

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in den Beschwerdesachen A. GmbH & Co KG als Rechtsnachfolgerin der B.-C. Handels GmbH, Adr, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 30. März 2010, ErfNr. 1/2010 betreffend Gesellschaftsteuer und gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 30. März 2010, ErfNr. 2/2010 betreffend Rechtsgebühren zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide werden abgeändert wie folgt:

A. Gesellschaftsteuerbescheid

A. 1. Die Gesellschaftsteuer für den ersparten Zinsaufwand aus der fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages in Höhe von € 200.000,00 vom Gesellschafter D. C. zur Nutzung vom 21. Mai 2008 bis zum 6. November 2009 wird festgesetzt mit € 160,93 (gemäß § 8 KVG mit 1% vom Wert einer Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 4 lit. c KVG in Höhe von € 16.093,15).

A. 2. Die Gesellschaftsteuer für den ersparten Zinsaufwand aus der fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages in Höhe von € 200.000,00 vom Gesellschafter D. C. zur Nutzung vom 23. Juli 2008 bis zum 6. November 2009 wird festgesetzt mit € 141,95 (gemäß § 8 KVG mit 1% vom Wert einer Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 4 lit. c KVG in Höhe von € 14.194,52).

A. 3. Die Gesellschaftsteuer für den ersparten Zinsaufwand aus der fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages in Höhe von € 25.000,00 von der E. C. GmbH bzw. E. C. KG zur Nutzung vom 29. Jänner 2008 bis zum 6. November 2009 wird festgesetzt mit € 24,37 (gemäß § 8 KVG mit 1% vom Wert einer Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 4 lit. c KVG in Höhe von € 2.437,33).

A. 4. Die Gesellschaftsteuer für den ersparten Zinsaufwand aus der fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages in Höhe von € 10.000,00 von der E. C. GmbH bzw. E. C. KG zur Nutzung vom 31. Dezember 2008 bis zum 6. November 2009 wird festgesetzt mit € 4,67 (gemäß § 8 KVG mit 1% vom Wert einer Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 4 lit. c KVG in Höhe von € 467,12).

A. 5. Die Gesellschaftsteuer für den ersparten Zinsaufwand aus der fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages in Höhe von € 5.000,00 vom Gesellschafter E. C. zur Nutzung vom 17. April 2008 bis zum 6. November 2009 wird festgesetzt mit € 4,28 (gemäß § 8 KVG mit 1% vom Wert einer Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV mit § 2 Z 4 lit. c KVG in Höhe von € 427,95).

B. Gebührenbescheid

Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV mit Abs. 4 GebG wird für die lt. Vorhaltsbeantwortung der A. GmbH Co KG vom 27. Jänner 2010 im Jahr 2008 in die Bücher der B.-C. Handels GmbH aufgenommenen Gesellschafterdarlehen nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO iV mit § 201 Abs. 4 BAO mit € 3.240,00 festgesetzt. (0,8% von Wert der Gesellschafterdarlehen € 405.000,00).

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Auf Grund eines unter der ErfNr. 1/2009 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien angezeigten Protokoll über die ordentliche Generalversammlung der B.-C. Handels GmbH (Rechtsvorgängerin), FN 1x , vom 28. September 2009 und durch Einsichtnahme ins Firmenbuch erlangte das Finanzamt Kenntnis von der Umwandlung dieser Gesellschaft durch Übertragung des Vermögens auf die neu errichtete, am 6. November 2009 unter FN 2t ins Firmenbuch eingetragene Kommanditgesellschaft "A. GmbH & Co KG" (Beschwerdeführerin (Bf.)) und von in der Umwandlungsbilanz zum Stichtag 31. Dezember 2008 ausgewiesenen Verbindlichkeiten der Rechtsvorgängerin "gegenüber Gesellschaftern" in Höhe von € 441.415,28.

Gesellschafter der Rechtsvorgängerin waren D. C., E. C. und F. C..

Gründungsgesellschafter der Bf. waren die B.-C. GmbH, FN 3t , als unbeschränkt haftende Gesellschafterin und D. C., E. C. und F. C., als Kommanditisten.

Gesellschafter der E. C. Gesellschaft m.b.H., FN 1d , waren seit 1997 ebenfalls D. C., E. C. und F. C., welche auch Gründungsgesellschafter der E. C. KG, hervorgegangen durch Umwandlung der E. C. Gesellschaft m.b.H. und eingetragen im Firmenbuch unter FN 4w mit 21. Oktober 2009, waren.

Mit unter der ErfNr. 2/2009 an die Bf. gerichteten Vorhalt vom 4. Jänner 2010 ersuchte das Finanzamt im Wesentlichen

um Offenlegung des Rechtsgrundes der Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern in Höhe von € 441.415,28 lt. Schlussbilanz der Rechtsvorgängerin zum 31. Dezember 2008 und
um Bekanntgabe der Verzinsung bzw. der Höhe des Betrages der Zinsersparnis, der Laufzeit sowie der Rückzahlungsvereinbarungen.

Dazu erklärte die Bf. mit Vorhaltsbeantwortung vom 27. Jänner 2010 Folgendes:

"Im Frühjahr 2008 haben die Gesellschafter zur Überbrückung eines Liquiditätsengpasses Darlehen an die Gesellschaft in Höhe von EUR 440.000 gegeben. Zusätzlich besteht ein Verrechnungskonto mit einem Saldo von EUR 1.415,28 gegenüber dem Gesellschafter E. C.. Auf diesem Verrechnungskonto werden kurzfristige Barauslagen wie Reisekosten erfasst.

Wir legen diesem Schreiben die Kontoauszüge aus der Buchhaltung bei, denen der Zeitpunkt der Einzahlung entnommen werden kann.

Die Darlehen sind aufgrund der schlechten Ertragslage des Unternehmens unverzinst. Schriftliche Darlehensverträge wurden nicht abgeschlossen.

Die Zinsersparnis schätzen wir aufgrund des derzeit niedrigen Zinsniveaus mit 1,5% p.a. Die Gesellschafterdarlehen sollen rückgeführt werden, sobald dies die Liquiditätslage des Unternehmens erlaubt. Aktuell konnten die Darlehen noch nicht rückgeführt werden."

Aus dem beigelegten Kontenauszug "Verbindlichkeiten gg. Gesellschaftern B.-C. Handels GmbH 31.12.2008" scheint

unter der Kontobezeichnung "34821 kurzf. Darlehen DC. " ein Darlehen vom 21. Mai 2008 und vom 23. Juli 2008 je von € 200.000,00,

unter der Bezeichnung "34804 kurzf. Darlehen von EC.GmbH an B-C. " ein Darlehen vom 29. Jänner 2008 von € 25.000, und vom 31. Dezember 2008 von € 10.000,00 und

unter der Bezeichnung "34801 kurzf. Darlehen LP jun." ein Darlehen 17. April 2008 von € 5.000,00 auf.

Auf Grund dieser Aktenlage setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. als Rechtsnachfolgerin der Rechtsvorgängerin mit Gebührenbescheid vom 30. März 2010 unter der ErfNr. 2/2010 eine Darlehensgebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG vom Wert der dargeliehenen Sache in Höhe von € 440.000,00 mit 0,8%, somit mit € 3.520,00 fest.

Weiters setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. als Rechtsnachfolgerin der Rechtsvorgängerin unter der ErfNr. 1/2010 mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 30. März 2010 für eine "unverzinsliche Kapitalnutzung lt. Vorhaltsbeantwortung zu Protokoll GZ 123/2009 v. Notar Dr. G. vom 28. September 2009" Gesellschaftsteuer in Höhe von € 2.178,00 (gemäß § 8 KVG 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG in Verbindung mit § 2 Z 2 bis 4 KVG in Höhe von 217.800,00) fest.

Diesen Bescheid begründete das Finanzamt wie folgt:

"Laut Vorhaltsbeantwortung vom 27.1.2010 wurde das Gesellschafterdarlehen unverzinslich gewährt und die Rückzahlung des Gesellschafterdarlehens erfolgt nach Maßgabe der Liquidität des Unternehmens.

Bei der Nichtberechnung von Zinsen wird der Tatbestand des § 2 Z 4c KVG verwirklicht. Bemessungsgrundlage ist der ersparte Zinsaufwand, dh. die fiktiven Gesamtzinsen, die im Fremdvergleich hätten geleistet werden müssen.

Maßgeblich ist der Zinssatz zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung. Dieser wird in Anlehnung an den veröffentlichten Euribor mit 5,5% p.a. gem. § 17 BewG angenommen. Bemessungsgrundlage: € 440.000,-- x 5,5% x 9 J. gem. § 15(2)BewG. = € 217.800,--"

In der gegen beide Bescheide rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bf. sinngemäß ein, dass die Gesellschafter der Rechtsvorgängerin dieser im Jahr 2008 Mittel in Höhe von € 440.000,00 zur Verfügung gestellt hätten. Schriftliche Vereinbarungen seien mit der Gesellschaft nicht abgeschlossen worden. Die Einzahlungen der Gesellschafter seine ursprünglich als unverzinsliche Darlehen mit unbestimmter Fälligkeit gewidmet gewesen. Das Unternehmen habe in den letzten Jahren leider hohe Verluste erzielt und weise ein negatives Eigenkapital aus (Jahresfehlbetrag 2007 € 411.228,28, 2008 € 511.002, 2009 € 387.200,14 und negatives Eigenkapital 2007 € 488.123,33 und 2008 € 999.125,73).

Auf Grund der anhaltend schlechten Ertragslage und der folglich angespannten Finanzlage sei eine Rückführung der Mittelzuführungen durch die Gesellschafter in absehbarer Zeit weder möglich, noch aufgrund des Eigenkapitalgesetzes unternehmensrechtlich zulässig.

Nach Ansicht der Bf. ergebe sich auf Grund der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft, dass die Mittelzufuhr auf unbestimmte Zeit erfolgt sei. Darüber hinaus spreche die Unverzinslichkeit für das Vorliegen eines freiwilligen Zuschusses nach § 2 Z 4 KVG. Nach § 15 Abs. 3 GebG unterlägen derartige Vorgänge nicht der Gebührenpflicht.

Dazu beantragte die Bf. die Aufhebung des Gebührenbescheides und des Gesellschaftsteuerbescheides und die Festsetzung der Gesellschaftsteuer von einer Bemessungsgrundlage von € 440.000,00.

Die Berufung gegen den Gebührenbescheid wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Juni 2010 mit der Begründung ab, dass aus den vorliegenden Beweisen hervorgehe, dass es sich um unverzinste Darlehen auf unbestimmte Zeit handle.

Dazu führte das Finanzamt weiters aus:

"Mit Vorhaltsbeantwortung 17. Jänner 2010 wurde der Betrag als Darlehen zur Überbrückung eines Liquiditätsengpasses bezeichnet. Der Betrag sollte nach Liquiditätslage zurückgezahlt werden. In der Buchhaltung der Gesellschaft werden diese Beträge als kurzfristige Darlehen ausgewiesen. Aus all diesen Beweisen ist zu schließen, dass die ursprüngliche Willensbildung auf Abschluss von Darlehensverträgen abzielte. Aus der derzeitigen Beweislage ist weiterhin darauf zu schließen, dass auf eine Rückzahlung der Beträge nicht verzichtet wurde. Sollte ein Verzicht vorgenommen werden führt erst dieser Verzicht zur Gesellschaftsteuerpflicht im Sinne des § 2 Zi 4 lit b KVG (Verzicht auf Forderungen). Dies würde neben der Gebührenpflicht zu einer zusätzlichen Gesellschaftssteuerpflicht führen."

Die Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom selben Tag mit im Wesentlichen der gleichen Begründung ab.

In dem gegen beide Berufungsvorentscheidungen eingebrachten Vorlageantrag führte die Bf. Folgendes aus:

Sachverhalt:

Die Gesellschafter D. und E. C. haben der A. GmbH & Co KG vormals B.-C. Handels GmbH Mittel in Höhe von EUR 405.000,00 zur Verfügung gestellt. Ein weiterer Betrag von EUR 35.000,00 wurde von der E. C. KG vormals E. C. Gesellschaft m.b.H. zur Verfügung gestellt. Die E. C. KG steht zwar im Eigentum derselben Gesellschafter wie die A. GmbH & Co KG, wenn auch die Beteiligungsverhältnisse abweichend sind. Die E. C. KG ist aber nicht Gesellschafterin der A. GmbH & Co KG. Mangels schriftlicher Vereinbarung und mangels Gesellschafterstellung liegt hinsichtlich der von der E. C. KG zur Verfügung gestellten Mittel kein die Darlehensgebühr auslösender Tatbestand vor.

Die Mittelzufuhr erfolgte zur Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit und zur Abwendung einer Insolvenz aufgrund der anhaltend negativen Ertrags- und Finanzlage der Gesellschaft. Eine schriftliche Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern oder der E. C. KG und der Gesellschaft bezüglich der Konditionen der Mittelüberlassung wurde nicht geschlossen. Die Zahlungen wurden als Gesellschafterdarlehen im Jahresabschluss 2008 erfasst. Aufgrund der buchmäßigen Überschuldung der Gesellschaft und der anhaltend negativen Ertragslage waren die Gesellschafterdarlehen von Anfang nach dem Eigenkapitalersatzgesetz EKEG als eigenkapitalersetzend zu qualifizieren und die Gesellschafter mussten damit rechnen, die Mittel der Gesellschaft auf unbestimmte Zeit zur Verfügung zu stellen. Selbst das Finanzamt ist bei der Bemessung der Gesellschaftsteuer für den Vorteil aus der Unverzinslichkeit des Darlehens von einer zeitlich unbestimmten Kapitalüberlassung ausgegangen, da das Finanzamt den Zinsvorteil mit dem Faktor 9 nach § 15 Abs. 2 BewG multipliziert. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung erfolgt eine Darlehensgewährung immer nur auf eine bestimmte Dauer. Gerade die unbestimmte Dauer im Zusammenhang mit der unmittelbaren Insolvenzgefahr spricht für das Vorliegen eines Gesellschafterzuschusses.

Die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft hat sich in den Jahren 2007 bis 2009 wie folgt entwickelt:

	Jahresfehlbetrag	negatives Eigenkapital
2007	-411.228,28	-488.123,33
2008	-511.002,40	-999.125,73
2009 vor Verzicht auf Gesellschafterdarlehen	-334.293,58	-1.316.790,58

Rückzahlungen auf die zur Verfügung gestellten Mittel und eine Verzinsung erfolgten zu keinem Zeitpunkt.

Im Zuge der Jahresabschlusserstellung 2009 verzichteten die Gesellschafter auf ihre Darlehensforderungen, um die buchmäßige Überschuldung der Gesellschaft zu reduzieren. Berufungsbegehren und Begründung

Unserer Ansicht nach liegt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von Anfang an eine sonstige Zuzahlung der Gesellschafter im Sinne des § 2 Z 4 lit. c KVG vor. Unsere Rechtsansicht steht im Einklang mit dem Erlass GZ 10 501 0/1-IV/1 0/95 des BMF und der Judikatur des unabhängigen Finanzsenats (GZ RV/0488-W/02).

Wir beantragen die Aufhebung des Bescheids über die Festsetzung der Darlehensgebühr und die Festsetzung der Gesellschaftsteuer nach § 2 Z 4 lit. c KVG für die Mittelzufuhr von EUR 405.000,00. Ebenso beantragen wir die Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheids vom 30.03.2010 über die Festsetzung der Gesellschaftsteuer für den Vorteil aus der Unverzinslichkeit der Zuzahlung.

Sollte die unabhängige Finanzsenat nicht unserer Rechtsansicht folgen und von einem Gesellschafterdarlehen ausgehen, beantragen wir die Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheids vom 30.03.2010 für den Vorteil aus der Unverzinslichkeit und die Festsetzung der Gesellschaftsteuer unter Berücksichtigung einer Zinskondition, die sich an Kreditkonditionen im Zeitraum 2008 und 2009 orientiert. Weiter beantragen wir in eventu die Bemessung des Vorteils aus der Unverzinslichkeit nur für den Zeitraum bis zum 31.12.2009 und nicht vom 9-fachen Jahreswert in Übereinstimmung mit den Gebührenrichtlinien und der Berufungsentscheidung GZ RV/0973-W/02 vom 05.01.2005 des UFS Außenstelle Wien zu ermitteln."

Da die gegenständlichen Berufungen am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig waren, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und sind die Rechtssachen als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

In Folge des Vorbringens im Vorlageantrag hielt das Bundesfinanzgericht dem Finanzamt im Wesentlichen vor, dass es sich bereits aus der von der Bf. mit Eingabe vom 27. Jänner 2010 übermittelten Aufstellung der Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern der B.-C. Handels GmbH zum 31. Dezember 2008 erschließe, dass lediglich ein Darlehensbetrag von € 405.000,00 von Gesellschaftern zur Verfügung gestellt worden sei. Ein Betrag von € 35.000,00 stamme von der E. C. KG welche nicht Gesellschafterin sei und dass der Gebührenbescheid zwar einen Hinweis auf § 201 BAO beinhalte, daraus jedoch nicht hervorgehe, worauf die Berechtigung zur erstmaligen Festsetzung der Darlehensgebühr(en) mit Abgabenbescheid gründe. Es könne lediglich aus der Aktenlage vermuten werden, dass das Finanzamt anlässlich der Festsetzung der Darlehensgebühr(en) davon ausgegangen sei, dass kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben worden sei.

Auf Grund dieses Vorhaltes erging Folgendes Ergänzungsersuchen des Finanzamtes an die Bf.:

"In Ihrer Berufung führen Sie aus, dass seitens der Gesellschafter lediglich € 405.000.- der Gesellschaft als Darlehen zur Verfügung gestellt wurden. Dies steht in Widerspruch zur Bilanz per 31.12.2008, in der unter den Verbindlichkeiten "Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern" mit einem Betrag in Höhe von € 441.415,28 ausgewiesen werden. Bitte um Klärung. Wann wurden die Darlehen in die nach abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen aufgenommen? - Bitte genaues Datum angeben. Kopie der Buchungsbelege, der Aufzeichnungen sowie des Kontos 34821 kurzf. Darlehen beilegen. Erfolgte hinsichtlich der Gesellschafterdarlehen eine Selbstberechnung der Gebühr? Wenn ja, wann? Kopie des Überweisungsbeleges bitte anschließen."

Lt. Erklärung des steuerlichen Vertreters der Bf. vom 15. Dezember 2014 wurde dessen Vollmachtsverhältnis mit der Bf. zwischenzeitig beendet. Ungeachtet des wurde das Ersuchen des Finanzamtes um Stellungnahme im Auftrag der Bf. noch durch diesen Vertreter wie folgt beantwortet:

"Wir übermitteln Ihnen zur Beantwortung Ihres Ersuchens um Ergänzung und innerhalb offener Frist folgende Unterlagen und beantworten wir die angeführten Fragen wie folgt:

- Kontoausdruck Konto 34821*
- Kontoausdruck Konto 28820*
- Berufung vom 28.05.2010*

In der Berufung vom 28. Mai 2010 ist ausgeführt, dass die Gesellschafter der Gesellschaft EUR 440.000 zur Verfügung gestellt haben (siehe Beilage). Es bleibt eine Differenz von EUR 1.415,28 zum Stand der Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern lt. Jahresabschluss. Diese Differenz resultiert aus der Verrechnung von Barauslagen (siehe Kontodruck in der Anlage).

Die Buchungsdaten der Überweisungen entnehmen Sie bitte der Aufgliederung der Verbindlichkeiten gg. Gesellschaftern. Eine Selbstberechnung einer Darlehensgebühr erfolgte nicht, da Gesellschafter aufgrund der erheblichen Überschuldung und der Liquiditätslage der Gesellschaft nicht von einer Rückzahlung ausgehen konnten, sondern viel mehr von Anfang ein verlorener Gesellschafterzuschuss vorlag."

Weiters erfolgte seitens des Bundesfinanzgerichtes Einsicht in den Bemessungsakt ErfNr. 3/2010 samt dazugehörigen "Arbeitsbogen" und ins FinanzOnline.

Daraus geht hervor, dass der Vertreter der Bf. unter der ErfNr. 3/2010 im Wege des FinanzOnline eine Gesellschafterzuschuss gemäß § 2 Z 2 bis 4 KVG vom 26. Juli 2010 über € 2.049.464,43 erklärte und dass die Bf. in Beantwortung eines Vorhaltes vom 17. Jänner 2011 dem Finanzamt ua. Kopien folgender, jeweils mit 26. Juli 2010 datierter und von den Vertragsparteien unterfertigter Urkunden vorgelegt hat:

1. Verzichtvereinbarung abgeschlossen zwischen E. C. und der Bf. über den Verzicht auf Rückzahlung auf ein von E. C. der Bf. gewährtes unverzinsliches Darlehen in Höhe von € 592.464,43.

2. Vereinbarung abgeschlossen zwischen E. C. und der Bf. über eine im Zuge der Umwandlung der Rechtsvorgängerin in die Bf. von E. C. an Bf. geleistete Bareinlage in Höhe von € 330.000,00.

3. Verichtsvereinbarung abgeschlossen zwischen D. C. und der Bf. über den Verzicht auf Rückzahlung auf ein von D. C. der Bf. gewährtes unverzinsliches Darlehen in Höhe von € 400.000,00.

4. Verichtsvereinbarung abgeschlossen zwischen D. C. und der Bf. über den Verzicht auf Rückzahlung auf ein von D. C. der Bf. gewährtes unverzinsliches Darlehen in Höhe von € 462.000,00.

5. Vereinbarung abgeschlossen zwischen F. C. und der Bf. über eine im Zuge der Umwandlung der Rechtsvorgängerin in die Bf. von F. C. an Bf. geleistete Bareinlage in Höhe von € 670.000,00.

Im Hinblick auf die Differenz der erklärten Gesellschafterleistungen und den sich aus den Vereinbarungen ergebenden Leistungen im Ausmaß von € 405.000,00 und zur Vergebührung der Darlehen auf welche verzichtet worden war, erging eine neuerliche Anfrage des Finanzamtes an die Bf., wozu die Bf. Folgendes erklärte:

"Die Bemessungsgrundlage von EUR 2.049.464,43 ergibt sich aus der Summe der geleisteten Zuschüsse (siehe aufliegende Vereinbarungen von 26.07.2010) abzüglich eines Teilbetrags von EUR 405.000, für den bereits in unserer Berufung vom 28.05.2010 die Festsetzung der Gesellschaftsteuer beantragt wurde (siehe Berufung vom 28.05.2010 und Anhang 1). Insgesamt liegen unserer Ansicht nach gesellschaftssteuerpflichtige Zuschüsse in Höhe von EUR 2.454.464,43 vor.

Die B.-C. Handels GmbH wurde am 28.09.2009 rückwirkend zum 31.12.2008 auf die A. GmbH & Co KG umgewandelt. Voraussetzung für die Eintragung der Umwandlung im Firmenbuch ist ein positiver Verkehrswert, da bei der GmbH & Co KG die für Kapitalgesellschaften geltenden Gläubigerschutzregelungen angewendet werden. Aufgrund der anhaltend negativen Ertragslage des Unternehmens waren im Zuge der Umwandlung weitere Gesellschafterzuschüsse von EUR 1.000.000 erforderlich, die am 23.9.2009 zeitnah zur Unterzeichnung des Umwandlungsvertrags von den Gesellschaftern F. C. (EUR 670.000) und E. C. (EUR 330.000) geleistet wurden. Diese Zuschüsse wurden in der Umwandlungsbilanz als rückbezogene Einlage dargestellt (siehe Anlage II).

Die Gesellschafter haben im Jahr 2008 und 2009 weitere Einzahlungen auf die Gesellschafterverrechnungskonten von insgesamt EUR 1.454.464,43 zur Abdeckung der laufenden Verluste und des negativen Eigenkapitals geleistet. Schriftliche Vereinbarungen über diese Zahlungen wurden nicht geschlossen, Urkunden nicht errichtet. Fälligkeiten, Verzinsung oder gar Sicherheiten waren nicht vereinbart oder beabsichtigt. Vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Lage musste den Gesellschaftern bei der Einzahlung bewusst sein, dass die Zahlungen wirtschaftlich und rechtlich Eigenkapitalersatzcharakter haben und sie nicht mit einer Rückzahlung rechnen konnten.

Die Ergebnisse und das Eigenkapital der B.-C. Handels GmbH bzw. der A. GmbH & Co KG haben sich in den Jahren 2007 bis 2010 wie folgt entwickelt:

	EGT	negatives Eigenkapital vor Zuschüssen
2007	-409.478,28	-488.123,33
2008	-509.252,40	-999.125,73
2009	-342.664,85	-1.341.790,58
2010	-533.670,21	-1.693.560,79

....."

In Folge dieser Erklärungen der Bf. setzte das Finanzamt unter der ErfNr. 3/2010 gegenüber der Bf. mit Gebührenbescheid vom 13. Mai 2012 eine Darlehensgebühr gemäß § 33 TP 8 Abs.1 GebG 1957 ausgehend von einem Wert der dargeliehenen Sache in Höhe von € 1.014.464,00 mit folgender Begründung fest:

"Mit Verzichtsvereinbarungen vom 26. Juli 2010 bestätigten die Darlehensgeber C. E. und C. D. der A. GmbH & Co KG Darlehen in Höhe von insgesamt € 1.454.464,43 gewährt zu haben. Eine schriftliche Vereinbarung zu einem ursprünglich gewährten Darlehen löst die Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 8 GebG, aus, wenn das Rechtsgeschäft auf Grund des nunmehrigen Vertragsinhaltes in dieser Form erstmalig beurkundet wird. € 440.000,- an Darlehen wurden unter der ErfNr. 2/2010 steuerlich erfasst."

Weiters setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 14. September 2010 unter Bezugnahme auf die Abgabenerklärung vom 14. September 2010 Gesellschaftsteuer für eine Gesellschaftsteuerleistung in Höhe von € 2.454.464,43 mit der Begründung fest, dass auch der Betrag von € 440.000,00 der Gesellschaftssteuer unterliege, da auch hinsichtlich der ursprünglich als Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 440.000,- gewährten Beträge auf die Rückzahlung verzichtet worden sei.

Im Hinblick auf die Erklärungen der Bf. zum ersparten Zinsaufwand erfolgte seitens des Bundesfinanzgerichtes eine Internetrecherche mit dem Ergebnis, dass lt. Kreditstatistik der Österreichischen Nationalbank (<https://www.oenb.at/isaweb/report.do?report=2.10>) der Kreditzinssatz für Kredite an nichtfinanzielle Unternehmen bei Neugeschäfte über Kredite bis € 1.000.000,00 für das Jahr 2008 5,47% und für das Jahr 2009 2,89% betrug.

Sachverhalt

Bei der Rechtsvorgängerin handelt es sich um eine inländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung die entsprechend dem Beschluss in der ordentlichen Generalversammlung vom 28. September 2009 durch Übertragung ihres Vermögens auf die neu errichtete Bf. umgewandelt worden ist. Die Eintragung im Firmenbuch erfolgte mit 6. November 2009. Gesellschafter der Rechtsvorgängerin waren D. C., E. C. und F. C.. Diese waren auch Gesellschafter der E. C. GmbH und deren Rechtsnachfolgerin E. C. KG. Zur Überbrückung eines Liquiditätsengpasses hat die Rechtsvorgängerin

1. von D. C. am 21. Mai 2008 und am 23. Juli 2008 je ein kurzfristiges Darlehen von € 200.000,00,
2. von der E. C. GmbH am 29. Jänner 2008 ein kurzfristiges Darlehen von € 25.000,00 und am 31. Dezember 2008 ein Darlehen von € 10.000,00 und
3. von E. C. am 17. April 2008 ein kurzfristiges Darlehen von € 5.000,00 erhalten.

Diese Darlehen wurden als "*kurzf. Darlehen DC.*" bzw. "*kurzf. Darlehen EC.GmbH an B-C.*" und "*kurzf. Darlehen LP jun.*" in die Bücher der Rechtsvorgängerin aufgenommen und in der Folge in deren Bilanz zum 31. Dezember 2008 als Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern ausgewiesen.

Die Bf. selbst geht jedoch davon aus, dass diese Darlehen insgesamt von den Gesellschaftern stammen.

Urkunden wurden darüber keine errichtet, sieht man von einer Beurkundung in späteren Verzichtserklärungen gegenüber der Bf. ab.

Die Vertragsparteien sind von einer Rückzahlung der Darlehen ausgegangen. Auf Grund der anhaltend schlechten Ertragslage und der folglich angespannten Finanzlage wurde eine Rückführung der Darlehen durch die Gesellschafter in absehbarer Zeit jedoch nicht mehr möglich.

Die Darlehen blieben aufgrund der schlechten Ertragslage des Unternehmens unverzinst. Im Zuge der Jahresabschlusserstellung der Bf. für das Jahr 2009 verzichteten die Gesellschafter auf ihre Darlehensforderungen.

Losgelöst von den hier vorliegenden Umständen wäre der ersparte Zinsaufwand 2008 mit 5,47% und 2009 mit 2,89% % des zur Nutzung überlassenen Kapitals anzusetzen. Im gegebenen Fall ist auf Grund des sich aus der wirtschaftlichen Lage ergebenden Kreditrisikos jedoch davon auszugehen, dass der Zinsaufwand bei Fremdfinanzierung wesentlich höher gewesen wäre.

Von der Bf. wurde kein nachvollziehbar festgestellter Zinssatz erklärt.

Die Rechtsvorgängerin hat die für die gegenständlichen Darlehen weder die Darlehensgebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG selbst berechnet und entrichtet, noch hat die Rechtsvorgängerin fristgemäß einen entsprechenden Auszug an das zuständige Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien übermittelt.

Erst nachdem dem Finanzamt der Sachverhalt auf Grund von Ermittlungen bekanntgeworden war, hat die Bf. behauptet, die Rechtsvorgängerin sei von einem Gesellschafterzuschuss ausgegangen.

Entsprechende Gesellschaftsteuererklärungen hatte die Rechtsvorgängerin jedoch nicht gelegt.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den oben dargestellten von der Bf. bzw. der Rechtsvorgängerin dem Finanzamt übermittelten Unterlagen samt Angaben zum Sachverhalt sowie aus dem FinanzOnline, dem Firmenbuch und aus der hg. Recherche zu den Kreditzinsen.

Dass eine Rückzahlungsverpflichtung vereinbart war, erschließt sich zum einen aus der Aufnahme in die Bücher als kurzfristige Darlehen und aus der oben dargestellten Erklärung der Bf. vom 27. Jänner 2010 sowie aus der Tatsache, dass hinsichtlich der unmittelbar von Gesellschaftern stammenden Darlehen in Höhe von € 405.000,00 ausdrücklich erst zu einem späteren Zeitpunkt auf die Rückzahlung verzichtet worden war. Weiters ist die Bf. in ihren Erklärungen bis einschließlich ihrem Vorbringen im Vorlageantrag von Darlehen zur Überbrückung eines Liquiditätsengpasses bzw. von einem Darlehen auf unbestimmte Zeit ausgegangen.

Zur Feststellung wer Darlehensgeber war, ist auf den mit Eingabe vom 27. Jänner 2010 übermittelten Auszug aus den Büchern der Rechtsvorgängerin, in welchen die den *"Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern zum 31. Dezember 2008"* zu Grunde liegenden Darlehenskonten detailliert dargestellt sind, und auf die Erklärung im Vorlageantrag zu verweisen. Bei "DC." handelt es sich offensichtlich um den Gesellschafter D. C., bei der "EC.GmbH" um die Schwestergesellschaft E. C. GmbH und bei LP jun. um den Gesellschafter E. C..

Der Ausweis der *"Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern"* ist in der Gliederung der Bilanz gemäß § 224 UGB nicht ausdrücklich vorgesehen.

Ein solcher gesonderter Ausweis ist aber auf Grund der Bestimmungen des Eigenkapitalersatz-Gesetzes (EKEG) sinnvoll. Nach dem EKEG gelten aber nicht nur die unmittelbaren Gesellschafter als solche (siehe ua. § 8 EKEG).

Steht daher die Bezeichnung der einzelnen Darlehenskonten der Annahme, es handle sich um Darlehen von Gesellschaftern, entgegen, so kann aus der Tatsache, dass diese in der Bilanz unter *"Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern"* ausgewiesen sind, nicht darauf geschlossen werden, dass es sich um Darlehen handelt, die formal-rechtlich von einem Gesellschafter stammen.

Rechtslage

Darlehensverträge für die die Gebührenschuld vor dem 1. Jänner 2011 entsteht (§ 37 Abs. 28 letzte Satz GebG) unterliegen gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG der Rechtsgebühr nach dem Werte der dargeliehenen Sache mit 0,8 v.H.

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 nach Abs. 4 leg.cit. 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.

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

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

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

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

Der Gesellschaftsteuer unterliegen gemäß § 2 KVG ua.

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

Nach § 3 KVG wird die Steuerpflicht nicht dadurch ausgeschlossen, dass Leistungen (§ 2) nicht von Gesellschaftern bewirkt werden, sondern von Personenvereinigungen oder Körperschaften, an denen die Gesellschafter als Mitglieder oder Gesellschafter beteiligt sind.

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

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

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

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

Auf Grund des § 17 Abs. 1 BewG 1955 ist der einjährige Betrag der Nutzung einer Geldsumme, wenn kein anderer Wert feststeht, mit 5,5 v. H. anzunehmen.

Erwägungen zur Gesellschaftsteuer

Im gegebenen Fall wurde der Rechtsvorgängerin von Gesellschaftern bzw. ihrer Schwestergesellschaft Darlehen gewährt ohne dass die Darlehensgeber dafür Zinsen in Anspruch genommen hätten.

Bei den vorliegenden Fällen handelt es sich um Darlehen iSd § 983 ABGB vor dem Darlehens- und Kreditrechts-Änderungsgesetz – DaKRÄG.

Entgegen der Ansicht der Bf. spricht es nicht für das Vorliegen eines Gesellschafterzuschusses, dass das Darlehen zur Überbrückung eines Liquiditätsengpasses gewährt worden war und diesem Zweck entsprechend nicht jederzeit hätte zurückgefordert werden können.

Bei fehlender Fälligkeitsvereinbarung und fehlender genauer gesetzlicher Terminfestsetzung bestimmt sich die Fälligkeit nach der Natur der Sache. Bei Darlehen kann sich die Fälligkeit der Rückzahlung aus dem Darlehenszweck ergeben. Ein Darlehen darf nicht - weil gegen dessen Wesen verstoßend - sogleich fällig gestellt werden. Auch ergänzende Vertragsauslegung kann zur Fälligkeit nach Möglichkeit und Tunlichkeit führen. Dass eine Zahlung nach Möglichkeit und Tunlichkeit iS des § 904 Satz

3 ABGB gewollt ist, kann sich (auch) erst aus den Begleitumständen ergeben (vgl. OGH 18.12.2007, 1Ob160/07x).

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

Gewährt der Gesellschafter einer Gesellschaft formal ein Darlehen und ist von vornherein eine Rückzahlung des Darlehens nicht beabsichtigt, so liegt darin ein Zuschuss (vgl. VwGH 9.6.2004, 2003/16/0017; VwGH 20.11.2007, 2007/16/0146).

Ein solcher Fall liegt hier entsprechend den Sachverhaltsfeststellungen nicht vor. Die Bf. selbst hat mehrfach erklärt, dass die Darlehen auf unbestimmte Zeit gewährt wurden.

Zum Einwand, dass es sich bei der Darlehensgewährung um ein eigenkapitalersetzendes Gesellschafterdarlehen handelt, ist zu sagen, dass die eigenkapitalersetzende Funktion eines 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; UFS 22.09.2008, RV/1162-W/05).

Da zwar das Darlehen selbst auf unbestimmte Zeit gewährt worden ist, hinsichtlich der Verzinsung jedoch keine Vereinbarung vorliegt, auf Grund welcher die Rechtsvorgängerin von vornherein einen den Wert des Gesellschaftsvermögens erhöhenden Anspruch auf Unverzinslichkeit auf unbestimmte Zeit gehabt hätte, unterliegt lediglich der tatsächlich ersparte Zinsaufwand aus der fortdauernden Überlassung der Kapitalbeträge der Gesellschaftsteuer.

Das Finanzamt ist anlässlich der Besteuerung der Darlehensverzichte unter der ErfNr. 3/2010 selbst nicht davon ausgegangen, dass es sich bei den Darlehen um langfristig unverzinsliche Darlehen handelt, zumal sie diese dort mit dem Nennwert bewertete.

Auch eine langfristig unverzinsliche, nicht befristete Schuld ist unter dem Nennwert zu bewerten (vgl. BFH 22.2.1974, III R 5/73 zu dem, § 14 Abs. 1 BewG gleichlautenden § 12 Abs. 1 erster Satz dt. BewG; VwGH 24.4.1997, 93/15/0066).

Weiters ist auf das Urteil des EuGH vom 5.2.1991 C-249/89, Rechtssache Trave-Schiffahrtsgesellschaft mbH & Co. KG zu verweisen, wonach bei einem zinslosen Darlehen, das ein Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft gewährt, die Gesellschaftsteuer von den ersparten Zinsaufwendungen zu erheben ist (vgl. auch EuGH 17.9.2002, C-392/00).

Bei einer fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages zur Nutzung unterliegt die Leistung im Zeitpunkt (Zeitraum) der Erfüllung, also der fortdauernden Überlassung des Betrages der Gesellschaftsteuer (vgl. VwGH 29.01.1996, 95/16/0199; UFS 10.12.2004, RV/0441-W/02).

Gegenstand der Besteuerung sind die Zinsen, die geleistet werden müssten. Der Abgabensanspruch nach § 4 BAO entsteht für diese (fiktiven) Zinsen mit deren (fiktiven) Anfall (vgl. VwGH 18.10.2005, 2005/16/0009).

Sowohl nach der Judikatur des EuGH (vgl. EuGH 13. 10. 1992, C-49/91 Rechtssache Weber Haus) als auch des VwGH (vgl. VwGH 19.9.2001, 2000/16/0628 und VwGH 20.12.2001, 2001/16/0435) unterliegen Leistungen zwischen zwei Schwestergesellschaften nur dann Gesellschaftsteuer, wenn es sich "eindeutig" um eine Zahlung des gemeinsamen Gesellschafters über die eine Gesellschaft an die andere handelt. Für die Steuerpflicht einer Leistung eines Nichtgesellschafters reicht es daher nicht aus, dass "ein Interesse der gemeinsamen Doppelgesellschaftlerin nicht verneint werden kann", sondern müssten (positiv) besondere Gründe vorliegen, die eine Zurechnung der Leistung zum (Doppel-)Gesellschafter gebieten würde (wie beispielsweise Leistung auf Weisung und im Interesse der Gesellschaftlerin oder Ursächlichkeit der Gesellschaftlerstellung für die Leistung (vgl. UFS 07.09.2010, RV/1873-W/07)).

Im gegebenen Fall dienten die Darlehen der Schwestergesellschaft der Überbrückung eines Liquiditätsengpasses der Rechtsvorgängerin, was jedenfalls im Interesse der Gesellschafter der Rechtsvorgängerin gelegen war und dafür spricht, in wirtschaftlicher Betrachtung die sich daraus ergebenden Leistungen der Schwestergesellschaft den Gesellschaftern als Leistende zuzurechnen.

Darüber hinaus hat die Bf. in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 27. Jänner 2010 selbst erklärt, dass die Darlehen insgesamt von den Gesellschaftern stammen und dies letztlich mit der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Jänner 2015 bestätigt.

Zum ersparten Zinsaufwand ist zu sagen, dass auf Grund der angespannten wirtschaftlichen Lage der Rechtsvorgängerin nicht davon ausgegangen werden kann, dass diese einen Kredit zu denselben Konditionen erhalten hätte, wie ein vergleichbares liquides Unternehmen. Der Zinssatz von 5,5% ist daher jedenfalls nicht zu hoch angesetzt (vgl. UFS 06.12.2010, RV/3348-W/07). Im Übrigen ist auf Grund des § 17 BewG von diesem Zinssatz auszugehen, wenn kein anderer festgestellt ist.

Der hier gegenständliche ersparte Zinsaufwand der Rechtsvorgängerin ergibt sich aus der fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages vom Gesellschafter D. C. in Höhe von € 200.000,00 vom 21. Mai 2008 bis zum 6. November 2009 und in Höhe von € 200.000,00 vom 23. Juli 2008 bis zum 6. November 2009, aus der fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages vom Gesellschafter E. C. in Höhe von € 5.000,00 vom 17. April 2008 bis zum 6. November 2008 und aus der fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages von der Schwestergesellschaft E. C. GmbH bzw. E. C. KG in Höhe von € 25.000,00 vom 29. Jänner 2008 bis zum 6. November 2009 und von € 10.000,00 vom 31. Dezember 2008 bis zum 6. November 2009.

Unter Anwendung des hier auf Grund des § 17 Abs. 1 BewG maßgeblichen Jahreswertes der Nutzung von 5,5% des Kapitalbetrages errechnet sich der jeweilige Wert des ersparten Zinsaufwandes wie folgt:

1. Der ersparte Zinsaufwand aus der fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages in Höhe von € 200.000,00 vom Gesellschafter D. C. zur Nutzung vom 21. Mai 2008 bis zum 6. November 2009 beträgt € 16.093,15 ($€ 200.000,00 \times 5,5\% \times 534 \text{Tage} / 365 \text{Tage}$).
2. Der ersparte Zinsaufwand aus der fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages in Höhe von € 200.000,00 vom Gesellschafter D. C. zur Nutzung vom 23. Juli 2008 bis zum 6. November 2009 beträgt € 14.194,52 ($€ 200.000,00 \times 5,5\% \times 471 \text{Tage} / 365 \text{Tage}$).
3. Der ersparte Zinsaufwand aus der fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages in Höhe von € 25.000,00 von der E. C. GmbH bzw. E. C. KG zur Nutzung vom 29. Jänner 2008 bis zum 6. November 2009 beträgt € 2.437,33 ($€ 25.000,00 \times 5,5\% \times 647 \text{Tage} / 365 \text{Tage}$).
4. Der ersparte Zinsaufwand aus der fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages in Höhe von € 10.000,00 von der E. C. GmbH bzw. E. C. KG zur Nutzung vom 31. Dezember 2008 bis zum 6. November 2009 beträgt € 467,12 ($€ 10.000,00 \times 5,5\% \times 310 \text{Tage} / 365 \text{Tage}$).
5. Der ersparte Zinsaufwand aus der fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages in Höhe von € 5.000,00 vom Gesellschafter E. C. zur Nutzung vom 17. April 2008 bis zum 6. November 2009 beträgt € 427,95 ($€ 5.000,00 \times 5,5\% \times 568 \text{Tage} / 365 \text{Tage}$).

Da es sich dabei um gesonderte Tatbestände handelt, war der Spruch des Gesellschaftsteuerbescheides entsprechend abzuändern.

Außer in den Fällen des § 278 BAO [Formalentscheidungen] hat das Verwaltungsgericht auf Grund des § 279 Abs. 1 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Abänderungsbefugnis ("nach jeder Richtung") ist lediglich durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. VwGH 29.6.2006, 2006/16/0004; BFH 11.7.1984, II R 87/82).

Es sind jedoch bei der – an sich zulässigen – formularmäßigen Zusammenfassung mehrerer der Besteuerung unterliegenden Vorgänge die essentiellen Spruchbestandteile für sich gesonderter anzuführen.

Jede einzelne, einen Tatbestand im Sinne des § 2 KVG erfüllende Leistung unterliegt als selbständiger Vorgang für sich der Gesellschaftsteuer.

Gleiches gilt für jedes einzelne einen Tatbestand des § 33 TP 8 Abs. 1 GebG erfüllende Rechtsgeschäft.

Die Richtigstellung des Spruches war im Rahmen der Abänderungsbefugnis des § 279 Abs. 1 BAO zulässig, zumal kein Zweifel bestehen konnte, welche Vorgänge das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden erfasste (vgl. VwGH 26.1.1995, 94/16/0058; BFH 12.10.1983, II R 56/81).

Erwägungen zur Darlehensgebühr

Wie bereits unter den "*Erwägungen zur Gesellschaftsteuer*" begründet, handelt es sich hier um Darlehen iSd § 983 ABGB vor dem Darlehens- und Kreditrechts-Änderungsgesetz – DaKRÄG.

Da bloß eine fortdauernde Überlassung von Kapitalbeträgen zur Nutzung vorliegt und keine Zuschüsse der Kapitalbeträge, kommt eine Befreiung von der Darlehensgebühr nach § 15 Abs. 3 GebG nicht in Betracht.

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

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

Da von den hier gegenständlichen Darlehen lediglich die vom 21. Mai 2008 (€ 200.000,00 von D. C.), vom 23. Juli 2008 (€ 200.000,00 von D. C.) und vom 17. April 2008 (€ 5.000,00 von E. C.) formal-rechtlich von Gesellschaftern gewährt wurden und dies auch so aus den Büchern der Rechtsvorgängerin hervorgeht, unterliegen lediglich diese der Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG iV mit Abs. 4 leg.cit.

Wie aus der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Jänner 2015 zu erschließen ist, hatte die Rechtsvorgängerin eine Selbstberechnung der Rechtsgebühr oder eine entsprechende, wie immer geartete Erklärung nicht einmal in Erwägung gezogen. Ein Auszug aus den

Büchern wurde erst auf Verlangen des Finanzamtes übermittelt, sodass hier keine Bekanntgabe eines "selbstberechneten" Betrages vorliegt.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zB 05.11.2003, 99/17/0116; 26.01.1995, 94/16/0150) bewirkt die Einreichung der Erklärung betreffend eine Selbstbemessungsabgabe kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung die Festsetzung der Abgabe. Damit verbinden sich dieselben Rechtswirkungen wie mit einer bescheidmäßigen Festsetzung. Die "Quasirechtskraft" einer solchen Festsetzung durch Erklärung wird allerdings durch die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe, wie sie in den Fällen des § 201 BAO vorgesehen ist, wieder durchbrochen (vgl. UFS vom 22.3.2005, RV/1241-L/04; UFS 28.07.2010, RV/0478-L/10).

Da hier keine Selbstberechnung der Darlehensgebühren erfolgte, ist im Sinne dieser Judikatur auch keine "Quasirechtskraft" eingetreten.

Auf Grund des § 201 Abs. 1 BAO iVm. Abs. 2 Z 3 erster Fall leg.cit. liegt die Festsetzung jedoch auch in diesem Fall im Ermessen der Behörde.

Als Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages wäre hier wohl eine entsprechende Verrechnungsweisung auf dem Zahlungsbeleg in Betracht gekommen (vgl Ritz, BAO⁵, § 201 Tz 10).

Nach Ansicht des BMF wäre ein Gebührenbescheid ist nach § 201 BAO nur zu erlassen, wenn der Gebührenschuldner die Übersendung eines Auszuges aus den Büchern oder Aufzeichnungen unterlässt oder wenn sich diese als Gebührenanzeige geltende Übersendung als unvollständig oder die Selbstberechnung als unrichtig erweist (siehe Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 8 GebG Rz 48).

Selbst wenn die Übersendung des Auszuges aus den Büchern mit Vorhaltsbeantwortung vom 27. Jänner 2010 als "Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages" vor Erlassung des Gebührenbescheides gemäß § 201 BAO (vgl. VwGH 26.03.2015, Ra 2014/17/0006) anzusehen wäre, wäre die Festsetzung auf Grund des § 201 Abs. 2 Z 1 BAO zu Recht, zumal in Folge der Ersatzbeurkundung die Gesellschafterdarlehen der Gebühr gemäß § 33 TP 8 GebG unterliegen, sich eine solche "Selbstberechnung" durch bloße Übersendung des Auszuges aus den Büchern somit als nicht richtig erwiesen hätte und die Festsetzung gemäß § 201 BAO mit Gebührenbescheid vom 30. März 2010 jedenfalls innerhalb eines Jahres ab dieser "Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages" erfolgt wäre.

Im Gegensatz zu § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO bedarf es im Falle des Abs. 2 Z 1 und des Abs. 2 Z 3 zweiter Fall leg.cit. keiner Begründung die nicht auf Grund des § 279 BAO im Rechtsmittelverfahren nachgeholt werden könnte.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden

Umstände zu treffen. Die maßgeblichen Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung, im vorliegenden Fall somit aus dem Normzweck des § 201 BAO idF BGBl. I 97/2002.

Die Neufassung des § 201 BAO durch das AbgRmRefG dient primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden (siehe 1128 BlgNR 21. GP, 9). Das Pendant zur Maßnahme nach § 201 BAO im Falle einer unrichtig durchgeführten Selbstberechnung stellt die Behebung eines Bescheides nach § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes dar, sodass die vorhandene Judikatur zur Ermessensübung im Bereich des § 299 BAO auf die Ermessenübung im Bereich des § 201 BAO übertragen werden kann. Für den Bereich des § 299 BAO kommt dem Prinzip der Rechtsmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu und wird das eingeräumte Ermessen regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung des bereits rechtskräftigen Bescheides vorgeht, gleichgültig, ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabepflichtigen (vgl. ua. 18.11.1993, 92/16/0068). Der Normzweck der Neufassung des § 201 BAO durch BGBl. I 97/2002 spricht daher dafür, dass auch im Bereich des § 201 BAO dem Prinzip der Rechtsmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommt. Im vorliegenden Fall wurde Darlehensgebühren in Höhe von € 3.240,00 nicht selbstberechnet, sodass nicht bloß eine geringfügige Abweichung vorliegt und daher dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorzug zu geben war. Außerdem spricht bei der Interessensabwägung auch noch die Sicherung des öffentlichen Interesses an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung für die Ergreifung einer Maßnahme nach § 201 BAO (vgl. UFS 21.12.2009, RV/0755-W/05).

Da keine Gründe vorliegen, die gegen eine gemäß § 201 Abs. 4 BAO zusammengefasste Festsetzung der Gebühren gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV mit Abs. 4 GebG sprechen und eine zusammengefasste Festsetzung grundsätzlich zweckmäßig ist, erfolgte die Festsetzung der Darlehensgebühren für die vom angefochtenen Bescheid erfassten, im Jahr 2008 von den Gesellschaftern der Rechtsvorgängerin gewährten Gesellschafterdarlehen, über die keine Urkunde errichtet worden ist, die aber im Jahr 2008 in die Bücher der Rechtsvorgängerin aufgenommen worden sind, zusammengefasst.

Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es waren im Wesentlichen lediglich Tatfragen auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösen.

Zur Frage der Befreiung nach § 15 Abs. 3 GebG wird auf VwGH 18.12.1995, 95/16/0195, zur Gesellschaftsteuerpflicht bei fortdauernder Überlassung eines Kapitalbetrages auf VwGH 29.01.1996, 95/16/0199 und VwGH 18.10.2005, 2005/16/0009 und zur Änderungsbefugnis auf VwGH 29.6.2006, 2006/16/0004 verwiesen.

Wien, am 31. August 2015