



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Winkler – Dr. Obermoser Wirtschaftstreuhand KEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z 4 lit c iVm § 7 Z 2 und § 8 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) vom 16. Oktober 1934, DRGBI. 1, S 1058, idgF, mit 1 v. H. von € 276.714,17, sohin im Betrag von € 2.767,14, festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Laut einer Kontrollmitteilung der Betriebsprüfung des FA K. vom 8. April 2002 scheine Herr RK im Zeitraum 1995 bis 2000 bzw. 2001 lt. Firmenbuch als Gesellschafter der Fa. K-GmbH (= Bw) auf und habe er – unter Verweis auf die beigelegten Auszüge aus den Verrechnungskonten und der Bilanz - in dieser Zeit der GmbH private, unverzinsten Geldeinlagen (in ATS) wie folgt gemacht:

Stand zum	31.12.1996	31.12.1997	31.12.1998	31.12.1999	31.12.2000
Kto 2321	685.082	3,164.705,66	1,958.713,00	1,972.449,00	0
Kto 3250	0	6,122.696,01	11,440.127,70	43,886.581,05	33,367.587,99
zusammen	685.082	9,287.401,67	13,398.840,70	45,859.030,05	33,367.587,99

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 25. Juni 2002, Str. Nr. X, hinsichtlich der "unverzinslichen Gesellschafterdarlehen" ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 410.084,59 (ATS 5,642.887) gemäß § 8 iVm § 7 Abs. 1 Z 2 und § 2 Z 2 bis 4 KVG eine 1%ige Gesellschaftsteuer im Betrag von € 4.100,85 vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage wurde dabei anhand eines Zinssatzes von 5,5 % pa. (in ATS) wie folgt ermittelt:

	Gesellschafterdarlehen	5,5 %
1996	685.082	37.680
1997	9,287.402	510.807
1998	13,398.841	736.936
1999	45,859.030	2,522.247
2000	33,367.588	1,835.217
gesamt		5,642.887

In der dagegen erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen eingewendet, anstelle der vereinfachten Zinsbemessung von den Ständen zu den Bilanzstichtagen müsse aufgrund

schrittweiser Finanzierung von Bauaufwendungen durch den Gesellschafter RK eine kontokorrentmäßige Berechnung erfolgen, der eine Durchschnittsbetrachtung (= Anfangs- + Endbestand : 2) am Ehesten nahe komme. Im Jahr 1997 sei das Darlehen der B-Bank von ATS 6,122.696 auszuscheiden. Das Jahr 2000 dürfe mangels Gesellschaftereigenschaft des RK nicht einbezogen werden. Bei der zu betrachtenden Zinersparnis sei auf den gemeinen Wert abzustellen und laut Judikatur - VwGH-Erk. 15.3.2001, 2000/16/0564 – die Möglichkeit der Kreditaufnahme im Ausland zu berücksichtigen. Die gegenständlich bei der B-Bank in DMark aufgenommenen Kredite seien aufgrund erstklassiger Bonität im Zeitraum 1996 – 1999 mit nur durchschnittlich 4 % verzinst worden. Zusage der eingewendeten Umstände ergebe sich lt. beigelegter Berechnungsdarstellung die Zinersparnis mit ATS 1,607.125,76 bzw. die Gesellschaftsteuer mit ATS 16.071,26 = € 1.167,94.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes wurden mehrere monatsweise Zinsbestätigungen der B-Bank aus den Jahren 1997 bis 1999 vorgelegt, wonach die Zinsen zwischen rund 3,6 % bis 4,6 % variieren. Für 1995 und 1996 seien diesbezügliche Bestätigungen nicht mehr verfügbar; der Zinssatz sei aus den Darlehensurkunden nicht ersichtlich, da durchwegs variabel vereinbart.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 4. November 2002 wurde dahin begründet, dass selbst bei tatsächlich niedrigerer Verzinsung die Abgabenbehörde an die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes mit einer Mindestverzinsung von 5,5 % gebunden sei. Auf dem Verrechnungskonto 3250 sei im Jahr 1997 das Darlehen bei der B-Bank von ATS 6,122.696 ebenso wie die in den Folgejahren verbuchten und unbestritten in die Bemessung miteinbezogenen Darlehen ausgewiesen, weshalb diesbezüglich eine Ausscheidung nicht begründet sei. Maßgeblich für die aufrechte Gesellschafterstellung sei die Eintragung im Firmenbuch, wonach RK zum 31.12.2000 noch Gesellschafter gewesen und daher das Jahr 2000 jedenfalls einzubeziehen sei.

Mit Antrag vom 16. November 2002 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzt, in der BVE sei nicht auf die vorgebrachte kontokorrentmäßige Verrechnung eingegangen worden. Das im Jahr 1997 strittige Darlehen sei – wie aus der Bilanz ersichtlich – direkt von der Bw bei der B-Bank aufgenommen worden. Laut Firmenbuchstand sei die Gesellschafterstellung des RK tatsächlich mit Gesuch vom 11. Feber 2000 bzw. Gerichtsbeschluss vom 17. Feber 2000 (Gz X) beendet worden. Dem zitierten VwGH-Erkenntnis, worauf die BVE ebenso nicht eingegangen sei, liege ein identer Sachverhalt zugrunde, demnach der ausländische Kapitalmarkt, hier konkret der Zinssatz von 4 %, zu berücksichtigen sei.

Der UFS hat im Vorhalt vom 25. August 2004 ua. zur Gesellschafterstellung 2000 die Vorlage des eingewendeten Firmenbuchgesuches sowie hinsichtlich des strittigen Darlehens aus 1997 die Vorlage des Darlehensvertrages zwischen der B-Bank und der Bw erbeten; zur Ermittlungsmethode wurde, nach Darlegung der VwGH-Judikatur, zum Zweck einer exakten Berechnung um Bekanntgabe sämtlicher Darlehen mit Höhe und Zuzählungstichtag samt Nachweis ersucht. Zum angezogenen VwGH-Erkenntnis wurde darauf hingewiesen, dass im Beschwerdefall ein anderer Tatbestand (Verzicht auf Forderung) verwirklicht worden sei; der Zinsverzicht sei aber gegenständlich aus Sicht des Darlehensgebers RK zu betrachten. Die bei anderweitiger Anlage zu sonst gleichen Konditionen vom Gesellschafter zu lukrierenden Zinsen habe der VwGH zB für den Zeitraum 1987 – 1993 mit fiktiv 6,5 % bestätigt. Nutzungen von unbestimmter Dauer seien nach § 15 Abs. 2 des BewG 1955 überhaupt – anstelle des bisher einfachen Jahreswertes - mit dem neunfachen Jahreswert anzusetzen.

Im Antwortschreiben vom 2. Oktober 2004 wurde wie folgt Stellung genommen:

1. RK sei laut dem vorgelegten Notariatsakt vom 13. September 2000 – betr. ua. die Abtretung seines gesamten Geschäftsanteiles von ATS 100.000 an drei Töchter - aus der Bw ausgeschieden. Im Rahmen der Bemessung seien daher nur die Monate 1-8/2000 anzusetzen.
2. Hinsichtlich des Darlehens aus 1997 in Höhe von ATS 6,122.696 sei aufgrund der Bilanzierungspraxis der Folgejahre davon auszugehen, dass es sich um ein von RK selber bei der B-Bank aufgenommenes und an die Bw weitergeleitetes Darlehen handle.
3. Die Darlehenszuzahlungen hätten in der fortlaufenden Bezahlung von Bauaufwendungen über das deutsche Girokonto bestanden, weshalb ein Nachweis mit einem unverhältnismäßigem Aufwand verbunden wäre. Es werde daher die Anwendung der vorgeschlagenen Durchschnittsberechnung erbeten, die im Ergebnis einer exakten Berechnung am Nächsten komme.
4. Entgegen dem Dafürhalten des UFS sei das VwGH-Erk. vom 15.3.2001, 2000/16/0564, auf den Berufungsfall anwendbar. Darin habe der VwGH die Ansicht der belangten Behörde wegen Nichtberücksichtigung des ausländischen Kapitalmarktes verworfen. Da die Darlehen in DMark aufgenommen worden seien, komme aufgrund der Währungsparität auch eine Bedachtnahme auf das Kursrisiko nicht in Betracht.
5. Anstelle des angesprochenen Zinsertrages von sogar 6,5 % sei beispielsweise auf Bundesanleihen mit einer Durchschnittsverzinsung von 4,62 % (1997 – 2000) lt. beigelegter Aufstellung zu verweisen, wohingegen es sich beim Zeitraum von 1987 bis 1993 (lt. VwGH) um eine Hochzinsphase gehandelt habe.
6. Da die Gesellschafterstellung im September 2000 geendigt habe, sei die Bemessung für den

Zeitraum von 1/1997 bis 8/2000, nicht aber für eine "unbestimmte Dauer" von 9 Jahren vorzunehmen.

7. Die Gesellschaftsteuer für das Jahr 1996 sei zufolge § 207 BAO bereits verjährt.

Durch Einsichtnahme in das Firmenbuch war erhoben worden, dass zum "Gesellschafter RK" unter "Funktion gelöscht" unter der fortlaufenden Nr. 7 der Vollzugsübersicht folgende Daten aufscheinen:

Antrag auf Änderung eingelangt am 12.3.2001, Eintragung im Firmenbuch am 23.3.2001, Geschäftsfall Y. Die im Vorlageantrag eingewendeten Daten – Antrag 11.2.2000, Eintragung 17.2.2000, Geschäftsfall X - betreffen lt. Nr. 5 der Vollzugsübersicht die Herabsetzung des Gesellschaftsanteiles des RK von vormals ATS 400.000 auf ATS 100.000 laut dem im Akt erliegenden Abtretungsvertrag (Notariatsakt) vom 17. Dezember 1999 (Verkauf/Abtretung Geschäftsanteil von ATS 300.000 an Ehefrau und Gesellschafterin EK).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Z 4 KVG idF der Nov BGBl1994/629 und BGBl 1995/21, in Geltung ab 1. Jänner 1995 (= § 2 Z 3 lit b KVG alte Fassung), unterliegen der Gesellschaftsteuer "folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen", und zwar:

- 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.

Der Grundgedanke des § 2 Z 4 KVG ist die steuerliche Erfassung all jener freiwilligen Zuwendungen eines Gesellschafters, die ihrem Wesen nach direkt oder indirekt eine Vergrößerung der Rechte der Gesellschafter oder eine Erhöhung des Wertes dieser Rechte herbeiführen sollen. Die Steuerpflicht tritt immer schon dann ein, wenn die in Rede stehenden Zuweisungen zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft führen. Als eine freiwillige Leistung im Sinne obiger Bestimmungen ist jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft anzusehen, die ohne gesetzliche oder im Gesellschaftsvertrag begründete Verpflichtung (Zwang) erbracht wird. Die Erbringung der Leistung durch den Gesellschafter braucht nur objektiv geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung ist nicht

erforderlich (VwGH 13.10.1966, 457/66; 27.4.1987, 85/15/0192; 16.12.1993, 92/16/0065 u.a.).

Unter die Steuerpflicht nach § 2 Z 4 lit c KVG fällt grundsätzlich auch die Hingabe von vorneherein unverzinslicher Darlehen durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft, da die Hingabe eines solchen Darlehens als Überlassung eines Gegenstandes zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung anzusehen ist. Der Nutzung der Darlehensvaluta steht im Fall der Unverzinslichkeit keine Gegenleistung gegenüber (vgl. VwGH 18.12.1995, 95/16/0195; VwGH 18.11.1993, 93/16/0104). Die Unverzinslichkeit des Darlehens muss durchaus nicht immer ausdrücklich vereinbart sein. Es genügt, wenn die Vertragspartner auf erkennbare Art und Weise Willensübereinstimmung erzielt haben, dass für die Gewährung des Darlehens Zinsen nicht verrechnet werden sollen (VwGH 27.3.1980, 2620/77; vgl. zu vor: *Dorazil*, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kurzkommentar², S. 82, Pkt. IV. 18 und S. 90 Pkt. V. 27. zu § 2 mit Verweis auf bundesdeutsche Judikatur und Literatur).

Dass im Gegenstandsfalle unverzinst von RK an die Bw hingeebene Gesellschafterdarlehen vorliegen, die dem Grunde nach der Gesellschaftsteuer unterliegen, blieb unstrittig. In Streit gezogen ist dagegen die Höhe der Bemessungsgrundlage, insbesondere der angewendete Bewertungsmaßstab (Heranziehung der Werte zu Stichtagen), die Miteinbeziehung des gesamten Jahres 2000 mangels Gesellschafterstellung des RK ab September 2000 (Außerstreitstellung bis 8/2000 aufgrund des übermittelten Notariatsaktes vom 13. September 2000), die Höhe des anzuwendenden Zinssatzes sowie laut Schreiben vom 2. Oktober 2004 die Miteinbeziehung des Jahres 1996 aufgrund eingetretener Verjährung.

Festzuhalten ist, dass laut diesem Schreiben die Berücksichtigung des Darlehens der B-Bank aus 1997 in Höhe von ATS 6,122.696 nicht mehr bestritten wird, da nach eigenen Angaben anhand der Bilanzierungspraxis der Folgejahre hier ebenso von einem vom Gesellschafter RK aufgenommenen und der Bw weitergeleiteten/gewährten Darlehen auszugehen ist.

Den Einwendungen ist im Einzelnen Folgendes zu entgegnen:

1.) Gesellschafterstellung des RK im Jahr 2000:

Wie eingangs dargelegt, scheinen zum Gesellschafter RK im Firmenbuch unter "Funktion gelöscht" unter der fortlaufenden Nr. 7 der Vollzugsübersicht an Daten auf: der Antrag auf Änderung eingelangt am 12.3.2001, die Eintragung im Firmenbuch am 23.3.2001, Geschäftsfall Y.

Die zunächst im Vorlageantrag eingewendeten Daten – Antrag 11.2.2000, Eintragung 17.2.2000, Geschäftsfall X - betreffen lt. Nr. 5 der Vollzugsübersicht lediglich eine

Herabsetzung des Gesellschaftsanteiles des RK zufolge des Abtretungsvertrages vom 17. Dezember 1999.

Auch der nunmehr nachgereichte Notariatsakt vom 13. September 2000, wonach RK seinen gesamten Geschäftsanteil (ATS 100.000) abtritt, vermag aber an dem Umstand, dass RK bis März 2001 als Gesellschafter der Bw zu betrachten ist, nichts zu ändern.

Die GmbH entsteht mit eigener Rechtspersönlichkeit durch die Eintragung in das Firmenbuch (§ 2 GmbHG); die Registrierung ist daher rechtserzeugend und gilt dies auch für Gesellschaftsvertragsänderungen (siehe *Kastner*, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechtes⁵, Abschnitt H III 11 c). Die Gesellschafter sind in das Hauptbuch des Firmenbuches einzutragen (§ 5 Abs. 1 Z 6 Firmenbuchgesetz, FBG). Im Verhältnis zur Gesellschaft gilt nur derjenige als Gesellschafter, der im Firmenbuch als solcher aufscheint (§ 78 Abs. 1 idF Art. IV Z 14 FBG), bzw. ist sohin vice versa der im Firmenbuch Eingetragene solange als Gesellschafter zu betrachten, als er nicht im Firmenbuch gelöscht ist. Im Anschluss an vorige Ausführungen wird in *Kostner-Umfahrer*, GmbH-Handbuch für die Praxis⁴, Rz 741 f., zwar die diesbezüglich konstitutive Wirkung der Eintragung wie auch die Praktikabilität im Wirtschaftsalltag angezweifelt, den neuen Gesellschaftern jedoch gleichzeitig dringend angeraten, mit der Bekanntgabe des Anteilserwerbes an den Geschäftsführer die umgehende Anmeldung zur Eintragung in das Firmenbuch zu verbinden, was wiederum nur auf die Maßgeblichkeit bzw. konstitutive Wirkung der Eintragung schließen läßt.

Nach GmbH-Recht und insbesondere der Bestimmung nach § 78 Abs. 1 FBG ist sohin für die Beurteilung der aufrechten Gesellschafterstellung die Eintragung in das Firmenbuch als allein maßgebendes Kriterium zu betrachten. Nachdem die Gesellschafterstellung des RK erst im März 2001 im Firmenbuch gelöscht wurde, war er bis 31. Dezember 2000 – im Verhältnis zur Gesellschaft – jedenfalls noch Gesellschafter und ist daher das Jahr 2000 zur Gänze in die steuerliche Bemessung miteinzubeziehen.

2.) Kontokorrentmäßige Berechnung:

Die Steuerschuld entsteht ua. bei den Tatbeständen nach § 2 Z 4 lit a), c) und d) mit der "Leistung", dh. mit Überlassung von Vermögensgegenständen bzw. mit der tatsächlichen Erfüllung, also mit der Zuzählung des Darlehensbetrages (VwGH 14.12.1994, 94/16/0121, 0122). Maßgebend für die Steuerbemessung ist ua. der Zeitraum der unentgeltlichen Nutzung des der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Kapitals.

Bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, ist nach § 17 Abs. 3 Bewertungsgesetz (BewG), BGBl. 1955/148 idgF, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden

wird. Bewertungsstichtag ist der Tag, an dem der Tatbestand, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, verwirklicht wird. Der VwGH hat dazu im Erkenntnis vom 9.8.2001, 98/16/0266, weiter ausgeführt, eine Berechnung des Zinsaufwandes jährlich im Nachhinein stehe mit dem Wortlaut der gesetzlichen Bestimmungen nach §§ 15 Abs. 1, 17 Abs. 1 und 3 des BewG, die eine einmalige Bewertung der zukünftigen Nutzung einer Geldsumme vorsehen, klar im Widerspruch.

Im Hinblick darauf, dass seitens der Bw die Zuzählung der Darlehen sowohl der bestimmten Höhe nach als auch zu einem bestimmten Zeitpunkt wie auch die vorgesehene Dauer der Nutzung nicht nachgewiesen werden kann bzw. der Nachweis nur sehr schwer möglich ist, ist gegenständlich eine exakte Bemessung nicht durchführbar. Der von der Bw begehrten Kontokorrent-Verrechnung aus einem Mittelwert von Anfangs- und Endbestand der Darlehensbeträge kann sich die Berufungsbehörde insofern nicht anschließen, da sie im Ergebnis hinsichtlich der zukünftig zu betrachtenden Nutzung der Geldsummen als zu pauschal und als keine annähernd zutreffende Ermittlungsmethode erachtet wird. Gleichzeitig entspricht aber auch die vom Finanzamt vorgenommene Ermittlung der Bemessungsgrundlage insofern nicht den obgenannten gesetzlichen Bestimmungen, als hiebei ausgehend vom Darlehensbetrag zum jeweiligen Bilanzstichtag 31. Dezember die Verzinsung für den Gesamtbetrag für das laufende bzw. das diesem Stichtag vorausgehende Jahr und damit rückwirkend/im Nachhinein berechnet wurde.

In Anbetracht obiger Judikatur sowie der spezifisch vorliegenden Umstände, dass sich der Stand der privaten Geldeinlagen/Darlehen des RK beginnend zum 31.12.1996 mit ATS 685.082 = Anfangsbestand 1.1.1997 fortlaufend über die Jahre bis zum Anfangsbestand 1.1.2000 mit ATS 45,859.030,05 erhöht hat, erachtet daher der UFS die Zugrundelegung der Endbestände zwar zum Bilanzstichtag, jedoch gerichtet auf eine zukünftige Betrachtung der Nutzung für das jeweilige Folgejahr auch in dem Sinne als realistisch und angebracht, als davon ausgegangen werden kann, dass der zum Bilanzstichtag verbuchte Darlehensbetrag aufgrund der nicht unwesentlichen Erhöhungen bis zum Ende des Folgejahres (jeweils um mehrere Millionen) in diesem Folgejahr zumindest als Darlehen zur Verfügung gestanden hat. Demzufolge ist sohin der Wert der Leistung (Verzinsung) beispielsweise des Darlehens zum 31.12.1996 von ATS 685.082 nicht – wie bisher – für das Jahr 1996, sondern für das Folgejahr 1997, in dem dieser Betrag zur Verfügung gestanden hat, in Ansatz zu bringen.

Da diesfalls von einem Gesellschafterdarlehen im Jahr 1996 nicht mehr ausgegangen wird und es zu keiner Besteuerung kommt, erübrigt sich auch ein Eingehen auf das Vorbringen im

Schreiben vom 2. Oktober 2004 dahingehend, dass die Gesellschaftsteuer des Jahres 1996 bereits verjährt sei.

3.) Zinssatz, ausländischer Kapitalmarkt:

Die Steuerschuld entsteht bei den Tatbeständen nach § 2 Z 4 lit a), **c)** und d) mit der "Leistung", also mit Überlassung von Vermögensgegenständen; beim Forderungsverzicht nach § 2 Z 4 lit **b)** dagegen mit Eintritt der Rechtswirksamkeit des Verzichtes.

Die Steuer beträgt gem. § 8 KVG 1 % der Bemessungsgrundlage. Bei Leistungen nach § 2 Z 2 bis 4 stellt der Wert der Leistung die Bemessungsgrundlage für die Steuerberechnung dar (§ 7 Abs. 1 Z 2 KVG).

Der Wert eines zinslosen, nämlich von vorneherein unverzinslich hingegebenen Darlehens ist – entgegen dem Dafürhalten der Bw - aus der Sicht des Leistenden zu bestimmen. Bei einer zinslosen Überlassung der Nutzung eines Kapitals durch einen Gesellschafter (= Tatbestand nach § 2 Z 4 lit c KVG) kann die Leistung desselben keinen höheren Wert haben als den Wert der Zinsen, die der Gesellschafter bei anderweitiger Anlage zu sonst gleichen Konditionen erzielen kann bzw. erzielen hätte können (siehe *Dorazil* aaO, S. 82 Pkt. IV. 18 zu § 2 und S. 186 Pkt. V. 7. zu § 7.). Insofern ist hier auf eine "fiktive Verzinsung" aus der Sicht des Darlehensgebers, nicht jedoch auf den Wert der "ersparten Zinsen" aus Sicht der Gesellschaft abzustellen.

Der einjährige Betrag der Nutzung oder Leistung einer Geldsumme ist diesfalls, wenn kein anderer Wert feststeht, gemäß § 17 Abs. 1 BewG mit 5,5 % anzunehmen. Diese Fiktion greift dann, wenn der Jahreswert der Nutzung einer Geldsumme und daher der jährliche Wert der Nutzung einer Geldforderung anders nicht oder nur schwer, zB wegen stark schwankender Erträge, ermittelt werden könnte.

Davon zu unterscheiden ist – sowohl im Hinblick auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld als auch ganz wesentlich bei der Bewertung - der selbständig zu betrachtende Tatbestand des "Verzichtes auf eine Forderung" iSd § 2 Z 4 lit b KVG, wenn zB der Gesellschafter auf eine zunächst vereinbarte Verzinsung seinen Darlehens nachträglich zum Teil oder zur Gänze verzichtet. Der Wert eines Forderungsverzichtes ist – im Gegensatz zum Tatbestand nach § 2 Z 4 lit c KVG – aus der Sicht der Gesellschaft zu ermitteln und entspricht im Regelfall dem Nennbetrag der Forderung (siehe *Dorazil* aaO, S. 185 und 186 Pkt. V. 6. und 8. zu § 7; *Brönnner/Kamprad*, Kommentar zum KVG⁴, Rz 13 zu § 8).

Entgegen dem Dafürhalten der Bw, dass die im Erkenntnis vom 15.3.2001, 2000/16/0564, vom VwGH geäußerte Rechtsansicht auf den Gegenstandsfall anzuwenden sei, darf daher

nochmals klargestellt werden, dass im dortigen Beschwerdefall "der gänzliche bzw. teilweise Verzicht auf bereits entstandene Zinsen" strittig war und damit lt. VwGH ein Tatbestand nach § 2 Z 4 lit **b** KVG (= Verzicht auf Forderungen) verwirklicht wurde. Diesbezüglich hatte der VwGH auf § 10 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes (Preisbildung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr) sowie auf die gebotene Betrachtung auch der "Zinssituation für **Kredite** in Auslandswährung" – dies allerdings samt Berücksichtigung des Kursrisikos und der dadurch entstehenden Kosten – verwiesen.

Im Gegenstandsfall ist jedoch demgegenüber auf die ständige Judikatur des VwGH zur Beurteilung (von vorneherein) unverzinslicher Gesellschafterdarlehen, beispielsweise auf die bereits zitierten Erkenntnisse vom 18.12.1995, 95/16/0195, und vom 9.8.2001, 98/16/0266, zu verweisen, wonach nicht die Zinsersparnis aus Sicht des Darlehensnehmers (Gesellschaft) sondern vielmehr der Wert der Nutzung – wie oben bereits ausgeführt - aus der Sicht des Darlehensgebers dahingehend zu betrachten ist, welchen Zinssatz dieser bei anderwertiger Anlage des Kapitals lukriert hätte. Dabei ist von einer marktüblichen Verzinsung, also dem Wert der Zinsen, die der Gesellschafter bei anderweitiger Anlage zu sonst gleichen Konditionen hätte erzielen können, auszugehen. In den genannten Beschwerdefällen hatten die Abgabenbehörden betreffend unverzinsliche Darlehen im Zeitraum ca. 1987 – 1993 einen fiktiven Jahreszinssatz von 6,5 % herangezogen; dies nach Erhebung der Verzinsung zB von fünfjährig gebundenen Beträgen mit 7,25 %. Unter Verweis auf § 17 Abs. 1 BewG ("der einjährige Betrag der Nutzung einer Geldsumme ist, wenn kein anderer Wert feststeht, mit – zumindest - 5,5 % anzunehmen") hat der VwGH den angenommenen Zinssatz 6,5 % in beiden Fällen bestätigt.

Maßgebend ist daher im Gegenstandsfall in keinsten Weise – wie vorgebracht – der tatsächlich bei Aufnahme der DM-Darlehen bei der B-Bank aufgrund von individueller Bonität gewährte günstige (Kredit)Zinssatz, sondern vielmehr jener, den der Gesellschafter RK bei anderweitiger Veranlagung seiner Gelder am Kapitalmarkt in dem betreffenden Zeitraum üblicherweise erzielt hätte. Im Hinblick auf die Höhe der gegenständlichen Darlehensbeträge und der mehrjährig zur Verfügung gestellten Gelder kann davon ausgegangen werden, dass der zu erzielende Zinsertrag in Anlehnung an die vom VwGH anerkannten Erträge (6,5 %) bei mehrjährig gebundenen Geldern zumindest mit 5,5 % anzusetzen sein wird. Da kein anderer Wert feststeht, ist daher dieser Zinssatz im Sinne des § 17 Abs. 1 BewG als unterst möglicher Wertansatz zu erachten und der Bemessung zugrunde zu legen.

4.) Nutzungsdauer:

Der VwGH hat im obgenannten Erk. vom 9.8.2001, 98/16/0266, des Weiteren ausgeführt:

"§ 8 Z 2 KVG sieht vor, dass bei Leistungen nach § 2 Z 2 und 3 KVG (= § 2 Z 4 KVG idF BGBl/1994/629) die Steuer vom Wert der Leistung zu berechnen ist. Nutzungen von unbestimmter Dauer sind nach § 15 Abs. 2 des BewG 1955 mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten."

Im Beschwerdefall hatte die Gesellschafterin der Gesellschaft ein unverzinstes Darlehen zur Verfügung gestellt und sollte bloß über die Rückführung eine gesonderte Vereinbarung getroffen werden. Diesfalls ist der VwGH von einer Nutzung von unbestimmter Dauer, zu bewerten mit dem neunfachen Jahreswert gemäß § 15 Abs. 2 BewG, ausgegangen.

Demgegenüber handelt es sich aber im Gegenstandsfalle um auf Verrechnungskonten angesammelte Kapitalbeträge und kann davon ausgegangen werden, dass der Gesellschafter RK der Bw die unentgeltliche Nutzung der Kapitalbeträge bloß stillschweigend und laufend bzw. jeweils von Jahr zu Jahr gestattet hat. Der Gesellschaft wurde nicht für eine gänzlich unbestimmte Dauer eine Leistung gewährt, sondern nur jeweils für einen bestimmten Zeitraum von einem Jahr. Es ist daher die Gesellschaftsteuer nicht vom neunfachen Jahreswert der unentgeltlichen Nutzung festzusetzen, sondern vom Wert der fiktiven Zinsen für den jeweils der Besteuerung zugrunde liegenden Zeitraum (= Zeitraum, in dem das Kapital der Gesellschaft tatsächlich vom Gesellschafter unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde).

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher der Berufung insgesamt teilweise Folge zu geben; die Gesellschaftsteuer bemißt sich wie folgt:

Zeitraum	zur Verfügung stehendes Darlehen in ATS	Zinssatz 5,5 % in ATS
1.1.1997 – 31.12.1997	685.082	37.680
1.1.1998 – 31.12.1998	9,287.402	510.807
1.1.1999 – 31.12.1999	13,398.841	736.936
1.1.2000 – 31.12.2000	45,859.030	2,522.247
Wert der Leistung gesamt		3,807.670

Ausgehend von der Bemessungsgrundlage von ATS 3,807.670 = € 276.714,17 ist die Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG mit 1 % im Betrag von € 2.767,14 festzusetzen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 10. November 2004