

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Johann Jungwirth in der Beschwerdesache A. B. C. GmbH, Adr., vertreten durch Hermann Gugler Steuerberatung GmbH, Traungasse 14-16/6. Stock, 1030 Wien über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 14. August 2008, ErfNr. 1/2008, betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Die Gesellschaftsteuer wird festgesetzt mit € 8.978,82
(gemäß § 8 KVG 1% vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG
iv. mit § 2 Z 4 lit b KVG in Höhe von € 897.881,79 (gerundet gemäß § 204 BAO)).

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Mit Eingabe vom 2. Juni 2008 erklärte die Beschwerdeführerin (Bf.) gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG), dass am 4. Juli 2007 ein von der D. GmbH aufgrund des Kreditanbotes der Bf. vom 27. März 2007 der Bf. gewährtes Darlehen in Höhe von € 1,9 Mio. zur Anzeige gebracht worden sei und die entsprechende Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG in Höhe von 0,8 % der Darlehenssumme vorgeschrieben worden sei.

Entsprechend den Konditionen des Kreditanbotes sei eine Rückzahlung bis 31.12.2031 vorgesehen gewesen und Zinsen wären ab 1.1.2022 verrechnet worden.

Diese Konditionen seien jedoch von vornherein nicht einzuhalten gewesen. Daher hätten die Gesellschafter am 17. Dezember 2007 auch formell der Umwandlung des Darlehens in einen Gesellschafterzuschuss zugestimmt. De facto sei bereits bei Gewährung des Darlehens der Tatbestand eines Gesellschafterzuschusses vorgelegen.

Dazu beantragte die Bf. die *"Vorschreibung des Differenzbetrages in Höhe von 0,2 % des Gesellschafterzuschusses"*.

Aus dem beigelegten Gesellschafterbeschluss der Gesellschafter der Bf. vom 17. Dezember 2007 geht hervor, dass das im Geschäftsjahr 2007 von der D. GmbH als Gesellschafterin der Bf. gewährt Darlehen in Höhe von € 1.900.000,00 in einen Gesellschafterzuschuss der D. GmbH umgewandelt werde.

Auf Grund dieser Anzeige setzte das FAG gegenüber der Bf. mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 14. August 2008 für den "Gesellschafterzuschuss lt. Gesellschafterbeschluss vom 17. Dezember 2007" gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iV. mit § 2 Z 2 bis 4 KVG Gesellschaftsteuer ausgehend von einem Wert der Leistung von € 1.900.000,00 in Höhe von € 19.000,00 fest.

Diesen Bescheid begründete das FAG damit, dass sich aus den vorgelegten Unterlagen die Hingabe eines Geldbetrages als Kredit/Darlehen und sodann die Wandlung des Kredites in einen Gesellschafterzuschuss ergebe. Es seien zwei Vorgänge und zwar zunächst ein gebührenpflichtiger und dann ein gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang verwirklicht worden.

Die dagegen eingebrachte Berufung begründete die Bf. im Wesentlichen wie folgt:

"Wie schon in unserem Schreiben vom 2.6.2008 ausgeführt, waren die Konditionen des Darlehensanbots von vornherein nicht einzuhalten, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise lag schon bei Gewährung des Darlehens ein gesellschaftsteuerpflichtiger Vorgang vor (vgl. § 21 BAO) und kein gebührenpflichtiger. Im Juli 2007 wurde 0,8% Kreditgebühr einbezahlt, Bescheid über diese Gebühr wurde jedoch niemals ausgestellt. Die Darlehensanzeige vom 4.7. beinhaltete auch den Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung der Gebühr, diesem Antrag wurde nicht nachgekommen. Es ist darauf hinzuweisen, dass zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung die A. B. C. GmbH bereits kreditunfähig gewesen ist, dh von dritter Seite hätte sie zu marktüblichen Bedingungen keinen Kredit mehr erhalten können, somit handelte es sich um ein Eigenkapital ersetzendes Gesellschafterdarlehen, auch im Sinne des Eigenkapitalersatzgesetzes (negatives Eigenkapital, negative Schuldentilgungsdauer). Die Gesellschaftsteuerpflicht ist daher bereits mit dem Zeitpunkt der Zuwendung entstanden und nicht erst mit dem späteren Forderungsverzicht -siehe auch VwGH 2007/16/016 vom 20.11.2007. Die am 4. Juli 2007 geleistete Zahlung in Höhe von € 15.200,00 ist daher auf die nunmehr vorgeschriebene Gesellschaftsteuer anzurechnen."

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das FAG im Wesentlichen damit, dass eine Rückzahlung und Verzinsung des Darlehens beabsichtigt gewesen sei und auch die steuerliche Vertretung der Bf. selbst ausgeführt habe, dass es sich um ein Gesellschafterdarlehen im Sinne des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG handelte und die Gebühr ordnungsgemäß selbstberechnet und entrichtet worden sei.

Erst mit Gesellschafterbeschluss vom 17. Dezember 2007 sei die Rückzahlungsverpflichtung aufgehoben worden, indem das Darlehen in einen Gesellschafterzuschuss umgewandelt worden sei.

Dagegen brachte die Bf. einen Vorlageantrag ein.

Seitens des Unabhängigen Finanzsenates wurde in das Firmenbuch samt Urkundensammlung sowie in den bezug habenden Bemessungsakt ErfNr. 1/2007 über die "Gebührenanzeige gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG" Einsicht genommen

Lt. Firmenbuchauszug (FN1) war die D. GmbH seit Gründung der Bf. im Jahr 2004 bis August 2008, also im hier maßgeblichen Zeitraum, Mehrheitsgesellschafterin der Bf. und ab August 2008 Alleingesellschafterin der Bf.

Aus den in der Urkundensammlung des Firmenbuches einliegenden Jahresabschlüssen der Bf. für die Geschäftsjahre 2006 bis 2008 geht hervor, dass in dem am 7. Mai 2007 erstellten Jahresabschluss 2006 unter dem Punkt "Negatives Eigenkapital" ausgeführt ist, dass eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes nicht vorliege, da die Finanzierung durch ein Darlehen mit der D. GmbH gesichert sei und dass notwendige Refinanzierungsverhandlungen mit der kreditgewährenden Bank aufgenommen worden seien,

dass im Anhang zum Jahresabschluss 2007 ausgeführt ist, dass eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes nicht vorliege, da die Finanzierung gesichert sei und notwendige Refinanzierungsverhandlungen mit der kreditgewährenden Bank bereits aufgenommen worden seien

und dass im Anhang zum Jahresabschluss 2008 in Abänderung zu den Vorjahren ausgeführt ist, dass eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes nicht vorliege, da die Finanzierung nachhaltig gesichert sei und dass die D. GmbH als Alleingesellschafterin am 9. März 2009 eine Patronatserklärung abgegeben habe.

Aus dem Bemessungsakt ErfNr. 1/2007 geht hervor, dass die steuerliche Vertretung bzw. die Bf. mit Eingaben vom 4. Juli 2007 ausdrücklich eine "Gebührenanzeige gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG" unter Bezugnahme auf ein "Kreditanbot" der Bf. an ihre Gesellschafterin D. GmbH vom 27. März 2007 und der tatsächlichen Zuzählungen von insgesamt € 1.900.000,00 im Februar und März 2007 eingebracht hat.

Das "Kreditanbot" lautet im Wesentlichen wie folgt:

"Die A. B. C. GmbH bietet den Abschluss folgenden Kontokorrentkreditvertrages an, der über das Konto Nr. 123 bei der Bank Raiffeisenlandesbank NÖ-Wien AG abzuwickeln ist.

1. Kreditbetrag

€ 1.900.000 (Euro eine Million neunhunderttausend).

2. Verwendungszweck

Der Kreditbetrag soll eine Zwischenfinanzierung für die Kreditnehmerin darstellen.

3. Konditionen

Zinsen werden beginnend mit 1.1.2022 verrechnet.

Die Zinsen werden kalendermäßig im Nachhinein kontokorrentmäßig wie folgt verrechnet: Die Verzinsung des Kapitals errechnet sich aus einem Aufschlag von 0,5 %-Punkten auf den jeweiligen EURIBOR (EURO Interbank Offered Rate) für dreimonatige Zwischenbankgelder gemäß der Statistischen Monatshefte der

Österreichischen Nationalbank, wobei eine kaufmännische Rundung auf 2 Dezimalstellen kontokorrentmäßig vorgenommen wird. Die Zinsen werden quartalsmäßig abgerechnet. Der in den Statistischen Monatsheften der Österreichischen Nationalbank jeweils für die Monate Februar, Mai, August und November verlautbarte EURIBOR für dreimonatige Zwischenbankgelder ist maßgebend für den Zinssatz des nächstfolgenden Kalenderquartals.

Sollte der vorstehend angeführte Indikator nicht mehr veröffentlicht werden, gelangt jener Indikator zur Anwendung, der diesem wirtschaftlich am nächsten kommt.

4. Gesetzliche Gebühren

Die Kreditnehmerin trägt die mit dem Abschluss eines Kreditvertrages verbundenen gesetzlichen Gebühren.

5. Rückzahlung

Der Kredit ist bis zum 31.12.2031 zurückzuzahlen. Etwaige verbleibende Restbeträge werden gesondert abgerechnet.

Die bis zu diesem Zeitpunkt auflaufenden Zinsen sind binnen 14 Tagen nach Erhalt der Abrechnung gesondert einzuzahlen.

Eine neuerliche Inanspruchnahme vorzeitig zurückgezahlter Beträge ist nicht möglich.

6. Abrechnung

Die Abrechnung des Kreditkontos erfolgt jeweils zum Quartalsschluss.

Die Bücher und Aufzeichnungen der Kreditgeberin gelten als maßgeblich für Bestand und Höhe der Kreditschuld.

7. Zahlungsverzug und Kündigung aus wichtigem Grund

Der Kredit kann nebst Zinsen und Kosten sofort zur Rückzahlung fällig gestellt werden, wenn

- sich die Vermögensverhältnisse der Kreditnehmerin wesentlich verschlechtern; (z.B. Eröffnung eines Ausgleichs- oder Konkursverfahrens, Exekution durch Dritte)
- unrichtige Angaben gemacht wurden oder wesentliche Anzeigepflichten verletzt wurden.

8. Nebenabreden

Die Kreditnehmerin verpflichtet sich, jede Änderung der Vermögensverhältnisse, des Namens, des Firmensitzes umgehend bekannt zu geben.

Erfüllungsort für alle Ansprüche aus dem Kreditvertrag ist der Sitz der D. GmbH.

Die Kreditgeberin ist berechtigt, die vereinbarten Konditionen in angemessenem Ausmaß abzuändern, wenn sich die Geld-, Kredit- oder Kapitalmarktsverhältnisse geändert haben.

Mit diesem Anbot bleiben wir Ihnen sechs Monate im Wort ab Datum dieses Schreibens.

Das Anbot wird konkludent angenommen durch Zuzählung des Kredits auf das Konto Nr. 123 bei der Bank Raiffeisenlandesbank NÖ-Wien AG".

Mit Schreiben vom 4. Dezember 2013 räumte der Unabhängige Finanzsenat der Bf. die Möglichkeit ein, zum folgenden Vorhalt Stellung zu nehmen:

"Lt. dem Vorbringen der Berufungswerberin (Bw.) handle es sich beim gegenständlichen, vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) mit dem angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid erfassten Vorgang lediglich "formell" um eine Umwandlung

eines Darlehens in einen Gesellschafterzuschuss. Die Darlehens-/Kreditkonditionen seien von vornherein nicht einzuhalten gewesen.

Dazu wurde vom Unabhängigen Finanzsenat Einsicht in das, im Bemessungsakt des FAG, ErfNr. 1/2007 einliegende Kreditangebot vom 27. März 2007 genommen, welches lt. Erklärung der Bw. die Darlehenskonditionen beinhalte. Danach war eine Rückzahlung bis 31. Dezember 2031 vorgesehen, wobei eine Verrechnung von Zinsen ab 1. Jänner 2022 vereinbart worden war. Weiters war vereinbart, dass der Kredit nebst Zinsen und Kosten sofort zur Rückzahlung ua. dann fällig gestellt werden könne, wenn sich die Vermögensverhältnisse der Kreditnehmerin wesentlich verschlechtern (zB. Eröffnung eines Ausgleichs- oder Konkursverfahrens, Exekution durch Dritte).

Aus den in der Urkundensammlung des Firmenbuches einliegenden Jahresabschlüssen der Bw. für die Jahre 2006 bis 2008 geht Folgendes hervor:

In dem am 7. Mai 2007 erstellten Jahresabschluss 2006 ist unter dem Punkt "Negatives Eigenkapital" ausgeführt, dass eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes nicht vorliege, da die Finanzierung durch ein Darlehen mit der D. GmbH gesichert sei und dass notwendige Refinanzierungsverhandlungen mit der kreditgewährenden Bank aufgenommen worden seien.

Im Anhang zum Jahresabschluss 2007 ist ausgeführt, dass eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes nicht vorliege, da die Finanzierung gesichert sei. Notwendige Refinanzierungsverhandlungen mit der kreditgewährenden Bank seien bereits aufgenommen worden.

Im Anhang zum Jahresabschluss 2008 ist dann in Abänderung zu den Vorjahren ausgeführt, dass eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes nicht vorliege, da die Finanzierung nachhaltig gesichert sei und dass die D. GmbH als Alleingesellschafterin am 9. März 2009 eine Patronatserklärung abgegeben habe.

Aus den Darlehens- bzw. Kreditbedingungen lt. Kreditangebot vom 27. März 2007 erschließt sich, dass bei Darlehensgewährung sehr wohl mit einer Rückzahlung gerechnet worden war. Diese Annahme wird durch die oa. Erläuterungen in den Jahresabschlüssen bestärkt. So wurde seitens der darlehensgewährenden Gesellschafterin erst im Jahr 2009, nachdem diese Alleingesellschafterin geworden ist, eine Patronatserklärung abgegeben.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die eigenkapitaleretzende 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).

Abschließend wird bemerkt, dass Sache im gegenständlichen Berufungsverfahren lediglich der dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegene gesellschaftsteuerrechtliche Vorgang ist."

Dazu ersuchte die Bf. zwar um Fristverlängerung, eine Stellungnahme erfolgte jedoch nicht.

Parallel zum Vorhalt an die Bf. erging folgender Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates an das FAG:

" Aus dem Berufungsbegehren bzw. aus dem Bemessungsakt ErfNr. 1/2007 erschließt sich, dass das Darlehen, auf dessen Rückzahlung im Dezember 2007 verzichtet worden war, ursprünglich langfristig gewährt und bis zum 1. Jänner 2022 zinsenfrem gestellt worden war. Aus welchen Gründen wurde die Darlehensverbindlichkeit anlässlich der Festsetzung der Gesellschaftsteuer für den Verzicht mit dem Nennwert bewertet? Wie wurde die Darlehensgewährung/Zinsfreistellung gesellschaftsteuerrechtlich gewürdigt? Um Vorlage allfälliger dazu bezughabender Bemessungsakten wird ersucht."

Dazu erklärte das FAG mit Stellungnahme vom 23. Jänner 2014 im Wesentlichen, dass das KVG nicht ertragssteuerlich auszulegen sei und der Wert der Leistung – die geeignet sei, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen – aus Sicht der Gesellschaft zu bewerten sei und daher der Forderungsverzicht in Höhe des Nennwertes der Forderung zu bewerten sei.

Hinsichtlich der Zinsfreistellung lägen keine Bemessungsakten vor. Die gesellschaftsteuerliche Würdigung der Zinsfreistellung werde nach Rücksprache mit der Bemessungsreferentin durch diese erfolgen.

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Gesellschafterin der Bf., die D. GmbH, hat der Bf. im Februar bzw. März 2007 Darlehen in Höhe von insgesamt € 1.900.000,00 zu dem im oben dargestellten "Kreditangebot" vom 27. März 2007 angegebenen Zweck und zu den dort angegebenen Bedingungen eingeräumt.

Auf die Rückzahlung hat die Gesellschafterin D. GmbH mit dem oben dargestellten Gesellschafterbeschluss vom 17. Dezember 2007 durch "Umwandlung in einen Gesellschafterzuschuss" verzichtet.

Bei Gewährung der Darlehen sind die Vertragsparteien von einer Rückzahlbarkeit der Darlehen ausgegangen und es war die Rückzahlung der Darlehen entsprechend der Bedingungen lt. dem "Kreditangebot" vereinbart.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den oben dargestellten Urkunden und aus dem oben dargestellten Auszug aus dem Firmenbuch samt Jahresabschlüsse.

Der Ansicht, dass de facto bei Darlehensgewährung bereits ein Gesellschafterzuschuss vorgelegen wäre, steht der klare Wortlaut des "Kreditangebotes", in welchem entsprechend der Erklärung der Bf. in der Eingabe vom 2. Juli 2008 die Konditionen für die Darlehensgewährungen festgehalten sind, entgegen. Dies wird insbesondere dadurch bestärkt, dass lt. Jahresabschlüsse die Finanzierung der Bf. gesichert war.

Dazu wird auf die Ausführungen im Vorhalt vom 4. Dezember 2013 verwiesen, denen die Bf. nicht entgegengetreten ist.

Rechtslage

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.

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

Nach Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der hier noch anzuwendenden RL 69/335/EWG (entspricht 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.

§ 14 Abs. 1 bis 3 BewG 1955 lauten:

"(1) Kapitalforderungen, die nicht im § 13 bezeichnet sind, und Schulden sind mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

(2) Forderungen, die uneinbringlich sind, bleiben außer Ansatz.

(3) Der Wert unverzinslicher befristeter Forderungen oder Schulden ist der Betrag, der nach Abzug von Jahreszinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen in Höhe von 5,5 v. H. des Nennwertes bis zur Fälligkeit verbleibt."

Erwägungen

Unbestritten handelt es sich bei der Kapitalzuführung in Höhe von € 1.900.000,00 um einen gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgang.

Die Bf. meint nur, dass dieser bereits mit der Zuzählung der Darlehensvaluta im Februar bzw. März 2007 und nicht mit dem Forderungsverzicht im Rahmen der Umwandlung der Darlehensforderung in einen Gesellschafterzuschuss, wie im Gesellschafterbeschluss vom 17. Dezember 2007 festgehalten, verwirklicht worden wäre und deshalb nur der Differenzbetrag in Höhe von 0,2 % des Gesellschafterzuschusses vorzuschreiben wäre bzw. die Zahlung der Gebühr für das Gesellschafterdarlehen bei der vorgeschriebenen Gesellschaftsteuer anzurechnen wäre.

Dazu ist vorweg zu bemerken, dass auf Grund der Bestimmungen des § 198 BAO der Gesellschaftsteuerbescheid im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten hat.

Eine Vorschreibung des Differenzbetrages auf die gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG selbstberechnete und entrichtete Gebühr oder eine Anrechnung dieser Gebühr im Rahmen der Festsetzung der Gesellschaftsteuer ist daher nicht denkbar. Es handelt sich hier um verschiedene Abgaben.

Sache im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist lediglich die mit dem angefochtenen Bescheid ausgesprochene Festsetzung der Gesellschaftsteuer.

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).

Im Gegensatz zu dem, dem Erkenntnis VwGH 20.11.2007, 2007/16/0146 zu Grunde liegenden Sachverhalt, lag hier der Forderung, auf welche verzichtet worden ist, ein Darlehensvertrag zu Grunde auf Grund welchem die Bf. verpflichtet gewesen wäre den Darlehensbetrag zurückzuzahlen, sodass hier nicht bloß von einem "formellen Verzicht" die Rede sein kann.

Mit dem gegenständlichen Forderungsverzicht lt. Gesellschafterbeschluss vom 17. Dezember 2007 wurde die Bf. von einer Schuld befreit, wobei bemerkt wird, dass es jedenfalls aus gesellschaftsteuerlicher Sicht unbeachtlich ist, ob hier ein bloßer

Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens oder allenfalls eine Novation einer Darlehensforderung in einen Gesellschafterzuschuss, wie im Gesellschafterbeschluss dargestellt, vorliegt, zumal auch in diesem Fall die Gesellschafterin der Bf. auf ihre Forderungen aus dem Darlehensvertrag verzichtet hat und die Bf. von der entsprechenden Schuld befreit worden ist.

Die Leistungen sind aus Sicht der Gesellschaft zu sehen. Maßgeblich ist der Wert der erlassenen Schuld und nicht der Wert der Forderung.

Die Forderung kann aus Sicht des Gläubigers wertlos sein, während sie für den Schuldner noch eine wirtschaftliche Last darstellt (vgl. UFS 04.10.2010, RV/2391-W/10).

Es entspricht auch der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 5.9.1991, Rechtssache C-15/89 Deltakabel BV), dass der Ausgleich eines Verlustes einer Gesellschaft durch einen Forderungsverzicht eines Gesellschafters eine Leistung darstellt, durch die das Gesellschaftsvermögen erhöht wird und sich dadurch auch der Wert der Gesellschaftsanteile erhöht.

Diesem Urteil lag ein Forderungsverzicht eines Gesellschafters zu Grunde, welcher es ermöglichte, die Gesellschaftsanteile an dieser Gesellschaft um 1 HFL zu verkaufen (vgl. auch UFS 22.1.2009, RV/1106-W/04).

Der Forderungsverzicht im Rahmen der Umwandlung des Darlehens in einen Gesellschafterzuschuss lt. Gesellschafterbeschluss vom 17. Dezember 2007 stellt eine, offensichtlich ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbrachte Leistung eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, nämlich der D. GmbH an die Bf, ohne besondere Zweckbestimmung und somit zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes der Bf. dar und ist, da die Bf. dadurch von einer Schuld befreit wurde auch geeignet den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Demnach unterliegt dieser Vorgang der Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z 4 lit. b KVG.

Dieser Vorgang liegt dem angefochtenen Bescheid zugrunde.

Bei der langfristig unverzinslichen Darlehensgewährung handelt es sich um einen davon gesonderten Vorgang, welcher hier nicht zu beurteilen ist, wozu auf die Stellungnahme des FAG vom 23. Jänner 2014 verwiesen wird.

Da die Steuer bei Leistungen vom Wert der Leistung berechnet wird, ist entsprechend den oa. Erwägungen Bemessungsgrundlage der Wert der erlassenen Schuld, welche nach Maßgabe der Bestimmungen des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes zu bewerten ist.

Die Darlehensschuld in Höhe von € 1.900.000,00, welche hier erlassen worden ist, war entsprechend den festgestellten, oben dargestellten Bedingungen von der Bf. als Schuldnerin bis zum 31. Dezember 2031 zu begleichen und konnte von der Gläubigerin nur aus wichtigem Grund (Verschlechterung der Vermögensverhältnisse oder bei unrichtigen Angaben oder wesentlichen Verletzungen der Anzeigepflichten) gekündigt werden, sodass aus Sicht der Bf. als Schuldnerin ihr dieses Darlehen entsprechend langfristig zur Verfügung gestellt worden war.

Darüber hinaus hatte die Gläubigerin auf Zinsen bis 31. Dezember 2021 verzichtet, zumal vereinbart war, Zinsen erst beginnend mit 1. Jänner 2022 zu verrechnen.

Die Bf. hatte einen vertraglichen Anspruch darauf, dass die Gläubigerin das Darlehen ohne wichtigem Grund nicht vorzeitig fällig stellt und erst beginnend mit dem 1. Jänner 2022 Zinsen verrechnet.

Es ist demnach von einer unverzinslichen befristeten Schuld auszugehen, welche nach Maßgabe des § 14 Abs. 3 BewG 1955 zu bewerten ist (vgl. UFSW vom 26.03.2007, RV/1177-W/05; UFS 08.06.2006, RV/0146-L/04; UFS 16.10.2007, RV/2071-L/02; VwGH 17.12.1992, 91/16/0137).

Der Wert der erlassenen, bis zum 31. Dezember 2021 unverzinsten Schuld beträgt somit € 897.881,79 .

Dem entsprechend war der angefochtene Bescheid abzuändern.

Zulässigkeit einer 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 und eine entsprechende Vertragsauslegung vorzunehmen.

Im Übrigen wird zur Bewertung auf VwGH 17.12.1992, 91/16/0137 und zur Gesellschaftsteuerpflicht auf VwGH 18. 11. 1993, 93/16/0104 und VwGH 20.11.2007, 2007/16/0146 verwiesen.

Wien, am 8. Mai 2015