

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in den Beschwerdesachen
Bf. GmbH, Adr., vertreten durch "ÖBUG" Dr. NIKOLAUS Wirtschaftstreuhand KG
Steuerberatungsgesellschaft, Sankt Veit-Gasse 8, 1130 Wien,

1. über die Beschwerde vom 18. Jänner 2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde
Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 13. Dezember 2011,
betreffend Rechtsgebühr (RV/7102662/2012) und

2. über die Beschwerde vom 18. Jänner 2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde
Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 13. Dezember 2011,
betreffend Gesellschaftsteuer (RV/7102663/2012),

jeweils ErfNr. 1/2010, zu Recht erkannt:

ad. 1) Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene
Gebührenbescheid abgeändert wie folgt:

Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV. mit Abs. 4 GebG wird für die zum
31. Dezember 2007 in den Büchern der Beschwerdeführerin Bf. GmbH auf dem "*Konto
3220 Darlehen A. B.*" verbuchten Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 22.649.000,00
nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall iV. mit Abs. 4 BAO mit 0,8 % vom Wert der
dargeliehenen Sachen, somit mit € 181.192,00,- festgesetzt.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

ad. 2) Die Beschwerde gegen den Gesellschaftsteuerbescheid wird als unbegründet
abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Lt. vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FAGVG) vorgelegtem
Bemessungsakt, ErfNr. 306.348/2010, erlangte das FAGVG auf Grund einer
Kontrollmitteilung Kenntnis von einer Anfrage der Finanzamtes Wien 1/23 an die Bf.
vom 18. Jänner 2010 samt bezughabender Anfragebeantwortung vom 10. März 2010
im Zusammenhang mit in den Büchern der Bf. im Jahr 2007 als Darlehen erfassten

Verbindlichkeiten der Beschwerdeführerin (Bf.) gegenüber der A. B. mit dem Sitz in Vaduz in Höhe von € 22.649.000,00 und gegenüber der C. B. in Höhe von € 450.000,00.

Mit seiner Anfrage wollte das Finanzamt Wien 1/23 von der Bf. wissen, in welcher gesellschaftsrechtlichen Verbindung diese Gesellschaften zur Bf. stünden, ob es schriftliche Darlehensverträge gebe und falls keine schriftlichen Darlehensverträge vorlägen, die Darlehensbedingungen (Zuzahlungsbetrag, Verzinsinsung, ev. Zinsanpassungskonditionen, Besicherung, Bürgen, etc.). In diesem Zusammenhang hinterfragte das Finanzamt Wien 1/23, ob die Darlehen der Darlehensgebühr gemäß § 33 TP 8 GebG unterzogen wurden und ersuchte weiters die Verbuchungen unter dem Titel „Breakage Costs“ von € 42.160,00 und die Verbuchung unter dem Titel „D.“ von € 11.110,22 als Zinsaufwand zu erläutern.

Dazu erklärte die Bf. ua., dass sich aus den Hauptbuchkonten unzweifelhaft ableiten lasse, dass die Verbindlichkeiten der Bf. gegenüber der A. B. bzw. der C. B. im Einlösungswege gemäß § 1422 ABGB dergestalt entstanden seien, dass die A. B. Verbindlichkeiten der Bf. gegenüber der H. AG bzw. gegenüber der D. E. GmbH und die C. B. gegenüber Frau F. bezahlten. Weiters erklärte die Bf., da Darlehensgewährungen (trotz der zugestandenermaßen missverständlichen Hauptbuchkontenbezeichnung) nicht erfolgt seien, könnten auch Darlehensverträge nicht vorgelegt werden. Ebenso wenig könne es mündlich vereinbarte Darlehensverträge geben. Offengelegt werden könne lediglich, dass hinsichtlich der auf die A. B. kraft gesetzlicher Zession gemäß § 1422 übergegangenen Forderungen keine Zinsenverrechnung stattfinde und eine Fälligstellung bis auf weiteres unterbleibe. Im Übrigen sei die Gebührenpflicht auch deshalb nicht gegeben, weil die gegenständliche Einlösung als Umschuldung iSv § 33 TP8 Abs. 5 GebG zu qualifizieren sei.

Zum Zinsaufwand gegenüber der D. E. GmbH erklärte die Bf., dass sich die eingelöste Verbindlichkeit zum 30. April 2007 auf € 1.317.500,00 belaufen habe, die Zahlung durch die A. B. am 17. Juni 2007 € 1.328.610,22 betragen habe, weil Verzinslichkeit dieser Verbindlichkeit vereinbart gewesen sei, sodass der Differenzbetrag als Zinsaufwand zu erfassen gewesen sei.

Zu den Breakage Costs im Betrag von € 42.160,00 erklärte die Bf., dass es sich um eine an die H. AG zu bezahlende Gebühr handle, weil die Rückzahlung des Darlehens im Einlösungswege durch die A. B. fünf Wochen vor Fälligkeit erfolgt sei.

Dazu legte die Bf. dem Finanzamt Wien ua. folgendes Kontoblatt der Bf. per 13. Juli 2009 vor:

[...]

In dem der Kontrollmitteilung beigelegten Auszug des Jahresabschlusses 2007 der Bf. ist in der Aufgliederung der Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen als „*Darlehen A. B.*“ ein Betrag von € 22.649.000,00 und als „*Darlehen C. B.*“ ein Betrag von € 450.000,00, somit insgesamt ein Betrag von € 23.099.000,00 ausgewiesen.

Unter „ERLÄUTERUNG „NEGATIVES EIGENKAPITAL““ ist aufgeführt, dass eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts deshalb nicht vorliege, weil der Gesellschafter A. B. gegenüber der Gesellschaft eine Patronatserklärung dahingehend abgegeben habe, die Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft sicherzustellen und diesbezüglich erforderlichenfalls auf Ansprüche gegen die Gesellschaft ganz oder teilweise zu verzichten.

In der Folge eines Ergänzungsersuchens des FAGVG betreffend „*Gesellschafterdarlehen vom 10. März 2010*“ wegen der Verzinsung des Darlehens von € 22.649.000.00 in der Bilanz 2007 und nach einer Rückfrage des steuerlichen Vertreters der Bf. meinte die Bf. gegenüber dem FAGVG mit Schreiben vom 9. März 2011 im Wesentlichen, dass das Vorliegen eines Darlehensvertrages zu verneinen sei, da die in Rede stehende Verbindlichkeit der Bf. nicht durch Darlehensgewährung, sondern durch Legalzession infolge Einlösung gemäß § 1422 ABGB entstanden sei und mangels Vorliegen eines Darlehensvertrages auch eine Verzinsung hinsichtlich eines solchen Darlehens nicht vereinbart sein könne, sodass die seitens des FAGVG im gegenständlichen Ergänzungsansuchen vorgelegte Frage schon aus diesem Grund zu verneinen sei.

Dazu legte die Bf. zwei mit „*Überweisungsauftrag an Bank Austria Creditanstalt AG*“ übertitelte und weiters als „*Auftragsbestätigung*“ bezeichnete, mit 14. Juni 2007 datierte Schriften vor, wonach die Notare G. die Bank Austria Creditanstalt AG jeweils unter Angabe des Verwendungszwecks „*Einlösung gemäß §1422 ABGB A. B.*“ beauftragten

1. eine Überweisung auf das Konto der H. AG in Höhe von € 21.259.332,24 und
2. eine Überweisung auf das Konto der D. E. Immobilien GmbH in Höhe von € 1.328.610,22 durchzuführen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 7. Oktober 2011 betreffend „*Darlehen eines Gesellschafters an die Gesellschaft vom 10. März 2010*“ ersuchte das FAGVG unter Punkt 2. zu den behaupteten Forderungseinlösungen um schlüssige und ausführliche Darstellung der wirtschaftlichen Überlegungen, Zielsetzungen und Absprachen unter Vorlage sämtlicher diesbezügliche vorhandenen Unterlagen und meinte in Bezug auf Ausführungen der Bf. zur Umschuldung gegenüber dem Finanzamt Wien 1/23, dass diese ins Leere gingen. Weiters verwies das FAGVG unter Punkt 3. unter Hinweis auf die Gesellschaftsteuerpflicht einer unentgeltlichen Zurverfügungstellung von Kapital darauf, dass lt. den Ausführungen der Bf. gegenüber dem Finanzamt Wien 1/23 keine Verzinsung vereinbart worden sei und ersucht um Bekanntgabe der Höhe der Zinsersparnis für die Bf. von der Bereitstellung des Kapitals durch die A. B. bis 8/2011.

Dazu erklärte die Bf. Folgendes:

„Zu 1):

Die A. B. ist eine Anstalt nach dem Recht des Fürstentums Liechtenstein; sie hat daher weder Eigentümer noch Gesellschafter, sondern ist eine „eigentümerlose“ juristische Person.

Die wirtschaftliche Verfügungsmacht über eine derartige Anstalt hat nach liechtensteinischem Recht der sogenannte „Zessionsberechtigte“. Wer dieser ist, ist dem o.a. Abgabepflichtigen nicht bekannt.

Zu 2):

Den Forderungseinlösungen gemäß § 1422 ABGB liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Der o.a. Abgabepflichtige wurde als Zweckgesellschafter zum Erwerb zweier Liegenschaften in Wien und in Linz von der J. Verwaltung GmbH gegründet (vgl den Firmenbuchauszug mit historischen Daten, Beilage ./A). Die J. Verwaltung GmbH steht im Eigentum der I. Privatstiftung (vgl den Firmenbuchauszug, Beilage ./B) und ist damit der Einflussosphäre des Investors K. I. zuzuordnen. Die Finanzierung des Liegenschaftserwerbes in Wien erfolgte über ein Darlehen der H. AG, für das Haftungen von Gesellschaften bzw Personen aus der Sphäre des „Alteigentümers“ K. I. übernommen werden mussten. Die Finanzierung des Liegenschaftserwerbes in Linz erfolgte durch ein Darlehen der D. E. Immobilien GmbH, die (vgl den Firmenbuchauszug, Beilage ./C) gleichfalls im Eigentum der J. Verwaltung GmbH stand und weiterhin steht und sohin zum damaligen Zeitpunkt eine Schwestergesellschaft des o.a. Abgabepflichtigen war.

Schon kurz nach dem Liegenschaftserwerb gelang es K. I., eine Investorengruppe aus den CEE-Ländern, deren Sprecher der nunmehrige Minderheitseigentümer des o.a. Abgabepflichtigen, L. M., war, für den Erwerb der Liegenschaften zu interessieren, wobei aus abwicklungstechnischen Gründen der „indirekte“ Erwerb in Form der Übertragung der Anteilsrechte am o.a. Abgabepflichtigen in Betracht gezogen wurde. Klarerweise wollten die „Alteigentümer“ anlässlich des Anteilsübergangs nicht mehr Darlehensgeber des o.a. Abgabepflichtigen sein bzw für das von diesem bei der H. AG aufgenommene Darlehen haften, sodass zugleich mit der Anteilsübertragung die Verpflichtung zur Einlösung der in Rede stehenden Darlehen durch die neue Mehrheitseigentümerin A. B. übernommen wurde.

Die entsprechende Verpflichtungserklärung wurde mündlich abgegeben, sodass diesbezügliche Urkunden nicht vorgelegt werden können. Die „Alteigentümer“ hatten die Sicherheit, dass die A. B. diese Verpflichtung erfüllen würde, dadurch, dass der für die Einlösung erforderliche Betrag bei einem Notar als Treuhänder erlegt und diesem mündlich der Auftrag erteilt wurde, anlässlich der Unterfertigung des Notariatsaktes über die Anteilsabtretung die Forderungseinlösung vorzunehmen. Diese Treuhandabwicklung ist aus den Überweisungsaufträgen, die bereits mit der Vorhaltsbeantwortung vom 9. März 2011 vorgelegt worden sind, ersichtlich.

Zu 3):

Was die seitens des o.a. Abgabepflichtigen ersparten Zinsen angeht, so wird bekanntgegeben, dass die ursprüngliche Darlehensaufnahme zu einem marktüblichen Zins dergestalt erfolgt ist, dass eine variable Verzinsung mit dem 3-Monats-EURIBOR zuzüglich einer Marge von 0,75% vereinbart war. Dadurch, dass diese Verzinsung ab dem Einlösungszeitpunkt weggefallen ist, ist dem o.a. Abgabepflichtigen folgender

Vermögensvorteil durch die unentgeltliche Bereitstellung von Kapital durch den Gesellschafter zuteil geworden, wobei auf die anliegende Tabelle der Oesterreichischen Nationalbank betreffend die Euro-Geldmarktsätze, Beilage ./F, verwiesen wird, und sich der gesamte Einlösungsbetrag - wie den Beilagen zur Vorhaltsbeantwortung vom 9. März 2011 entnommen werden kann – auf die Summe aus € 21.259.332,24 zuzüglich € 1.328.610,22, sohin € 22.587.942,46, beläuft:

2007:

€ 22.587.942,46 mal (4,28% plus 0,75%) mal 193/365 Tage = € 600.771,20

2008:

€ 22.587.942,46 mal (4,64% plus 0,75%) = € 1.217.490,10

2009:

€ 22.587.942,46 mal (1,22% plus 0,75%) = € 444.982,47

2010:

€ 22.587.942,46 mal (0,81% plus 0,75%) = € 352.371,90

Jänner bis August 2011:

€ 22.587.942,46 mal (1,33% plus 0,75%) mal 243/365 Tage = € 312.790,40“

Aus den beigelegten Unterlagen ist zu erschließen, dass die Verbuchung der im Zusammenhang mit der Neufinanzierung von der A. B. geleisteten Zahlungen im Rahmen der Um- und Nachbuchungen im Wirtschaftsjahr 2007 erfolgte.

Lt. beigelegten Saldenlisten zum 30. April 2007 und zum 31. Dezember 2007 ist das Darlehen der H. AG passivseitig auf den Konto „3120 H. 000“ mit € 21.080.000,00 und das Darlehen der D. E. Immobilien GmbH auf dem Konto „3410 bzw 3210 D. E. Immobilien GmbH“ mit € 1.317.500,00 erfasst.

Auf Grund dieser Aktenlage setzte das FAGVG mit Gebührenbescheid vom 13. Dezember 2011 gegenüber der Bf. betreffend „*Gesellschafterdarlehen vom 10. März 2010*“ in Höhe von € 23.099.000,00 unter Hinweis auf § 33 TP 8 Abs. 4 GebG und auf § 201 BAO eine Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG mit 0,8 %, somit mit € 184.792,00 fest.

Weiters setzte das FAGVG gegenüber der Bf. mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 13. Dezember 2011 gegenüber der Bf. betreffend „*Gesellschafterdarlehen vom 10. März 2010*“ gemäß § 8 KVG Gesellschaftsteuer mit 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG in Verbindung mit § 2 Z. 2 bis 4 KVG in Höhe von € 10.225.561,55, somit in Höhe von € 102.255,62 fest und begründete diesen Bescheid wie folgt:

Aus der Vorhaltsbeantwortung vom 16. November 2011 ergibt sich ein Einlösungsbetrag von € 22.587.942,46 und ein Zinssatz von 4,28 % plus 0,75 % = 5,03 %.

Aus der Vorhaltsbeantwortung von 10. März 2010 an das Finanzamt Wien 1/23 ergibt sich für das durch Einlösung entstandene Gesellschafterdarlehen eine Laufzeit und damit auch keine Zinsenverrechnung von unbestimmter Dauer (Fälligkeitstag bis auf weiteres).

Die Steuerschuld ist im Zeitpunkt der Einlösung entstanden und die Bewertung nach § 5 Abs. 2 BewG. vorzunehmen.“

In der gegen den Gebührenbescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung erklärte die Bf. ergänzend zum bisherigen Vorbringen zur Verbuchung der gegenständlichen Vorgänge Folgendes:

„...“

Diese beiden Darlehen [Anm.: Darlehen der H. AG und der D. E. Immobilien GmbH] wurden in der laufenden Buchführung des o.a. Abgabepflichtigen für das Jahr 2007 passivseitig auf den Konten „3120 H. 000“ und „3410 bzw (nach Saldenübernahme vom früheren Machthaber) 3210 D. E. Immobilien GmbH“ erfasst (vgl die Saldenlisten zum 30. April 2007 sowie zum 31. Dezember 2007 vor Abschlussbuchungen, Beilage ./D).

...

In der Buchführung des o.a. Abgabepflichtigen wurde diese Forderungseinlösung gemäß § 1422 ABGB anlässlich der Erstellung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2007 so erfasst, dass ein neues Konto unter der Bezeichnung „3220 Darlehen A. B.“ eröffnet wurde und auf dieses die Einlösungsbeträge unter gleichzeitiger Saldierung der Konten 3120 und 3210 umgebucht wurden (vgl das entsprechende anlässlich der Jahresabschlusserstellung ausgedruckte Kontoblatt, Beilage ./G, sowie den Umbuchungsbeleg, Beilage ./H). Im Jahresabschluss des o.a. Abgabepflichtigen zum 31. Dezember 2007 ist dieses Konto unter dem Posten „Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ erfasst, und zwar zusammen mit einer Verbindlichkeit gegenüber der C. B. im Betrag von € 450.000,00, die - wie sich aus dem Firmenbuchauszug, Beilage ./A, unzweifelhaft ergibt - zwar verbundenes Unternehmen des o.a. Abgabepflichtigen, nicht aber dessen Gesellschafterin ist (vgl den Auszug der relevanten Seiten des Jahresabschlusses des o.a. Abgabepflichtigen zum 31. Dezember 2007, Beilage ./I).

...“

Außer Streit stellte die Bf., dass die A. B. der Bf. lt. Position Nr. 1 des Kontos 3220 ein Darlehen im Betrag von € 60.000,00 gewährt habe und dass die entsprechende Darlehensgebühr zu Recht vorgeschrieben worden sei.

Dem entsprechend beantragte die Bf. den angefochtenen Gebührenbescheid dahingehend abzuändern, dass die Rechtsgeschäftsgebühr mit lediglich € 480,00 festgesetzt werde.

Das Vorbringen, dass der Restbetrag der Verbindlichkeiten der Bf. gegenüber der A. B. – abgesehen von der Übernahme geringfügiger Bankspesen und Spesen aus der vom Notar übernommenen Treuhandschaft – aus Forderungseinlösungen bestünde, hielt die Bf. in ihrer Berufung aufrecht. Dazu meinte die Bf., selbst wenn die Ersatzbeurkundung so beschaffen sei, dass ihr deutlich eine Darlehensgewährung durch den Gesellschafter A. B. entnommen werden könne, würde dies für sich nicht die Feststellung ersetzen, dass der Ersatzbeurkundung eines rechtsgültig zustande gekommener Darlehensvertrag zu

Grunde liege. Die Verbindlichkeit der Bf. gegenüber der A. B. sei aber nicht durch einen Darlehensvertrag, sondern im Wege einer Legalzession gemäß § 1422 ABGB dergestalt zustande gekommen, dass die A. B. Forderungen der H. AG und der D. E. Immobilien GmbH gegen die Bf. (die aus - wenngleich nicht beurkundeten – Darlehensgewährungen dieser Gläubiger an die Bf. resultieren) unter ausdrücklicher Berufung auf diese Norm eingelöst habe.

Weiters erachtete die Bf. den Inhalt der Ersatzbeurkundung *[Anm: Verbuchung zum 31.12.2007 auf Konto 3220 „Darlehen A. B.“ lt Kontoblatt per 30. Juli 2009]* als undeutlich im Sinne des § 17 Abs. 2 GebG, da dies auch „*Ursprüngliche Darlehensforderung der H. AG bzw. der D. E. Immobilien GmbH, die im Wege der Legalzession gemäß § 1422 ABGB im Einlösungswege auf die A. B. übergegangen ist*“ heißen könne.

Letztlich meinte die Bf., dass durch die Umbuchungen im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2007 es zu keiner Aufnahme von Darlehensverbindlichkeiten in die Bücher der Bf. gekommen sei, sondern lediglich zu einer Belassung der ursprünglich seitens der H. AG sowie der D. E. Immobilien GmbH dem Bf. gewährten Darlehen in diesen Büchern unter gleichzeitiger Änderung des Namens des Gläubigers. Dazu verwies die Bf. auf Arnold/Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 33 TP 8 Rz 18b, wonach die Belassung des Darlehens in den Büchern der Gesellschaft unter gleichzeitiger Änderung des Namens des Darlehensgebers weder eine Ersatzbeurkundung für den vom Gesellschafter gar nicht abgeschlossenen Darlehensvertrag noch für den vom Gesellschafter gegebenenfalls abgeschlossenen, aber im § 33 TP 8 Abs 4 nicht erwähnten Zessionsvertrag sei.

In der gegen den Gesellschaftsteuerbescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bf. auszugsweise Folgendes ein:

„ ...

Außer Streit steht in tatsächlicher Hinsicht, dass die A. B., die Gesellschafterin des o.a. Abgabepflichtigen ist, seit 14. Juni 2007 eine Forderung gegen den o.a. Abgabepflichtigen im Betrag von € 22.587.942,46 deshalb hat, weil sie im Einlösungswege gemäß § 1422 ABGB Verbindlichkeiten, die der o.a. Abgabepflichtige zuvor gegenüber der H. AG im Betrag von € 21.259.332,24 und gegenüber der D. E. Immobilien GmbH im Betrag von € 1.328.610,22 hatte, bezahlt hat.

Ebenso ist unstrittig, dass die A. B. diesen Betrag dem o.a. Abgabepflichtigen seit 14. Juni 2007 unverzinslich „bis auf weiteres“ zur Verfügung gestellt hat und dass eine angemessene Verzinsung mit dem 3-Monats-EURIBOR' zuzüglich einer Marge von 0,75% anzusetzen wäre.

Ergänzend vorgebracht wird nunmehr, dass die A. B. gegenüber dem o.a. Abgabepflichtigen mündlich am 21. Dezember 2011 erklärt hat, dass ihre Forderung gegen den o. a. Abgabepflichtigen mit Wirksamkeit ab dem 1. Jänner 2012 mit dem angemessenen Zinssatz, sohin mit dem 3 -Monats-EURIBOR zuzüglich einer Marge von 0,75%, verzinst wird und dass der o.a. Abgabepflichtige diese Mitteilung

gleichfalls mündlich zustimmend zur Kenntnis genommen hat. Die Nachreichung eines diesbezüglichen Bestätigungsschreibens der A. B., das wir nunmehr angefordert haben, wird in Aussicht gestellt.

In rechtlicher Hinsicht ist dem Grunde nach unstrittig, dass die unentgeltliche Zur-Verfügung-Stellung von Kapital durch den Gesellschafter gemäß § 2 Z 4 lit c KVG der Gesellschaftsteuer unterliegt und Bemessungsgrundlage dieser freiwilligen Leistung die ersparten Zinsenaufwendungen sind.

Sohin ist lediglich der Höhe nach strittig, wie diese vom o.a. Abgabepflichtigen ersparten Zinsenaufwendungen zu bemessen sind. Das dortige Finanzamt geht von einer Nutzung von unbestimmter Dauer gemäß § 15 Abs 2 BewG aus und nimmt den anzuwendenden Zinssatz mit dem 3-Monats-EURIBOR zuzüglich einer Marge von 0,75% des Jahres 2007, in dem die Einlösung stattfand, sohin in Höhe von 5,03% an (Berechnung: € 22.587.942,46 mal 9 mal 0,0503 ergibt € 10.225.561,55).

Die unentgeltliche Zur-Verfügung-Stellung von Kapital - wie hier zutreffend - „bis auf weiteres“ ist als Zur-Verfügung-Stellung von unbestimmter Dauer unter der auflösenden Bedingung des Widerrufs zu interpretieren (vgl so ausdrücklich VwGH 27.4.1987, 85/15/0323; bestätigend VwGH 15.3.2001, 2000/ 16/0564; ganz in diesem Sinne auch THUNSHIRN/HIMMELBERGER/HOHENECKER, Kapitalverkehrsteuergesetz. Kommentar (2008) Rz 277), doch ist der Widerruf und damit die auflösende Bedingung im Sinne des nunmehrigen ergänzenden Vorbringens am 21. Dezember 2011 mit Ablauf des 31. Dezember 2011 eingetreten.

Der o.a. Abgabepflichtige kann sich daher auf § 5 Abs 2 BewG berufen und - wie dies hiermit erfolgt - beantragen, dass infolge Bedingungseintritts die Festsetzung der Gesellschaftsteuer nach dem tatsächlichen Werts des Erwerbes stattfinden möge; dieser Antrag ist in Ansehung des § 5 Abs 2 zweiter Satz BewG auch rechtzeitig.

Daher ist der tatsächliche Wert des Erwerbes mit der tatsächlich dem o.a. Abgabepflichtigen in den Jahren 2007 bis 2011 zugute gekommenen Zinsenersparnis wie folgt unter Hinweis auf die in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. November 2011 bereits enthaltenen Berechnungen anzusetzen:

Zinsersparnis 2007	€	600.771,20
Zinsersparnis 2008	€	1.217.490,10
Zinsersparnis 2009	€	444.982,47
Zinsersparnis 2010	€	352.371,90
Zinsersparnis 2011		
(Berechnung: € 22.587.942,46 mal (1,33% plus 0,75%))	€	469.829,20
	€	3.085.444 87

Die Gesellschaftsteuer ist sohin mit 1% dieses Betrages oder € 30.854,45 festzusetzen.

Auch wenn dies infolge Eintritts der auflösenden Bedingung gemäß § 5 Abs 2 BewG nunmehr rechtsunerheblich ist, wird doch vorsichtsweise ergänzend darauf hingewiesen, dass das dortige Finanzamt den Jahreswert der unentgeltlichen Zur-Verfügung-Stellung des Kapitals in Ansehung des § 17 Abs 3 BewG deshalb unrichtig festgesetzt hat, weil bei - wie hier zutreffend - Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrundegelegt ist, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

Das dortige Finanzamt ist diesbezüglich vom Jahreswert des Jahres 2007 ausgegangen, doch kann keinesfalls ohne weiteres angenommen werden, dass in Zukunft der 3-Monats-EURIBOR zuzüglich einer Marge von 0,75% im Durchschnitt diese Höhe erreichen wird. Vielmehr muss nach dem vorliegenden Zahlenmaterial mangels besseren Wissens als wahrscheinlichster Wert der Durchschnitt der Jahreswerte 2007 bis 2011 berücksichtigt werden.

Die Summe der 3-Monats-EURIBOR-Zinssätze dieser Jahre beläuft sich auf 12,28%, woraus sich ein Durchschnittswert von (gerundet) 2,46% ergibt, sodass unter Hinzurechnung der Marge von 0,75% selbst bei Anwendung des § 15 Abs 2 BewG nur von einem Zinssatz von 3,21% auszugehen wäre.

...“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Mai 2012 wies das FAGVG die Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass eine Berichtigung der Steuer nach § 5 Abs. 2 BewG nicht in Betracht komme, da keine Bedingung vereinbart gewesen sei, als unbegründet ab.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 2012 folgte das FAGVG der Berufung gegen den Gebührenbescheid teilweise und setzte die Darlehensgebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG nunmehr ausgehend von einem Wert der dargeliehenen Sache in Höhe von € 22.649.000,00 mit € 181.192,00 fest.

Zu beiden Berufungen beantragte die Bf. die Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Vorlageantrag zur Berufung gegen den Gebührenbescheid führte die Bf. ergänzend aus, dass selbst wenn dem so wäre, dass die Abtretung der Gläubigerrechte nicht verlangt worden wäre, kein Darlehensvertrag zwischen der A. B. und der Bf. zustandegekommen wäre. Die Übergabe des Geldbetrages an den Notar könne nicht als Darlehensgewährung verstanden werden, weil der Notar den Betrag nicht als Bevollmächtigter der Bf. entgegengenommen habe. Vielmehr seien sämtliche relevanten Rechtsgeschäfte – wie dargetan – ausschließlich auf Gesellschafterebene, nämlich zwischen der A. B. einerseits und den „Altgesellschaftern“ der Bf. andererseits, abgeschlossen worden.

Das allfällige Fehlen des Verlangens des Übergangs der Gläubigerrechte könnte nur die Konsequenz haben, dass die A. B. überhaupt keinen Anspruch auf Zahlung seitens der Bf. hätte, nicht aber denjenigen auf Zahlung dieses Betrages aus dem Rechtsgrund einer vorangegangenen Darlehensgewährung.

Im Vorlageantrag zur Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid verwies die Bf. auf ihre Tatsachenvorbringen zur mündliche Erklärung gegenüber der Bf., ihre Forderung gegen die Bf. mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2012 mit einem angemessenen Zinssatz zu verzinsen, welchen das FAGVG nicht entgegengetreten sei, und meinte weiters unter Hinweis auf ihr Schreiben an das Finanzamt Wien 1/23 vom 10. März 2010, dass die Vereinbarung der Unverzinslichkeit anlässlich der Entstehung der Forderung bis auf weiteres erfolgt sei und dass eine solche Vereinbarung der Unverzinslichkeit bis auf weiteres für sich alleine schon als auflösende Bedingung zu qualifizieren sei.

Die Berufungen wurden vom FAGVG dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Mit Eingabe vom 2. Oktober 2012 übermittelte die Bf. dem unabhängigen Finanzsenat die Kopie eines mit 27. Dezember 2011 datierten Schreibens der A. B. an die Bf. folgenden Inhalts:

„...“

Betrifft: Forderungsverzinsung Wien

Sehr geehrte Damen und Herren!

Anlässlich des Entstehens unserer Forderung gegenüber Ihrer Gesellschaft haben wir Ihnen bis auf weiteres Unverzinslichkeit derselben zugestanden.

Wunschgemäß bestätigen wir gerne, dass wir nunmehr in mündlicher Form gegenüber Ihrer Gesellschaft am 21. Dezember 2011 den Widerruf dieser Unverzinslichkeit unserer Forderung mit Ablauf des 31. Dezember 2011 mitgeteilt haben.

Sie haben diese unsere Mitteilung zustimmend zur Kenntnis genommen, sodass ab 1. Jänner 2012 hinsichtlich unserer Forderung - sollte sie dann noch bestehen - eine Verzinsung mit dem 3-Monats-EURIBOR (jeweiliger Jahresdurchschnittswert) zuzüglich einer Marge von 0,75% zur Anwendung kommt.

Mit freundlichen Grüßen

...“

Da die 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.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes erfolgte eine Einsichtnahme in die dem Firmenbuch vorgelegten Jahresabschlüsse der Bf. der Jahre 2007 und 2008.

Dort sind Verbindlichkeiten in Höhe von € 23.099.000,00 bzw. € 23.129.000,00, die offensichtlich die hier gegenständlichen Verbindlichkeiten der Bf. gegenüber der A. B. umfassen, mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren ausgewiesen.

Bemerkt wird, dass die angefochtenen Bescheide sich jeweils auf ein „Gesellschafterdarlehen vom 10. März 2010“ beziehen. Auf Grund der Bezugnahme zum

gegenständlichen Bemessungsakt ErfNr. 306.348/2010, somit auf das, der jeweiligen Bescheiderlassung vorangegangene Verfahren, bestand auch für die Bf. kein Zweifel, welche Vorgänge das FAGVG in den angefochtenen Bescheiden erfasste, sodass die jeweilige Sache gerade noch ausreichend konkretisiert angesehen werden kann.

Sachverhalt und Vorfragenbeurteilung

Bei der Bf. handelt es sich um eine inländische, mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 22. Jänner 2007 von der J. Verwaltung GmbH gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung als Zweckgesellschafter zum Erwerb zweier Liegenschaften in Wien und in Linz.

Die J. Verwaltung GmbH steht bzw. stand im hier maßgeblichen Zeitraum 2007 im Eigentum der I. Privatstiftung und ist der Einflussosphäre des Investors K. I. zuzuordnen. Die Finanzierung des Liegenschaftserwerbes in Wien erfolgte über ein nicht beurkundetes Darlehen der H. AG, für das Haftungen von Gesellschaften bzw Personen aus der Sphäre des „Alteigentümers“ K. I. übernommen werden mussten. Die Finanzierung des Liegenschaftserwerbes in Linz erfolgte durch ein nicht beurkundetes Darlehen der D. E. Immobilien GmbH, die gleichfalls im Eigentum der J. Verwaltung GmbH stand und weiterhin steht und sohin zum damaligen Zeitpunkt eine Schwestergesellschaft des o.a. Abgabepflichtigen war.

Für diese ursprünglichen Darlehen war eine variable Verzinsung mit dem 3-Monats-EURIBOR zuzüglich einer Marge von 0,75% vereinbart.

Schon kurz nach dem Liegenschaftserwerb gelang es K. I., eine Investorengruppe aus den CEE-Ländern, deren Sprecher der nunmehrige Minderheitseigentümer des o.a. Abgabepflichtigen, L. M., war, für den Erwerb der Liegenschaften zu interessieren, wobei aus abwicklungstechnischen Gründen der „indirekte“ Erwerb in Form der Übertragung der Anteilsrechte an der Bf. in Betracht gezogen worden war.

Die „Alteigentümer“ wollten anlässlich des Anteilsübergangs nicht mehr Darlehensgeber des o.a. Abgabepflichtigen sein bzw. für das von diesem bei der H. AG aufgenommene Darlehen haften, sodass zugleich mit der Anteilsübertragung die Verpflichtung zur Einlösung der in Rede stehenden Darlehen durch die neue Mehrheitseigentümerin A. B. übernommen wurde.

Die entsprechende Verpflichtungserklärung wurde mündlich abgegeben. Die „Alteigentümer“ hatten die Sicherheit, dass die A. B. diese Verpflichtung erfüllen würde, dadurch, dass der für die Einlösung erforderliche Betrag bei einem Notar als Treuhänder erlegt und diesem mündlich der Auftrag erteilt wurde, anlässlich der Unterfertigung des Notariatsaktes über die Anteilsabtretung eine Forderungseinlösung vorzunehmen.

Dem entsprechend veranlassten die Notare G. als Treuhänder die Überweisung eines Betrages von € 21.252.332,24 auf das Konto der H. AG und eines Betrages von € 1.328.610,22 auf das Konto der D. E. Immobilien GmbH mit 14. Juli 2007, jeweils unter Angabe des Verwendungszwecks „*Einlösung gemäß §1422 ABGB A. B.*“, womit die

ursprünglichen Darlehensforderungen der Altgläubiger zuzüglich Zinsen und Spesen erfüllt waren.

Zum Darlehen der H. AG waren neben dem aushaftenden Betrag Spesen in Höhe von € 42.160,00 wegen vorzeitiger Rückzahlung des erst in fünf Wochen später fälligen Darlehens zu entrichten und zum Darlehen D. E. Immobilien GmbH waren neben dem aushaftenden Betrag von € 1.317.500,00 Zinsen in Höhe von € 11.110,22 zu bezahlen.

Diese Aufwendungen wurden ebenso auf die Bf. überwältzt, wie die Bank- und Notarskosten für den Gläubigerwechsel.

Unstrittig hat die A. B. mit 14. Juni 2007 einen Betrag von € 21.259.332,24 an die H. AG und einen Betrag von € 1.328.610,22 an die D. E. Immobilien GmbH bezahlt und diesen Betrag von insgesamt € 22.587.942,46 der Bf. ab Zahlung unverzinslich „bis auf weiteres“ zur Verfügung gestellt.

Das Darlehen der H. AG war in der laufenden Buchführung der Bf. für das Jahr 2007 passivseitig auf den Konto „3120 H. 000“ mit € 21.080.000,00 und das Darlehen der D. E. Immobilien GmbH auf dem Konto „3410 bzw 3210 D. E. Immobilien GmbH“ mit € 1.317.500,00 erfasst.

In den Büchern der Bf. wurde in Folge der Zahlungen der A. B. an die Altgläubiger zum 31. Dezember 2007 ein neues Konto unter der Bezeichnung „3220 Darlehen A. B.“ eröffnet und die Zahlungen der A. B. vom 14. Juni 2007 an die Altgläubiger (unter gleichzeitiger Saldierung der Konten 3120 und 3210 und offensichtlich von Zinsen und Spesen in der Höhe der Differenz zwischen den Darlehensforderungen der Altgläubiger lt. den Konten 3120 und 3410 bzw 3210 und den Zahlungen an die Altgläubiger) auf dem Darlehenskonto 3220 als Verbindlichkeiten gegenüber der A. B. verbucht.

Weiter wurde zum 31. Dezember 2007 auf diesem Konto das unbestrittene Gesellschafterdarlehen der A. B. in Höhe von € 60.000,00 und die offensichtlich auf die Bf. überwältzten Bank- und Notarskosten für die Treuhandenschaft im Zusammenhang mit den Rückzahlungen an die Altgläubiger als Darlehensverbindlichkeit der Bf. gegenüber der A. B. in Höhe von € 667,76 und von € 389,78 verbucht.

Am 21. Dezember 2011 hat die A. B. gegenüber der Bf. die Unverzinslichkeit dergestalt widerrufen, dass sie ab 1. Jänner 2012 eine Verzinsung mit dem 3-Monats-EURIBOR zuzüglich einer Marge von 0,75% mit Zustimmung der Bf. verlangte.

Auf Grund dieser Sachlage, welche sich aus den Vorbringen der Bf. einschließlich der Vorhaltsbeantwortung gegenüber dem Finanzamt Wien 1/23, den von der Bf. vorgelegten Unterlagen und aus dem Firmenbuch ergibt, steht fest, dass die A. B. der Bf. in Folge des Erwerbes von Geschäftsanteilen an der Bf. der Bf. ein neben dem durch Banküberweisung gewährten Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 60.000,00 im Jahr 2007 weitere Gesellschafterdarlehen in Höhe von insgesamt € 22.589.000,00 gewährt hat.

Entgegen der Ansicht der Bf. kann ein Darlehensvertrag nicht nur durch Zahlung der Darlehensvaluta an den Darlehensnehmer zustandekommen.

Der Darlehensvertrag setzt außer der Hingabe des Darlehensbetrages eine Willensübereinstimmung der Vertragspartner voraus, dass der Betrag als Darlehen gegeben und genommen werden soll. Ein Darlehen kann auch in der Form gewährt werden, dass die Schuld des Darlehensnehmers an seinen Gläubiger durch den Darlehensgeber bezahlt wird. Ist der Darlehensbetrag vereinbarungsgemäß an einen Dritten zu zahlen, hat der Darlehensgeber den Vertrag mit dem Einlangen der Valuta beim Dritten erfüllt. (vgl. OGH 20.12.2011, 8 Ob A 84/11b; OGH 10.04.2014, 6 Ob 56/14z; RIS-Justiz RS0019277; RS0119134; RIS-Justiz RS0019541).

Auch durch Novation kann eine Darlehensschuld begründet werden (Vereinbarungsdarlehen) (vgl. UFS 05.01.2004, RV/2552-W/02; RIS-Justiz RS0019381).

Dass hier Vereinbarungsdarlehenen vorliegen, zeigt sich schon alleine daraus, dass die A. B. der Bf. die eingelösten verzinslichen Forderungen, welche jedenfalls hinsichtlich der Forderung gegenüber der H. AG fünf Wochen nach Einlösung fällig gewesen wären, unverzinslich „bis auf weiters“ zur Verfügung gestellt hat.

Der Behauptung, dass hier keine Vereinbarung zwischen der A. B. und der Bf. geschlossen worden wäre, steht entgegen, dass der Bf. nicht nur der Aufwand der „Breakage Costs“ für die Einlösung vor Fälligkeit, sondern auch Bank- und Notarskosten in Zusammenhang mit der Einlösung überwält worden sind, und die Bf. diese Aufwände auch übernommen hat. Bei einer bloßen Forderungseinlösung zwischen der A. B. und den Altgläubigern hätte kein Grund für die Bf. bestanden, die daraus sich ergebenden Spesen zu tragen.

Dass der Ausweis der Zahlung der Einlösungsbeträge etc. in den Bücher der Bf. als Darlehensverbindlichkeit der Bf. gegenüber der A. B. unter Eröffnung des Darlehenskontos „3220 Darlehen A. B.“ die „Ursprüngliche Darlehensforderung der H. AG bzw. der D. E. Immobilien GmbH, die im Wege der Legalzession gemäß § 1422 ABGB im Einlösungswege auf die A. B. übergegangen ist“ beurkunden könnte, ist schlicht nicht nachvollziehbar, zumal damit eindeutig Darlehensverhältnisse zwischen der A. B. als Darlehensgeberin und der Bf. als Darlehensnehmerin ausgewiesen wurden.

Darüber hinaus sind die dort ausgewiesenen Darlehensbeträge von insgesamt € 22.649.000,00 in dem vom Geschäftsführer der Bf. unterfertigten und dem Firmenbuch vorgelegten Jahresabschlüssen 2007 und 2008 als Gesellschafterdarlehen (mit einer Laufzeit von über fünf Jahren) ausgewiesen.

Folgt man der Ansicht des Finanzamtes, wonach eine Darlehensgewährung in der Form erfolgte, dass die A. B. Verbindlichkeiten der Bf. bezahlte, würde dies im Ergebnis nichts ändern.

Da auch die Bank- und Notarskosten im Darlehenswege kreditiert wurden, hat die A. B. der Bf., wie zum 31. Dezember 2007 auf dem Konto „3220 Darlehen A. B.“ verbucht, insgesamt Gesellschafterdarlehen von € 22.649.000,00 gewährt.

Eine Selbstberechnung dieser Gesellschafterdarlehen hat die Bf. nicht vorgenommen.

Zur Unverzinslichkeit und zur Dauer der Darlehen ist festzustellen, dass der Ansicht, die unentgeltliche Zur-Verfügung-Stellung von Kapital „bis auf weiteres“ sei als Zur-Verfügung-Stellung von unbestimmter Dauer unter der auflösenden Bedingung des [jederzeitigen] Widerrufs zu interpretieren, so nicht gefolgt werden kann.

Dem steht einerseits entgegen, dass die Gesellschafterdarlehen in den Jahresabschlüssen mit einer Laufzeit von über fünf Jahren ausgewiesen sind, und hier wohl auch der Zweck der Darlehensgewährung gegen eine jederzeitige Fälligkeit durch den Darlehensgebers spricht. Auch kann hier keine solche Parteienabsicht unterstellt werden, zudem mit den Darlehen der alleinige Zweck der Bf., nämlich das Halten zweier Liegenschaften in einem den Darlehen entsprechenden Wert, finanziert wurde und diese Darlehen essentiell für die Bf. sind.

Soweit keine Rückzahlungsregelungen getroffen wurden, ergibt sich die Rückzahlungsverpflichtung aus der Rechtsnatur des Darlehens. Bei Fehlen einer Rückzahlungsvereinbarung kann das Darlehen sofort zurückgefordert werden, jedoch nicht früher, als es der Zweck der Darlehensgewährung oder die Parteienabsicht ergeben (vgl OGH vom 20.01.2000, 6Ob326/99f).

Es handelt sich hier um langfristige, von vornherein auf die Dauer der Darlehensgewährung unverzinslich gewährte Darlehen.

Sollte die Bf. mit ihrem Vorbringen in der Berufung meinen, die Unverzinslichkeit des Darlehen sei jederzeit einseitig von der A. B. widerrufbar gewesen, so ist dazu zu sagen, dass dies insbesondere aus den Darstellungen der Bf. vor der Festsetzung der Gesellschaftsteuer nicht ableitbar ist.

So wurde in der Stellungnahme vom 10. März 2010 ausgeführt, dass *„keine Zinsenverrechnung stattfindet und eine Fälligkeit bis auf weiteres unterbleibt“*. In der Eingabe vom 16. November 2011 erklärte die Bf. , dass *„dadurch, dass diese Verzinsung ab dem Einlösungszeitpunkt weggefallen ist, ist dem o.a. Abgabepflichtigen [der Bf.] folgender Vermögensvorteil durch die unentgeltliche Bereitstellung von Kapital durch den Gesellschafter zuteil geworden,“*.

Im Übrigen erfolgte lt. vorgelegtem Schreiben der A. B. an die Bf. vom 27. Dezember 2011 die Verzinsung in Folge der zustimmenden Kenntnisnahme der Bf. (...., *sodass*), somit auf Grund einer einvernehmlichen Änderung der Konditionen, wozu noch bemerkt wird, dass für diese einvernehmliche Änderung keine besonderer Grund erklärt wurde und diese somit jedenfalls vordergründig lediglich in den Steuerrechtsfolgen der unverzinslichen Zur-Verfügung-Stellung begründet scheint.

Rechtslage und Erwägungen zur Rechtsgeschäftsgebühr

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.

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.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur GebG-Novelle 1976 (338 BlgNR 14. GP), mit der die Ersatzbeurkundung von Gesellschafterdarlehen eingeführt wurde, gilt der Ausweis eines Gesellschafterdarlehens in den nach abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Büchern und Aufzeichnungen der Gesellschaft als Beurkundung, *"da diese Bücher und Aufzeichnungen grundsätzlich geeignet sind, über die Zuzählung des Darlehens Beweis zu erbringen und daher häufig infolge des Naheverhältnisses des Gesellschafters zu seiner Gesellschaft von der Errichtung einer förmlichen Urkunde abgesehen wird"*.

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgeblich. Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat (§ 17 Abs. 2 GebG).

Da es sich bei diesen Aufzeichnungen um Urkunden über das Rechtsgeschäft handelt, gilt auch hier der Grundsatz des Gebührengesetzes, dass für die Festsetzung der Gebühr der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde maßgeblich ist (vgl. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band I Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 8 Rz. 40).

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 erfolgen und gemäß Abs. 2 Z 3 leg.cit. ua. 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.

Da es sich hier, wie oben festgestellt, um im Jahr 2007 im Zuge des Erwerbes von Geschäftsanteilen an der Bf. gewährte und eindeutig mit Belegdatum 31. Dezember 2007 in die Bücher der Bf. aufgenommene Gesellschafterdarlehen der A. B. an die Bf. von insgesamt € 22.649.000,00 handelt, unterliegen diese der Gebühr § 33 TP 8 Abs. 1 GebG in Höhe von € 181.192,00.

Da für diese Gesellschafterdarlehen ungeachtet dessen, dass darüber keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise errichtet worden ist, entgegen der Bestimmungen des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG keine Selbstberechnung der Darlehensgebühr vorgenommen wurde, war die Darlehensgebühr gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall iV mit Abs. 4 BAO festzusetzen.

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

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 Rechtmäßigkeit 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 wurden Darlehensgebühren in Höhe von € 181.192,00 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).

Die Darlehensgebühr war folglich spruchgemäß festzusetzen.

Rechtslage und Erwägungen zur Gesellschaftsteuer:

Der Gesellschaftsteuer unterliegen gemäß § 2 Z 4 KVG 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 Richtlinie 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.

Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe d) der Richtlinie 69/335/EWG bzw. Art 11 Abs. 4 der RL 2008/7/EG bestimmen, dass die Steuer bei Erhöhung des Gesellschaftsvermögens gemäß Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b) der RL 69/335/EWG bzw. bei Kapitalzuführungen gemäß Art 3 Buchstabe h) der RL 2008/7/EG) vom tatsächlichen Wert der erbrachten Leistungen abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft aus diesen Leistungen erwachsen, erhoben wird.

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.

Nutzungen von unbestimmter Dauer sind nach § 15 Abs. 2 BewG 1955 mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten.

Der einjährige Betrag der Nutzung einer Geldsumme ist gemäß § 17 Abs. 1 BewG 1955, wenn kein anderer Wert feststeht, mit 5,5 v. H. anzunehmen. Bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, ist nach § 17 Abs. 3 BewG 1955 als Jahreswert der Betrag zu Grunde 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, (erstmal) verwirklicht wird (*Dorazil*, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kurzkommentar², S. 187, Pkt. VII. 1. zu § 7 KVG idF BGBl 1994/629; diese Bestimmung entspricht § 8 KVG in der Fassung vor dieser Novelle).

Im gegebenen Fall wurde der Bf. von ihrer Gesellschafterin seit dem 14. Juli 2007 unbestritten ein Betrag von € 22.587.942,46 unverzinslich „bis auf weiteres“ zur Verfügung gestellt.

Die A. B. hat damit der Bf. durch Überlassung von Gegenständen an die Bf. zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung einen Vermögensvorteil eingeräumt, der unbestritten nach Maßgabe der Bestimmungen des § 15 Abs. 2 BewG mit dem Neunfachen des Jahreswertes des ersparten Zinsaufwandes zu bewerten war, und der unbestritten als freiwillige Leistung eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer unterliegt.

Ebenso unbestritten ist, dass der Zinssatz zur Ermittlung des ersparten Zinsaufwandes zum Zeitpunkt der Überlassung des Kapitals zur Nutzung 5,03% betragen hat.

Entsprechend obiger Feststellungen handelt es sich dabei um langfristige, auf die Dauer der Darlehensgewährung unverzinslich gewährte Darlehen.

Wenn die Bf. nun meint, dass hier ein Sachverhalt vorläge, der dem, dem Erkenntnis VwGH 27.4.1987, 85/15/0323 zugrundeliegenden Sachverhalt vergleichbar wäre, so ist entgegenzuhalten, dass dort einerseits lediglich die Frage des Zeitpunktes des Entstehens der Steuerschuld zu beurteilen war und andererseits davon ausgegangen worden ist, dass es der Kreditgeberin in Folge einer Zinsfreistellung eines verzinslichen Kredites bis auf weiteres jederzeit möglich gewesen wäre, Zinsen zu verrechnen.

Demnach lag dort hinsichtlich der Zinsfreistellung eine Potestativbedingung vor.

Es ist hier aber auf das Erkenntnis VwGH 30.3.1998, 97/16/0313 zu verweisen, wonach Voraussetzung für eine Berichtigung nach § 5 Abs. 2 BewG 1955 der Eintritt einer auflösenden Bedingung ist.

Dass im hier gegenständlichen Fall in keine auflösende Bedingung vorlag, wurde der Bf. mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Mai 2012 vorgehalten.

Wenn die Bf. dazu im Vorlageantrag meint, dass die Vereinbarung der Unverzinslichkeit bis auf weiters schon alleine als auflösende Bedingung iSv § 5 BewG zu qualifizieren sei, so könnte dem zum einen im Lichte des oa. Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.3.1998 nicht ohne Weiteres gefolgt werden und zum anderen entspricht dies nicht dem Sachverhalt, wonach die Darlehen auf die Dauer der Darlehensgewährung unverzinslich zur Verfügung gestellt wurden.

Zum Einwand gegen den Zinssatz ist zu sagen, dass dieser aus prospektiver Sicht zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu beurteilen ist. Dieser Zeitpunkt ist hier der Zeitpunkt der Zurverfügungstellung des unverzinslichen Darlehens auf unbestimmte Zeit, nämlich der 14. Juni 2007, und es ist daher vom unbestrittenen Zinssatz für das Jahr 2007 von 5,03 % auszugehen.

Für eine Berücksichtigung des späteren Einbruchs bei den Zinsen ist hier kein Raum, zumal die Bf. gar nicht behauptet hat, dass diese Zinsentwicklung zum 14. Juni 2007 voraussehbar gewesen wäre. Im Übrigen wäre, wäre zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld nicht von einer gleichbleibenden Verzinsung auszugehen gewesen, der einjährige Betrag der Nutzung mit 5,5 v. H. der zur Verfügung gestellten Geldsumme anzunehmen gewesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es waren im Wesentlichen lediglich Tatfragen und Vorfragen zu lösen.

Im Übrigen wird auf VwGH 30.3.1998, 97/16/0313 hingewiesen.

Wien, am 5. September 2017

