

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf2*** als RNF ***Bf1*** als RNF der Rechtsvorgängerin, ***Bf1-Adr*** vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41 in 4020 Linz, über die Beschwerde vom 29. November 2012 gegen den Bescheid des FA GVG vom 2. November 2012 betreffend Gesellschaftsteuer Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Zur Beschwerdeführerin:

Die Berufungswerberin ***Bf1*** (in der Folge als Bf1 bezeichnet) der gegenständlichen Berufung vom 29.11.2012 ist im Zuge einer Verschmelzung vom 4.9.2012 als übernehmende Gesellschaft die Rechtsnachfolgerin der Rechtsvorgängerin, mit der die verfahrensgegenständlichen steuerbaren Vorgänge stattgefunden haben.

Die Berufungswerberin wiederum wurde durch Verschmelzungsvertrag vom 4.7.2018 mit der ***Bf2*** als übertragende Gesellschaft verschmolzen unter Fortführung der unternehmens- und steuerlichen Buchwerte der übertragenden Gesellschaft.

Demzufolge ist daher als Rechtsnachfolgerin der ***Bf1*** die ***Bf2*** die nunmehrige Beschwerdeführerin (in der Folge mit Bf2 bezeichnet) des gegenständlichen Verfahrens.

2. Verfahren vor der belangten Behörde:

Vertrag über die Gewährung eines Gesellschafterdarlehens vom 30.11.2010

Die Rechtsvorgängerin der Bf Rechtsvorgängerin erhielt mit Vertrag über die Gewährung eines Gesellschafterdarlehens ein Darlehen in Höhe von 2.991.265,01 €.

Der Darlehensgeber A war laut Darlehensvertrag auf Grund des zwischen Gesellschafter DIB und ihm als Treugeber abgeschlossenen Treuhandvertrages wirtschaftlicher Gesellschafter der Rechtsvorgängerin.

Die Rechtsvorgängerin verwendete laut Vertrag diese Mittel für den Ankauf von Aktien an der Bf1 mit dem ausdrücklichen Einverständnis des Darlehensgebers.

Das Darlehen war auf unbestimmte Zeit gewährt, wobei eine vorzeitige Rückzahlung jederzeit möglich war.

Der Darlehensgeber verzichtete laut Darlehensvertrag ausdrücklich für 5 Kalenderjahre – bis zum 31.12.2015 – darauf, das Darlehen aufzukündigen oder fällig zu stellen.

Das Darlehen war unverzinst.

Der Vertrag lautet auszugsweise wie folgt:

„ ...

Auf Grund des zwischen dem Gesellschafter DIB (FN abc) und dem Darlehensgeber, als Treugeber, abgeschlossenen Treuhandvertrages ist der Darlehensgeber wirtschaftlicher Gesellschafter der Rechtsvorgängerin. Die Beteiligung entspricht rund 20,81250 % am gesamten Stammkapital.

...

VI.

Qualifikation des Darlehens

6.1 Das gewährte Darlehen stellt zivilrechtlich Fremdmittel dar, die der Gesellschaft von ihrem (wirtschaftlichen) Gesellschafter gewährt wurde. Die Darlehensgewährung liegt ausschließlich im Interesse der Rechtsvorgängerin.

6.2 Ein Darlehen, das ein Gesellschafter seiner Gesellschaft in der Krise gewährt, ist eigenkapitalersetzend. Als Gesellschafter gilt auch der Treugeber (§ 7 Abs. 1 EKEG). Eine Krise liegt dann vor, wenn die in § 2 Abs. 1 EKEG genannten Voraussetzungen verwirklicht sind.

Auf Grund des vorliegenden Geschäftsplanes kann vermutet werden, dass ein Reorganisationsbedarf aktuell nicht vorliegt. Sollte diese Einschätzung aber unzutreffend sein oder werden – eine Haftung für diese Einschätzung wird ausdrücklich abgelehnt – und sollte ein Eigenkapitalersatz angenommen werden, führt dies zu einer Rückzahlungssperre, sodass das Gesellschafterdarlehen erst dann zurückbezahlt werden kann, wenn alle übrigen Gläubiger befriedigt sind. Im Insolvenzfall bedeutet dies ein vollständiger Verlust des Rückzahlungsanspruches.

6.3 Aus steuerrechtlicher Sicht ist das Darlehen als Eigenkapital zu qualifizieren und wird das Darlehen bei der Rechtsvorgängerin als steuerliche Einlage evidenziert.

...“

Bescheide der belangten Behörde

Die belangte Behörde erließ am 11.5.2011 einen **Bescheid in Höhe von 29.912,65 € Gesellschaftssteuer** gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iVm § 2 Z. 2 bis 4 KVG.

Begründet wurde der Bescheid damit, dass gemäß Punkt 6.3 des Darlehensvertrages das Darlehen als Eigenkapital zu qualifizieren sei und aus steuerrechtlicher Sicht eine Einlage vorliege. Deshalb sei die Zurverfügungstellung des Geldbetrages in Höhe von 2.991.261,01 € der Gesellschaftssteuer zu unterziehen.

Dagegen erhob die Rechtsvorgängerin der Bf1 **Berufung am 17.5.2011** und stellte den Antrag, den Bescheid ersatzlos aufzuheben und stattdessen die Rechtsgeschäftsgebühr gem. § 33 TP 19 Abs 1 Z 1 GebG in Höhe von 23.930,09 € festzusetzen.

Begründet wurde dies damit, dass die Rechtsvorgängerin die Errichtung der Darlehensurkunde beim Finanzamt angezeigt und um bescheidmäßige Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühr gem. § 33 TP 8 GebG ersucht habe, jedoch eine Gesellschaftssteuer stattdessen vorgeschrieben worden sei mit der Begründung, dass Punkt 6.3 des Vertrages das Darlehen als Eigenkapital zu qualifizieren sei und eine Einlage vorläge.

Die Bf argumentierte, dass der Gesellschaftsteuer jedoch eine eigenständige Beurteilung zu Grund zu legen sei, die keinerlei Bindungswirkung zur Körperschaftsteuer habe, da sie nicht das Einkommen der Kapitalgesellschaft besteuere, sondern den tatsächlichen Vermögensübergang. Daher sei die Frage, ob ein Tatbestand des Gesellschaftsteuerrechts verwirklicht sei losgelöst von der Frage der verdeckten Einlage iSd Körperschaftsteuerrechts zu beurteilen.

Da dem Gesellschaftsteuerrecht der Begriff der verdeckten Einlage fremd sei, sei der Begriff der gesellschaftsteuerrechtlichen Leistung klärungsbedürftig:

Bei dem gewährten Darlehen würde es sich nicht um eine freiwillige Leistung iSd § 2 Z 3 und 4 KVG sondern um eine Forderung iSd § 859 ABGB, die der Gesellschafter gegen die Kapitalgesellschaft habe, handeln, die sich von der freiwilligen Leistung durch die Rückzahlungsabsicht unterscheide. Laut VwGH würde bei einem Darlehen, bei dem von vornherein beabsichtigt wäre, dass es nicht zurückgezahlt werden müsse, ein Zuschuss vorliegen, VwGH vom 9.6.2004, 2003/16/0017.

Die Bf betonte, dass eine Rückzahlungsabsicht bei dem gegenständlichen Darlehen außer Frage gestanden hätte, dass nur die Rückzahlung nur deshalb nicht vertraglich vereinbart worden wären, weil sie abhängig von der Liquiditätsfrage gewesen sei.

Verwiesen wurde in der Berufung auch auf den Erlass des BMF vom 6.2.1995, GZ. 10 5010/1-IV/10/95, nach dem die Gewährung eines Gesellschafterdarlehens im Allgemeinen keinen Tatbestand des Gesellschaftsteuerrechtes erfülle, wenn nicht eine besondere Vertragsgestaltung, die nicht vorliege, eine andere Beurteilung erfordere. Der Eigenkapitalcharakter wäre demnach nicht gegeben und es würde keine gesellschaftsteuerrechtliche Schuld bestehen und keine Gesellschaftsteuer vorzuschreiben sein.

Beantragt wurde daher die ersatzlose Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides und die bescheidmäßige Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühr gem. § 33 TP 19 Abs 1 Z 1 GebG iHv 0,8 % der Kreditsumme angeregt.

Bescheidaufhebung durch Berufungsvorentscheidung vom 11.7.2011

Die belangte Behörde gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 11.7.2011 Folge und hob den Gesellschaftsteuerbescheid auf.

Neuerlicher Bescheid in Form von Gebührenfestsetzung vom 13.7.2011

Mit Bescheid vom 13.7.2011 setzte sie die angeregte Gebühr in Höhe von 23.930,09 € gem. § 33 TP 19 Abs 1 Z 1 GebG fest.

Verfahrensgegenständlicher Forderungsverzicht des Hrn. A am 25.8.2012

Am 25.8.2012 verzichtete Hr. A auf seine Forderungen gegenüber der Rechtsvorgängerin im Ausmaß von 2.766.01 € rechtsverbindlich.

Daraufhin erließ die belangte Behörde den verfahrensgegenständlichen Bescheid vom 2.11.2012 und setzte für den Forderungsverzicht die Gesellschaftsteuer gem. § 8 KVG iVm § 7 Abs.1 Z 2 iVm § 2 Z 2 bis 4 KVG in Höhe von 27.664,90 € fest.

Berufung vom 29.11.2012

Dagegen erhob die Bf1 Berufung, die nunmehr als Beschwerde zu behandeln ist, am 29.11.2012 mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Der Großteil des Darlehens, das der Vergebührung unterzogen worden sei (siehe oben Bescheid vom 13.7.2011) würde nun zusätzlich von der belangten Behörde auch noch der Gesellschaftsteuer unterzogen. Das Darlehen würde jedenfalls einer Gebührenpflicht unterliegen, wodurch die Zurverfügungstellung des Kapitals von einem Gesellschafter an seine Gesellschaft einer Besteuerung unterzogen worden sei.

Zitiert wurde § 6 Ans. 1 Z 2 lit b sublit cc KVG, demzufolge die Erhöhung des Nennkapitals durch Umwandlung von Gesellschafterdarlehen, die bereits der Gesellschaftsteuer unterlegen wären, von einer neuerlichen Gesellschaftsteuerpflicht ausgenommen würden. Diese Vorschrift diene der Vermeidung eines kumulierten Anfalls einer Steuer auf die Ansammlung von Kapital.

Im konkreten Fall wäre der der Gesellschaft zur Verfügung gestellte Darlehensbetrag nicht der Gesellschaftsteuer unterlegen, aber einer vergleichbaren Steuer, die ausschließlich auf Grund der Gesellschaftereigenschaft des Darlehensgebers vorgeschrieben würde. Insofern komme die Darlehensgebühr gem. § 33 TP 8 GebG genau wie die Kreditvertragsgebühr gem. § 33 TP 19 GebG im Falle der Darlehensgewährung durch einen Gesellschafter einer Gesellschaftsteuer gleich.

Der Ersatzbeurkundungstatbestand wäre mit dem besonderen Naheverhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter begründet worden. Eine potentielle Gebührenvermeidung durch Nichterstellung einer Urkunde diene hier als Rechtfertigung für zwingende Vergebührung. Dies könne aber eine Doppelbesteuerung mit Gebühr und Gesellschaftsteuer

im Falle der Umwandlung in Eigenkapital nicht rechtfertigen. Die Erfahrung zeige, dass im Geschäftsverkehr gerade bei den in Rede stehenden Summen unter Fremden gebührenvermeidende Vertragsabschlüsse die Regel seien. Daher erzeuge der besondere Tatbestand der Ersatzbeurkundung auf Grund der Gesellschafterstellung eine nicht vermeidbare Gebührenpflicht, die im Grunde mit einer Gesellschaftsteuer vergleichbar sei. Die unwiderlegbare Urkundenfiktion durch Aufnahme eines Darlehens eines Gesellschafters an seine Gesellschaft in die Bücher und die spätere Umwandlung in Eigenkapital der Gesellschaft erzeuge so auf Grund der geltenden österreichischen Gesetzeslage eine Doppelbesteuerung auf die Zurverfügungstellung von Kapital an die Gesellschaft. Diese lasse sich mit der Kapitalansammlungsrichtlinie nicht vereinbaren. Art. 8 Abs 3 der RL normiere, dass der Gesellschaftsteuersatz auf keinen Fall 1 % überschreiten dürfe. Weiters ordne Art. 12 Abs 1 lit b an, dass der Betrag, der durch die Kapitalgesellschaft aufgenommenen Darlehen, die in Gesellschaftsanteile umgewandelt werde und bereits der Gesellschaftsteuer unterlegen hätte, nicht in die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer eingerechnet werden dürfe.

Der EuGH habe in der Rechtssache EP II Sp.z.o.o., C-441/08, am 12.11.2009 entschieden, dass eine derartige Besteuerung von Darlehen der KapitalansammlungsRL widerspreche. Ausgangspunkt wäre das polnische Gesetz über die Steuer auf zivilrechtliche Rechtsgeschäfte, nach dem unter anderem zivilrechtliche Rechtsgeschäfte wie Gesellschaftsverträge (Gründungsakte) und Darlehen der Gesellschafter (Aktionäre) an die Gesellschaft der Steuer unterlegen wären.

Durch den EU Beitritt Polens wäre dieses Gesetz in Anpassung an die KapitalansammlungsRL so geändert worden, dass richtigerweise Darlehen nicht mehr zu einer Besteuerung mit Gesellschaftsteuer führen würden. In dem vom EuGH entschiedenen Fall wäre ein Darlehen vorgelegen, das vor EU-Beitritt gewährt und nach EU-Beitritt in Nennkapital umgewandelt worden wäre. Die auf die Umwandlung erhobene Gesellschaftsteuer wäre vom EuGH folgerichtig als rechtswidrig erklärt worden, weil eine doppelte Besteuerung des nämlichen Betrages erfolgt sei, einmal bei Darlehensgewährung durch den Aktionär an seine Gesellschaft und einmal bei Umwandlung dieses Darlehens in Nennkapital.

Die genannte Entscheidung sei auf den gegenständlichen Fall ebenso anzuwenden, da ein Darlehen vorliege, das auf Grund der Gesellschafterstellung des Darlehensgebers einer Besteuerung unterlegen habe, die der Gesellschaftsteuer gleichkomme und abermals einer Besteuerung unterlegen, als dieses Darlehen in Eigenkapital umgewandelt worden wäre. Daher widerspreche die Gesellschaftsteuer auf Umwandlung dem geltenden EU-Recht. Die bereits abgeführte Gesellschaftsteuer sei daher im Ausmaß von 27.664,90 € zu erstatten, zumindest aber in jenem Ausmaß in dem die Gesamtbelastung 1 % der Kapitalzufuhr übersteige. Nachdem mit Bescheid bereits Gebühr iHv 23.930,12 € vorgeschrieben und entrichtet worden sei, liege insoweit eine Doppelbesteuerung vor und es wurde zumindest die Erstattung des letztgenannten Betrages beantragt.

Die rechtliche Beurteilung gründe die Bf1 auf Art. 3 lit j der KapitalansammlungsRL, wonach für Zwecke dieser Richtlinie als Kapitalzuführung auch die Darlehensaufnahme durch eine Kapitalgesellschaft bei einem Gesellschafter gelte, wenn diese Darlehen die gleiche Funktion hätten wie eine Erhöhung des Kapitals. Dies sei im gegenständlichen Fall anzunehmen, weil das Darlehen zum Zweck der Anschaffung einer Beteiligung iHv 30 Mio € gewährt worden sei und das Stammkapital 48.000 € betragen habe.

Die belangte Behörde erließ keine Berufungsvorentscheidung.

3. Verfahren vor dem EuGH:

Das von der Bf1 angesprochene Verfahren vor dem EuGH EP II (EP) bezieht sich auf das Urteil des EuGH vom 12. November 2009, Rechtssache C-441/08.

Es geht darin um die doppelte Verschreibung von Gesellschaftsteuer für einen Rechtsvorgang, einmal vor dem Beitritt Polens zur EU und einmal danach:

„...“

URTEIL DES GERICHTSHOFS

(Sechste Kammer) 12. November 2009()*

„Indirekte Steuern auf die Ansammlung von Kapital - Von einer Kapitalgesellschaft vor dem Beitritt des entsprechenden Mitgliedstaats zur Europäischen Union aufgenommene Darlehen - Besteuerung mit Gesellschaftsteuer nach nationalem Recht - Umwandlung der Darlehen in Gesellschaftsanteile nach dem Beitritt des Mitgliedstaats zur Europäischen Union - Erhebung von Gesellschaftssteuer auf diese Erhöhung des Gesellschaftskapitals -

Sofortige Anwendung der neuen Rechtsvorschriften“

In der Rechtssache C-441/08

...

21 *Art. 9 des Rechtsgeschäfte-Steuergesetzes in geänderter Fassung lautet: „Von der Steuer befreit sind folgende zivilrechtliche Rechtsgeschäfte:*

10. *Darlehen, die*

h) einer Kapitalgesellschaft von einem Gesellschafter (Aktionär) gewährt werden“.

...

29 *Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob das in Art. 5 Abs. 3 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 69/335 aufgestellte Verbot, bei der Berechnung des Betrags, auf den die Steuer bei Erhöhung des Kapitals erhoben wird, den Betrag der durch die Kapitalgesellschaft aufgenommenen Darlehen, die in Gesellschaftsanteile umgewandelt werden und bereits der Gesellschaftsteuer unterlegen haben, zu berücksichtigen, in dem Fall Anwendung findet, dass die Umwandlung der einer Kapitalgesellschaft gewährten Darlehen in Gesellschaftsanteile nach dem Beitritt des entsprechenden Mitgliedstaats zur Europäischen Union erfolgt ist, während die Darlehen vor dem Beitritt gewährt und seinerzeit nach den damals geltenden nationalen Rechtsvorschriften besteuert worden sind.*

30 *Im Hinblick auf die Beantwortung dieser Frage ist bei der Auslegung und Anwendung der Richtlinie 69/335 die besondere Lage eines Staates zu berücksichtigen, der, wie die Republik Polen, der Europäischen Union mit Wirkung zum 1. Mai 2004 beigetreten ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Juni 2007, Optimus - Telecomunicacoes, C-366/05, Slg. 2007, I-4985, Randnr. 25).*

31 *Das bedeutet, dass die Richtlinie 69/335 vor diesem Zeitpunkt in diesem Staat nicht anwendbar war. Jede Maßnahme auf dem Gebiet der Besteuerung oder Steuerbefreiung von Vorgängen, die unter den Begriff der Ansammlung von Kapital fielen, wurde innerhalb der polnischen Rechtsordnung vor dem genannten Zeitpunkt allein auf der Grundlage des nationalen Rechts getroffen (vgl. in diesem Sinne Urteil Optimus - Telecomunicacoes, Randnr. 26).*

...

35 *Dazu ist festzustellen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Darlehen, die vor dem Beitritt der Republik Polen zur Europäischen Union aufgenommen wurden, auf der Grundlage der Rechtsvorschriften besteuert wurden, die zum Zeitpunkt des die Besteuerung auslösenden Sachverhalts, nämlich der Erstellung der zivilrechtlichen Dokumente über die*

Gewährung dieser Darlehen, galten. Zu diesem Zeitpunkt gab es im polnischen Recht keine Vorschriften, die es verwehrt hätten, dass zunächst diese Rechtsgeschäfte als Darlehen besteuert werden und anschließend ein zweites Mal bei der eventuellen Umwandlung der Darlehen in eine Kapitalerhöhung Steuer erhoben wird.

36 Die Einführung einer entsprechenden Vorschrift in das polnische Recht, mit der die erneute Besteuerung derselben Beträge bei ihrer Umwandlung in Stammkapital untersagt wird, stellt die bereits erfolgten Besteuerungen nicht in Frage und ist deshalb nicht rückwirkend.

37 Das Ziel und die Bedeutung dieser Vorschrift bestehen allein darin, eine doppelte Besteuerung derselben Besteuerungsgrundlage zu verhindern, und sie findet ab ihrem Inkrafttreten sowohl auf Darlehen, die bereits vor dem Beitritt der Republik Polen zur Europäischen Union und damit vor ihrem Inkrafttreten in der polnischen Rechtsordnung aufgenommen und nach diesem Beitritt in Gesellschaftsanteile umgewandelt wurden, als auch auf Darlehen Anwendung, die nach diesem Beitritt aufgenommen werden.

38 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass Art.5 Abs. 3 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 69/335 nur eine neue Vorschrift darstellt, die unmittelbar auf nach ihrem Inkrafttreten in Polen vorgenommene Transaktionen Anwendung findet, die in ihren Anwendungsbereich fallen.

39 Daraus folgt, dass Art. 5 Abs. 3 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 69/335 vorschreibt, dass bei der Feststellung der Besteuerungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer auf die Erhöhung des Kapitals einer Gesellschaft in der Form, dass nach dem Beitritt der Republik Polen zur Europäischen Union von derselben Gesellschaft vor dem Beitritt aufgenommene Darlehen in Gesellschaftsanteile umgewandelt werden, die frühere Besteuerung dieser Darlehen auf der Grundlage der seinerzeit geltenden nationalen Rechtsvorschriften zu berücksichtigen ist.

40 Entgegen dem Vorbringen der Republik Polen läuft eine solche Auslegung der Richtlinie 69/335 nicht auf eine rückwirkende Anwendung dieser Richtlinie auf einen Sachverhalt vor dem Beitritt dieses Mitgliedstaats hinaus, sondern bedeutet lediglich, dass ab ihrem Inkrafttreten das in ihr niedergelegte Verbot der Doppelbesteuerung angewandt wird, was notwendigerweise dazu führt, dass auch bereits vor ihrem Inkrafttreten erhobene Steuern berücksichtigt werden.

41 Im Übrigen hat der Gerichtshof nicht zu prüfen, ob, wie den Ausführungen der Republik Polen in der mündlichen Verhandlung zu entnehmen zu sein scheint, die vor ihrem Beitritt auf der Grundlage der seinerzeit geltenden nationalen Rechtsvorschriften besteuerten Elemente ganz oder teilweise den nach dem Beitritt besteuerten Elementen entsprechen; dies ist allein Sache des mit dem Ausgangsrechtsstreit befassten Gerichts.

42 Unter diesen Umständen ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 5 Abs. 3 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 69/335 vorschreibt, dass bei der Feststellung der Besteuerungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer auf die Erhöhung des Kapitals einer Gesellschaft in der Form, dass nach dem Beitritt der Republik Polen zur Europäischen Union von derselben Gesellschaft vor dem Beitritt aufgenommene Darlehen in

Gesellschaftsanteile umgewandelt werden, die frühere Besteuerung dieser Darlehen auf der Grundlage der seinerzeit geltenden nationalen Rechtsvorschriften zu berücksichtigen ist.

...

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 5 Abs. 3 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der durch die Akte über die Bedingungen des Beitritts der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Zypern, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Malta, der Republik Polen, der Republik Slowenien und der Slowakischen Republik und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge geänderten Fassung schreibt vor, dass bei der Feststellung der Besteuerungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer auf die Erhöhung des Kapitals einer Gesellschaft in der Form, dass nach dem Beitritt der Republik Polen zur Europäischen Union von derselben Gesellschaft vor dem Beitritt

aufgenommene Darlehen in Gesellschaftsanteile umgewandelt werden, die frühere Besteuerung dieser Darlehen auf der Grundlage der seinerzeit geltenden nationalen

Rechtsvorschriften zu berücksichtigen ist.

...“

4. Verfahren vor dem UFS bzw. Bundesfinanzgericht:

Am **11.3.2013** legte die **belangte Behörde** den gegenständlichen Fall dem Unabhängigen Finanzsenat **vor**.

Im Vorlagebericht nahm sie dazu Stellung und ersuchte, die Berufung als unbegründet abzuweisen:

Verfahrensgegenständlich liege ein Verzicht des Gesellschafters auf Forderungen gegenüber der Rechtsvorgängerin iHv 2.766.490,01 € vor. Den Ausführungen in der Berufung sei hinsichtlich des Ersatzvergebühungstatbestandes des § 33 TP 8 Abs 4 iVm TP 19 GebG zu widersprechen, da dieser nicht vorliege. Die Vergebühung sei für den Vertrag über die

Gewährung eines Gesellschafterdarlehens vorgenommen worden, weil § 33 TP 19 GebG Kreditverträge, mit denen Kreditnehmern die Verfügung über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt werde, der Gebühr von 0,8 % der vereinbarten Kreditsumme unterwerfe, wenn der Kreditnehmer über diese Summe nur einmal oder während einer bis zu 5 Jahren vereinbarten Dauer des Kreditvertrages mehrmals verfügen könne.

Entgegen den Ausführungen in der Berufung sei nicht die Kapital- bzw. Darlehenszufuhr der Gebühr unterlegen, sondern das Rechtsgeschäft, über das eine Urkunde errichtet worden sei. Eine Befreiung gem. § 6 Abs 1 Z 2 lit b sublit cc KVG scheide mangels Tatbestandsmäßigkeit aus.

Die zitierte EuGH Judikatur sei ebenfalls nicht anwendbar, weil keine Umwandlung in Nennkapital vorliege, es sich auch nicht um ein Darlehen handle, das auf Grund der Gesellschafterstellung des Darlehensgebers einer Besteuerung unterlegen sei, die der Gesellschaftsteuer gleichkomme. Es liege nicht einmal eine Umwandlung vor, sondern ein Forderungsverzicht. Die in der Berufung begehrte Erstattung sei daher unbegründet.

Dazu **nahm die Bf1 mit Schreiben vom 21.3.2013** wie folgt **Stellung**.

Richtig sei, dass eine Urkunde über die Darlehensgewährung errichtet worden sei. Die Bf1 hätte in ihrer Berufung dargelegt, dass einem Gesellschafter auf Grund des Ersatzbeurkundungstatbestandes des § 33 TP 8 Abs 4 GebG die einem Nichtgesellschafter möglichen und rechtlich zulässigen gebührenvermeidenden Maßnahmen nicht zur Verfügung stünden. Der Abschluss eines unter Fremden üblichen gebührenvermeidenden Vertrages hätte auf Grund der Gesellschafterstellung von Hrn. A trotzdem zum Anfall der Rechtsgeschäftsgebühr geführt. Diese stelle somit für den darlehensgewährenden Gesellschafter eine der Gesellschaftsteuer vergleichbare Belastung dar.

Die von der belangten Behörde rein formale Betrachtung, dass eine reine mit der Gesellschaftsteuer nicht vergleichbare Urkundensteuer vorliege, greife zu kurz, da es der KapitalanamlungsRL darauf ankomme, die Kapitalzufuhr höchstens einmal mit einer Verkehrsteuer zu belasten. Auch im EuGH Fall EP handle es sich um eine Steuer auf Rechtsgeschäfte. Dort sei, wie auch im gegenständlichen Fall auf ein mit einer Steuer auf Rechtsgeschäfte belastetes Gesellschafterdarlehen verzichtet worden und der Darlehensverzicht einer Steuer auf zivilrechtliche Rechtsgeschäfte unterworfen.

Auf die Umwandlung in Nominalkapital könne es nicht ankommen, unter die KapitalansamlungsRL würden ausdrücklich auch Darlehen der Gesellschafter fallen. Es könne der RL nicht unterstellt werden, dass bei einem bloßen Verzicht auf ein solches nochmals Gesellschaftsteuer anfallen solle, weil darin wieder eine Kapitalzuführung iSd RL vorliege. Durch die RL solle die Besteuerung begrenzt und nicht ausgedehnt werden und sie sehe die Abschaffung der Gesellschaftsteuer als beste Lösung an.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf1 als Rechtsnachfolgerin der Rechtsvorgängerin, mit der die verfahrensgegenständlichen steuerbaren Vorgänge stattgefunden haben, hat die gegenständliche Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid der belangten Behörde vom 2.11.2012 erhoben.

Ein Vertrag über die Gewährung eines Gesellschafterdarlehens für den Ankauf von Aktien an der Bf1 mit dem ausdrücklichen Einverständnis des Darlehensgebers A vom 30.11.2010 in Höhe von 2.991.265,01 € wurde zinsenlos auf unbestimmte Zeit gewährt und vertraglich vereinbart, nicht vor Ablauf von 5 Jahren aufzukündigen oder fällig zu stellen (Details im Auszug aus dem Vertrag siehe Verfahrensgang).

Die belangte Behörde setzte am 11.5.2011 bescheidmäßig Gesellschaftssteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iVm § 2 Z. 2 bis 4 KVG fest, weil das Darlehen als Eigenkapital zu qualifizieren sei und aus steuerrechtlicher Sicht eine Einlage vorliege.

Dagegen erhob die Rechtsvorgängerin der Bf1 Berufung am 17.5.2011 und stellte des Antrag, den Bescheid ersatzlos aufzuheben und stattdessen die Rechtsgeschäftsgebühr gem. § 33 TP 19 Abs 1 Z 1 GebG festzusetzen mit der Begründung, dass mangels Vorliegens einer Einlage oder freiwilligen Leistung, sondern vielmehr wegen einer Forderung mit Rückzahlungserfordernis kein gesellschaftsteuerrechtlicher Vorgang vorliege.

Die belangte Behörde gab der Berufung statt und setzte gem. § 33 TP 19 GebG Gebühr in Höhe von 23.930,09 € fest.

Am 25.8.2012 verzichtete Hr. A auf seine Forderungen gegenüber der Rechtsvorgängerin im Ausmaß von 2.766.01 € rechtsverbindlich.

Daraufhin erließ die belangte Behörde den verfahrensgegenständlichen Bescheid vom 2.11.2012 und setzte für den Forderungsverzicht die Gesellschaftsteuer gem. § 8 KVG iVm § 7 Abs.1 Z 2 IVm § 2 Z 2 bis 4 KVG in Höhe von 27.664,90 € fest.

Dagegen richtet sich die gegenständliche als Beschwerde zu behandelnde Berufung und wird hauptsächlich mit einem Verstoß gegen die KapitalansammlungsRL bzw. gegen die Doppelbesteuerung mit Gesellschaftsteuer bzw. ihr gleich zu haltenden Steuern begründet.

Bezug genommen wird insb. auf die EuGH Judikatur in der Rechtssache EP II Sp.z.o.o., C-441/08, am 12.11.2009, die bezüglich Art. 5 Abs. 3 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der durch die Akte über die Bedingungen des Beitritts der genannten Staaten, ua der Republik Polen, und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge geänderten Fassung vorschreibt, dass bei der Feststellung der Besteuerungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer auf die Erhöhung des Kapitals einer Gesellschaft in der Form, dass nach dem Beitritt der Republik Polen zur Europäischen Union von derselben Gesellschaft vor dem Beitritt aufgenommene Darlehen in Gesellschaftsanteile umgewandelt werden, die frühere Besteuerung dieser Darlehen auf der Grundlage der seinerzeit geltenden nationalen Rechtsvorschriften zu berücksichtigen ist.

Ohne Beschwerde vorentscheidung legte der Unabhängige Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht) den Fall vor und beantragte im Vorlagebericht in seiner Stellungnahme die Abweisung der Berufung, weil zum einen ein Forderungsverzicht und keine Umwandlung in Nennkapital vorliege, zum anderen die Vergebührung eine andere Tatbestandsmäßigkeit als die Gesellschaftsteuer habe und damit keine Vergleichbarkeit bestünde, zum dritten, dass eine Befreiung gem. § 6 Abs 1 Z 2 lit b sublit cc KVG mangels Tatbestandsmäßigkeit ausscheide und zum vierten, dass die zitierte EuGH Judikatur ebenfalls nicht anwendbar sei.

In der Zwischenzeit wurde erneut eine Umgründung vorgenommen und die Rechtsnachfolgerin der Bf1 durch Verschmelzungsvertrag vom 4.7.2018 ist die Bf2.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des eindeutigen Urkundeninhalts in Form des vorgelegten Erfassungsaktes der belangten Behörde, des darin enthaltenen Darlehensvertrages sowie der übrigen übermittelten Unterlagen als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, dem Unabhängigen Finanzsenat sowie dem Bundesfinanzgericht ist durch die Gebührenbescheide, die erste Berufung gegen den ursprünglichen Gesellschaftsteuerbescheid vom 11.5.2011, der Folge gegeben wurde und die gegenständliche Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid vom 2.11.2012, die als Bescheidbeschwerde zu behandeln ist, die Beschwerde vorentscheidung und den Vorlagebericht sowie die Ausführungen der Bf1 und schließlich die erfolgte Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

Die Umgründungen und in der Folge sich verändernden Namen bzw. deren Rechtsnachfolge der gegenständlichen Beschwerdeführerin wurde auf Grund der aktuellen Auszüge aus dem Firmenbuch festgestellt.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Zuständigkeitsübergang

Der Akt ist in der zuständigen Gerichtsabteilung seit März 2018 anhängig.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

3.1.2. Rechtsgrundlagen

§ 33 Tarifpost 19 idF BGBl. I Nr. 54/2010

Tarifpost 19

Kreditverträge

(1) Kreditverträge, mit welchen den Kreditnehmern die Verfügung über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt wird, von der vereinbarten Kreditsumme,

1. wenn der Kreditnehmer über die Kreditsumme nur einmal oder während einer bis zu fünf Jahren vereinbarten Dauer des Kreditvertrages mehrmals verfügen kann 0,8 v.H.;

2. im übrigen 1,5 v.H.

§ 8 KVG idF BGBl. I Nr. 111/2010

Steuersatz

Die Steuer beträgt 1% der Bemessungsgrundlage.

§ 7 KVG idF BGBl. I Nr. 111/2010

Bemessungsgrundlage

(1) Die Steuer wird berechnet

1. beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1)

a) wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist:

vom Wert der Gegenleistung. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftsteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist,

b) wenn keine Gegenleistung zu bewirken ist: vom Wert der Gesellschaftsrechte;

2. bei Leistungen (§ 2 Z 2 bis 4): vom Wert der Leistung;

3. bei der Verlegung der Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer ausländischen Kapitalgesellschaft (§ 2 Z 5): vom Wert der Gesellschaftsrechte;

4. bei der Zuführung von Anlage- oder Betriebskapital an inländische Niederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften (§ 2 Z 6): vom Wert des Anlage- oder Betriebskapitals.

(2) Als Wert der Gesellschaftsrechte (Abs. 1 Z 1 lit. b und Abs. 1 Z 3) ist mindestens der Nennwert abzüglich der darauf ausstehenden Einlagen anzusetzen.

§ 2 KVG idf BGBl. I. Nr. 111/2010

Gegenstand der Steuer

Der Gesellschaftsteuer unterliegen

...

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, 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;

...

3.1.3. Rechtliche Würdigung

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

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

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

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

Gemäß dem Urkundenprinzip des § 17 Abs.1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift, der Urkunde, maßgebend.

Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

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

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.

Im gegenständlichen Fall hat Hr. A zunächst der Bf1 ein Darlehen gewährt, das von der belangten Behörde im Sinne eines gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgangs im Sinn einer Einlage beurteilt wurde und Gesellschaftsteuer vorgeschrieben.

In der Berufung der Bf1 vom 17.5.2011 dagegen führt sie aus, dass kein gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang vorliegt, da die Beurteilung der Gesellschaftsteuer

keinerlei Bindungswirkung zur Körperschaftsteuer habe, da sie nicht das Einkommen der Kapitalgesellschaft besteuere, sondern den tatsächlichen Vermögensübergang.

Die Bf1 führt weiters aus, dass es sich demnach bei dem gewährten Darlehen nicht um eine freiwillige Leistung iSd § 2 Z 3 und 4 KVG sondern um eine Forderung iSd § 859 ABGB, die der Gesellschafter gegen die Kapitalgesellschaft habe, handeln würde, die sich von der freiwilligen Leistung durch die Rückzahlungsabsicht unterscheide - laut VwGH würde bei einem Darlehen, bei dem von vornherein beabsichtigt wäre, dass es nicht zurückgezahlt werden müsse, ein Zuschuss vorliegen, VwGH vom 9.6.2004, 2003/16/0017.

Die Bf1 betonte hingegen, dass eine Rückzahlungsabsicht bei dem gegenständlichen Darlehen außer Frage gestanden hätte, dass nur die Rückzahlung nur deshalb nicht vertraglich vereinbart worden wären, weil sie abhängig von der Liquiditätsfrage gewesen sei.

Verwiesen wurde in der Berufung auch auf den Erlass des BMF vom 6.2.1995, GZ. 10 5010/1-IV/10/95, nach dem die Gewährung eines Gesellschafterdarlehens im Allgemeinen keinen Tatbestand des Gesellschaftsteuerrechtes erfülle, wenn nicht eine besondere Vertragsgestaltung, die nicht vorliege, eine andere Beurteilung erfordere. Der Eigenkapitalcharakter wäre demnach nicht gegeben und es würde keine gesellschaftsteuerrechtliche Schuld bestehen und keine Gesellschaftsteuer vorzuschreiben sein.

Dazu ist festzuhalten, dass selbst die eigenkapitalersetzende Funktion des Darlehens seit der ersatzlosen Aufhebung des § 3 Abs. 1 Satz 1 KVG idF vor Novelle BGB1. Nr. 629/1994 gesellschaftsteuerrechtlich nicht mehr relevant ist (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 Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 verwirklicht werden. Die in § 14 Abs. 1 EKEG normierte Rückzahlungssperre deckt sich im Wesentlichen mit den zuvor durch die Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen. Zur Rechtslage vor Inkrafttreten des EKEG wurde vom Obersten Gerichtshof ausgesprochen, dass ein Eigenkapital ersetzendes Gesellschafterdarlehen bis zur nachhaltigen Sanierung der Gesellschaft weder unmittelbar noch mittelbar zurückgezahlt werden darf (vgl. ua. OGH 28.1.1997, 1 Ob 2044/96m, OGH 24.2.2000, 8 Ob 136/99d). Die gesetzliche Rückzahlungssperre bewirkt lediglich eine langfristige Stundung, nicht aber ein Erlöschen des Rückzahlungsanspruches (vgl. UFS 22.9.2008, RV/1162-W/05).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass obwohl keine Rückzahlung explizit festgesetzt wurde, auch wenn sie nach Aussage der Bf1 außer Frage gestanden habe – keine Gesellschaftsteuer ausgelöst wird – wie die Bf1 richtig ausgeführt hat.

Selbst der vorübergehende Verzicht auf die Geltendmachung einer Forderung würde noch keine Gesellschaftsteuer auslösen. 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 handelt es sich dabei um einen Zuschuss – wie die Bf1 ebenfalls richtig unter Verweis auf VwGH 9.6.2004, 2003/16/0017 ausführt.

Dass es sich bei der Vergebührung und der Gesellschaftsteuer um zwei unterschiedliche Tatbestände handelt zeigt auch die Aussage des Verwaltungsgerichtshofes im Zusammenhang mit unverzinslichen Gesellschafterdarlehen dahingehend, 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 den Steuertatbestand auslöst (vgl. VwGH 18.12.1995, 95/16/0195).

Der gegenständliche Sachverhalt bietet keinen Anhaltspunkt dafür, dass die Darlehensgewährung eine Voraussetzung für den Erwerb eines Gesellschaftsrechtes an der Bf1 gewesen wäre oder dass die Bf1 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 nicht vor.

Die beantragte ersatzlose Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides und die angeregte bescheidmäßige Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühr gem. § 33 TP 19 Abs 1 Z 1 GebG iHv 0,8 % der Kreditsumme wurde von der belangten Behörde rechtsrichtig durchgeführt.

Das gewährte Darlehen wurde in einem Darlehensvertrag vom 30.11.2010 vertraglich festgehalten. Ein von der Bf1 angesprochener allfälliger Ersatzbeurkundungstatbestand ist daher verfahrensgegenständlich nicht gegeben.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass bei der Darlehensgewährung kein gesellschaftsteuerpflichtiger Tatbestand erfüllt war, es lag keine Gewinnbeteiligung oder ähnliches vor und die Rechtsgeschäftsgebühr wurde auch nicht für die Kapital- bzw.

Darlehenszufuhr, sondern für die im Zuge des Rechtsgeschäfts errichtete Urkunde als Kreditvertragsgebühr iSd § 33 TP 19 GebG, festgesetzt.

Dabei handelt es sich um zwei unterschiedliche steuerbare Tatbestände.

Gesellschaftssteuerlich völlig anders verhält es sich mit dem darauffolgenden Forderungsverzicht des Darlehensgebers vom 25.8.2012, der einen gänzlich anderen Rechtsvorgang darstellt als die Darlehensgewährung und für den die belangte Behörde Gesellschaftsteuer mit Bescheid vom 2.11.2012 festgesetzt hat.

In der gegenständlichen Berufung vom 29.11.2012 dagegen, die als Beschwerde zu behandeln ist, führt die Bf1 – in gewissem Widerspruch zu ihren eigenen Ausführungen in der Berufung vom 17.5.2011 aus – dass eine Vergleichbarkeit der Vergebühlung durch die Stellung des Gesellschafters und seine nicht mögliche Vermeidung einer Gebührenschuld mit einer Gesellschaftsteuer vorliege und demnach quasi „zweimal“ Gesellschaftsteuer für dasselbe Darlehen und dessen Behandlung vorgeschrieben wurde.

Dies ist aber nicht der Fall, zumal auch die Gebühr nichts mit der Position als Gesellschafter zu tun hat, wie die belangte Behörde in ihrem Vorlagebericht richtig darstellt. Es kann mangels Tatbestandsmäßigkeit auch die Befreiung gem. § 6 Abs 1 Z 2 lit b sublit cc KVG nicht in Frage kommen, weil de facto nicht zweimal Gesellschaftsteuer festgesetzt wurde.

Zu beurteilen ist nun die Frage, ob der Vergebühlungstatbestand für die Zurverfügungstellung des Darlehens vergleichbar mit der Gesellschaftsteuer für den später erfolgten Forderungsverzicht des Darlehensgebers für dasselbe Darlehen ist.

In diesem Zusammenhang spricht die Bf1 die im Verfahrensgang dargestellte Judikatur des EuGH im Fall EP und das diesbezügliche Erkenntnis vom 12.11.2009 an, Rechtssache C-441/08.

Dazu ist festzuhalten, dass es in dem genannten Fall um die Frage ging, ob die Finanzbehörden im Lichte des Gemeinschaftsrechts (insbesondere der Vorschriften der KapitalansammlungsRL 69/335) bei der Erhebung der Gesellschaftsteuer auf eine Kapitalerhöhung Vorgänge berücksichtigen müssen, die denselben Kapitalbestandteil betreffen und vor dem Beitritt Polens zur Europäischen Union der Besteuerung mit Gesellschaftsteuer unterlegen sind.

Darin liegt der wesentliche Unterschied zum gegenständlichen Fall:

Im Fall EP handelt es sich um eine Darlehensgewährung vor dem Beitritt Polens zur EU, die nach geltendem Recht unzweifelhaft der Gesellschaftsteuer unterlegen ist. Eine nochmalige Gesellschaftsteuer war nach den vor dem EU Beitritt gültigen Bestimmungen laut Vorabentscheidungsverfahren Rz 35 nicht verboten:

„...“

Dazu ist festzustellen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Darlehen, die vor dem Beitritt der Republik Polen zur Europäischen Union aufgenommen wurden, auf der Grundlage der Rechtsvorschriften besteuert wurden, die zum Zeitpunkt des die Besteuerung auslösenden Sachverhalts, nämlich der Erstellung der zivilrechtlichen Dokumente über die Gewährung dieser Darlehen, galten. Zu diesem Zeitpunkt gab es im polnischen Recht keine Vorschriften, die es verwehrt hätten, dass zunächst diese Rechtsgeschäfte als Darlehen besteuert werden und anschließend ein zweites Mal bei der eventuellen Umwandlung der Darlehen in eine Kapitalerhöhung Steuer erhoben wird.

...“

Anders verhält es sich jedoch im gegenständlichen Fall.

Wie die Bf1 selbst in ihrer Berufung vom 17.5.2011 ausführlich ausgeführt hat, lag bei der Darlehensgewährung k e i n gesellschaftssteuerebarer Vorgang vor, mangels freiwilliger Leistung iSd § 2 Z 3 und 4 KVG oder Eigenkapitalcharakter und wie die Bf1 ausführte, außer Frage stehender Rückzahlungsabsicht.

Die Bf1 stellt selbst zweifelsfrei klar, dass kein gesellschaftsteuerrechtlicher Tatbestand vorlag und widerlegte die ursprüngliche unrichtige Auffassung der belangten Behörde, die Gesellschaftsteuer an Stelle von Gebühr vorschrieb.

Der gesellschaftsteuerliche Tatbestand wurde erst durch den Forderungsverzicht verwirklicht (gleichermaßen hat das Bundesfinanzgericht zB in einem vergleichbaren Fall betreffend einen Forderungsverzicht mit Erkenntnis BFG vom 3.8.2020, RV/7105733/2016 entschieden).

Durch einen Forderungsverzicht wird Gesellschaftsvermögen grundsätzlich erhöht. Jeder Schuldentlass ist notwendig geeignet, das Wirtschaftspotential insofern zu verstärken, als die Existenzfähigkeit des Unternehmens dadurch größer wird, selbst 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).

Der Verzicht auf eine Forderung durch einen Gesellschafter führt bei der Kapitalgesellschaft zu einer Vermögensvermehrung, weil eine Schuld bei der Gesellschaft wegfällt. Die Festsetzung der Gesellschaftsteuer für den Forderungsverzicht ist daher zu Recht erfolgt.

Wäre von vornherein festgestanden, dass das Darlehen nicht zurückgezahlt hätte werden müssen, wäre auch der erste Gesellschaftsteuerbescheid der belangten Behörde zu Recht ergangen und die Bf1 hätte nicht zusätzlich Gebühr zu entrichten gehabt.

Die zitierte EuGH Judikatur ist daher auf die gegenständliche Fallkonstellation nicht anwendbar, zumal es sich um einen Forderungsverzicht und keine Umwandlung in Nennkapital handelt.

Eine Vergleichbarkeit ist schon auf Grund dessen mit dem gegenständlichen Fall nicht gegeben und auf allfällige andere Unterschiede der nationalen Rechtslage daher nicht näher einzugehen.

Eine allfällige Vergleichbarkeit zum gegenständlichen Fall könnte eher in dem Urteil des EuGH vom 16. Mai 2002 in der Rechtssache C-508/99 erkannt werden, demzufolge die Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der Fassung der Akte über die Bedingungen des Beitritts der diversen Republiken dahingehend auszulegen sei, dass sie der Erhebung der Gesellschaftsteuer bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft im Sinne der Richtlinie nicht entgegenstehe, wenn vor deren Inkrafttreten alle zum Erwerb der Geschäftsanteile an der Personengesellschaft geleisteten Einlagen bereits zur Erhebung einer Abgabe wie der nach § 33 TP 16 Absatz 1 Ziffer 1 lit. b des Gebührengesetzes geführt haben, also eine Gebühr und in der Folge eine Gesellschaftsteuer als nicht gegen die RL verstoßend angesehen wurde.

Dass es in der Zwischenzeit zur Abschaffung der Gesellschaftsteuer sowie zur Abschaffung der Kreditvertragsgebühr gekommen ist, könnte unter Umständen als Nachsichtsgrund anzusehen sein, aber darf für die Subsumption des gegenständlichen Sachverhaltes unter die zum verfahrensgegenständlichen Zeitpunkt in Gültigkeit gestandenen gesetzlichen Bestimmungen nicht berücksichtigt werden, da die Rechtslage zum Zeitpunkt der Bescheidfestsetzung rechtlich zu beurteilen ist und nicht die gegenwärtige Rechtslage.

Aus den genannten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu.

Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 4. August 2021