ergänzung vom 22. November 2013 getätigt.*

Abgesehen davon, dass eine interne Umbuchung wie oben dargestellt keine Darlehensgewährung darstellt, ist die vorgeschriebene Gebühr unter Berücksichtigung der 5 jährigen Verjährungsfrist aus dem Jahr 2007 verjährt.“

Beschwerden Gesellschaftsteuer ErfNr. *5*** und ErfNr. ***6*****

Die gegen die Gesellschaftsteuerbescheide zu **ErfNr. ***5*** und ErfNr. ***6***** eingebrachten Beschwerden enthalten zusätzlich folgende Ausführungen:

*„Da die ***Bf1*** im gegenständlichen Zeitraum stark verlusthängig war, ist bei einem 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 ***9*** AG (Bilanz Schweiz) umgehend bei Auszahlung zu 100% wertberichtigt wurden. Von einer Erhöhung der Gesellschaftsrechte kann also nicht ausgegangen werden.*

*Seitens der ***21*** Holding GmbH wurden diese Kapitalflüsse aus der Schweiz wiederum Ihren Tochtergesellschaften zur Verlustabdeckung weitergereicht, wobei folglich wiederum keine Erhöhung der Gesellschaftsrechte abzuleiten ist.*

Beschwerde gegen den Gesellschaftsteuerbescheid zu ErfNr. *7*****

Bei der Beschwerde gegen den Gesellschaftsteuerbescheid zu **ErfNr. ***7***** lautet die weitere Begründung

*„Seitens des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern wurde die erste Amtshandlung in Sachen ***9*** Holding GmbH mit dem Ersuchen um Ergänzung vom 22. November 2013 getätigt.*

Abgesehen davon, dass eine interne Umbuchung wie oben dargestellt keine Darlehensgewährung darstellt, ist die vorgeschriebene Gebühr unter Berücksichtigung der 5 jährigen Verjährungsfrist aus dem Jahr 2007 verjährt.

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.

*Die Verrechnungskonten der Gesellschaften in der ***21*** Gruppe sind grundsätzlich kurzfristig, somit ist der Vervielfacher von 9 im gegenständlichen Bescheid nicht zutreffend.*

*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 ***9*** AG (Bilanz Schweiz) umgehend bei Auszahlung zu 100% wertberichtigt wurden. Von einer Erhöhung der Gesellschaftsrechte kann also nicht ausgegangen werden.*

*Seitens der ***21*** Holding GmbH wurden diese Kapitalflüsse aus der Schweiz wiederum Ihren Tochtergesellschaften zur Verlustabdeckung weitergereicht, wobei folglich wiederum keine Erhöhung der Gesellschaftsrechte abzuleiten ist.“*

Den Beschwerden angeschlossen wurden jeweils die Seite 3 des Prüfberichtes des Finanzamtes ***8*** zu ABNr.: ***15***, Steuernummer ***16*** betreffend die Holding sowie die Seite 4 des Prüfberichtes des Finanzamtes ***8*** zu ABNr.: ***17***, Steuernummer ***18*** betreffend die Bf.

5. Beschwerdeentscheidungen vom 1.7.2016 bzw 4.7.2016

Mit Beschwerdeentscheidungen vom 1.7.2016 (bzw 4.7.2016 zu ErfNr. ***7***) wies das FA GVG sämtliche Beschwerden als unbegründet ab.

Die **BVE** in den **Gebührenangelegenheiten** wurde wie folgt begründet:

*„In den Bilanzen der ***9*** Hotelbetriebs GmbH, nunmehr ***Bf1***, der Jahre 2007 – 2010 scheinen unter Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen – davon sonstige – einerseits „Verr.Kto. ***9*** AG“ (Bilanzen der Jahre 2007 – 2010) und andererseits „Verr.Kto*

****9*** Holding GmbH“ (Bilanzen der Jahre 2007 – 2012) jeweils bestimmte Kapitalbeträge auf (Stand jeweils zum 31.12. siehe u. a. Aufstellung):*

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 den Buchungsjournalen.

*In den jeweiligen Kontoblättern der ***9*** Hotelbetriebs GmbH, nunmehr ***Bf1***, lauten die Bezeichnungen (Text) „Darlehen“, vereinzelt ist zu ersehen aufgrund der Bezeichnung, dass Zahlungen für die Tochtergesellschaft erfolgt sind bzw. 2007 eine interne Umbuchung von einem Konto mit der Bezeichnung „sonstige Darlehen“ stattgefunden hat.*

*Auf den Verrechnungskonten der ***9*** AG scheinen ab 2008 die Bezeichnungen „6% Zinsen ***9*** AG - Darlehen“ - „Verzins. Darlehen ***9*** AG“ - „Verzinsung ***9*** AG“ auf. Vereinzelt scheinen in den Kontoblättern die Bezeichnungen „Darl Rz“ - „darlehensrückz.“ bzw. „Rz darl“ auf - dabei handelt es sich anscheinend um Darlehensrückzahlungen.*

*Auch in den Buchungsjournalen der Jahre 2007 - 2012 der Muttergesellschaft ***9*** Holding GmbH, nunmehr ***21*** Holding GmbH, scheint unter Text die Bezeichnung „Darlehen“ auf bzw. ganz vereinzelt (2007) scheinen Zahlungen für oder an die Tochtergesellschaft auf.*

In der ersten Anfragenbeantwortung vom 31.05.2012 wird u.a. ausgeführt, dass seitens der Konzernmutter geplant ist, die Gesellschaften in Österreich mit frischem Eigenkapital auszustatten.

In der Anfragenbeantwortung vom 01.12.2014 wurde die Darstellung des Kontos „Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ vorgelegt und ausgeführt, dass betreffend des zur Verfügung gestellten Kapitals keine Vereinbarungen hinsichtlich Dauer, Rückzahlung und Verzinsung vorliegen. Auch hier wird ausgeführt, dass Kapital zur Verfügung gestellt wurde.

*Von 2007 bis 2012 hat die ***9*** Holding GmbH, nunmehr ***21*** Holding GmbH, und von 2006 - 2010 hat die ***9*** AG jeweils ihrer Tochtergesellschaft der ***9*** Hotelbetriebs GmbH, nunmehr ***Bf1***, laufend und längerfristig Kapitalbeträge zur Verfügung gestellt - jeweils Stand:*

*von ***9*** AG:*

lt. Bilanz zum 31.12.2006 € 581.772,69

lt. Bilanz zum 31.12.2007 € 2.518.923,69

lt. Bilanz zum 31.12.2008 € 2.700.059,11

lt. Bilanz zum 31.12.2009 € 2.986.499,97

lt. Bilanz zum 31.12.2010 € 3.224.218,56 bzw. (nach Zuschuss) 0,00

*von ***9*** Holding GmbH, nunmehr ***21*** Holding GmbH:*

lt. Bilanz zum 31.12.2007 € 9.909,12

It. Bilanz zum 31.12.2008 € 1.966.969,99

It. Bilanz zum 31.12.2009 € 3.210.300,94

It. Bilanz zum 31.12.2010 € 4.840.295,63 bzw. (nach Zuschuss) 3.883.542,45

It. Bilanz zum 31.12.2011 € 4.179.713,16

It. Bilanz zum 31.12.2012 € 4.246.606,76

die Beträge steigen stetig an, Rückzahlungen erfolgten nur in geringem Ausmaß, laut den Kontoblättern und den Buchungsjournalen sind diese Buchungen als Darlehen bezeichnet.

*In einigen wenigen Fällen handelt es sich laut Bezeichnung am Kontoblatt um Zahlungen, die für die Tochtergesellschaft ***9*** Hotelbetriebs GmbH, nunmehr ***Bf1***, erfolgten, auch damit wird aber der Tochtergesellschaft Kapital in Form von Darlehen zur Verfügung gestellt.*

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.

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).

*Aufgrund der o.a. Ausführungen wird davon ausgegangen, dass die beiden Gesellschafterinnen ***9*** AG und ***9*** Holding GmbH, nunmehr ***21*** Holding GmbH, ihrer Tochtergesellschaft der ***9*** Hotelbetriebs GmbH, nunmehr ***Bf1***, Darlehen zur Verfügung gestellt haben, die gem. § 33 TP 8 Abs. 1 iVm Abs. 4 GebG der Gebühr unterliegen.*

Dem Einwand, dass Verjährung für Rechtsvorgänge aus dem Jahre 2007 eingetreten ist, wird entgegnet:

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs. 1 BAO der Verjährung. Nach der mit BGBl. I 9/1998 geänderten, ab 10. Jänner 1998 geltenden Fassung des § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches 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.

Nach § 323 Abs. 18 BAO ist § 209 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 ab 1. Jänner 2005 anzuwenden.

Der nunmehr für "Verlängerungshandlungen" geltende Gesetzestext "nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden" ist ident mit dem Text der Unterbrechungshandlung nach den bisher geltenden Bestimmungen.

Es kann daher die Rechtsprechung zur Unterbrechungshandlung unmittelbar auch für die Verlängerungshandlung herangezogen werden.

An eine Verlängerungshandlung sind im Sinne dieser Rechtsprechung folgende Anforderungen zu stellen:

- a) Tauglichkeit der Amtshandlung*
- b) Verfolgung eines hinreichend bestimmten Abgabenanspruches*
- c) Wirksamkeit und Erkennbarkeit nach außen*
- d) Nachweispflicht der Abgabenbehörde über die Verlängerungshandlung*
- e) Sachliche Zuständigkeit der Behörde*

In der Literatur und Rechtsprechung sind diese Kriterien wie folgt konkretisiert worden: Unterbrechungshandlungen müssen aus dem Bereich der Behörde heraustreten, nach außen erkennbar werden und aus den Akten nachweisbar sein; auf die Kenntnisnahme durch den Abgabepflichtigen kommt es nicht an (VwGH 30.10.2003, 99/15/0098; 23.6.92, 92/14/0036).

Die Verjährung für Rechtsvorgänge aus dem Jahre 2007 beginnt mit Ablauf des Jahres 2007 und endet am 31.12.2012.

Am 28.02.2012, am 22.11.2013 und am 21.10.2014 erfolgten jeweils Anfragen an den Abgabepflichtigen.

Die Verjährung betreffend Festsetzung der Gebühren für 2007 war somit noch nicht eingetreten, da entsprechende Verlängerungshandlungen gesetzt wurden.

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 Gesellschafterinnen hatten ja im gegenständlichen Fall keine vertragliche Verpflichtung einen Verlust abzudecken.“

Die Beschwerdevorentscheidungen in den **Gesellschaftsteuerangelegenheiten** enthalten folgende Begründungen:

BVE zu ErfNr. *5*****

„In der Bilanz zum 31.12.2010 scheint erstmals eine nicht gebundene Kapitalrücklage von € 4.000.000,00 auf, ebenso in den Folgejahren 2011 und 2012.

*Laut Kontoblatt 9342 (Kapitalrücklagen frei) ist unter Text „Kapitalrücklage ***9*** AG“ angeführt und im Haben sind mit Datum 31.12.2010 € 40.000,00 und € 3.960.000,00 zus € 4.000.000,00 gebucht.*

Mit Ersuchen um Ergänzung v. 22.11.2013 wurde unter Punkt 5. Ersucht bekanntzugeben, in welcher Form das Kapital zur Verfügung gestellt wurde (Zuschuss, Forderungsverzicht, Darlehen, Kredit) – diese Fragen wurden nie beantwortet.

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.

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.

Dem Einwand, dass keine Erhöhung der Gesellschaftsrechte erfolgt ist (Zuführung von Kapital in einer Verlustsituation) mit der Zufuhr des Kapitals, wird entgegnet:

Nach § 2 Z 4 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen; dazu gehören nach lit a dieser Gesetzesstelle auch Zuschüsse (des Gesellschafters an die Gesellschaft).

Als freiwillige Leistung ist jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft anzusehen, die ohne gesetzlichen oder (gesellschafts-)vertraglichen Zwang erbracht wird (vgl. Takacs, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, § 2/41).

Leistungen sind dann freiwillig, wenn sie weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern auf einem anderen Rechtsgrund beruhen. Als freiwillig sind vor allem alle Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt. Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, dass der Vertrag freiwillig abgeschlossen wird. Zur Steuerpflicht führt jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird (vgl. VwGH 28.9.1998, 95/16/0302).

Neben der Freiwilligkeit der Leistung ist die objektive Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, weitere Voraussetzung des § 2 Z 4 KVG. Der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung ist nicht erforderlich (VwGH 30.09.1982, 82/15/0080).

Zur Eignung eines Zuschusses, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, kommt es nicht auf den Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung, sondern lediglich auf die objektive Eignung der Leistung an, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Diesem Erfordernis ist genügt, wenn die in Rede stehende Leistung zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft führt (vgl. VwGH v. 12.4.1984, 83/15/0092, VwSlg 5884 F/1984).

Erklärt sich ein Gesellschafter zur Übernahme des Verlustes der Gesellschaft bereits, so erbringt er dadurch eine Leistung, durch die das Gesellschaftsvermögen erhöht wird. Er bringt dieses nämlich wieder auf einen Stand, den es vor Eintritt des Verlustes erreicht hatte.

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

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).“

BVE zu ErfNr. *6*****

*„Laut dem Kontoblatt 3485/Verr.Kto ***9*** AG scheint mit Datum 31.12.2010 „Verzinsung ***9*** AG“ im Haben einen Betrag von € 180.971,74 auf und ebenfalls mit Datum 31.12.2010*

„Storno Zinsen 2010 ***9*** AG“ im Soll ein Betrag von e 180.971,74 auf.

Offensichtlich wurden für die zur Verfügung gestellte Darlehen Zinsen berechnet, eingebucht und wieder ausgebucht (lt. Den Kontoblättern der Jahre 2008/2009 wurden Zinsen für Darlehen im Haben gebucht).

Die Gesellschafterin ***9*** AG hat auf die Zinsen in Höhe von € 180.971,74 verzichtet. Dieser Forderungsverzicht stellt einen gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestand dar.

Nach § 2 Z 4 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen; dazu gehören nach lit b dieser Gesetzesstelle auch der Verzicht auf Forderungen (des Gesellschafters an die Gesellschaft).

Entscheidend für die Gesellschaftsteuerpflicht ist die objektive Eignung des Forderungsverzichts den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Im gegenständlichen Fall ist dies zu bejahen, da die Gesellschaft Zinsen, die sie zu leisten hat, nicht zahlen muss – sie ist entsprechend reicher.

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.

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.

Dem Einwand, dass keine Erhöhung der Gesellschaftsrechte erfolgt ist (Zuführung von Kapital in einer Verlustsituation) mit der Zufuhr des Kapitals, wird entgegnet:

Als freiwillige Leistung ist jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft anzusehen, die ohne gesetzlichen oder (gesellschafts-)vertraglichen Zwang erbracht wird (vgl. Takacs, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, § 2/41).

Leistungen sind dann freiwillig, wenn sie weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern auf einem anderen Rechtsgrund beruhen. Als freiwillig sind vor allem alle Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt. Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, dass der Vertrag freiwillig abgeschlossen wird. Zur Steuerpflicht führt jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird (vgl. VwGH 28.9.1998, 95/16/0302).

Neben der Freiwilligkeit der Leistung ist die objektive Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, weitere Voraussetzung des § 2 Z 4 KVG. Der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung ist nicht erforderlich (VwGH 30.09.1982, 82/15/0080).

Zur Eignung eines Forderungsverzichtes, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, kommt es nicht auf den Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung, sondern lediglich auf die objektive Eignung der Leistung an, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Diesem Erfordernis ist genügt, wenn die in Rede stehende Leistung zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft führt (vgl. VwGH v. 12.4.1984, 83/15/0092, VwSlg 5884 F/1984).

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.“

BVE zu ErfNr. *7*****

*„Die Gesellschafterin ***9*** AG hat im Jahre 2007 und die Gesellschafterin ***9*** Holding GmbH, nunmehr ***21*** Holding GmbH, hat in den Jahren 2007 – 2012 jeweils ihrer Tochtergesellschaft der ***9*** Hotelbetriebs GmbH, nunmehr ***Bf1***, Darlehen ohne Verzinsung überlassen.*

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.

Für die Überlassung der Darlehen erhalten die beiden Gesellschafter keine Gegenleistung. Eine adäquate Gegenleistung würde in einer fremdüblichen Verzinsung bestehen. Da eine derartige Verzinsung nicht gewährt wird, stellt die Zinsensparnis die Leistung der Gesellschafter dar. Diese erbringen die Leistungen freiwillig, weiters sind die Leistungen geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, somit sind alle Tatbestandsmerkmale des § 2 Z 4 lit c KVG erfüllt.

Dem Einwand, dass die Verrechnungskonten der Gesellschaften grundsätzlich kurzfristig sind und somit der Vervielfacher 9 nicht zutreffend ist, wird entgegnet:

Den vorgelegten Kontoblättern ist zu entnehmen, dass ab 2007 - 2012 laufend Darlehensbeträge gewährt wurden - diese steigen stetig an, nur sehr vereinzelt erfolgten Rückzahlungen, d.h. von nur kurzfristigen Darlehensgewährungen kann im gegenständlichen Fall nicht gesprochen werden.

Mit Anfragenbeantwortung vom 01.12.2014 wurde mitgeteilt, dass betreffend Verzinsung,

Dauer und Rückzahlung keine Vereinbarungen vorliegen. Daher kann nur von unbestimmter Dauer ausgegangen werden.

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 den Buchungsjournalen.

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.

Dem Einwand, dass Verjährung für Rechtsvorgänge aus dem Jahre 2007 eingetreten ist, wird entgegnet:

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs. 1 BAO der Verjährung. Nach der mit BGBl. I 9/1998 geänderten, ab 10. Jänner 1998 geltenden Fassung des § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches 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.

Nach § 323 Abs. 18 BAO ist § 209 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 180/2004 ab 1. Jänner 2005 anzuwenden.

Der nunmehr für "Verlängerungshandlungen" geltende Gesetzestext "nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden" ist ident mit dem Text der Unterbrechungshandlung nach den bisher geltenden Bestimmungen.

Es kann daher die Rechtsprechung zur Unterbrechungshandlung unmittelbar auch für die Verlängerungshandlung herangezogen werden.

An eine Verlängerungshandlung sind im Sinne dieser Rechtsprechung folgende Anforderungen zu stellen:

- a) Tauglichkeit der Amtshandlung*
- b) Verfolgung eines hinreichend bestimmten Abgabenanspruchs*
- c) Wirksamkeit und Erkennbarkeit nach außen*
- d) Nachweispflicht der Abgabenbehörde über die Verlängerungshandlung*
- e) Sachliche Zuständigkeit der Behörde*

In der Literatur und Rechtsprechung sind diese Kriterien wie folgt konkretisiert worden: Unterbrechungshandlungen müssen aus dem Bereich der Behörde heraustreten, nach außen erkennbar werden und aus den Akten nachweisbar sein; auf die Kenntnisnahme durch den Abgabepflichtigen kommt es nicht an (VwGH 30.10.2003, 99/15/0098; 23.6.92, 92/14/0036).

Die Verjährung für Rechtsvorgänge aus dem Jahre 2007 beginnt mit Ablauf des Jahres 2007 und endet am 31.12.2012.

Am 28.02.2012, am 22.11.2013 und am 21.10.2014 erfolgten jeweils Anfragen an den Abgabepflichtigen.

Die Verjährung betreffend Festsetzung der Gebühren für 2007 war somit noch nicht eingetreten, da entsprechende Verlängerungshandlungen gesetzt wurden.

Dem Einwand, dass keine Erhöhung der Gesellschaftsrechte erfolgt ist (Zuführung von Kapital in einer Verlustsituation) mit der Zufuhr des Kapitals, wird entgegnet:

Als freiwillige Leistung ist jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft anzusehen, die ohne gesetzlichen oder (gesellschafts-)vertraglichen Zwang erbracht wird (vgl. Takacs, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, § 2/41).

Leistungen sind dann freiwillig, wenn sie weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern auf einem anderen Rechtsgrund beruhen. Als freiwillig sind vor allem alle Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt. Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, dass der Vertrag freiwillig abgeschlossen wird. Zur Steuerpflicht führt jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird (vgl. VwGH 28.9.1998, 95/16/0302).

Neben der Freiwilligkeit der Leistung ist die objektive Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, weitere Voraussetzung des § 2 Z 4 KVG. Der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung ist nicht erforderlich (VwGH 30.09.1982, 82/15/0080).

Zur Eignung der zinsenlosen Überlassung von Darlehen den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, kommt es nicht auf den Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung, sondern lediglich auf die objektive Eignung der Leistung an, den Wert der Gesellschaftsrechte zu

erhöhen. Diesem Erfordernis ist genügt, wenn die in Rede stehende Leistung zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft führt (vgl. VwGH v. 12.4.1984, 83/15/0092, VwSlg 5884 F/1984).

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 Gesellschafter hatten ja im gegenständlichen Fall keine vertragliche Verpflichtung einen Verlust abzudecken.

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.“

6. Vorlageanträge

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

Mit Schriftsätzen vom 30.9.2016 führte die Bf. (sowohl in den Verfahren betreffend Rechtsgebühren als auch Gesellschaftsteuer) gleichlautend ergänzend jeweils 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.“

7. Vorlage der Beschwerden ans BFG

Mit Vorlageberichten vom 14.11.2016 legte das FA die Beschwerden dem BFG zur Entscheidung vor.

Zu den Gebührenverfahren und gab das FA GVG noch eine Stellungnahme zu den Ausführungen der Bf. mit folgendem Inhalt 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.“

In den Verfahren betreffend Gesellschaftsteuer hielt das FA GVG fest, neue Argumente im Vorlageantrag hinsichtlich der Gesellschaftsteuer seien nicht vorgebracht worden.

8. Beweiserhebung durch das BFG

Vom BFG wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Teile der Bemessungsakte ErfNr. ***1***, ErfNr. ***5***, ErfNr. ***6***, ErfNr. ***7***, ErfNr. ***2***, ErfNr. ***3***, ErfNr. ***4*** sowie durch Abfragen im Firmenbuch zu ***19*** und ***20***.

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 beabsichtigt werde, den Gesellschaftsteuerbescheid zu ErfNr. ***7*** insofern abzuändern, als die Gesellschaftsteuer für die „zinsenlose Nutzung 2007-2012“ ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv insgesamt € 867.529,09 mit insgesamt € 8.675,29 (anstatt mit € 35.918,62) festzusetzen sowie die übrigen Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

10. Mitteilung des Finanzamtes keine Stellungnahme abzugeben

Am 30.9.2019 teilte das FA mit, keine weitere Stellungnahme abzugeben.

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 Beschwerdeentscheidungen 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 (Seite 3 der Beschwerdeentscheidung vom 1.7.2016 betreffend die ErfNr. ***1***, ***2***, ***3***, ***4***).*

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 40 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 Beschwerdeentscheidung explizit festgestellt (Seite 2 der Beschwerdeentscheidungen vom 1.7.2016 betreffend die ErfNr. ***1***, ***2***, ***3***, ***4***). 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 und der ***9*** AG 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 und bis zu einem Zuschuss in Höhe von EUR 4 Mio. durch die ***9*** AG im Jahr 2010 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 fo1gende Jahresabschlüsse der Beschwerdeführerin beigelegt:

- Jahresabsch1uss 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:

	Jahresverlust	Eigenkapital
Geschäftsjahr 2006	EUR- 65.589,35	EUR - 53.670,69-

Geschäftsjahr 2007	EUR - 390.553,45	EUR - 444.224,14
Geschäftsjahr 2008	EUR - 864.699,73	EUR - 1.308.923,87
Geschäftsjahr 2009	EUR - 829.308,87	EUR - 2.138.232,74
Geschäftsjahr 2010	EUR - 356.064,21	EUR -1.505.703,05

Nach der ständigen Rechtsprechung des RFH unterliegen Zuwendungen, die lediglich der Verlustabdeckung dienen, und den Wert der Gesellschaftsrechte nicht erhöhen, auch nicht der Gesellschaftsteuer (vgl RFH 25.11.1930, II A 591/30, RStBl 1931, 64; 17.5.1929, RStBl 1929, 399; 19.11.1929, II A 599/29, RStBl 1929, 674). Dieser Ansicht folgte der VwGH für einen Forderungsverzicht gegenüber einer überschudeten Gesellschaft (VwGH 6.10.1994, 93/16/0103).

Auch in der Literatur wird diese Ansicht geteilt (vgl. o.A. Keine Kapitalverkehrsteuer von Gesellschaftereinlagen in Liquiditätsunternehmen, RdW 1985, 121; Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG-Kommentar [2008] § 2 Rz 250 ff).

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. 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, und unter welchen Voraussetzungen diese der Gebühr unterlagen, somit zu einem Einvernehmen über die Höhe der Darlehensgebühr bzw Gesellschaftsteuer zu gelangen, die sie bereit wäre zu entrichten.

In diesem Fall wäre sie auch bereit gemäß § 300 Abs. 1 lit. BAO 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 Mitteilung des FA vom 30.9.2019 dazu keine weitere Stellungnahme abzugeben 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, erklärte der Vertreter der Bf (kurz RA1):

„Der Sachverhalt steht fest, dazu gibt es keine Ergänzungen mehr, wir verweisen auf das Schriftliche insbesondere darauf, dass keine Darlehensverträge abgeschlossen wurden.“

Dazu erwiderte der Vertreter des Finanzamtes (kurz FA):

„Wir sind nicht dieser Meinung.“

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

„RA1: Die Leistungen waren rechtsgrundlos, es gab keine Vereinbarungen, wenn Rechnungen zu bezahlen waren, hat der Gesellschafter die Zahlungen übernommen. Ich verweise auf § 983 ABGB, dieser beinhaltet als Voraussetzung für einen Darlehensvertrag die Vereinbarung, dass der Darlehensnehmer nach seinem Belieben über die Geldsumme verfügen kann. Gerade das war nicht vereinbart. Es gab auch keine Vereinbarung darüber ob und wann das Geld zurückzuzahlen ist. Da die Zahlungen ohne Vereinbarung erfolgten, musste die Buchhaltung sie als Verbindlichkeit verbuchen. Das ist auch rechtlich insofern richtig als rechtsgrundlose Zahlungen zurückzuzahlen sind, wir verweisen im Übrigen darauf, dass soweit in der Buchungszeile „Darlehen“ angegeben wurde, dies irrtümlich erfolgt ist. Die Buchhaltung wusste nicht, ob es einen Rechtsgrund gibt.“

FA: „Es kommt mir sehr komisch vor, dass über Jahre immer wieder Darlehen ausgewiesen werden und weder der Geschäftsführer noch der Wirtschaftsprüfer dies beanstanden.“

RA1: Es gab keinen Wirtschaftsprüfer. Sie wurden nicht als Darlehen sondern als Verbindlichkeit ausgewiesen.

RA1: Wenn jemand eine Zahlung erhält, der keine Vereinbarung zugrunde liegt, ist diese als Verbindlichkeit auszuweisen.

RA1: Zur zinsenlosen Nutzung der zur Verfügung gestellten Kapitalbeträge, bringen wir vor, dass dieser Vorteil falsch berechnet wurde.

FA: Die Meinung, die das BFG in Vorhalt vertreten hat - hinsichtlich der Zinsberechnung - teilen wir mittlerweile auch.

RA1: Der Zinsberechnung im Vorhalt können wir uns im Ergebnis anschließen.

RA1: Die Sanierungszuschüsse unterliegen nicht der Steuer, dazu verweise ich auf die Judikatur des EuGHs, in der Rechtssache Immobilien Linz vom 01.12.2011.

RA1: Ich würde auch gerne vorbringen, dass die Höhe der Gebühren und der Gesellschaftssteuer unverhältnismäßig ist zur Summe der Investitionen von 2009 und 2010, dazu wird eine Aufstellung überreicht. Dieser Aufstellung ist zu entnehmen, dass eben seitens des Gesellschafters 7,8 Millionen Euro als Investitionen an das Anlagevermögen geflossen ist. Vorgeschrieben wurden aber in Summe über € 150.000,- an Gebühren und Gesellschaftssteuer.

*RA1: Zum Thema Verzicht auf Zinsen durch die ***9*** AG, gibt es kein weiteres Vorbringen, hier geht es um € 1.800,- an Abgabenbetrag.*

RA1: Ich verweise noch auf § 206 BAO wonach von der Festsetzung Abstand genommen werden kann, wenn der Abgabepflichtige von den Folgen durch höhere Gewalt ausgelöstem Notstandes betroffen ist.

Der Geschäftsführer der Bf. verwies ergänzend auf die existenzbedrohende Lage für die Betriebe, die aufgrund von Corona eingetreten ist.

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 der Gesellschaft vom 11.07.2005 von der ***9*** AG mit Sitz in der Schweiz gegründet. Von der Ersteintragung der Bf. im Firmenbuch am 22.07.2005 bis 30.6.2007 war die ***9*** AG die Alleingesellschafterin der Bf, seither sind die ***9*** AG mit einer Stammeinlage iHv € 350,00 und die ***21*** Holding GmbH (vormals ***9*** Holding GmbH, kurz Holding – eine weitere Tochtergesellschaft der ***9*** AG) mit einer Stammeinlage iHv € 34.650,00, die zur Hälfte bar geleistet wurde, an der Bf. beteiligt.

Gegenstand der Bf. ist der Betrieb von Hotels sowie Erwerb und Verwaltung von Liegenschaften insbesondere von Hotels. Die für den Erwerb bzw für Investitionen in die Hotelliegenschaften erforderlichen Geldmittel finanzierte die Bf. einerseits durch Bankkredite und Förderungen (***11***), andererseits durch Kapitalbeträge, die ihr von den beiden Gesellschafterinnen laufend und längerfristig zur Verfügung gestellt wurden.

In den Kontoblättern und den Buchungsjournalen werden diese Kapitalbeträge als Darlehen bezeichnet und erfolgte die Verbuchung über Verrechnungskonten der beiden Gesellschafterinnen. In den Jahresabschlüssen der Bf. wurden die auf den Verrechnungskonten verbuchten Beträge als „Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ ausgewiesen.

In den Jahren 2007 – 2012 stellten die beiden Gesellschafterinnen der Bf. insgesamt folgende Beträge als Darlehen zur Verfügung (zu den Details siehe die Aufstellungen des FA GVG in den angefochtenen Bescheiden):

Jahr	Holding	***g*** AG
2007	€ 10.000,00	€ 1.937.151,00
2008	€ 1.957.602,48	€ 30.000,00
2009	€ 1.309.130,95	€ 118.638,66
2010	€ 1.647.749,58	€ 1.013.500,03
2011	€ 314.709,57	0,00
2012	€ 79.943,60	0,00

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.

Zum Bilanzstichtag 31.12.2010 wurden von der Bf. zwei Jahresabschlüsse erstellt, die beim Firmenbuch am 30.09.2011 bzw am 28.09.2012 eingereicht wurden.

In den im Firmenbuch offenzulegenden Anhängen der Jahresabschlüsse erklärte der Geschäftsführer der Bf., Herr ***12***, bis zu dem am 30.9.2011 eingereichten Jahresabschluss zum Stichtag 31.12.2010 zum ausgewiesenen "negative Eigenkapital" stets Folgendes:

„Es liegt keine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes vor, bei den Verlusten handelt es sich um Anlaufverluste. Unter Berücksichtigung der nachrangigen Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen ist das Eigenkapital positiv“.

Im Zuge der Erstellung des „zweiten“ Jahresabschlusses zum Stichtag 31.12.2010 (beim Firmenbuch eingereicht am 28.09.2012) leistete die ***g*** AG Zuschüsse (die in die Kapitalrücklage eingestellt wurden) iHv € 40.000,00 und € 3.960.000,00 (insgesamt somit € 4.000.000,00) an die Bf. durch Gutschriften auf dem Verrechnungskonto.

Nach Verbuchung des Zuschusses verblieb auf dem Verrechnungskonto der ***9*** AG ein Saldo iHv € 956.753,18, der auf das Verrechnungskonto der Holding umgebucht wurde. Damit wurde das Verrechnungskonto der ***9*** AG auf Null gestellt und reduzierte sich der aushaftende Betrag gegenüber der Holding um diesen Betrag.

Der in den Jahresabschlüssen der Bf. auf den Verrechnungskonten als „Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ ausgewiesene Saldo nahm in den Jahren 2007 – 2012 folgende Entwicklung:

	Holding	***9*** AG
31.12.2006	€ 0,00	€ 581.772,69
31.12.2007	€ 9.902,12	€ 2.518.923,69
31.12.2008	€ 1.966.969,99	€ 2.700.059,11
31.12.2009	€ 3.210.300,94	€ 2.986.499,97
31.12.2010 - FB 30.09.2011	€ 4.840.295,63	€ 3.224.218,56
31.12.2010 - FB 28.09.2012	€ 3.883.542,45	0,00
31.12.2011	4.179.713,16	0,00
31.12.2012	4.246.606,76	0,00

Für die Kapitalbeträge, die die ***9*** AG der Bf. zur Verfügung stellte, wurden in den Jahren 2008 - 2010 Zinsen mit einem Zinssatz von 6% mit nachstehenden Beträgen am Verrechnungskonto als Forderung der ***9*** AG eingebucht:

Jahr	Zinsenbetrag
2008	€ 151.135,42
2009	€ 167.802,20
2010	€ 180.971,74

Der Zinsenbetrag für das Jahr 2010 wurde nach der Einbuchung zum 31.12.2010 wieder zum 31.12.2010 storniert.

Für die von der Holding zur Verfügung gestellten Beträge wurden bis 31. Dezember 2012 tatsächlich keine Zinsen in Rechnung gestellt und hatte die Bf. keinen Zinsaufwand zu tragen.

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

Die ***9*** AG stellte die Geldbeträge nicht von vorne herein für die gesamte Laufzeit der Darlehen zinsenlos zur Verfügung, sondern wurde erst jeweils im Zuge der Bilanzerstellung von der Gesellschafterin die Entscheidung getroffen, ob der Bf. für das jeweilige Wirtschaftsjahr Zinsen in Rechnung gestellt werden.

Auch mit der Holding wurde bei der Hingabe der Geldmittel keine dezidierten Vereinbarungen über eine allfällige Verzinsung getroffen und wurde auch seitens der Holding die Entscheidung über eine allfällige Verzinsung erst jährlich bei Erstellung des Jahresabschlusses getroffen.

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 und nahm folgende Entwicklung:

	Jahresverlust	Eigenkapital
Geschäftsjahr 2006	EUR - 65.589,35	EUR - 53.670,69-
Geschäftsjahr 2007	EUR - 390.553,45	EUR - 444.224,14
Geschäftsjahr 2008	EUR - 864.699,73	EUR - 1.308.923,87
Geschäftsjahr 2009	EUR - 829.308,87	EUR - 2.138.232,74
Geschäftsjahr 2010	EUR - 356.064,21	EUR -1.505.703,05

Auf Grund der wirtschaftlichen Lage der Bf. war dieser in den Jahren 2007 – 2010 eine Rückzahlung der Verbindlichkeiten an die Gesellschafterinnen nicht möglich. Die Gesellschafterinnen haben sich bei der Hingabe der Geldmittel jedoch stets die Möglichkeit des späteren Geldrückflusses offen gehalten und steht der jeweiligen Mittelzufuhr durch die Gesellschafterinnen eine Rechtspflicht der Bf. zur Rückzahlung dieser Mittel gegenüber. Der Saldo der aushaftenden Beträge auf den Verrechnungskonten ist im Zeitraum 2007 – 2010 stetig angestiegen - gegenläufige Zahlungen/Rückzahlungen an die Gesellschafterinnen sind nur in geringem Ausmaß erfolgt und folgten knapp danach weitere Darlehenshingaben. Erst durch die Zuschüsse der ***9*** AG zum 31.12.2010 iHv € 4.000.000,00 und durch die Umbuchung zwischen dem Verrechnungskonto der ***9*** AG und dem Verrechnungskonto der Holding iHv € 956.753,18 wurde die Verbindlichkeit der Bf. gegenüber der ***9*** AG getilgt bzw die Verbindlichkeiten der Bf. gegenüber der Holding um € 956.753,18 reduziert. 2011 und 2012 ist der Saldo unterjährig lediglich ab und zu kurzfristig für wenige Tage abgesunken bis er wieder anstieg.

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 dargetanen 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 Abgabenverfahren 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 ***8***

Kenntnis von allenfalls gebühren- bzw. gesellschaftsteuerrechtlich relevanten Vorgängen erlangt hat und nach dem die Bf. mehrfach zur Abgabe einer detaillierten Sachverhaltsdarstellung und zur Vorlage von diversen Unterlagen aufgefordert wurde, tätigte sie gegenüber dem Finanzamt nach und nach - teils widersprüchliche - Angaben über die Zurverfügungstellung der Geldmittel durch die Gesellschafter.

Auf Grund des Sitzes eines der Gesellschafter in der Schweiz (***9*** AG) trifft die Bf. diesbezüglich auch eine erhöhte Mitwirkungspflicht und wäre es Sache der Bf. ihre Angaben durch entsprechende Beweismittel (zB wie die Zahlungen an die Bf. bei der ***9*** AG verbucht und ausgewiesen wurden) zu belegen.

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 in Summe mehrere Millionen Euro ausmachen. 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 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 Bf. 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 unglaublich 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 Zuzahlung 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 die Bf. für die Nutzung des Kapitals nur an die ***9*** AG für die Jahre 2008 und 2009 Zinsen bezahlte (mit einem Zinssatz von 6%), auf die Zinsen für 2010 von der ***9*** AG verzichtet wurde und für die von der ***9*** Holding GmbH erhaltenen Geldmittel im Zeitraum 2007 bis 2012 keine Zinsen in Rechnung gestellt wurden.

Die Einbuchung von Zinsen mit einem Zinssatz von 6% in den Jahren 2008 – 2010 spricht dafür, dass jedenfalls die ***9*** AG die Geldbeträge nicht von vorne herein für die gesamte Laufzeit der Darlehen zinsenlos zur Verfügung gestellt hat, sondern dass erst jeweils im Zuge der Bilanzerstellung von der jeweiligen Gesellschafterin die Entscheidung getroffen wurde, ob der Bf. für das jeweilige Wirtschaftsjahr Zinsen in Rechnung gestellt werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

Darlehensverträge für die die Gebührenschild 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 Gebührenschild 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 Gebührenschild 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

1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;
2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt;
3. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien).
4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:
 - a) Zuschüsse,
 - b) Verzicht auf Forderungen;
 - c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
 - d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG wird die Steuer bei Leistungen vom Wert der Leistung berechnet.

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

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

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

Der Gesamtwert von Nutzungen oder Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, ist gem. § 15 Abs. 1 BewG 1955 die Summe der einzelnen Jahreswerte abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen. Der Gesamtwert darf das Achtzehnfache des Jahreswertes nicht übersteigen.

Immerwährende Nutzungen oder Leistungen sind gem. § 15 Abs. 2 BewG 1955 mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes, Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer vorbehaltlich des § 16 mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten.

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.

Bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, ist gemäß § 17 Abs. 3 BewG 1955 als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO 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 Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im § 208 Abs. 2 BAO ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Die Verjährungsfrist wird gemäß § 209 Abs. 1 BAO durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde innerhalb der Verjährungsfrist unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung um ein Jahr verlängert.

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.

Maßnahmen gemäß § 206 sind nur von Amtswegen und ermessensgeleitet (§ 20) zu treffen. Den Abgabepflichtigen steht kein Rechtsanspruch zu.“

3.2. Erwägungen

3.2.1. Erwägungen zu den Beschwerden gegen die Gebührenbescheide

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

Eine spätere Umwandlung von Gesellschafterdarlehen in einen Kapitalzuschuss haben keinen Einfluss auf die bereits entstandene Gebührenschild (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 Zuzahlung 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).

Das Wirtschaftspotential der Bf. wurde hier nicht durch die Hingabe der Darlehensvaluta gestärkt, sondern durch die besonderen Konditionen (wie Unverzinslichkeit und die langfristige Tilgungsfreistellung auf Grund der bisher vorliegenden Rückzahlungssperre). Eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens wird hier lediglich durch die Ersparnis an Zinsaufwendungen bewirkt und sind die Geldmittel nur mit ihrem Nutzungswert, d.h. mit dem Betrag der ersparten Zinsen der Gesellschaftsteuer zu unterziehen (siehe unten).

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.

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).

Zum Einwand der Verjährung wird auf die zutreffenden Ausführungen in den jeweiligen Beschwerdeentscheidungen verwiesen. Die Anfrage des FA GVG vom 28.2.2012 bezieht sich ausdrücklich auf jene Gesellschafterdarlehen, die im Betriebsprüfungsbericht genannt werden (dh sowohl die Gesellschafterdarlehen von der ***g*** AG als auch jene von der Holding). Durch die Aufforderung zur Urkundevorlage für den Zeitraum 2007 – 2010 und die Fragen über eine allfällige Selbstberechnung der Darlehensgebühr wird deutlich, dass die Amtshandlung auf sämtliche im Zeitraum 2007 - 2010 gebührenpflichtige und gesellschaftsteuerpflichtige Vorgänge im Zusammenhang mit den Darlehen der beiden Gesellschafterinnen gerichtet war. Im Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide war daher noch keine Verjährung eingetreten.

Die Beschwerden gegen die Gebührenbescheide erweisen sich daher als unberechtigt.

3.2.2. Gesellschaftsteuer für die Zuschüsse iHv € 4.000.000,00

Wie das FA GVG bereits in der Beschwerdeverentscheidung zutreffend ausgeführt hat, ist der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung nicht erforderlich; vielmehr reicht die objektive Eignung der Leistung, den Erfolg der Wertsteigerung zu bewirken aus.

Selbst bei einer Verlustübernahme wird das Gesellschaftsvermögen erhöht, da es wieder auf einen Stand gebracht wird, den es vor Eintritt des Verlustes erreicht hatte. Im gegenständlichen Fall liegt keinerlei Hinweis dafür vor, dass sich die Gesellschafterin vor dem Eintritt der Verluste vorweg vertraglich zu einer Verlustübernahme verpflichtet hätte.

Überdies waren die beschwerdegegenständlichen Zuschüsse auch weder dem Grunde noch der Höhe nach von der Feststellung eines Verlustes in einem Jahresabschluss der Bf. abhängig und unterliegen daher der Gesellschaftsteuer (vgl. dazu das auf die Vorabentscheidungsentscheidung des EuGH 1.12.2011, C-492/10, Rs Immobilien Linz, ausführlich bezugnehmende Erkenntnis VwGH 13.12.2012, 2012/16/0133).

Das Vorbringen der Bf., dass jeweils kurzfristig entstandene neue Verbindlichkeiten kurzfristig abgedeckt worden seien, entspricht nicht dem tatsächlichen Geschehensablauf.

Zum Einwand der Bf, dass es sich um Sanierungszuschüsse handle und ein Forderungsverzicht gegenüber einer überschuldeten Gesellschaft nicht geeignet sei, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, ist zu bemerken, dass in dem von der Bf. zitiertem Erkenntnis VwGH 6.10.1994, 93/16/0103 die Wertsteigerung deshalb ausgeschlossen wurde, weil die Leistung an eine bereits in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft erfolgte. Die Bf. befand sich im Zeitpunkt der Leistung jedenfalls nicht in Liquidation (auch nicht in „stiller“ Liquidation, übt sie ihre Tätigkeit doch nach wie vor aus).

Für die Freiwilligkeit einer Leistung im Sinne des § 2 Z 4 KVG kommt es nicht auf den Beweggrund an, der den Gesellschafter zur Leistung veranlasst hat (vgl. VwGH 11.6.2001, 99/16/0065).

Selbst wenn das Gesellschaftsvermögen weitgehend negativ ist und es trotz des Verzichts des Gesellschafters auf seine Forderung bleibt, ist jeder Schulderrass notwendig geeignet, das Wirtschaftspotential insofern zu verstärken, als die Existenzfähigkeit des Unternehmens dadurch größer wird (vgl. dazu EuGH 5.2.1991, Rs C-15/89 (DELTAKABEL BV)).

Die Festsetzung der Gesellschaftsteuer für die Zuschüsse im Gesamtbetrag iHv € 4.000.000,00 ist daher ebenfalls zu Recht erfolgt.

3.2.3. Gesellschaftsteuer für den Forderungsverzicht iHv € 180.971,74

Die Einbuchung von Zinsen mit einem Zinssatz von 6% für die Jahre 2008, 2009 und 2010 spricht dafür, dass die ***9*** AG einen Anspruch auf Zinsen mit diesem Zinssatz hatte und die Gesellschafterin ***9*** AG auf diese Forderung (Zinsen für 2010 in Höhe von €

180.971,74) verzichtet hat. Die Bf. ist den sachverhaltsbezogenen Ausführungen des Finanzamtes in der BVE nicht entgegengetreten.

Die Verlustsituation ändert nichts daran, dass das Gesellschaftsvermögen durch einen Forderungsverzicht erhöht wird. Jeder Schuldertlass ist notwendig geeignet, das Wirtschaftspotential insofern zu verstärken, als die Existenzfähigkeit des Unternehmens dadurch größer wird, auch wenn das Gesellschaftsvermögen weitgehend negativ ist und es trotz des Verzichts des Gesellschafters auf seine Forderung bleibt (vgl. dazu EuGH 5.2.1991, C-15/89, DELTAKABEL BV sowie die Ausführungen des Generalanwaltes vom 13.11.1990 in dieser Rs).

Der Verzicht auf eine Forderung durch einen Gesellschafter führt bei der Kapitalgesellschaft zu einer Vermögensvermehrung, weil eine Schuld bei der Gesellschaft wegfällt. Der Wert eines Forderungsverzichts ist aus der Sicht der Gesellschaft zu ermitteln und entspricht im Regelfall dem Nennwert der Forderung. Dies gilt auch dann, wenn bereits vor dem Verzicht eine Überschuldung bestand (vgl. UFS 4.10.2010, RV/1022-W/08; die Behandlung der dagegen unter 2010/16/0269 eingebrachten VwGH-Beschwerde wurde mit Beschluss vom 29.4.2014 abgelehnt).

Auch die Festsetzung der Gesellschaftsteuer für den Verzicht der *9*** AG auf Zinsen für die Gesellschafterdarlehen zum 31.12.2010 iHv € von € 180.971,74 ist daher zu Recht erfolgt.**

3.2.4. Gesellschaftsteuer für die zinsenlose Nutzung der überlassenen Kapitalbeträge

Ein Fall in dem von vornherein die Unverzinslichkeit eines Darlehens vereinbart wird, ist als die Überlassung eines Gegenstandes an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung anzusehen. Die unverzinsten Hingabe einer Darlehensvaluta ist als die Überlassung eines Gegenstandes zur Nutzung anzusehen; dieser Nutzung steht im Falle der Unverzinslichkeit keinerlei Gegenleistung gegenüber; der Rückzahlungsanspruch des Darlehensgebers ist kein Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Kapitals (vgl. ua. VwGH 18.11.1993, 93/16/0104 und VwGH 16.12.1993, 92/16/0065).

Bei der Gesellschaftsteuer löst nicht die Begründung der freiwilligen Übernahmeverpflichtung, sondern erst deren Erfüllung, also das fortlaufende Bewirken der Leistung (hier: die fortlaufende Überlassung der Darlehensvaluta zur Nutzung) den Steuertatbestand aus. Die gesellschaftsteuerpflichtige Leistung liegt in der Berechtigung zur unentgeltlichen Nutzung (vgl. VwGH 18.12.1995, 95/16/0195).

In dem Fall, dass ein Darlehen von vornherein unverzinslich gegeben wird, ist gemäß den Vorschriften des Bewertungsgesetzes sofort auf die gesamte Laufzeit des Darlehens der kapitalisierte Betrag an Zinsersparnis der Steuer zu unterziehen. Die §§ 15 Abs. 1 und 17 Abs. 1 und 3 BewG sehen nämlich eine einmalige Bewertung einer zukünftigen Nutzung einer

Geldsumme vor (vgl. VwGH 11.9.2014, 2010/16/0147 unter Hinweis auf 9.8.2001, 98/16/0266).

Für die Frage des Entstehens der Steuerschuld und daran anknüpfend für die Frage der Bewertung ist entscheidend, ob der Gesellschafter der Gesellschaft den Kapitalbetrag auf unbestimmte Zeit unentgeltlich überlässt (dann Bewertung nach § 15 Abs. 2 BewG mit dem 9-fachen Jahreswert) oder ob der Gesellschafter der Gesellschaft die unentgeltliche Nutzung des Kapitalbetrages bloß stillschweigend jeweils von Jahr zu Jahr gestattet. Bei auf Verrechnungskonten angesammelten Kapitalbeträgen wird die unentgeltliche Nutzung bloß Jahr für Jahr gestattet und somit der Gesellschaft nicht für unbestimmte Zeit eine Leistung gewährt, sondern nur jeweils für einen bestimmten Zeitraum von einem Jahr. Erst wenn feststeht, dass für das jeweilige Jahr keine Zinsen verrechnet werden, liegt eine Leistung vor, die geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen und wird deshalb auch Jahr für Jahr ein gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang verwirklicht (vgl. UFS 19.3.2003, RV/0489-W/02).

Wird einer Kapitalgesellschaft von ihrem Gesellschafter ein Darlehen zur Überbrückung eines Liquiditätsengpasses gewährt, so kann der Darlehensgeber das Darlehen dem Darlehenszweck entsprechend im Allgemeinen auf unbestimmte Zeit nicht fällig stellen (vgl. OGH 18.12.2007, 1Ob160/07x). Überlässt der Darlehensgeber der Gesellschaft ein solches Darlehen unverzinslich, ohne dass damit ein vertraglicher, das Gesellschaftsvermögen werterhöhender Anspruch der Gesellschaft auf Unverzinslichkeit über die Laufzeit des Darlehens, also auf unbestimmte Zeit, begründet wurde, ist die Gesellschaftsteuer nicht vom 9-fachen Jahreswert der unentgeltlichen Nutzung, sondern vom Wert des ersparten Zinsaufwandes für jenen Zeitraum, in dem das Kapital der Gesellschaft tatsächlich vom Gesellschafter zur Verfügung gestellt worden ist, festzusetzen (vgl. BFG 31.8.2015, RV/7102367/2010).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes kann eine Gesellschaft, der ein zinsloses Darlehen gewährt wird, über Kapital verfügen, ohne die Kosten dafür tragen zu müssen; die sich hieraus ergebende Ersparnis an Zinsaufwendungen bewirkt eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens, da der Gesellschaft Kosten, die sie sonst zu tragen gehabt hätte, nicht entstehen, und die Gewährung eines solchen Darlehens trägt durch die Ersparnis dieser Kosten zur Stärkung des Wirtschaftspotentials der begünstigten Gesellschaft bei und ist daher geeignet, den Wert ihrer Gesellschaftsanteile zu erhöhen. Ein zinsloses Darlehen, das eine Gesellschaft von einem ihrer Gesellschafter erhält, kann mit seinem Nutzungswert, d.h. mit dem Betrag der ersparten Zinsen, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden (vgl. EuGH 17.9.2002, C-392/00).

Gegenstand der Besteuerung sind die Zinsen, die geleistet werden müssten. Der Abgabenanspruch nach § 4 BAO entsteht für diese (fiktiven) Zinsen mit deren (fiktiven) Anfall (vgl. BFG 31.8.2015, RV/7102367/2010 unter Hinweis auf VwGH 18.10.2005, 2005/16/0009).

Das FA GVG ist bei der Festsetzung der Gesellschaftsteuer implizit davon ausgegangen, dass die Gesellschafterinnen der Bf. die Darlehensbeträge von vorneherein für die gesamte - unbestimmte – Vertragsdauer unverzinst zur Verfügung gestellt haben. Dies steht allerdings hinsichtlich der Gesellschafterin ***9*** AG im Widerspruch dazu, dass für die Jahre 2008, 2009 und 2010 Zinsen mit einem Zinssatz von 6% auf dem Verrechnungskonto eingebucht wurden. Im Zusammenhang mit dem Forderungsverzicht iHv € 180.971,74 ist das FA GVG selbst davon ausgegangen, dass die ***9*** AG hinsichtlich der Zinsen für 2010 eine Forderung hatte, auf die die ***9*** AG sodann verzichtet hat.

Ein allfälliger nachträglicher Verzicht auf Zinsen für die Jahre 2008 und 2009 war jedenfalls nicht Gegenstand der angefochtenen Bescheide und kommt daher eine erstmalige Festsetzung durch das BFG nicht in Betracht.

Hinsichtlich der **von der ***9*** AG im Jahr 2007 gewährten Darlehen** im Gesamtbetrag iHv € 1.937.151,00, für die das FA GVG eine „Zinersparnis“ iHv € 958.889,75 (€ 106.543,31 x 9) angesetzt hat, ist daher die Gesellschaftsteuer von den im Zeitraum ab Zuzählung bis zum 31.12.2007 tatsächlich ersparten Zinsen festzusetzen (siehe die nachstehende Berechnung):

<i>Datum</i>	<i>Bezeichn. Buch.</i>	<i>Darlehensbetrag</i>	<i>5.5% Zinsen pa</i>	<i>Monate/Tage bis 31.12.2007</i>	<i>Zinersparnis (=BMGL)</i>
31.03.2007	3485	310.000,00	17.050,00	9 Monate	/12 x 9= 12.787,50
27.09.2007	Tramec AG	80.000,00	4.400,00	3 Mo + 3 Tage	/12 x 3=1100,00 /365 x 3= 36,16
19.10.2007	Tramec AG	81.773,00	4.497,52	2 Mo + 12 Tage	/12 x2=374,79 /365 x12=147,86
31.12.2007	Interne UB	1.465.378,00	80.595,79	0	0,00
Summe		1.937.151,00			14.446,31

Da auch mit der Holding bei der Hingabe der Geldmittel keine dezidierten Vereinbarungen über eine allfällige Verzinsung getroffen wurden ist auch die „Zinersparnis“ für die von der Holding zur Verfügung gestellten Kapitalbeträge nach der tatsächlichen Dauer neu zu berechnen (siehe dazu im Detail die mit dem Vorbereitungsvorhalt vom 2.9.2019 übermittelten Berechnungsblätter).

Nach diesen Berechnungen der Zinersparnis für die Jahre 2007 – 2012 (dieser Zinsberechnung haben sich im Ergebnis sowohl die Bf. als auch das FA beim Erörterungstermin ausdrücklich angeschlossen) **ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen und Abgabebeträge an Gesellschaftsteuer:**

Darlehensgeber	Jahr	BMGL	gem. § 8 KVG 1% GesSt
----------------	------	------	-----------------------

9 AG	2007	€ 14.821,11	€ 148,21
9 Holding GmbH	2007	€ 176,57	€ 1,77
9 Holding GmbH	2008	€ 44.817,69	€ 448,18
9 Holding GmbH	2009	€ 142.337,82	€ 1423,38
9 Holding GmbH	2010	€ 210.278,47	€ 2.102,78
9 Holding GmbH	2011	€ 223.387,99	€ 2.233,88
9 Holding GmbH	2012	€ 231.709,44	€ 2317,09
gesamt		€ 867.529,09	€ 8.675,29

Zum Einwand der Verjährung der Gesellschaftsteuer für die „zinsenlose Nutzung“ wird auf die Ausführungen des Finanzamtes in der BVE verwiesen. Die Anfrage des Finanzamtes vom 28.2.2012 nimmt im Betreff Bezug auf die Kontrollmitteilung des Betriebsfinanzamtes und damit auf den der Bf. bekannten Betriebsprüfungsbericht des Betriebsfinanzamtes vom 15.9.2011, in dem ausdrücklich auf eine allfällige Gesellschaftsteuerpflicht im Zusammenhang mit den unverzinslichen Gesellschafterdarlehen hingewiesen wurde. Auch die Anfrage vom 22.11.2013 sowie die Erinnerung vom 21.10.2014 stellen im Einleitungssatz (vor den detaillierten Fragen ua. zu Vereinbarungen über die Verzinsung der Gesellschafterdarlehen) klar, dass es um die Gesellschaftsteuer von Vorgängen im Zeitraum 1.1.2006 – 31.12.2012 im Zusammenhang mit den zinsenlosen Gesellschafterdarlehen geht.

Dem Einwand der Verjährung kommt daher keine Berechtigung zu.

Der Gesellschaftsteuerbescheid zu ErfNr. *7*** ist daher insofern abzuändern, als die Gesellschaftsteuer insgesamt ausgehend von einer Bemessungsgrundlage iHv € 867.529,09 mit € 8.675,29 (anstatt mit € 35.918,62) festgesetzt wird.**

3.2.5 (keine) 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 bzw gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgänge (Gewährung von Darlehen, Zuschüsse, Forderungsverzicht und unverzinsten Überlassung der Darlehensbeträge zur Nutzung) 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 bzw der Gesellschaftsteuer zu unterziehen. Nur bei einer Identität des Rechtsvorganges besteht eine Gebührenfreiheit nach § 15 Abs. 3 GebG (siehe dazu auch oben) und sind mehrere – wie hier – hintereinander verwirklichte gebührenpflichtige Rechtsvorgänge (wie zB Darlehensverträge) und gesellschaftsteuerpflichtige Rechtsvorgänge (wie zB Forderungsverzichte oder Zuschüsse zu einem späteren Zeitpunkt) jeweils 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).

4. 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 EuGH und 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