

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Corinna Engenhardt in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Kelemen & Partner Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs GmbH, Kaiserallee 8a, 7000 Eisenstadt, über die Beschwerden vom 2. Dezember 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 30. Oktober 2015, betreffend Gebühren 2007 (\*\*\*ErfNr1\*\*\*), Gebühren 2008 (\*\*\*ErfNr2\*\*\*), Gebühren 2009 (\*\*\*ErfNr3\*\*\*), Gebühren 2010 (\*\*\*ErfNr4\*\*\*), sowie Gesellschaftsteuer 2007 (\*\*\*ErfNr5\*\*\*), Gesellschaftsteuer 2010 (\*\*\*ErfNr6\*\*\*), und Gesellschaftsteuer 2010 (\*\*\*ErfNr7\*\*\*), Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht:

I. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Gebühren 2007 (\*\*\*ErfNr1\*\*\*), Gebühren 2008 (\*\*\*ErfNr2\*\*\*), Gebühren 2009 (\*\*\*ErfNr3\*\*\*), sowie Gebühren 2010 (\*\*\*ErfNr4\*\*\*) werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Gesellschaftsteuer 2010 (\*\*\*ErfNr6\*\*\*) und Gesellschaftsteuer 2010 (\*\*\*ErfNr7\*\*\*) werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

III. Der Beschwerde betreffend Gesellschaftsteuer 2007 (\*\*\*ErfNr5\*\*\*) wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird insofern abgeändert, als die Gesellschaftsteuer mit insgesamt € 5.383,40 festgesetzt wird.

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

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Aufgrund einer im Zuge einer bei der \*\*\*CHB GmbH\*\*\* (der Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin) durchgeführten Betriebsprüfung ergangenen Kontrollmeldung betreffend Gesellschafterdarlehen führte die belangte Behörde Ermittlungen bei der Beschwerdeführerin und ihrer Muttergesellschaft, der \*\*\*Ch AG\*\*\*, durch.

Mit Ergänzungsersuchen vom 28. Februar 2012 forderte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin zur Übermittlung der Jahresabschlüsse der Jahre 2007 bis 2010, einer Kopie des Kontos „Gesellschafterdarlehen“ und sowie der Einzahlungsbelege betreffend die Gesellschafterdarlehen auf. Weiters forderte sie die Beschwerdeführerin auf, hinsichtlich der Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen Auskunft über deren Entwicklung zu geben und bekanntzugeben, ob für die Einräumung der Gesellschafterdarlehen Rechtsgeschäftsgebühren selbstberechnet worden seien und gegebenenfalls entsprechende Nachweise vorzulegen.

Mit Antwortschreiben vom 31. Mai 2012 übermittelte die Beschwerdeführerin die Jahresabschlüsse der Jahre 2007 bis 2010 und gab an, dass seitens der Konzernmutter geplant sei, die Gesellschaften in Österreich auf Grund der Betriebsprüfungsergebnisse mit frischem Eigenkapital auszustatten, und dies in Abstimmung mit der \*\*\*Ch AG\*\*\* sowie der belangten Behörde erfolgen solle. Gebührenbegründende Darlehensurkunden betreffend die Gesellschafterdarlehen seien nicht erstellt worden. Die Entwicklung der Verrechnungskonten seien den vorgelegten Jahresabschlüssen zu entnehmen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 22. November 2013 ersuchte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin zwecks Überprüfung einer eventuellen Gesellschaftersteuer- und Gebührenpflicht im Zeitraum von 1. Jänner 2007 bis 31. Dezember 2012 folgende Frage zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen:

*„1) Betr. der Bilanzposition „Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen“ wird ersucht für den Zeitraum 01.01.2007 - 31.12.2012 bekanntzugeben, ob darin Darlehens-, Kreditgewährungen bzw. Zuschüsse enthalten sind. Es wird ersucht, eine detaillierte Darstellung des Kontos „Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen“, aus der jede einzelne Buchung zu ersehen ist, zu übermitteln.*

*2) Betr. der Bilanzposition „Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ wird ersucht für den Zeitraum 01.01.2007 - 31.12.2012 die Verrechnungskonten sowie eine detaillierte Darstellung des Kontos „Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“, aus der jede einzelne Buchung zu ersehen ist, vorzulegen.*

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

4) Welche Vereinbarungen wurden betr. des zur Verfügung gestellten Kapitals (unter Forderungen /Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen) hinsichtlich der Dauer, Rückzahlung und Verzinsung getroffen? Gibt es darüber Urkunden, so wird ersucht diese vorzulegen.

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

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

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

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

Mit Erinnerungsschreiben vom 21. Oktober 2014 forderte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin erneut zur Beantwortung dieser Frage und der Vorlage der genannten Unterlagen auf.

Am 28. November 2014 wurden vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin die bisherige Entwicklung der Kapitalrücklage, der Kontenplan und die Bilanzen der Jahre 2011 und 2012 übermittelt. Die Buchungsjournale für die Jahre 2007 bis 2012 wurden per E-Mail übermittelt. Mit einem weiteren Schreiben vom 1. Dezember 2014 wurden Darstellungen der Konten „Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen“ und „Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ für die Jahre 2007 bis 2012 vorgelegt.

Weiters wurde mitgeteilt, dass keine Vereinbarungen hinsichtlich Dauer, Rückzahlung und Verzinsung des zur Verfügung gestellten Kapitals vorliegen würden. Die Frage, in welcher Form das Kapital zur Verfügung gestellt wurde, wurde nicht beantwortet. Betreffend das „Verrechnungskonto \*\*\*CC\*\*\*“ wurde mitgeteilt, dass dieser wesentlichen Einfluss auf die \*\*\*Ch AG\*\*\* in der Schweiz habe und die Einzahlungen aus seinem Einflussbereich stammen würden. Schriftliche Vereinbarungen darüber lägen dem steuerlichen Vertreter nicht vor.

Aus den Bilanzen der Jahr 2007 bis 2012 wurden jeweils die Seiten „Aktiva – Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen“ und „Passiva – Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ mit den jeweils entsprechenden Kontenblättern vorgelegt.

Am 30. Oktober 2015 erließ die belangte Behörde insgesamt 7 Bescheide (davon 4 betreffend Rechtsgeschäftsgebühren und 3 betreffend Gesellschaftsteuer) betreffend folgende Rechtsvorgänge:

| ErfassungsNr.    | Abgabenart         | Rechtsvorgang                           | Bemessungs-<br>grundlage | Steuersatz | Abgaben-<br>betrag |
|------------------|--------------------|-----------------------------------------|--------------------------|------------|--------------------|
| ***ErfNr1*<br>** | Gebühren           | Gesellschafterdarlehen<br>2007          | € 316.724,00             | 0,8%       | € 2.533,79         |
| ***ErfNr2*<br>** | Gebühren           | Gesellschafterdarlehen<br>2008          | € 1.613.049,00           | 0,8%       | € 12.904,39        |
| ***ErfNr3*<br>** | Gebühren           | Gesellschafterdarlehen<br>2009          | € 2.365.454,17           | 0,8%       | € 18.923,63        |
| ***ErfNr4*<br>** | Gebühren           | Gesellschafterdarlehen<br>2010          | € 2.050.749,79           | 0,8%       | € 16.406,00        |
| ***ErfNr5*<br>** | Gesellschaftsteuer | Zinslose Nutzung 2007,<br>2011 und 2012 | € 555.322,61             | 1%         | € 5.53,23          |
| ***ErfNr6*<br>** | Gesellschaftsteuer | Forderungsverzicht<br>(Zinsen) 2010     | € 320.865,23             | 1%         | € 3.208,65         |
| ***ErfNr7*<br>** | Gesellschaftsteuer | Zuschuss 2010                           | € 1.000.000,00           | 1%         | € 10.000,00        |

Die Bescheide betreffend Rechtsgeschäftsgebühren enthalten im Spruch jeweils einen Hinweis auf die Bilanz der Beschwerdeführerin und eine Aufstellung der im „Verrechnungskonto \*\*\*Ch AG\*\*\* – 3750“ erfassten Zahlungen des jeweiligen Jahres.

Hinsichtlich der jeweiligen Bemessungsgrundlage führte die belangte Behörde begründend aus, dass in der Schlussbilanz des jeweiligen Jahres unter Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen das Verrechnungskonto der \*\*\*Ch AG\*\*\* aufscheine. Daraus sei zu ersehen, dass die Gesellschafterin \*\*\*Ch AG\*\*\* ihrer Tochtergesellschaft, Kapital (in Form von Krediten, Darlehen, Zwischenfinanzierungen und diversen Zahlungen) zur Verfügung gestellt habe.

Folgende im Verrechnungskonto ausgewiesene Beträge wurden von der belangten Behörde in den jeweiligen Jahren als Bemessungsgrundlage herangezogen:

[...]

Weiters führte die belangte Behörde begründend aus, dass wenn über Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft keine Urkunden in einer für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise errichtet worden seien, gemäß § 33 TP 8 Abs 4 GebG 1957 die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften im Inland zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen worden sei, als Urkunden gelten würden.

Da im gegenständlichen Fall Kredite bzw. Darlehen von der Gesellschafterin \*\*\*Ch AG\*\*\* an ihre Tochter, die Beschwerdeführerin, gewährt worden seien, sei die Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 8 Abs 1 GebG 1957 im jeweiligen Jahr gegeben.

Die Festsetzung der Gebühren sei erforderlich gewesen, weil diese nicht entrichtet worden seien. Die Festsetzung erfolgte gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO, da kein selbst berechneter Betrag bekanntgegeben worden sei.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Auch könnten die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher sei dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen gewesen.

Hinsichtlich des Gesellschaftssteuerbescheides betreffend die zinslose Nutzung von Gesellschafterdarlehen der \*\*\*Ch AG\*\*\* in den Jahren 2007, 2011 und 2012 (\*\*ErfNr5\*\*) verwies die belangte Behörde auf die in den Bilanzen dieser Jahre angeführten von der \*\*\*Ch AG\*\*\* als Darlehen bzw. Kredite gewährten Beträge:

[...]

Begründend führte die belangte Behörde aus, gemäß § 2 Abs 4 lit c KVG unterlägen freiwillige Leistungen – die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschafter zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung – eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet sei, den Wert der Gesellschaftsrechte zu

erhöhen. Bemessungsgrundlage der freiwilligen Leistungen seien die ersparten Zinsaufwendungen d.h. die fiktiven Gesamtzinsen, die während des Berechnungszeitraumes im Fremdvergleich hätte geleistet werden müssen. Die Steuerschuld entstehe mit Verwirklichung des Tatbestandes, das sei der Zeitpunkt der Leistung. Die unverzinsliche Nutzung der Gesellschafterdarlehen bzw. des der Tochtergesellschaft zur Verfügung gestellten Kapitals (in Form von Zahlungen von Rechnungen für die Tochtergesellschaft etc.) in den Jahren 2007, 2011 und 2012 erfülle den Tatbestand des § 2 Z 4 lit c KVG. Da laut Auskunft der steuerlichen Vertretung keine Vereinbarungen betreffend Verzinsung, Dauer und Rückzahlung getroffen worden seien, sei die Laufzeit unbestimmt. Daher sei die Bewertung gemäß § 15 Abs 2 BewG 1955 mit dem 9-fachen des Jahreswertes vorzunehmen. Der Zinsgewinn werde gemäß § 17 BewG 1955 mit 5,5% per anno angenommen.

**Berechnung Zinersparnis Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2007, 2011 und 2012:**

| Jahr | Beträge           | Zinssatz | Zinsen    | Dauer<br>unbestimmt-<br>Vervielfacher | BMGL       | gem. § 8 KVG -<br>1% |
|------|-------------------|----------|-----------|---------------------------------------|------------|----------------------|
| 2007 | <b>316.724,00</b> | 5,5%     | 17.419,82 | 9                                     | 156.778,38 | <b>1.567,78</b>      |
| 2011 | <b>600.047,50</b> | 5,5%     | 33.002,61 | 9                                     | 297.023,51 | <b>2.970,24</b>      |
| 2012 | <b>205.092,35</b> | 5,5%     | 11.280,08 | 9                                     | 101.520,71 | <b>1.015,21</b>      |
| BMGL | gesamt            |          |           |                                       | 555.322,61 | <b>5.553,23</b>      |

Wert der Leistungen gesamt € 555.322,61

Hinsichtlich des Gesellschaftssteuerbescheides betreffend den Forderungsverzicht betreffend Zinszahlungen durch die \*\*\*Ch AG\*\*\* im Jahr 2010 (\*\*\*ErfNr6\*\*\*) führte die belangte Behörde begründend aus, die Gesellschafterin \*\*\*Ch AG\*\*\* habe im Jahr 2010 auf ihr zustehende Zinsen in Höhe von € 320.865,23 verzichtet, die zwar berechnet und gebucht, allerdings wieder storniert worden seien. Dies stelle einen Forderungsverzicht gemäß § 2 Z 4 lit b KVG dar. Gemäß § 2 Z 4 lit b KVG unterlägen freiwillige Leistungen (Verzicht auf Forderungen) eines Gesellschafters an eine Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet sei, den Wert der Gesellschafterrechte zu erhöhen. Der Forderungsverzicht in Höhe von € 320.865,23 unterliege somit gemäß § 2 Z 4 lit b KVG der Gesellschaftsteuer.

Hinsichtlich des Gesellschaftssteuerbescheids betreffend den Zuschuss der \*\*\*Ch AG\*\*\* im Jahr 2010 (\*\*\*ErfNr7\*\*\*) führte die belangte Behörde begründend aus, dass es sich bei der in der Bilanz zum 31. Dezember 2010 ausgewiesenen Kapitalrücklage in Höhe von € 1.000.000,00 um einen Zuschuss der 100%-Gesellschafterin \*\*\*Ch AG\*\*\* handle. Gemäß § 2 Z 4 lit a KVG unterlägen freiwillige Leistungen (Zuschüsse) eines Gesellschafters an eine Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet sei, den Wert der Gesellschafterrechte zu erhöhen. Der Zuschuss in Höhe von € 1.000.000,00 unterliege somit der Gesellschaftsteuer.

Mit Schriftsätzen vom 2. Dezember 2015 erhob die Beschwerdeführerin Beschwerden gegen die vier Gebührenbescheide sowie die drei Gesellschaftssteuerbescheide. In den weitgehend gleichlautenden Beschwerden führte die Beschwerdeführerin zunächst hinsichtlich ihrer Unternehmensgruppe aus, dass diese 9 Tochtergesellschaften in Österreich umfasse und im Eigentum der in der Schweiz ansässigen \*\*\*Ch AG\*\*\* stehe. Sie habe 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 seien.

Alleiniger Geschäftsführer der Konzerngesellschaften der \*\*\*P Unternehmensgruppe\*\*\* sei Hr. \*\*\*CC\*\*\*.

Seitens der belangten Behörde seien gegenüber der \*\*\*P Unternehmensgruppe\*\*\* 18 Gebührenbescheide betreffend Gesellschaftsteuer sowie Darlehensgebühren in Höhe von insgesamt € 214.771,94 ausgestellt worden. Dies entspreche 3,1% der Nettoinvestitionssumme von 7 Mio. EUR bei einem Gebührensatz von 0,8% Darlehensgebühr sowie 1% Gesellschaftsteuer. Dies zeige die missbräuchliche Anwendung des Gebührengesetzes seitens der Finanzverwaltung deutlich auf.

In der \*\*\*P Unternehmensgruppe\*\*\* seien grundsätzlich Verrechnungskonten unter den Gesellschaften geführt worden, welche kurzfristig einem Kapitalausgleich der Gesellschaften dienen würden. Dies sei als Cash Pooling anzusehen, eine derartige Vorgehensweise sei in Konzernen üblich, insbesondere wenn bei allen Gesellschaften derselbe Geschäftsführer bestellt sei.

Seitens der belangten Behörde sei aufgrund der Übermittlung eines EDV-Standardkontenplanes (BMP) darauf geschlossen worden, dass die Bezeichnung des Standardkontenplanes auch jener Bezeichnung in der Gesellschaft entspreche. Diese Schlussfolgerung sei, wie jeder mit Buchhaltung vertrauten Person bekannt sei, nicht zulässig. In den Bilanzen der Gesellschaften seien jeweils nur Verrechnungskonten und keine Darlehen ausgewiesen.

Weiters wird in den Beschwerden begründend ausgeführt, dass seitens der Betriebsprüfung gebuchte Zinsen nicht als solche anerkannt worden seien, da nicht von einer Darlehensgewährung auszugehen sei. Die im Zuge der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide seien rechtskräftig.

Da die \*\*\*Bf1\*\*\* im gegenständlichen Zeitraum stark verlusthängig gewesen sei, sei 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 sei (unter Hinweis auf EuGH vom 1. Dezember 2011, C-492/10, *Immobilien Linz GmbH&Co KG*).

Gemäß § 2 Z 4 lit a KVG unterlägen freiwillige Leistungen - Zuschüsse eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet sei, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Dies sei gegenständlich nicht der Fall, da die Kapitalzuschüsse der \*\*\*Ch AG\*\*\* umgehend bei Auszahlung zu 100% wertberichtigt worden seien. Von einer Erhöhung der Gesellschaftsrechte könne somit nicht ausgegangen werden. Seitens Beschwerdeführerin seien diese Kapitalflüsse aus der Schweiz wiederum an ihre Tochtergesellschaften zur Verlustabdeckung weitergereicht worden, wobei folglich wiederum keine Erhöhung der Gesellschaftsrechte abzuleiten sei.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Festsetzung der jeweiligen Darlehensgebühr sowie der jeweiligen Gesellschaftsteuer mit Null. Weiters beantragte die Beschwerdeführerin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In den Beschwerden gegen den Gebührenbescheid betreffend Gesellschafterdarlehen im Jahr 2007 (\*\*ErfNr1\*\*) sowie den Gesellschaftssteuerbescheid betreffend die zinslose Nutzung von Gesellschafterdarlehen der \*\*\*Ch AG\*\*\* in den Jahren 2007, 2011 und 2012 (\*\*ErfNr5\*\*) wies die Beschwerdeführerin ergänzend darauf hin, dass seitens der belangten Behörde die erste Amtshandlung mit dem Ersuchen um Ergänzung vom 22. November 2013 getätigt worden sei. Abgesehen davon, dass eine interne Umbuchung keine Darlehensgewährung darstelle, sei die vorgeschriebene Gebühr bzw. Gesellschaftsteuer unter Berücksichtigung der 5-jährigen Verjährungsfrist aus dem Jahr 2007 verjährt.

In der Beschwerde gegen den Gesellschaftssteuerbescheid betreffend die zinslose Nutzung von Gesellschafterdarlehen der \*\*\*Ch AG\*\*\* in den Jahren 2007, 2011 und 2012 (ErfassungsNr. \*\*ErfNr5\*\*) ergänzte die Beschwerdeführerin überdies, dass der herangezogene 9-fache Vervielfacher (für eine unbestimmte Laufzeit) nicht zutreffe, da die Verrechnungskonten der Gesellschaften innerhalb der Unternehmensgruppe grundsätzlich auf die kurzfristige Zurverfügungstellung von Kapital ausgerichtet seien.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 4. Juli 2016 wies die belangte Behörde die Beschwerden betreffend die angefochtenen Gebührenbescheide ab und führte begründend aus, dass in den Bilanzen der Beschwerdeführerin für die Jahre 2007-2010 unter „Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen – Verrechnungskonto \*\*\*Ch AG\*\*\*“ jeweils bestimmte Kapitalbeträge aufschienen. Es sei diesbezüglich nicht – wie die Beschwerdeführerin eingewendet habe – von der Bezeichnung im Standardkontenplan, sondern von den Ausführungen in den Kontenblättern und den Buchungsjournalen ausgegangen worden.

In den jeweiligen Kontoblättern der Beschwerdeführerin würden die Bezeichnungen (Text) „Darlehen \*\*\*Ch AG\*\*\*“ - „darl.“ „Korr. Darl.“ - „darlehen rz“ - „darlehen“ lauten; vereinzelt sei aufgrund der Bezeichnung zu ersehen, dass Zahlungen für die Tochtergesellschaft erfolgten.

Auch in den Buchungsjournalen der Beschwerdeführerin scheine als Text die Bezeichnung „darlehen“ auf. Auf dem Verrechnungskonto der \*\*\*Ch AG\*\*\* „Verr.Kto. \*\*\*Ch AG\*\*\*“ würden ab dem Jahr 2008 die Bezeichnungen „6% Zinsen \*\*\*Ch AG\*\*\*“ - „Zinsen Darlehen \*\*\*Ch AG\*\*\*“ - „Zinsen \*\*\*Ch AG\*\*\*“ aufscheinen. Vereinzelt scheine in den Kontoblättern bzw. in den Buchungsjournalen die Bezeichnung „darlehen rz“ auf - dabei handle es sich anscheinend um Darlehensrückzahlungen.

In der ersten Anfragebeantwortung vom 31. Mai 2012 werde u.a. ausgeführt, dass seitens der Konzernmutter geplant sei, die Gesellschaften in Österreich mit frischem Eigenkapital auszustatten. In der Anfragebeantwortung vom 1. Dezember 2014 sei die Darstellung des Kontos „Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ vorgelegt und ausgeführt worden, dass betreffend des zur Verfügung gestellten Kapitals keine Vereinbarungen betreffend Dauer, Rückzahlung und Verzinsung vorliegen würden. Auch hier werde ausgeführt, dass Kapital zur Verfügung gestellt wurde.

In den Jahren 2007 bis 2012 habe die \*\*\*Ch AG\*\*\* ihrer Tochtergesellschaft, der Beschwerdeführerin, laufend und längerfristig Kapitalbeträge zur Verfügung gestellt - jeweils Stand:

*lt. Bilanz zum 31.12.2007 € 316.724,00*

*lt. Bilanz zum 31.12.2008 € 1.991.256,47*

*lt. Bilanz zum 31.12.2009 € 4.548.468,58*

*lt. Bilanz zum 31.12.2010 € 6.830.771,51 bzw. (nach Zuschuss) 4.553.153,10*

*lt. Bilanz zum 31.12.2011 € 4.998.027,65*

*lt. Bilanz zum 31.12.2012 € 5.026.320,00*

Die Beträge seien stetig angestiegen; Rückzahlungen seien nur in geringem Ausmaß erfolgt. Laut den Kontoblättern und den Buchungsjournalen seien diese Buchungen als Darlehen bezeichnet worden.

In einigen wenigen Fällen handle es sich laut Bezeichnung am Kontoblatt offensichtlich um Zahlungen, die von der \*\*\*Ch AG\*\*\* für die Beschwerdeführerin erfolgt seien, auch damit werde aber der Tochtergesellschaft Kapital in Form von Darlehen zur Verfügung gestellt.

Hinsichtlich des Einwandes, dass Cash Pooling vorliege, führte die belangte Behörde aus, dass Cash Pooling ein System wechselseitiger Kreditgewährungen im Konzernbereich, ein Instrument zum Liquiditätsausgleich, darstelle. Dies sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen würden der Tochtergesellschaft von der Muttergesellschaft laufend und längerfristig Geldbeträge zur Verfügung gestellt, es handle 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) handle, sei maßgeblich, was die Bücher und Aufzeichnungen aufweisen würden, unter welcher Bezeichnung also etwa die entsprechenden Konten im Kontenplan etc. angeordnet seien. Da es sich bei diesen Aufzeichnungen um Urkunden über das Rechtsgeschäft handle, gelte auch hier der Grundsatz des Gebührengesetzes, dass für die Festsetzung der Gebühr der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde maßgeblich sei (unter Hinweis auf *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band I Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 8, Rz 3, 18 und 35f, sowie UFS vom 10. Mai 2007, RV/0712-1/06).

Aufgrund dieser Ausführungen werde davon ausgegangen, dass die Gesellschafterin \*\*\*Ch AG\*\*\* ihrer 100% Tochtergesellschaft, der Beschwerdeführerin, Darlehen zur Verfügung gestellt habe, die gem. § 33 TP 8 Abs 1 iVm Abs 4 GebG 1957 der Gebühr unterliegen würden.

Hinsichtlich des Einwandes, dass hinsichtlich der Rechtsvorgänge im Jahr 2007 bereits die Verjährung eingetreten sei, führte die belangte Behörde zusammengefasst aus, dass deren Verjährungsfrist grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2007 zu laufen beginne und mit 31. Dezember 2012 ende. Am 28. Februar 2012, am 22. November 2013 und am 21. Oktober 2014 habe die belangte Behörde jedoch jeweils Anfragen an die Beschwerdeführerin gestellt, die als Verlängerungshandlungen gemäß § 209 Abs 1 BAO dazu führten, dass die Verjährung zum Zeitpunkt der Erlassung des Gebührenbescheids für das Jahr 2007 noch nicht eingetreten war.

Zum Einwand, dass die Zinsen im Rahmen der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden seien, entgegnete die belangte Behörde, dass ertragssteuerrechtlich die wirtschaftliche Betrachtungsweise überwiege, im Gebührenrecht jedoch die zivilrechtliche Betrachtungsweise.

Hinsichtlich des Einwands, dass keine Erhöhung der Gesellschaftsrechte erfolgt sei, verwies die belangte Behörde darauf, dass nach ständiger Rechtsprechung der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung nicht erforderlich sei; vielmehr reiche die objektive Eignung der Leistung, den Erfolg der Wertsteigerung zu bewirken (unter Hinweis auf VwGH vom 19. April 1995, 93/16/0044). Selbst die Abdeckung von Verlusten der Kapitalgesellschaft sei als wertsteigernd zu qualifizieren (unter Hinweis auf *Knörzer/ Althuber*, Kurzkommentar zur Gesellschaftsteuer, VwGH vom 17. Februar 1994, 92/16/0089). Die Gesellschafterin habe im gegenständlichen Fall keine vertragliche Verpflichtung zur Verlustabdeckung gehabt.

Mit einer weiteren Beschwerdevorentscheidung vom 4. Juli 2016 wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen den Gesellschaftsteuerbescheid betreffend die zinslose Nutzung von Gesellschafterdarlehen der Gesellschafter \*\*\*Ch AG\*\*\* in den Jahren 2007, 2011 und 2012 ab.

Begründend führte die belangte Behörde aus, die Gesellschafterin \*\*\*Ch AG\*\*\* habe in den Jahren 2007, 2011 und 2012 ihrer Tochtergesellschaft, der Beschwerdeführerin, Darlehen ohne Verzinsung überlassen (für die Jahre 2008 - 2010 seien Zinsen berechnet und gebucht worden).

Gemäß § 2 Z 4 lit c KVG unterliege eine freiwillige Leistung des Gesellschafters an die Gesellschaft in Form von der Überlassung eines Gegenstandes zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung der Gesellschaftsteuer. Für die Überlassung der Darlehen erhalte die Gesellschafterin keine Gegenleistung. Eine adäquate Gegenleistung würde in einer fremdüblichen Verzinsung bestehen. Da eine derartige Verzinsung nicht gewährt werde, stelle die Zinsenersparnis die Leistung der Gesellschafterin dar.

Als freiwillige Leistung sei jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft anzusehen, die ohne gesetzlichen oder (gesellschafts-)vertraglichen Zwang erbracht werde (unter Hinweis auf *Takacs*, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, § 2/41). Leistungen seien dann freiwillig, wenn sie weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern auf einem anderen Rechtsgrund beruhen würden. Als freiwillig seien vor allem alle Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen würden, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukomme. Voraussetzung für die Steuerpflicht sei, dass der Vertrag freiwillig abgeschlossen werde. Zur Steuerpflicht würde jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter führen, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht werde und die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet werde (unter Hinweis auf VwGH vom 28. September 1998, 95/16/0302).

Neben der Freiwilligkeit der Leistung sei die objektive Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, weitere Voraussetzung des § 2 Z 4 KVG. Der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung sei nicht erforderlich (unter Hinweis auf VwGH vom 30. Oktober 1982, 82/15/0080).

Zur Eignung der zinsenlosen Überlassung von Darlehen den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, komme 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 sei genügt, wenn die in Rede stehende Leistung zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft führen würde (unter Hinweis auf VwGH vom 12. April 1984, 83/15/0092, VwSlg 5884 F/1984).

Nach ständiger Rechtsprechung sei der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung nicht erforderlich; vielmehr würde die objektive Eignung der Leistung, den Erfolg der Wertsteigerung zu bewirken, reichen (unter Hinweis auf VwGH vom 19. April 1995, 93/16/0044). Selbst die Abdeckung von Verlusten der Kapitalgesellschaft sei als wertsteigernd zu qualifizieren (unter Hinweis auf *Knörzer/Althuber*, Kurzkommentar zur Gesellschaftsteuer, VwGH vom 17. Februar

1994, 92/16/0089). Die Gesellschafterin habe im gegenständlichen Fall keine vertragliche Verpflichtung, einen Verlust abzudecken, gehabt.

Dem Einwand, dass der Vervielfacher 9 (für eine unbestimmte Laufzeit) bei der Bewertung der Zinsersparnis zu Unrecht herangezogen worden sei, entgegnete die belangte Behörde, dass den vorgelegten Kontoblättern zu entnehmen sei, dass in Jahre 2007 bis 2012 laufend Darlehensbeträge gewährt worden seien. Diese seien stetig angestiegen; nur sehr vereinzelt seien Rückzahlungen erfolgt. Von nur kurzfristigen Darlehensgewährungen könne im gegenständlichen Fall nicht gesprochen werden. In der Anfragenbeantwortung vom 1. Dezember 2014 sei mitgeteilt worden, dass betreffend die Verzinsung, Dauer und Rückzahlung keine Vereinbarungen vorliegen würden. Daher könne nur von unbestimmter Dauer ausgegangen werden.

Den Einwänden hinsichtlich der für das Jahr 2007 eingetretenen Verjährung, der Nichtanerkennung der Zinsen im Rahmen der Betriebsprüfung, des Heranziehens der Bezeichnungen des Standardkontenplans und des Vorliegens von Cash Pooling entgegnete die belangte Behörde ebenso wie in der Beschwerdeverentscheidung betreffend die Gebührenbescheide.

Mit einer weiteren Beschwerdeverentscheidung vom 4. Juli 2016 wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen den Gesellschaftsteuerbescheid betreffend den Verzicht auf Zinszahlungen durch die Gesellschafterin \*\*\*Ch AG\*\*\* im Jahr 2010 ab.

Begründend führte die belangte Behörde aus, dass laut dem Kontoblatt „Verr.Kto. \*\*\*Ch AG\*\*\*“ mit Datum 31.12.2010 der Eintrag „Zinsen \*\*\*Ch AG\*\*\*“ mit einem Betrag in Höhe von € 320.865,23 aufscheine und ebenfalls mit Datum 31.12.2010 der Eintrag „Storno Zinsen 2010 \*\*\*Ch AG\*\*\*“ mit einem Betrag in Höhe von € 320.865,23 aufscheine (jeweils im Haben). Offensichtlich seien für zur Verfügung gestellte Darlehen Zinsen berechnet, eingebucht und wieder ausgebucht (lt. den Kontoblättern der Jahre 2008/2009 seien Zinsen für Darlehen im Haben gebucht worden) worden.

Die Gesellschafterin \*\*\*Ch AG\*\*\* habe auf die Zinsen in Höhe von € 320.865,23 verzichtet. Dieser Forderungsverzicht stelle einen gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestand dar. Nach § 2 Z 4 KVG würden der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft unterliegen, wenn die Leistung geeignet sei, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen; dazu gehöre nach lit b dieser Gesetzesstelle auch der Verzicht auf Forderungen (des Gesellschafters an die Gesellschaft). Entscheidend für die Gesellschaftssteuerpflicht sei die objektive Eignung des Forderungsverzichtes den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Im gegenständlichen Fall sei dies zu bejahen, da die Gesellschaft Zinsen, die sie zu leisten habe, nicht zahlen müsse - sie sei entsprechend reicher.

Den Einwänden hinsichtlich des Heranziehens der Bezeichnungen des Standardkontenplans, des Vorliegens von Cash Pooling sowie der (Nicht-) Eignung der Leistung, den Wert des Gesellschaftsrechts zu erhöhen, entgegnete die belangte Behörde ebenso wie in den Beschwerdeentscheidungen betreffend die Gebührenbescheide und betreffend den hinsichtlich der zinslosen Darlehensgewährung ergangenen Gesellschaftsteuerbescheid. Ebenso entsprechen die Ausführungen zu den Voraussetzungen der Freiwilligkeit und der (objektiven) Eignung, den Wert des Gesellschaftsrechts zu erhöhen für Leistungen iSd § 2 Z 4 KVG, jenen des hinsichtlich der zinslosen Darlehensgewährung ergangenen Gesellschaftsteuerbescheides.

Mit einer weiteren Beschwerdeentscheidung vom 4. Juli 2016 wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen den Gesellschaftsteuerbescheid betreffend den Zuschuss der Gesellschafterin \*\*\*Ch AG\*\*\* im Jahr 2010 als unbegründet ab.

Begründend führte die belangte Behörde aus, dass in der Bilanz der Beschwerdeführerin zum 31. Dezember 2010 erstmals eine nicht gebundene Kapitalrücklage in Höhe von € 1.000.000, 00 aufscheine. Die Rücklage scheine ebenso in den Folgejahren 2011 und 2012 auf. Laut dem Kontoblatt 9342 („Kapitalrücklagen frei“) sei als Text „Zuschuss \*\*\*Ch AG\*\*\*“ angeführt und im Haben mit dem Datum 31. Dezember 2010 ein Betrag iHv € 1.000.000,00 gebucht. Die im Ergänzungsersuchen vom 22. November 2013 gestellte Frage, in welcher Form das Kapital (Zuschuss, Forderungsverzicht, Darlehen, Kredit) zur Verfügung gestellt worden sei, sei nie beantwortet worden.

Den Einwänden hinsichtlich des Heranziehens der Bezeichnungen des Standardkontenplans, des Vorliegens von Cash Pooling sowie der (Nicht-) Eignung der Leistung, den Wert des Gesellschaftsrechts zu erhöhen, entgegnete die belangte Behörde ebenso wie in den Beschwerdeentscheidungen betreffend die Gebührenbescheide und betreffend den hinsichtlich der zinslosen Darlehensgewährung ergangenen Gesellschaftsteuerbescheid. Ebenso entsprechen die Ausführungen zu den Voraussetzungen der Freiwilligkeit und der (objektiven) Eignung, den Wert des Gesellschaftsrechts zu erhöhen für Leistungen iSd § 2 Z 4 KVG jenen des hinsichtlich der zinslosen Darlehensgewährung ergangenen Gesellschaftsteuerbescheides.

Mit Schriftsatz vom 2. August 2016 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage aller sieben Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

In einem weiteren Schriftsatz vom 30. September 2016 führte die Beschwerdeführerin den Vorlageantrag ergänzend begründend aus, dass keine Urkunde über einen Darlehensvertrag errichtet worden sei. Die bloße Bezeichnung einer Überweisung in Höhe von wenigen Euro-

Cent durch eine Mitarbeiterin der Buchhaltung als „Darlehen“ genüge nicht, um diese als Darlehen zu qualifizieren.

Im Jahresabschluss der Gesellschaft werde lediglich ein Verrechnungskonto ausgewiesen, nicht aber ein Darlehen (unter Hinweis auf BFG vom 19. April 2016, RV/7100194/2008). Laut dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. April 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 Ersatzbeurkundung, 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.

Mit Vorlagebericht vom 14. November 2016 wurden die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. In Hinblick auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin im Vorlageantrag führte die belangte Behörde aus, dass das in der Begründung zum Vorlageantrag zitierte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. April 2016, RV/7100194/2008, mit dem gegenständlichen Fall nicht vergleichbar sei, da in jenem Fall die Verbindlichkeit eine Kaufpreisschuld gewesen sei, die lediglich als "Darlehen" verbucht worden sei. Im beschwerdegegenständlichen Fall gebe es eine derartige Buchung – resultierend aus einem Rechtsgeschäft zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer nicht. Auch der dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. April 1990, 88/15/0007, zu Grunde liegende Sachverhalt sei mit gegenständlichem nicht vergleichbar, da in jenem Fall die darlehensnehmende Gesellschaft noch nicht gegründet gewesen sei. Ein Rechtsgeschäft zwischen Gesellschafter und Gesellschaft habe daher nicht abgeschlossen worden sein können.

Sei über ein Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft keine Urkunde errichtet, sondern dieses nur in die Buchhaltung aufgenommen worden, so ordne § 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 worden sei, als Ersatzurkunde gelten sollten (unter Hinweis auf UFS vom 29. November 2006, RV/1417-W/03; sowie UFS vom 20. August 2009, RV/3619-W/02). § 33 TP 8 Abs. 4 GebG 1957 stelle eine Spezialbestimmung zu § 15 Abs. 1 GebG 1957 dar, wonach Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig seien, wenn über sie eine Urkunde errichtet werde. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur GebG-Novelle 1976 (338 BlgNR 14. GP) gelte „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 [sein], 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 [werde]“. Der Ausweis des Gesellschafterdarlehens in den Büchern und Aufzeichnungen der Gesellschaft gelte grundsätzlich als Beweis über die Zuzählung des Darlehens, womit der Realvertrag „Darlehen“ zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter als zustande gekommen gelten könne.

Am 7. Dezember 2023 zog die Beschwerdeführerin den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht zurück.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Österreich. Sie wurde mit Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft vom 11. Dezember 2006 unter dem Namen \*\*\*CH GmbH\*\*\* von der \*\*\*Ch AG\*\*\* gegründet. Alleingesellschafterin ist (mit einer Stammeinlage in Höhe von € 50.000, --) die \*\*\*Ch AG\*\*\* mit Sitz in der Schweiz.

Mit Generalsversammlungsbeschluss vom 27. Februar 2015 wurde der Name der Beschwerdeführerin auf (nunmehr) \*\*\*Bf1\*\*\* geändert.

Die Beschwerdeführerin ist Teil der sogenannten \*\*\*P Unternehmensgruppe\*\*\*, die in Österreich vorrangig einerseits im Hotelbetrieb und andererseits im Bereich der Immobilien- und Vermögensverwaltung (insbesondere betreffend dem Hotelbetrieb dienende Liegenschaften) tätig ist. Der Beschwerdeführerin selbst kommt im Rahmen dieser Unternehmensgruppe die Funktion einer vermögensverwaltenden Holding zu.

In den Jahren 2007 bis 2012 stellte die \*\*\*Ch AG\*\*\* der Beschwerdeführerin laufend und längerfristig Kapitalbeträge zur Verfügung. Hinsichtlich dieser in den Kontenplänen und in den Buchungsjournalen der Beschwerdeführerin im Verrechnungskonto 3750 „Verr.Kto. \*\*\*Ch AG\*\*\*“ ausgewiesenen Beträge wird hinsichtlich der Jahre 2007 bis 2010 auf die entsprechende Übersicht in den angefochtenen Gebührenbescheiden und hinsichtlich der Jahre 2011 und 2012 auf die Übersicht im angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid betreffend die zinslose Nutzung der Kapitalbeträge in den Jahren 2007, 2011 und 2012 verwiesen.

In den Kontoblättern und den Buchungsjournalen werden diese Kapitalbeträge als Darlehen bezeichnet. Die Verbuchung erfolgte über ein Verrechnungskonto der \*\*\*Ch AG\*\*\* und in den Jahresabschlüssen der Beschwerdeführerin wurden diese Beträge als „Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ ausgewiesen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes erfolgte – auch wenn darüber keine dezidierten hinausgehenden schriftlichen Vereinbarungen getroffen wurden – eine Zuzählung der zur Verfügung gestellten Kapitalbeträge, die im Verrechnungskonto ausgewiesen wurden und es bestand eine Verpflichtung der Beschwerdeführerin, diese zurückzuzahlen.

Der in den Bilanzen der Beschwerdeführerin auf dem Verrechnungskonto der \*\*\*Ch AG\*\*\* als „Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ ausgewiesene Saldo nahm in den Jahren 2007 bis 2012 folgende Entwicklung:

| Jahr                       | Verr.Kto. ***Ch AG*** |
|----------------------------|-----------------------|
| 31.12.2006                 | € 0,00                |
| 31.12.2007                 | € 316.724,00          |
| 31.12.2008                 | € 1.991.256,47        |
| 31.12.2009                 | € 4.548.468,58        |
| 31.12.2010 (vor Zuschuss)  | € 6.830.771,51        |
| 31.12.2010 (nach Zuschuss) | € 4.553.153,10        |
| 31.12.2011                 | € 4.998.027,65        |
| 31.12.2012                 | € 5.026.320,00        |

Die \*\*\*Ch AG\*\*\* stellte diese Geldbeträge nicht von vorneherein für die gesamte Laufzeit der Darlehen zinslos zur Verfügung, sondern entschied im Zeitpunkt der jeweiligen Bilanzerstellung, ob der Beschwerdeführerin für das jeweilige Jahr Zinsen in Rechnung gestellt werden.

Für die Kapitalbeträge, die die \*\*\*Ch AG\*\*\* der Beschwerdeführerin zur Verfügung stellte, wurden in den Jahren 2008 bis 2010 Zinsen mit nachstehenden Beträgen am Verrechnungskonto als Forderung der \*\*\*Ch AG\*\*\* eingebucht:

| Jahr | Zinsenbetrag |
|------|--------------|
| 2008 | € 61.483,47  |
| 2009 | € 207.435,78 |
| 2010 | € 320.865,23 |

Der Zinsbetrag für das Jahr 2010 wurde nach seiner Einbuchung am 31. Dezember 2010 am selben Tag wieder ausgebucht.

In den Jahren 2007, 2011 und 2012 wurden für die von der \*\*\*Ch AG\*\*\* zur Verfügung gestellten Kapitalbeträge keine Zinsen berechnet.

Schriftliche Verträge über die Darlehensgewährungen, Rückzahlungsmodalitäten und eine allfällige Verzinsung wurden nicht unterzeichnet. Bei den im Verrechnungskonto der \*\*\*Ch AG\*\*\* im 2008 ausgewiesenen Zinsbeträgen ist jedoch vermerkt, dass die Verzinsung mit einem Zinssatz von 6% erfolgte.

In den Jahren 2007 bis 2012 befand sich die Beschwerdeführerin in einer schwierigen finanziellen Situation. Sie wies in den Jahresabschlüssen stets einen Bilanzverlust und in den Jahren 2008 und 2009 negatives Eigenkapital aus.

In den im Firmenbuch offenzulegenden Anhängen zu den Jahresabschlüssen 2008 und 2009 sowie zum einem „ersten“, am 30. September 2011 eingereichten Jahresabschluss für das Jahr 2010 gab der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, \*\*\*CC\*\*\*, gemäß § 225 Abs. 1 UGB jeweils an, dass trotz des jeweils ausgewiesenen negativen Eigenkapitals keine Überschuldung iSd Insolvenzrechts vorliege und das Eigenkapital unter Berücksichtigung der nachrangigen Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen positiv sei.

Am 28. September 2012 wurde ein zweiter Jahresabschluss für das Jahr 2010 beim Firmenbuch eingereicht, in dem nunmehr unter anderem ein von der \*\*\*Ch AG\*\*\* an die Beschwerdeführerin geleisteter – und in Form einer Kapitalrücklage erfasster – Zuschuss in Höhe von € 1.000.000, -- ausgewiesen war, der zum Ausweis eines positiven Eigenkapitals führte.

Aus den Jahresabschlüssen der Jahre 2007 bis 2012 ist hinsichtlich des ausgewiesenen Eigenkapitals und des ausgewiesenen Bilanzgewinns bzw. -verlustes folgende Entwicklung zu erkennen:

| Jahr                 | Eigenkapital   | Bilanzgewinn   |
|----------------------|----------------|----------------|
| 2007                 | € 32.704,50    | - € 17.295,50  |
| 2008                 | - € 77.402,70  | - € 127.402,70 |
| 2009                 | - € 302.293,90 | - € 352.293,90 |
| 2010 (vor Zuschuss)  | - € 638.759,18 | - € 688.759,18 |
| 2010 (nach Zuschuss) | € 682.106,05   | - € 367.893,95 |

|      |              |                |
|------|--------------|----------------|
| 2011 | € 658.982,45 | - € 391.017,55 |
| 2012 | € 627.564,95 | - € 422.435,05 |

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum befand sich die Beschwerdeführerin nicht in Liquidation. Zwischen ihr und der \*\*\*Ch AG\*\*\* bestand keine vertragliche Vereinbarung (beispielsweise iSe Ergebnisabführungsvertrages) dahingehend, dass diese für die Verluste der Beschwerdeführerin einzutreten hätte.

## 2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf den vorgelegten Verwaltungsakt (insbesondere die vorgelegten Buchungsjournale, Bilanzen und Jahresabschlüsse der Beschwerdeführerin) und das Vorbringen der Parteien.

Der Umstand, dass die Zurverfügungstellung der Kapitalbeträge nicht von vorneherein unverzinslich erfolgte, ergibt sich daraus, dass in den Jahren 2008 und 2009 eine Verrechnung der Zinsen erfolgte. Auch im Jahr 2010 wurden ursprünglich Zinsen verrechnet, die entsprechende Forderung aber nachträglich storniert. Dies spricht dafür, dass die Entscheidung, Zinsen zu verrechnen, in jedem Jahr gesondert und nicht bereits von vorneherein bei der ursprünglichen Zuzählung des Kapitals getroffen wurde.

Dass eine Zuzählung der im Verrechnungskonto ausgewiesenen Kapitalbeträge erfolgte, ergibt sich einerseits aus der Absichtserklärung der \*\*\*Ch AG\*\*\* ihre Tochtergesellschaft, die Beschwerdeführerin, mit Kapital zu versorgen (auch wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, dass diese Zurverfügungstellung des Kapitals im Rahmen von Cash Pooling zum kurzfristigen Liquiditätsausgleich erfolgte) und andererseits aus den entsprechenden Einträgen in den Buchungsjournalen, die entsprechende dahinterstehende Zahlungsflüsse implizieren. Aus den Einträgen in das Verrechnungskonto ergibt sich ebenso, dass der Zuzählung der Kapitalbeträge eine entsprechende Rückzahlungsverpflichtung der Beschwerdeführerin gegenübersteht (vgl. VwGH vom 28. April 2009, 2004/13/0059, sowie VwGH vom 22. Mai 2014, 2011/15/0003). Anzeichen dafür, dass die Verbuchung im Verrechnungskonto nur zum Schein erfolgt sei bzw. dass von vorneherein keine Rückzahlungsverpflichtung der Beschwerdeführerin bestanden hätte, liegen nicht vor.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung der Beschwerden gegen die Gebührenbescheide betreffend die Jahre 2007 bis 2010)

§ 33 TP 8 Abs 1 GebG 1957 idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, lautet auszugsweise:

*„Darlehensverträge*

*(1) Darlehensverträge nach dem Werte der dargeliehenen Sache ..... 0,8 v.H.*

*(...)*

*(4) 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.“*

Gemäß § 37 Abs. 28 GebG 1957 trat § 33 TP 8 mit Ablauf des 31. Dezember 2010 außer Kraft und ist letztmalig auf Sachverhalte anzuwenden, für die die Gebührenschuld vor dem 1. Jänner 2011 entsteht.

Im gegenständlichen Fall war strittig, ob die in den Jahren 2007 bis 2010 im „Verrechnungskonto \*\*\*Ch AG\*\*\*“ der Beschwerdeführerin ausgewiesenen Beträge der Beschwerdeführerin als Gesellschafterdarlehen zur Verfügung gestellt worden seien und dies gemäß § 33 TP 8 GebG 1957 gebührenpflichtig sei.

Gemäß § 983 ABGB idF nach dem Darlehens- und Kreditrechts-Änderungsgesetz (DaKRÄG), BGBl. I Nr. 28/2010, liegt ein Darlehensvertrag vor, wenn sich ein Darlehensgeber dazu verpflichtet, dem Darlehensnehmer vertretbare Sachen mit der Bestimmung zu übergeben, dass der Darlehensnehmer über die Sache nach seinem Belieben verfügen kann. Der Darlehensnehmer ist verpflichtet dem Darlehensgeber spätestens nach Vertragsende ebenso viele Sachen derselben Gattung und Güte zurückzugeben.

Durch das DaKRÄG wurde der Darlehensvertrag als Konsensualvertrag ausgestaltet und kommt daher bereits durch die Vereinbarung der Parteien zustande. Zuvor war der Darlehensvertrag als Realvertrag konzipiert gewesen und wurde erst mit Zuzählung der Darlehensvaluta wirksam geschlossen (vgl. *Aichberger-Beig* in Kletečka/Schauer, ABGB-ON1.05 § 983 Rz 1).

Wie bereits im Rahmen der Beweiswürdigung dargelegt, ergibt sich im gegenständlichen Fall aus der Absichtserklärung der \*\*\*Ch AG\*\*\*, ihre Töchter- und Enkelinnengesellschaften – zu denen auch die Beschwerdeführerin gehört – mit Kapital auszustatten, sowie aus der Aufnahme der Kapitalbeträge unter der Bezeichnung „Darlehen“ in die Bücher der Beschwerdeführerin, dass eine Zuzählung dieser Beträge von der \*\*\*Ch AG\*\*\* an die Beschwerdeführerin erfolgt ist. Aus der Aufnahme in das Verrechnungskonto und dem Ausweis dieses Kontos als Verbindlichkeit zu einem verbundenen Unternehmen ergibt sich, dass hinsichtlich dieser Beträge eine Rückzahlungsverpflichtung der Beschwerdeführerin bestanden hat.

Es liegen daher (sowohl nach dem bisherigen Verständnis des Darlehensvertrages als Realvertrag als auch nach der nunmehrigen Konzeption als Konsensualvertrag) hinsichtlich der Zurverfügungstellung der gegenständlichen Kapitalbeträge Darlehensverträge (bzw. Kreditverträge) zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*Ch AG\*\*\* vor.

Gemäß § 15 Abs 1 GebG 1957 sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass im GebG etwas Abweichendes bestimmt ist.

§ 33 TP 8 Abs 4 GebG 1957 sieht einen Ersatzbeurkundungstatbestand für Gesellschafterdarlehen vor. 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.

Da im gegenständlichen Fall die Zurverfügungstellung der Kapitalbeträge der \*\*\*Ch AG\*\*\* in den Buchungsjournalen und Kontenblättern der Beschwerdeführerin als „Darlehen“ ausgewiesen und somit in die zu führenden Büchern der Beschwerdeführerin aufgenommen wurde, ist der Ersatzbeurkundungstatbestand des § 33 TP 8 Abs 4 GebG 1957 erfüllt und der Umstand, dass darüber keine „separate“ Urkunde iSd § 15 Abs 1 GebG 1957 errichtet wurde, steht der Gebührenpflicht nicht entgegen.

Die Beschwerdeführerin führt unter Hinweis auf Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Bundesfinanzgerichtes aus, dass die Ersatzbeurkundung eines Darlehens nur in jenem Fall zu Gebührenpflicht führe, in welchem ein rechtsgültig zustandegekommener Darlehensvertrag vorliege und die Aufnahme des Darlehens in die Bücher der Beschwerdeführerin diese Feststellung nicht ersetze könne.

Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass der Verwaltungsgerichtshof das Vorliegen eines Darlehensvertrages im genannten Erkenntnis vom 2. April 1990, 88/15/0007, verneint hat, weil die darlehensnehmende GmbH im Zeitpunkt des Abschlusses des zur Begründung der Darlehensvergabe herangezogenen Gesellschaftsvertrags rechtlich noch nicht existent

gewesen sei und darüber hinaus keine Feststellungen hinsichtlich eines (weiteren tauglichen) Titelgeschäftes bzw. der für den Realkontrakt maßgeblichen Übergabe der Darlehensvaluta vorgenommen worden seien.

Im von der Beschwerdeführerin angeführten Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 19. April 2016, RV/7100194/2008, wurde hingegen festgestellt, dass der Rechtsgrund für den ausgewiesenen Betrag am Verrechnungskonto kein eingeräumtes Darlehen, sondern die Stundung eines Kaufpreises war.

Damit unterscheiden sich die angeführten Erkenntnisse jedoch schon hinsichtlich des festgestellten Sachverhaltes von der beschwerdegegenständlichen Konstellation, in der nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes – wie dargelegt – aufgrund der Absichtserklärung der \*\*\*Ch AG\*\*\* ihre Tochtergesellschaften mit Kapital auszustatten und der durch das Verrechnungskonto dokumentierten Rückzahlungsverpflichtung vom Vorliegen eines Darlehensvertrages auszugehen ist. Dass (wie im genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. April 1990, 88/15/0007) Umstände vorliegen würden, die dem entgegenstehen würden, oder die am Verrechnungskonto verbuchten Verbindlichkeiten (wie im angeführten Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 19. April 2016, RV/7100194/2008) auf einem anderen Rechtsgrund beruhen würden, kann im beschwerdegegenständlichen Fall nicht erkannt werden.

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, dass das gegenständliche Kapital ihr im Rahmen des Cash Poolings zum kurzfristigen Liquiditätsausgleich zur Verfügung gestellt wurde, so ist ihr zu entgegen, dass - wie auch von der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt wird – im gegenständlichen Fall kein kurzfristiger wechselseitiger Liquiditätsausgleich stattgefunden hat, sondern der Beschwerdeführerin von ihrer Muttergesellschaft laufend und längerfristig Kapital zur Verfügung gestellt wurde. Im Übrigen würde auch Cash Pooling der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegen, wenn die diesbezügliche Zurverfügungstellung des Kapitals im Rahmen eines Darlehensvertrags iSd § 33 TP 8 Abs 1 GebG 1957 erfolgt (vgl. *Ahmad*, Cash Pooling im Gebührenrecht, SWK 2003 S 716).

Gemäß § 15 Abs. 3 GebG 1957 sind Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Kapitalverkehrssteuergesetz, (I. Teil Gesellschaftsteuer und II. Teil Wertpapiersteuer) oder Versicherungssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen; dies gilt auch für Rechtsgeschäfte, sofern und insoweit diese unter das Stiftungseingangssteuergesetz fallen.

Im Zusammenhang mit der Gewährung von Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft ist insbesondere die Verwirklichung eines Tatbestandes des Kapitalverkehrssteuergesetzes (I. Teil Gesellschaftsteuer) denkbar, die gemäß der genannten Bestimmung einer Gebührenpflicht entgegenstehen könnten. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass mit den ebenfalls angefochtenen Bescheiden vom 30. Oktober

2015 Gesellschaftsteuer in Zusammenhang mit der zinslosen Zurverfügungstellung von Kapital in den Jahren 2007, 2011 und 2012 sowie mit dem (nachträglichen) Verzicht auf Zinsen im Jahr 2010 festgesetzt wurde.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt die Abgrenzungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG 1957 jedoch voraus, dass sowohl Gesellschaftsteuer als auch Rechtsgeschäftsgebühr am gleichen Rechtsvorgang anknüpfen. In Hinblick auf die zinslose Zurverfügungstellung von Kapital hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass in diesem Fall erst die fortlaufende Überlassung der Darlehensvaluta zu Nutzung den der Gesellschaftsteuer unterliegenden Tatbestand verwirklicht und nicht bereits die tatsächliche Zuzahlung des dar geliehenen Betrages bzw. die Begründung der freiwilligen Übernahmeverpflichtung, die wiederum der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegt. Es liegt somit keine Identität des Rechtsvorgangs vor, der für das Eingreifen der Abgrenzungsvorschrift des § 15 Abs. 3 GebG 1957 Voraussetzung wäre (vgl. VwGH vom 18. Dezember 1995, 95/16/0195). Ebenso wenig kann eine solche Identität des Rechtsvorgangs vorliegen, wenn erst der nachträgliche Zinsverzicht der Gesellschaftsteuer unterliegt.

Daraus folgt das § 15 Abs. 3 GebG 1957 der Festsetzung einer Gebühr für die Einräumung eines Darlehens nur dann entgegenstehen kann, wenn die Gesellschaftssteuerpflicht unmittelbar an die Begründung des Darlehens selbst anknüpfen würde.

Gesellschafterdarlehen als solche stellen seit der Aufhebung des § 3 Abs 1 KVG durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 27. Juni 1969, G 17/68, für sich keine der Gesellschaftsteuer unterliegenden Tatbestände dar. Auch eine allfällige eigenkapitalersetzende Funktion dieser Darlehen ist seitdem gesellschaftssteuerrechtlich ebenfalls nicht mehr relevant (vgl. VwGH vom 18. November 1993, 93/16/0104). Wie bereits dargelegt, ist im gegenständlichen Fall auch nicht davon auszugehen, dass von vorneherein keine Rückzahlungsverpflichtung bestanden hätte.

Da aus den dargelegten Gründen mit der Begründung der Darlehen kein der Gesellschaftsteuer unterliegender Tatbestand verwirklicht wurde, sind die gegenständlichen Darlehensverträge nicht gemäß § 15 Abs 3 GebG 1957 von der Gebührenpflicht ausgenommen.

Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, dass die in ihren Büchern ausgewiesenen Gesellschafterdarlehen vom Betriebsprüfer nicht als solche (sondern als verdeckte Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG 1988) anerkannt worden seien, ist ihr zu entgegnen, dass die Gebührenpflicht des § 33 TP 8 Abs 1 GebG 1957 am Vorliegen des Darlehensvertrages als bestimmten zivilrechtlichen Vorgang anknüpft. Nicht für die Gebührenschuld maßgeblich ist hingegen, ob diese zivilrechtliche Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der \*\*\*Ch AG\*\*\* als ihrer Gesellschafterin auch ertragsteuerrechtlich anzuerkennen ist.

Die Beschwerdeführerin macht in der Beschwerde weiters geltend, dass hinsichtlich der im Jahr 2007 zur Verfügung gestellten Kapitalbeträge im Zeitpunkt der Erlassung der Gebührenbescheide am 30. Oktober 2015 bereits die Verjährung eingetreten sei.

Das Recht, Rechtsgeschäftsgebühren festzusetzen, verjährt gemäß § 207 Abs 2 BAO iVm § 208 Abs 1 lit a BAO fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist. Grundsätzlich würde die Verjährungsfrist hinsichtlich der Festsetzung von Rechtsgeschäftsgebühren für Rechtsvorgänge im Jahr 2007 mit Ablauf des Jahres 2007 zu laufen beginnen und mit 31. Dezember 2012 enden. Wie aus den vorgelegten Akten hervorgeht, hat die belangte Behörde am 28. Februar 2012, am 22. November 2013 und am 21. Oktober 2014 Ergänzungsersuchen (bzw. eine Erinnerung betreffend ein Ergänzungsersuchen) an die Beschwerdeführerin gerichtet. Dieses Tätigwerden der belangten Behörde stellte jeweils eine nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenspruchs iSd § 209 Abs 1 BAO dar, die die Verjährungsfrist zunächst um ein Jahr und dann um zwei weitere Jahre verlängerten, da sie jeweils im Jahr unternommen wurden, bis zu dessen Ablauf die Frist verlängert war. Durch diese Verlängerungshandlungen lief die Frist für die Festsetzung von Rechtsgeschäftsgebühren für Rechtsvorgänge im Jahr 2007 bis 31. Dezember 2015 und die Bescheiderlassung am 30. Oktober 2015 erfolgte daher fristgerecht vor Eintritt der diesbezüglichen Verjährung.

Aus den dargelegten Gründen war gemäß Spruchpunkt I. zu entscheiden.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abweisung der Beschwerde gegen die Gesellschaftsteuerbescheide betreffend den Zuschuss und den Verzicht auf die Zinsforderung im Jahr 2010)**

Gemäß § 2 Z 4 KVG unterliegen Zuschüsse (lit a) und der Verzicht auf Forderungen (lit b) als freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Die Beschwerdeführerin wendet in ihren Beschwerden gegen diese Bescheide ein, dass – da diese Leistungen zu einem Zeitpunkt geleistet wurden, an dem die Beschwerdeführerin stark verlustabhängig gewesen sei und bei der Zuführung von Kapital in einer Verlustsituation nicht von einer Erhöhung der Gesellschaftsrechte auszugehen sei – weder der Zuschuss noch der Verzicht auf die Zinsen der Gesellschaftsteuer unterliegen würde.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es auf die objektive Eignung einer Leistung, den Wert von Gesellschaftsrechten zu erhöhen, an. Hingegen ist der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung nicht erforderlich (vgl. VwGH vom 30. September 1982, 82/15/0080, sowie vom 19. April 1995, 93/16/0044).

Auch die Abdeckung von Verlusten der Gesellschaft qualifiziert der Verwaltungsgerichtshof als wertsteigernd im Sinne des § 2 Z 4 KVG (vgl. VwGH 17. Februar 1994, 92/16/0089, sowie vom 28. September 1998, 95/16/0302). Nur dann, wenn eine Leistung an eine bereits in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft geleistet wird, kann diese nicht mehr als wertsteigernd betrachtet werden (vgl. VwGH vom 6. Oktober 1994, 93/16/0103).

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ändert die Verlustsituation der Gesellschaft ebenfalls nichts daran, dass das Gesellschaftsvermögen durch eine freiwillige Leistung iSd § 2 Z 4 KVG des Gesellschafters erhöht wird. Jeder Schulderrass bzw. jeder Zuschuss ist notwendigerweise geeignet, Wirtschaftspotenzial insofern zu verstärken, als die Existenzfähigkeit der Gesellschaft dadurch größer wird, auch wenn das Gesellschaftsvermögen weitgehend negativ ist und es auch trotz der gewährten freiwilligen Leistung bleibt (vgl. EuGH vom 5. Februar 1991, C-15/89, *Deltakabel BV*).

Auch in der von der Beschwerdeführerin angeführten Entscheidung vom 1. Dezember 2011, C-492/10, *Immobilien Linz GmbH & Co KG*, hat der europäische Gerichtshof ausgeführt, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen ihrer Gesellschafter dadurch, dass sie das Gesellschaftsvermögen wieder auf den Stand bringt, den es vor Eintritt der Verluste erreicht hatte, zur Verstärkung des Wirtschaftspotenzial dieser Gesellschaft beiträgt und dies daher als geeignet anzusehen ist, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen. Die Übernahme der Verluste seiner Gesellschaft durch einen Gesellschafter erhöht das Gesellschaftsvermögen jedoch dann nicht, wenn dies in Erfüllung einer von ihm vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangenen Verpflichtung, mit der nur die Abdeckung der Verluste sichergestellt werden soll, geschieht. Als Beispiel für eine solche vor Eintritt dieser Verluste eingegangenen Verpflichtung, die bewirkt, dass sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Stand ihres Vermögens auswirken werden, wird ein Ergebnisabführungsvertrag genannt (vgl. EuGH vom 1. Dezember 2011, C-492/10, *Immobilien Linz GmbH & Co KG*, mit Verweisen auf EuGH vom 28. März 1990, C-38/88, *Siegen*, und EuGH vom 17. September 2002, C-392/00, *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken*).

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung sind somit der Forderungsverzicht eines Gesellschafters gegenüber seiner Gesellschaft bzw. ein freiwillig geleisteter Zustand eines Gesellschafters an die Gesellschaft auch dann geeignet, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen, wenn die Gesellschaft verlustanfällig ist. Im gegenständlichen Fall befand sich die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt dieser an sie erbrachten Leistungen weder in Liquidation noch war zwischen ihr und der leistenden \*\*\*Ch AG\*\*\* vertraglich vereinbart worden, dass diese für ihre Verluste einzutreten hätte. Es liegt somit im gegenständlichen Fall keine Konstellation vor, die eine Wertsteigerung der gegenständlichen Leistungen ausgeschlossen hätte.

Sowohl der Verzicht auf die Zinsforderung im Jahr 2010 als auch der im Jahr 2010 geleistete Zuschuss stellen daher freiwillige Leistungen iSd § 2 Z 4 KVG der Gesellschafterin der Beschwerdeführerin dar, die geeignet sind, den Wert Ihrer Gesellschaftsrechte zu erhöhen, und unterliegen somit der Gesellschaftsteuer.

Es war daher gemäß Spruchpunkt II. zu entscheiden.

### **3.3. Zu Spruchpunkt III. (Abänderung des Gesellschaftsteuerbescheids betreffend zinslose Nutzung der Darlehensbeträge in den Jahren 2007, 2011 und 2012)**

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

Die unverzinsten Hingabe einer Darlehensvaluta ist als 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. VwGH vom 18. November 1993, 93/16/0104, sowie vom 16. Dezember 1993, 92/16/0065).

Bei der Gesellschaftsteuer löst nicht die Begründung der freiwilligen Übernahmungsverpflichtung, 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 vom 18. Dezember 1995, 95/16/0195).

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. 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 vom 17. September 2002, C-392/00, *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken*).

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 oder ob der Gesellschafter der Gesellschaft die unentgeltliche Nutzung des Kapitalbetrages bloß stillschweigend jeweils von Jahr zu Jahr gestattet. 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 Zinersparnis 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 vom 11. September 2014, 2010/16/0147).

Bei auf Verrechnungskonten angesammelten Kapitalbeträgen wird die unentgeltliche Nutzung grundsätzlich 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 es wird deshalb auch Jahr für Jahr ein gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang verwirklicht (vgl. UFS vom 19. März 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 vom 18. Dezember 2007, 10b160/07x). 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 auch in diesem Fall 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 vom 31. August 2015, RV/7102367/2010).

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 vom 31. August 2015, RV/7102367/2010 unter Hinweis auf VwGH vom 18. Oktober 2005, 2005/16/0009).

Wie im Rahmen der Sachverhaltsdarstellung und der Beweiswürdigung dargelegt, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die der Beschwerdeführerin von der \*\*\*Ch AG\*\*\* gewährten Darlehen nicht von vornherein unverzinslich gewährt wurden, sondern für jedes Jahr der Darlehensgewährung separat entschieden wurde, ob Zinsen verrechnet werden.

Es ist die Gesellschaftsteuer daher – entgegen der Berechnung im angefochtenen Bescheid, bei der die belangte Behörde implizit von einer von vornherein unverzinslichen Darlehenseiräumung ausgegangen sein dürfte – 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. Dabei sind für die unterjährig in den Jahren 2007, 2011 und 2012 gewährten Darlehen die Zinsen vom jeweiligen Zuzählungszeitpunkt bis zum 31. Dezember des jeweiligen Jahres zu berechnen. Der aus den Vorjahren übernommene Darlehensbetrag ergibt sich aus dem Wertansatz des Verrechnungskontos der \*\*\*Ch AG\*\*\* in der jeweiligen Eröffnungsbilanz. Als Zinssatz ist gemäß § 15 BewG 1955 ein Zinssatz in Höhe von 5,5% heranzuziehen.

Dies ergibt für die Jahre 2007, 2011 und 2012 folgende Zinersparnis:

[...]

Aus diesen Berechnungen der Zinersparnis für die Jahre 2007, 2011 und 2012 ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen und Abgabebeträge für die Gesellschaftsteuer:

| Jahr   | BMGL       | gemäß § 8 KVG 1% GesSt |
|--------|------------|------------------------|
| 2007   | 5.781,69   | 57,82                  |
| 2011   | 250.423,42 | 2.504,23               |
| 2012   | 282.135,14 | 2.821,35               |
| gesamt | 538.340,25 | 5.383,40               |

Zum Einwand der Beschwerdeführerin, dass einer Festsetzung der Gesellschaftsteuer für das Jahr 2007 mit dem angefochtenen Bescheid der Eintritt der Verjährung entgegengestanden habe, ist auszuführen, dass – wie bereits dargelegt – die Verjährungsfrist durch mehrere nach außen erkennbare Amtshandlungen der belangten Behörde bis 31. Dezember 2015 verlängert wurde und die Bescheiderlassung am 30. Oktober 2015 daher fristgerecht erfolgte.

Hinsichtlich der Vorbringens, die zinslose Nutzung der Darlehen sei aufgrund der Verlustanhängigkeit der Beschwerdeführerin nicht geeignet gewesen, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, ist auf die diesbezüglichen Ausführungen zu den Beschwerden gegen die Gesellschaftssteuerbescheide betreffend den Zuschuss und den Verzicht auf die Zinsforderung im Jahr 2010 (s. 3.2. zu Spruchpunkt II.) zu verweisen.

Aus den dargelegten Gründen war gemäß Spruchpunkt III. zu entscheiden.

### **3.4. Zu Spruchpunkt IV. (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.

Die für die Lösung der gegenständlichen Beschwerden maßgeblichen Rechtsfragen sind durch die jeweils angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Von dieser Rechtsprechung weicht das gegenständliche Erkenntnis nicht ab. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 30. Juni 2024