

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache A. B. AG, Adr., vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kohlmarkt 8-10, Eingang Wallnerstraße 1, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 22. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel) vom 9. November 2010, ErfNr. 1/2004, betreffend Gesellschaftsteuer nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin X zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Gesellschaftsteuerbescheid wird

1. insoweit aufgehoben als damit Gesellschaftsteuer für Ersterwerbe von Gesellschaftsrechten betreffend "5.1.2007 Mezzaninkapital Q. € 240.000,00" und "5.1.2007 Mezzaninkapital O. € 1.760.000,00" festgesetzt worden ist

und

2. im Übrigen abgeändert wie folgt:

a. Die Gesellschaftsteuer für den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten betreffend das partiarische Darlehen vom 31.1.2005 von "C." wird festgesetzt mit € 12.704,73 (gemäß § 8 KVG 1% von Wert der Gegenleistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit a KVG in Verbindung mit § 2 Z 1 KVG in Höhe von € 1.270.473,37).

b. Die Gesellschaftsteuer für den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten betreffend das partiarische Darlehen vom 8.3.2005 von Dr. E. D. wird festgesetzt mit € 1.200,00 (gemäß § 8 KVG 1% von Wert der Gegenleistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit a KVG in Verbindung mit § 2 Z 1 KVG in Höhe von € 120.000,00).

c. Die Gesellschaftsteuer für den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten betreffend das partiarische Darlehen vom 8.3.2005 von F. und G. AG wird festgesetzt mit € 4.158,66 (gemäß § 8 KVG 1% von Wert der Gegenleistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit a KVG in Verbindung mit § 2 Z 1 KVG in Höhe von € 415.866,00).

d. Die Gesellschaftsteuer für den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten betreffend das partiarische Darlehen vom 30.5.2005 von Dr. H. F. I. wird festgesetzt mit € 35.064,94 (gemäß § 8 KVG 1% von Wert der Gegenleistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit a KVG in Verbindung mit § 2 Z 1 KVG in Höhe von € 3.506.493,96).

e. Die Gesellschaftsteuer für den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten betreffend das partiarische Darlehen vom 30.6.2005 von F. und G. AG wird festgesetzt mit € 533,00 (gemäß § 8 KVG 1% von Wert der Gegenleistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit a KVG in Verbindung mit § 2 Z 1 KVG in Höhe von € 53.300,40).

f. Die Gesellschaftsteuer für den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten betreffend die Wandlung der am 30.6.2005 an F. und G. AG abgetretenen Forderungen in ein partiarisches Darlehen wird festgesetzt mit € 30.000,00 (gemäß § 8 KVG 1% von Wert der Gegenleistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit a KVG in Verbindung mit § 2 Z 1 KVG in Höhe von € 3.000.000,00).

g. Die Gesellschaftsteuer für den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten betreffend die Wandlung der am 30.6.2005 an Dr. E. D. abgetretenen Forderungen in ein partiarisches Darlehen wird festgesetzt mit € 10.000,00 (gemäß § 8 KVG 1% von Wert der Gegenleistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit a KVG in Verbindung mit § 2 Z 1 KVG in Höhe von € 1.000.000,00).

h. Die Gesellschaftsteuer für den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten betreffend die Wandlung der am 30.6.2005 an J. K. abgetretenen Forderungen in ein partiarisches Darlehen wird festgesetzt mit € 5.000,00 (gemäß § 8 KVG 1% von Wert der Gegenleistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit a KVG in Verbindung mit § 2 Z 1 KVG in Höhe von € 500.000,00).

i. Die Gesellschaftsteuer für den ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten betreffend die Wandlung der am 30.6.2005 an Dr. L. M. abgetretenen Forderungen in ein partiarisches Darlehen wird festgesetzt mit € 5.000,00 (gemäß § 8 KVG 1% von Wert der Gegenleistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit a KVG in Verbindung mit § 2 Z 1 KVG in Höhe von € 500.000,00).

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist hinsichtlich des Spruchpunktes 1. zulässig und hinsichtlich der übrigen Spruchpunkte (2. a. bis i.) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Die Beschwerdeführerin (Bf.), A. B. AG (vormals V. GmbH; FN 1a) ist eine inländische Kapitalgesellschaft mit dem Sitz in Wiener Neudorf. Die gleichnamige, unter FN 2b im Firmenbuch eingetragene Rechtsvorgängerin wurde durch Übertragung des Vermögens, eingetragen im Firmenbuch am 30. März 2005 auf die Bf. als Gesellschafterin der Rechtsvorgängerin umgewandelt.

Mit Eingabe vom 24. August 2004 erklärten die Rechtsvorgängerin und die O. P. AG, idF O., gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG), aufgenommen unter ErfNr. 1/2004, eine Vereinbarung vom 16. August 2004 über die

Restrukturierung der Finanzierung der Rechtsvorgängerin zwischen der Bf. einerseits und der O. und der Q. S. T. AG (Q.) andererseits mit dem bemerken, dass diese Vereinbarung nach Ansicht der Anzeigerinnen keine Rechtsgeschäftsgebühr auslöse.

In Folge stellte das FAG nach Durchführung einer Außenprüfung in Zusammenhang mit der Vereinbarung über die Restrukturierung der Finanzierung der Bf. vom 16. August 2004 mehrere Erwerbe von Gesellschaftsrechten iSd § 2 Z 1 KVG fest und setzte gegenüber der Bf. mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 9. November 2009, ErfNr. 1/2004, unter Bezugnahme auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. Oktober 2009 und auf den Prüfbericht Gesellschaftsteuer betreffend *"Ersterwerb von Gesellschaftsrechten im Zusammenhang mit der Vereinbarung über die Restrukturierung der Finanzierung der A. B. AG vom 16. August 2004"* gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG iV. mit § 2 Z 1 KVG von einem Wert der Gegenleistung in Höhe von € 12.369.133,73 mit 1 %, somit mit € 123.691,34 fest.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung ist dazu Folgendes ausgeführt:

"In den Jahren 2004/-2006 wurden folgende Darlehen/Kredite gewährt:

8.3.2005	Darlehen Dr. D.	€	120.000,--
8.3.2005	Darlehen F.G.	€	415.866,--
30.6.2005	Darlehen F.G.	€	53.300,40
3.1.2005	Darlehen C.	€	1.270.473,37
30.5.2005	Darlehen E.F.I.	€	1.575.750,81
30.5.2005	Darlehen E.F.I.	€	1.175.967,38
30.5.2005	Darlehen E.F.I.	€	700.000,--
30.5.2005	Darlehen E.F.I.	€	54.775,77
30.6.2005	Abgetretene Darlehen der O. an die neuen Eigentümer	€	5.000.000,--
5.1.2007	Mezzaninkapital Erst Bank	€	240.000,--
5.1.2007	Mezzaninkapital O.	€	1.760.000,--
Summe der Darlehen		€	12.369.133,73

Anstatt einer Verzinsung, ausgehend vom aushaftenden Betrag, wurde bei allen Darlehen ein Anteil von 4% am EGT vereinbart. Es besteht somit eine Forderung die einen Anteil am Gewinn gewährt.

Dieser Sachverhalt ergab sich widerspruchsfrei aus der Einsicht in die Buchungsjournale und Bilanzen der entsprechenden Jahre und den Vorhaltsbeantwortungen zu den eingeleiteten Ermittlungen.

Rechtliche Würdigung

Durch diese Forderungen, die einen Anteil am Gewinn gewähren, ist ein Ersterwerb von Gesellschaftsrechten gem. § 2 Zi 1 KVG iVm. § 5 Abs 1 Zi 3 KVG gegeben.

Bemessungsgrundlage ist gem. § 7 Abs. 1 Zi 1 Lit a KVG die Gegenleistung, also die Summe der gewährten Darlehen. Gemäß 8 KVG beträgt die Steuer 1% der Bemessungsgrundlage .

Daraus ergibt sich folgende GesSt:

€ 12.369.133,73 mal 1% sind € 123.691,34."

Offensichtlich in Folge einer Eingabe der Bf. vom selben Tag, worin diese erklärte, dass das abgetretenen Darlehen und das Mazzaninkapital keine werterhöhende Kapitalzufuhr ausgelöst habe, der Wert des Darlehens vom Bankenkonsortium um € 1,-- abgetreten worden sei und die vereinbarte Verzinsung für das Darlehen nie bezahlt habe werden können, ist in dem der Bf. zugestellten Prüfungsbericht vom 13. November 2009 dazu weiters Folgendes festgehalten:

"Inwiefern beim Kapital von € 5.000.000,-- (s. Buchungen vom 30.6.2005) eine werthaltige Gegenleistung vorhanden ist, war im Ermittlungsverfahren strittig. Durch die Abtretung der Forderungen seitens der O. und der Q. von zusammen € 5.000.000,-- an die Gesellschafter wurden die Gesellschafter die neuen Gläubiger dieser Forderungen. Entsprechend der Vereinbarung über die Restrukturierung der Finanzierung vom 16.8.2004 haben sich die Gesellschafter verpflichtet, diese Forderung gegenüber den Banken nachrangig zu stellen. Die Gesellschafter stellen das Kapital von € 5.000.000,-- nachrangig zur Verfügung. Die Verfügungstellung stellt die Gegenleistung gem. § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG dar.

Eine Uneinbringlichkeit der Forderung im Sinne des § 14 Abs. 2 BewG liegt dann vor, wenn aus irgendwelchen Gründen nicht mehr mit ihrem Eingang gerechnet werden kann. Das Gesamtkonzept der Restrukturierung der Finanzierung zielt darauf ab, den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern und auch die Rückzahlung der Ausstände zu gewährleisten. Mit diesen begleitenden Maßnahmen kann daher nicht von der Überlassung einer uneinbringlichen Forderung ausgegangen werden. In den Folgejahren kam es dann auch zur teilweisen Tilgung der nachrangigen Gesellschafterdarlehen und des Mezzaninkapitals, was wiederum für die Einbringlichkeit der Forderung spricht. Infolge der Umwandlung von schlichtem Fremdkapital zu qualifiziertem Kapital ist nunmehr ein Gesellschaftsrecht im Sinne des KVG entstanden. Der Eigenkapitalcharakter tritt in deutlichen Vordergrund. Dieser Überlegung folgt auch die Bilanzierung zum 31.12.2005. Dort werden alle "Nachrangigen Gesellschafterdarlehen" als Eigenkapital im wirtschaftlichen Sinn ausgewiesen."

.....

Gegen diesen Bescheid brachte die Bf. eine Berufung ein mit welcher sie beantragte den angefochtenen Gesellschaftsteuerbescheid aufzuheben und die Gesellschaftsteuer für den betreffenden Rechtsvorgang mit 1 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 5.369.135,73 mit € 53.691,36 neu festzusetzen.

Weiters beantragte die Bf. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Die Berufung begründete die Bf. wie folgt:

"Die A. B. AG (A.) ist die Muttergesellschaft eines weltweit tätigen Konzerns, welcher auf die Herstellung von hochkomplexen Anlagen spezialisiert ist. Bedingt durch einen erheblichen Absatzrückgang im Jahr 2003, kam es bei der A. zu schwerwiegenden strukturellen Problemen und existenzbedrohender Liquiditätsschwierigkeiten im Jahr 2004. Dies führte soweit, dass die finanzierenden Banken, W. O. AG (O.) und Q. der S. T. AG (Q.), sämtliche offenen Forderungen in Höhe von EUR 19.192.354,61 fällig stellten und die A. somit unmittelbar vor der Insolvenz stand. Für die Banken bedeutete dies, dass die kompletten Forderungen bis auf eine Quote aus dem bevorstehenden Insolvenzverfahren voraussichtlich uneinbringlich und somit offenkundig wertlos geworden sind.

Um das Insolvenzscenario abzuwenden, hat die Bank gedrängt, eine Sanierung der A. durchzuführen. Für dieses Anliegen konnte nach einem langwierigen Bieterverfahren ein Sanierungskonsortium, bestehend aus neuen Gesellschaftern und Sanierungspartnern unter der Führung der EF I. Finanzberatung- und Treuhandgesellschaft, gewonnen werden. Am 16. August 2004 wurde zwischen den finanzierenden Banken und dem Sanierungskonsortium eine Vereinbarung über die Restrukturierung der Finanzierung der A. B. AG abgeschlossen.

Folgende Vertragsinhalte und -details sind für die Berufung relevant:

Das Sanierungskonsortium verpflichtete sich, unter bestimmten Voraussetzungen, der A. Eigenkapital in Höhe von EUR 5.000.000, 00 zur Verfügung zu stellen. Die erfolgte durch die Gewährung von nachrangigen und mit erfolgsabhängiger Verzinsung ausgestatteter Gesellschafterdarlehen.

Gleichzeitig mit der „Zusage dieser Gesellschafterdarlehen durch das Sanierungskonsortium musste die A., den Banken einen wesentlichen Teil der offenen Forderungen in Höhe von EUR 12.192.354, 61 überweisen. Die Rückführung der Banklinien in dieser Höhe war nur durch den gleichzeitig Eigenkapitaleinschuss durch das Sanierungskonsortium möglich. Ohne Kapitalzuführung wäre die erwartete Rückführung der fälligen Forderungen für das Bankenconsortium deutlich niedriger ausgefallen.

Unter diesen Bedingungen erklärten sich beide Banken wiederum im Gegenzug bereit, hinsichtlich des darüber hinausgehenden Betrags in Höhe von EUR 7.000.000,00 erstens einen Teil der offenen Forderungen und zwar EUR 5.000.000,00 an die Gesellschafter zum Kaufpreis von EUR 1, 00 abzutreten, zweitens den weiteren Teilbetrag in Höhe von EUR 2.000.000,00 über sieben Jahren zu stunden und drittens gleichzeitig diesen Betrag über dieselbe Zeitdauer nachrangig zu stellen. Als Verzinsung wurde ein prozentueller Anteil am Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vereinbart. Zusätzlich war die O. bereit, ihre Verpflichtungen aus Kreditbesicherungsgarantien in Höhe von gesamt EUR 2.361.500,00 bis Ende Juli 2007 zu verlängern.

Der mit dem Einstieg des Sanierungskonsortiums stehende Sanierungserfolg und die damit verbundene operative Fortführung hatte für die Banken einen wesentlichen Vorteil: Der Forderungsausfall in Höhe von bis zu EUR 19.192.354,61 konnte durch die Eigenkapitalzuführung des Sanierungskonsortiums deutlich reduziert werden

und ein Großteil des von den Banken der A. zur Verfügung gestellten Kapitals in Höhe von EUR 12.192.354,61 rückgeführt werden. Lediglich der Restbetrag in Höhe von EUR 7.000.000,00 wurde – weil uneinbringlich und somit nicht werthaltig - einerseits um EUR 1,00 verkauft und andererseits über einen ungewöhnlich langen Zeitraum und unbesichert gestundet. Aus Sicht des Bankenkonsortiums war auch das gewährte Mezzaninkapital in Höhe von EUR 2.000.000,00 objektiv wertlos, da bei den Verhandlungen mit dem Sanierungskonsortiums eine verlangte Rückführung dieser Förderungen zum Scheitern der Verhandlungen geführt hätte. Aus diesem Grund war die Rangrücktrittsvereinbarung und Stundung dieser Forderung conditio sine qua non für den Einstieg des Sanierungskonsortiums. Erst durch einen (sich zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht einmal in Ansätzen anbahnenden) Sanierungserfolg wäre diese Forderung wieder zumindest teilweise werthaltig gewesen. Zum Zeitpunkt des Abschlusses waren jedoch kurz- bis mittelfristig keine positiven Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit absehbar.

Aus diesen Umständen geht objektiv hervor, dass aus Sicht der Banken sowohl die an die Gesellschafter abgetretene Forderung in Höhe von EUR 5.000.000,00 als auch der auf die Dauer von sieben Jahren gestundete Betrag in Höhe von EUR 2.000.000,00 offensichtlich als wertlos eingestuft wurden.

Wir weisen auch darauf hin, dass die gegenständlichen Bankverbindlichkeiten entsprechend den gesetzlichen Vorschriften nach den Bestimmungen des Gebührengesetzes vergebührt worden sind. Dies ist lediglich als Hinweis zu verstehen, der ohne Auswirkungen auf die weiteren Rechtsfolgen hinsichtlich der Gesellschaftsteuer bleibt.

Der Sachverhalt einschließlich der Rahmenvereinbarung vom 16. April 2004 wurde ordnungsgemäß dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern angezeigt. Der wirtschaftliche Sachverhalt wurde mit dem verantwortlichen Betriebsprüfer - im Speziellen im Hinblick auf die Werthaltigkeit und die wirtschaftliche Situation im Zeitpunkt der Nachrangigstellung - diskutiert und erläutert.

Mit oben bezeichnetem Bescheid wurde jedoch vom zuständigen Finanzamt nun die Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG mit 1 % vom Wert der Gegenleistung gemäß § 7 Abs. 1 Z lit a KVG in Verbindung mit § 2 Z 1 KVG in Höhe von EUR 12.369.133,73 mit einem Betrag in Höhe von EUR 123.691,34 festgesetzt. In der Begründung wird auf die Niederschrift der Schlussbesprechung und auf den Prüfbericht gemäß § 150 BAO vom 03. November 2009 über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend Gebühren und Kapitalverkehrsteuern des Zeitraumes 2004 bis 2006 verwiesen.

Der als Bemessungsgrundlage herangezogene Betrag in Höhe von EUR 12.369.133,73 ergibt sich aus der Summe der im Rahmen der Restrukturierung in den Jahren 2004 - 2006 an die A. gewährten und mit einer gewinnabhängigen Verzinsung versehenen Darlehen bzw Kredite.

Die Bemessungsgrundlage für die festgesetzte Gesellschaftsteuer setzt sich wie folgt

zusammen:

<i>Bezeichnung</i>	<i>Betrag in EUR</i>
<i>Gesellschaftereinzahlungen</i>	<i>5.369.133,73</i>
<i>Abgetretene Darlehen</i>	<i>5.000.000,00</i>
<i>Mezzaninkapital</i>	<i>2.000.000,00</i>
<i>Gesamt</i>	<i>12.369.133,73</i>

Der Wert der Gegenleistung für die Einräumung der nachrangigen, erfolgsabhängig verzinsten Gesellschafterdarlehen und Mezzaninverbindlichkeiten wurde mit dem Nominalbetrag in Höhe von EUR 12.369.133,73 seitens der Abgabenbehörde festgesetzt. Während die Bewertung der Gesellschaftereinzahlungen in Höhe von EUR 5.369.133,73 für uns nachvollziehbar ist, lässt die Bewertung der „Gegenleistungen“ für die abgetretenen Darlehen sowie für das Mezzaninkapital durch die Abgabenbehörde erste Instanz mit EUR 7.000.000,00 eine entsprechende rechtliche Würdigung des gegenständlichen Sachverhaltes vermissen. Der Wert wurde dem Bescheid ohne entsprechende schlüssige Argumentation zugrunde gelegt. Es finden sich zwar Überlegungen zur Bewertung im Betriebsprüfungsbericht, diese werden allerdings offen gelassen und nicht schlüssig zu Ende geführt. Der Vertreter des Finanzamts bringt in Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vor, dass im Ermittlungsverfahren zwar strittig war, inwiefern beim Kapital von EUR 5.000.000,00 eine werthaltige Gegenleistung vorhanden war, dass jedoch eine Uneinbringlichkeit der Forderung im Sinne des § 14 Abs 2 BewG nicht vorliegt.

Als Begründung für die Entscheidung wird angeführt, dass „das Gesamtkonzept der Restrukturierung der Finanzierung“ darauf abzielt, „den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern und auch die Rückzahlung der Ausstände zu gewährleisten.“ Weiters wird darauf verwiesen, dass es in den Folgejahren „zur teilweisen Tilgung der nachrangigen Gesellschafterdarlehen und des Mezzaninkapitals“ gekommen ist, „was wiederum für die Einbringlichkeit der Forderung spreche.“ Es wird eben nicht begründet, warum der Wert der Forderungen aus einer stichtagsbezogen Perspektive höher wie EUR 1,00 sein soll.

Unsere Rechtsansicht

Hinsichtlich der rechtlichen Würdigung des gesamten Sachverhaltes teilen wir die Ansicht der Abgabenbehörde, dass die Wandlung der Darlehen in bevorrechtete Forderungen die einen Anteil am Gewinn gewähren, gemäß § 2 Z 1 KVG iVm § 5 Abs 1 Z 3 KVG einen Ersterwerb von Gesellschaftsrechten darstellt. Der Ersterwerb von Gesellschaftsrechten unterliegt gemäß § 8 KVG der Gesellschaftsteuer in Höhe von 1 % der Bemessungsgrundlage, wobei gemäß § 7 Abs 1 Z1 lit a KVG der Wert der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist. Hinsichtlich der Bestimmung der Bemessungsgrundlage ist die Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz jedoch offenkundig unrichtig und falsch begründet.

In § 7 Abs 1 KVG ist die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Gesellschaftsteuer normiert. Dabei werden folgende vier Sachverhalte unterschieden:

- Beim Erwerb von Gesellschaftsrechten, wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, ist der Wert dieser Gegenleistung heranzuziehen (§ 7 Abs 1 Z 1 lit a KVG).*
- Beim Erwerb von Gesellschaftsrechten, wenn keine Gegenleistung zu bewirken ist, und bei Verlegung der Geschäftsleitung einer ausländischen Kapitalgesellschaft ist der Wert der Gesellschaftsrechte heranzuziehen (§ 7 Abs 1 Z 1 lit b sowie § 7 Abs 1 Z 3 KVG), wobei zumindest der Nennwert abzüglich ausstehender Einlagen anzusetzen ist (§ 7 Abs 2 KVG).*
- Bei Leistungen im Sinne der § 2 Z 2 bis 4 KVG ist der Wert der Leistung heranzuziehen (§ 7 Abs 1 Z 2 KVG).*
- Bei Zuführung von Anlage- oder Betriebskapital an inländische Niederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften ist der Wert des Anlage- oder Betriebskapitals heranzuziehen (§ 7 Abs 1 Z 4 KVG).*

Da es sich im gegenständlichen Sachverhalt einvernehmlich um einen Erwerb von Gesellschaftsrechten handelt, bei dem die Gesellschafter eine Gegenleistung zu erbringen hatten - Einzahlung von Geld bzw Umwandlung von Forderungsrechten - ist im vorliegenden Sachverhalt unstrittig § 7 Abs 1 Z 1 lit a KVG anzuwenden. Aus dem Gesetzeswortlaut ist eindeutig zu schließen, dass nicht der Wert der gewährten Gesellschaftsrechte anzusetzen ist, da in diesem Fall der Regelungsinhalt von § 7 Abs 1 Z 1 lit b KVG obsolet wäre, der für die Bemessung der Gesellschaftsteuer bei Unterbleiben einer Gegenleistung auf den Wert der gewährten Gesellschaftsrechte abstellt.

Als Gegenleistung ist all das anzusehen, was der Gesellschafter tatsächlich für die Erlangung der neuen Gesellschaftsrechte aufwenden muss. Eine Gegenleistung kann in Geld oder in Sacheinlagen bestehen. (vgl. Thunshirn/ Himmelsberger/ Hohenecker, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, Wien 2008) Im gegenständlichen Sachverhalt handelt es sich hierbei um die gewährten Darlehen bzw. um die überlassenen Beträge.

Daher ist entscheidend, welcher Wert der Gegenleistung im Zeitpunkt der Gewährung der Kapitalzuführung beizumessen ist. Für die Bewertung ist jedenfalls auf die Verhältnisse am Stichtag abzustellen. Änderungen der wirtschaftlichen und rechtlichen Situation nach dem Stichtag sind für die Bewertung irrelevant. Das Bewertungsgesetz bestimmt in § 10 BewG für die Bewertung als lex generalis den gemeinen Wert als Bewertungsansatz. Der gemeine Wert wird definitionsgemäß durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Unter gewöhnlichem Geschäftsverkehr versteht man einen Markt, der durch unterschiedliche Interessen von Angebot und Nachfrage geprägt wird, und bei der jeder Vertragspartner ohne Zwang in Wahrung seiner eigenen wirtschaftlichen Interessen handelt (Vgl. Berger/Wakounig/Kindl Hrsg. Gebühren, Verkehrssteuern, Bewertung, Wien 2009). Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen.

Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Weiters ist als lex specialis für die Bewertung von Kapitalforderungen in § 14 BewG folgendes normiert:

„Kapitalforderungen sind mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Gemäß § 14 Abs 2 BewG bleiben „Forderungen, die uneinbringlich sind (...) außer Ansatz.“ Entscheidend ist auch, dass der Ausfall nicht nachgewiesen werden muss. Es reicht, wenn am Stichtag aufgrund der allgemeinen Umstände mit einem Ausfall gerechnet werden muss. (Vgl. Dr. Alfred Twaroch, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Wien; vgl. ferner Berger/Wakounig/Kindl Hrsg. Gebühren, Verkehrsteuern, Bewertung, Wien 2009)

Im vorliegenden Fall ist die Gegenleistung der Gesellschafterleistungen in Höhe von EUR 12.369.133,73 entsprechend folgender Tabelle in drei Komponenten zu unterteilen und entsprechend differenziert zu betrachten:

<i>Bezeichnung</i>	<i>Betrag in EUR</i>
<i>Gesellschaftereinzahlungen</i>	<i>5.369.133,73</i>
<i>Abgetretene Darlehen</i>	<i>5.000.000,00</i>
<i>Mezzaninkapital</i>	<i>2.000.000,00</i>
<i>Gesamt</i>	<i>12.369.133,73</i>

Gesellschaftereinzahlungen

Bei den Gesellschafterdarlehen in Höhe von EUR 5.369.133,73 wurde von den Gesellschaftern der A. als Gegenleistung für den Erwerb der Gesellschaftsrechte der Gesellschaft tatsächlich Geld zur Verfügung gestellt. Hierbei handelt es sich unbestritten um eine werthaltige Gegenleistung, welche mit dem Nominale anzusetzen und in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen ist. Die Gesellschaftsteuer für diesen Betrag wurde durch die A. bereits entrichtet.

Abgetretene Darlehen

Für die rechtliche Beurteilung der Umwandlung des von den Banken abgetretenen Darlehens im Nominalwert von EUR 5.000.000,00 stellt sich die Situation vollkommen anders dar. Im Unterschied zur tatsächlichen Geldeinzahlung bestand hier die Gegenleistung für den Erwerb der Gesellschaftsrechte in der Umwandlung einer nicht werthaltigen Forderung durch die Mitglieder des Sanierungskonsortiums.

Nachdem die beiden Banken im Zeitpunkt der Abtretung an das Sanierungskonsortiums weder Gesellschafter der A. Waren, noch ihnen als fremde Dritte unterstellt werden kann, dass sie dem Sanierungskonsortium eine freiwillige Zuwendung machen wollten, ist somit bei der zeitgleich mit der vereinbarten Nachrangigstellung vereinbarten Abtretung der Forderung mit einem Kaufpreis in Höhe von EUR 1,00 davon auszugehen, dass dieser Kaufpreis dem Wert der Forderung im Zeitpunkt der Abtretung und daher auch der Umwandlung entspricht. Der Wert der Gegenleistung im Zeitpunkt der Umwandlung in Gesellschaftsrechte kann daher in diesem Zusammenhang sogar durch eine zeitnahe

Kauftransaktion mit externen Personen nachgewiesen werden. Aus diesem Grund ist die Gesellschaftsteuer auf Basis einer Bemessungsgrundlage von EUR 1,00 (=Kaufpreis der Forderungen) zu bemessen.

Die objektive Wertminderung der Forderung hat sich zudem dadurch manifestiert, dass die Banken ihrerseits diesen Betrag, aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Verfassung, in der sich die A. befunden hat, intern bereits abgeschrieben haben, da sie mit einem Totalausfall ihrer Forderungen rechnen mussten.

Mezzaninkapital

Ähnlich gelagert ist auch die Bewertung des Mezzaninkapitals in Höhe von gesamt EUR 2.000.000,00 zu sehen. Wie bereits im Rahmen der Sachverhaltsdarstellung erläutert, konnten die Banken ohne Einstieg des Sanierungskonsortiums mit dem Eingang dieses Betrages augenscheinlich nicht mehr rechnen. Aus Sicht der Banken waren nur jene Forderungen tatsächlich werthaltig, die im Zeitpunkt des Einstiegs des Sanierungskonsortium rückgeführt worden sind. Somit zählt der Betrag in Höhe von EUR 2.000.000,00, welchen die Banken der A. weiterhin als Mezzaninkapital stundeten, im Zeitpunkt der Wandlung ebenfalls nicht zum werthaltigen Teil der Darlehen.

Entscheidend ist auch, dass die Nachrangigkeitserklärung eine „condition sine qua non“ für die Gewährung des Eigenkapitals durch die Sanierungspartner und somit für den Erhalt des Betrages in Höhe von EUR 12.192.354,61 war. Diese ebenfalls wertlose Forderung wurde lediglich aus dem Grund nicht sofort abgetreten, weil die Banken sich die Möglichkeit offen halten wollten, an einem potentiellen Sanierungserfolg zu partizipieren. Nichtsdestotrotz waren die Forderungen am Stichtag objektiv wertlos und mögliche ungewisse zukünftige Sanierungserfolge der Gesellschaft entgegen den Begründungen der Abgabenbehörde für die Wertbemessung ohne Relevanz.

Auf Basis dieser Überlegungen und der Berücksichtigung des Sachverhalts kommen wir zum Ergebnis, dass die Gegenleistung bei den gewährten nachrangigen Gesellschafterdarlehen in Höhe von EUR 5.000.000,00 sowie beim Mezzaninkapital in Höhe von EUR 2.000.000,00 aufgrund der nicht vorhandenen Werthaltigkeit dieser Forderungen mit jeweils EUR 1,00 zu bemessen ist. Dieser Bewertung liegt - wie erläutert - keine Schätzung sondern auch im Zusammenhang mit dem Mezzaninkapital eine taggleiche Transaktion mit fremden Dritten, nämlich den finanzierenden Banken zugrunde."

Die Berufung wurde vom FAG ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

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.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes erging im Wesentlichen folgender Vorhalt an die Bf. sowie an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FAGVG):

".....

Zur (gesellschaftsteuer)rechtlichen Würdigung der "Wandlung der Darlehen" "Abgetretene Darlehen" und "Mezzaninkapital" ist vöweg Folgendes zu bemerken:

Werden die Darlehensbedingungen eines fest verzinslichen Darlehens nachträglich so verändert, dass aus Fremdkapital Eigenmittel im Sinne des KVG werden, löst dieser Vorgang Gesellschaftsteuerpflicht aus (Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG-Kommentar S 88, 3.6.2.7 Sonderfall V).

Hinsichtlich der "abgetretenen Darlehen" sind unbestritten nicht die Abtretungen der Darlehensforderungen um € 1 als die Gesellschaftsteuerpflicht auslösende Vorgänge anzusehen, sondern die im Verhältnis zwischen Neugläubigern und der Bf. als Schuldnerin erfolgte "Wandlung der Darlehen in bevorrechtete Forderungen, die einen Anteil am Gewinn gewähren", deren grundsätzliche Gesellschaftsteuerpflicht unbestritten ist.

Bei einem Wechsel zwischen partiarischem Darlehen und festverzinslichem Darlehen ist im Allgemeinen von einer Novation (§ 1376 ABGB) auszugehen (vgl. OGH 29.6.1989, 8 Ob 533/89).

Die Novation ist ein entgeltlicher Vertrag, weil der Gläubiger den alten Anspruch verliert und der Schuldner mit einer neuen Verbindlichkeit belastet wird (Ertl in Rummel³, § 1376, Rz 4).

Bei einem partiarischen Darlehen besteht die Gegenleistung des Gesellschafters in der Zuführung des partiarischen Darlehensbetrages als "Quasi-Eigenkapital". Der Wert der Gegenleistung besteht im dem Nennbetrag des zugeführten partiarischen Darlehens (BFH 13.9.1989, I R 118/85).

Bemessungsgrundlage iSd KVG ist demnach, insoweit von einer Novation auszugehen ist, der Nennbetrag des durch Novation neu gewährten Darlehensbetrages.

Nach Artikel 5 Abs. 1 Buchstabe e der Kapitalansammlungsrichtlinie (69/335/EWG) in der hier geltenden Fassung ist für Vorgänge nach Artikel 4 Abs. 2 Buchstabe c die Gesellschaftsteuer auf den Nennbetrag der aufgenommenen Darlehen zu erheben.

Demnach steht die Kapitalansammlungsrichtlinie einer Besteuerung der "Wandlung der Darlehen in bevorrechtete Forderungen, die einen Anteil am Gewinn gewähren" vom Nennbetrag der Darlehen, jedenfalls hinsichtlich der "abgetretenen Darlehen", nicht entgegen.

Zum "Mezzaninkapital" ist zu sagen, dass bei einer Stundung ungeachtet gewinnabhängiger Stundungszinsen nicht ohne Weiters von einer Novation ausgegangen werden kann.

Insoweit nicht von einer Gegenleistung ausgegangen werden kann, unterläge die "Wandlung der Darlehen" zwar nach innerstaatlichem Recht der Gesellschaftsteuer. Von

einer "Darlehensaufnahme" iSd Kapitalansammlungsrichtlinie kann dann aber nicht die Rede sein.

Ungeachtet obiger Ausführungen wird der Vollständigkeit halber im Hinblick auf die Behauptung, die "abgetretenen Darlehen" und das "Mezzaninkapital" seinen nicht werthaltig gewesen bzw. deren Wert habe dem Kaufpreis von € 1 entsprochen, ersucht, detailliert darzulegen, welche Zahlungen die (Neu)Gläubiger auf Grund ihrer Gewinnansprüche und ihrer Rückzahlungsansprüche bisher erhalten haben bzw. (im Falle von Verzichten oder Stundungen) zu erhalten gehabt hätten.

Dem Argument, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses [Forderungsabtretung und Stundung] keine positiven Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit absehbar waren, kann nicht ohne Weiteres gefolgt werden, zumal die Sanierung Voraussetzung für Forderungsabtretung und Stundung war und diese letztlich wohl auch auf die Erreichung eines positiven Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zielte. Ansonsten wäre der damit verbundene Aufwand wohl nicht getätigt worden und das künftige Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit in keinem Fall zur Zinsbestimmung herangezogen worden.

Im Übrigen ist die der Sanierung folgende Entwicklung ein Indiz für den zum Zeitpunkt der Durchführung der Sanierungsmaßnahmen prospektiven Erfolg dieser Maßnahmen."

Dazu erklärte die Bf. Folgendes:

"Wie in der Berufung vom 8. März 2010 dargestellt, stellten die finanzierenden Banken, W. O. AG (O.) und Q. der S. T. AG (Q.) im Jahr 2004 sämtliche offenen Forderungen in Höhe von EUR 19.192.354,61 fällig, wodurch die A. unmittelbar vor der Insolvenz stand. Um das Insolvenzscenario abzuwenden, verpflichtete sich das Konsortium (siehe Tabelle), der A. Kapital zur Verfügung zu stellen.

Finanzierendes Konsortium

U. Privatstiftung

Dr H. F I.

Dr E. D.

J. K. (Vorstand)

Dr L. M. (Vorstand)

Die Aktionäre waren zu diesem Zeitpunkt die folgenden Personen:

Aktionäre	Anzahl der Aktien	%
F. und G. AG (U. Privatstiftung).	576.396	36,0%
Dr H. F I.	864.594	54,0%
Dr D. Unternehmensberatung GmbH (Dr D.)	145.700	9,1%
Dr E. D.	14.410	0,9%
	1.601.100	100,0%

Zum einen erklärten sich die beiden Banken bereit, hinsichtlich eines Betrags in Höhe von EUR 7.000.000,00 erstens einen Teil der offenen Forderungen und zwar EUR 5.000.000,00 an das Konsortium zum Kaufpreis von EUR 1,00 abzutreten („abgetretenes Darlehen“), zweitens den weiteren Teilbetrag in Höhe von EUR 2.000.000,00 („Mezzaninkapital“) über einen Zeitraum von sieben Jahren zu stunden und drittens gleichzeitig diesen Betrag über dieselbe Zeitdauer nachrangig zu stellen. Das abgetretene Darlehen iHv EUR 5.000.000,00 teilte sich auf die folgenden Personen auf:

	Nominale
F. und G. AG (zurechenbar U. Privatstiftung)	3.000.000,00
Dr E. D. (Vorstand + Eigentümer)	1.000.000,00
J. K. (Vorstand)	500.000,00
Dr L. M. (Vorstand)	500.000,00
	5.000.000,00

Da das abgetretene Darlehen iHv EUR 5.000.000,00 im Verhältnis zum Mezzaninkapital nachrangig war, war die Wahrscheinlichkeit der Rückzahlung noch deutlich geringer als die der Rückzahlung des Mezzaninkapitals.

Zum anderen musste die nötige Finanzierung durch die Gewährung eines nachrangigen und mit erfolgsabhängiger Verzinsung ausgestatteten Gesellschafterdarlehens iHv mindestens EUR 5.000.000,00 sichergestellt werden.

Aufteilung des gewährten Darlehens	zurechenbar zu	EUR
Dr E. D.	Dr E. D.	120.000,00
F. und G. AG	U. Privatstiftung	469.166,40
C.	U. Privatstiftung	1.270.473,37
E.F.I.	Dr H. F-I.	3.506.493,96
Summe		5.366.133,73

Als Verzinsung wurde für das Mezzaninkapital ein prozentueller Anteil iHv 4 % am Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vereinbart. Für die, durch die Gesellschafter übernommene Forderung und gewährten Darlehen, wurde ebenfalls ein prozentueller Anteil iHv 4 % am Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit für die gesamte Summe der Forderungen vereinbart. Desweiteren war der Betrag der Verzinsung gedeckelt mit dem Betrag, der einer Verzinsung von 12 % pa entsprochen hätte. Somit erhielten die Banken für ihre Finanzierung einen Anspruch am Ergebnis iHv 4 % und das Konsortium (als eine Einheit) für deren Finanzierung ebenfalls einen Anspruch am Ergebnis iHv 4 %.

Im Rahmen der Reorganisation der A. wurde ein Gutachten über den Unternehmenswert der A. von der HOUF Wirtschaftsprüfer + Steuerberater GmbH erstellt (datiert mit 18.11.2004) in dem der Fortbestand des Unternehmens mit erheblichen Bedenken

gesehen wurde. Unter der Annahme, dass die Gesellschaft die benötigten Finanzierungen erhält, kam der Gutachter zu einem Unternehmenswert von EUR 4.000.000,00.

Aufgrund der vereinbarten Ergebnistangente von 4 % ist zu unterstellen, dass auch der Wert der Forderung lediglich 4 % des Unternehmenswerts beträgt. Unseres Erachtens ist daher für die Darlehen von EUR 5.000.000,00 bezogen auf die Verzinsung ein Wert von maximal jeweils EUR 160.000, 00 anzunehmen.

Bezugnehmend auf Ihr Ersuchen darzulegen, welche Zahlungen die Gläubiger aus diesem abgetretenen Darlehen sowie dem Mezzaninkapital auf Grund ihrer Gewinnansprüche und Rückzahlungsansprüche erhalten haben oder zu erhalten gehabt hätten können wir Ihnen folgende Aufstellung zur Verfügung stellen.

Gewinn- und Rückzahlungsansprüche in EUR		2005	2006	2007	2008
Mezzaninkapital	Stand	2.000.000,00	0,00	0,00	0,00
	Zinsen	0,00	68.506,26	0,00	0,00
	davon verzichtet	0,00	0,00	0,00	0,00
abgetretenes Darlehen	Stand	5.000.000,00	5.000.000,00	5.000.000,00	5.000.000,00
	Zinsen	0,00	68.506,26	225.538,15	224.600,00
	davon verzichtet	0,00	68.506,26	225.538,15	224.600,00

Wie dargestellt, wurde von den Darlehensgebern in allen Jahren auf sämtliche Zinsen aus dem abgetretenen Darlehen verzichtet. Ab dem Jahr 2009 wurde die Verzinsung auf eine Fixverzinsung umgewandelt."

Vor der am 29. November 2016 stattgefundenen mündlichen Verhandlung, an welcher sowohl Vertreter des FAGVG wie auch Vertreter der Bf. teilgenommen haben, wurde der Sachverhalt aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes vorbehaltlich des Ergebnisses der mündlichen Verhandlung den Parteien gegenüber mit E-Mail wie folgt dargestellt:

"Die Beschwerdeführerin (Bf.) A. B. AG (vormals V. GmbH; FN 1a) ist eine inländische Kapitalgesellschaft mit dem Sitz in Wiener Neudorf die mit Gesellschaftsvertrag vom 19. Juli 2004 mit dem Zweck errichtet wurde, Aktien an A. B. AG (FN 2b, nunmehr Rechtsvorgängerin der Bf.), zu erwerben und als Mehrheitsgesellschafterin deren wirtschaftliche Sanierung durchzuführen.

Die Rechtsvorgängerin war die Muttergesellschaft eines weltweit tätigen Konzerns, welcher auf die Herstellung von Anlagen spezialisiert ist. Bedingt durch einen erheblichen Absatzrückgang im Jahr 2003, kam es bei der Rechtsvorgängerin zu schwerwiegenden strukturellen Problemen und existenzbedrohenden Liquiditätsschwierigkeiten im Jahr 2004. Dies führte soweit, dass die finanzierenden Banken, W. O. AG (O.) und Q. der S. T. AG (Q.) (gemeinsam: die Banken) sämtliche offenen Forderungen in Höhe von € 19.192.354,61 fällig zu stellen beabsichtigten, was für die Banken jedoch bedeutet

hätte, dass die Forderungen bis auf eine Quote aus dem drohenden Insolvenzverfahren voraussichtlich uneinbringlich geworden wären.

Am 16. August 2004 schlossen die Bf. und die Banken eine Vereinbarung über die Restrukturierung der Finanzierung der Rechtsvorgängerin.

Lt der Präambel dieser Vereinbarung sollte im Rahmen der Sanierung ein Großteil der Barforderungen der Banken und der Avallinien schrittweise zurückgeführt werden und es sollen die Banken auf Verlangen der Bf. zur Sanierung der Rechtsvorgängerin einen wirtschaftlichen Beitrag leisten.

Dazu erklärten sich die Banken unter der Voraussetzung, dass die Bf. der Rechtsvorgängerin Eigenkapital oder ein nachrangiges Gesellschafterdarlehen von € 5.000.000,00 zur Verfügung stelle, bereit, einen Teil ihrer Forderungen an die Bf. zu verkaufen sowie einen weiteren Teil ihrer Forderungen nachrangig zu stellen und zu stunden, wenn zugleich die Rückführung der restlichen Forderungen sichergestellt sei. Im Detail ist in der Vereinbarung, soweit hier von Bedeutung, festgehalten, dass die O. gegenüber der Rechtsvorgängerin Barforderungen in Höhe von € 16.345.407,93 habe und weiters Garantien in Höhe von € 5.064.638,06 ausgestellt habe und dass die Q. gegen die Rechtsvorgängerin eine Barforderung von € 2.846.946,68 habe.

Im Falle der Gewährung eines Gesellschafterdarlehens anstelle von Eigenkapital in Höhe von € 5.000.000,00 war vereinbart, dass das Gesellschafterdarlehen nachrangig und auf unbestimmte Zeit gewährt werde, welches mit höchstens 4% des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Rechtsvorgängerin iSd § 231 Abs. 2 HGB (EGT), maximal mit 12 % des Darlehensbetrages verzinst sein solle (Pkt. IV.3 iV mit Pkt. VI. 2.3. der Vereinbarung).

Das Gesellschafterdarlehen sollte (sinngemäß) bis zur vollständigen Befriedigung der Ansprüche der Banken unkündbar sein und nicht getilgt werden.

Unter der Bedingung der Darlehenszuzählung bzw. weiterer Bedingungen lt. Pkt. IX. der Vereinbarung boten die Banken der Bf. die Abtretung von Forderungen gegenüber der Rechtsvorgängerin in Höhe von € 5.000.000,00 (O. 4.400.000,00 und Q. € 600.000,00) um € 1,00 an, wofür dieselben Bestimmungen hinsichtlich Verzinsung, Kündbarkeit, Tilgung und Nachrangigkeit ab dem Zeitpunkt der Abtretung gelten sollten wie für das Gesellschafterdarlehen.

Weiters wurde vereinbart, dass mit Eintritt der Bedingungen lt. Pkt. IX. der Vereinbarung eine Forderung der Banken in Höhe von € 2.000.000,00 (O. € 1.760.000,00 und Q. € 240.000,00) fällig werde, welche sodann gestundet und gegenüber Drittgläubigern auf sieben Jahre nachrangig gestellt werde.

Als Stundungsvergütung wurde ein Betrag in Höhe von jährlich 4 % des EGT, begrenzt mit einem Betrag in Höhe von 12% der Forderung, vereinbart.

In der Folge wurde die Rechtsvorgängerin durch Übertragung des Vermögens, eingetragen im Firmenbuch am 30. März 2005 auf die Bf. als ihre Gesellschafterin umgewandelt.

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Umwandlungsplanes vom 10. Februar 2005 war die Bf. an der Rechtsvorgängerin zu 91,52% beteiligt und Gesellschafter der Bf. waren Dr. H. F. I. zu 54%, die F. und G. AG in Vaduz zu 36%, die Dr. D. Unternehmensberatung GmbH in Salzburg zu 9,1% und Dr. E. D. zu 0,9%.

Im Sinne der Vereinbarung vom 16. August 2004, bzw. in Folge der Umwandlung entsprechend angepasst, wurden der Rechtsvorgängerin bzw. der Bf. nachrangige und mit erfolgsabhängiger Verzinsung ausgestattete Gesellschafterdarlehen in Höhe von insgesamt € 5.366.133,73, deren Gesellschaftsteuerpflicht unbestritten ist, wie folgt gewährt:

am 31.1.2005 von "C." € 1.270.473,37,

am 8.3.2005 von Dr. E. D. € 120.000,00

am 8.3.2005 von F. und G. AG € 415.866,00

am 30.6.2005 von F. und G. AG € 53.300,40

und am 30.5.2005 von Dr. H. F. I. € 3.506.493,96.

Mit von der Bf. ausdrücklich zur Kenntnis genommenem Schreiben der O. an die Bf. vom 25. Mai 2005, wurde die Vereinbarung vom 16. August 2004 dahingehend abgeändert, dass das Anbot der O. und der Q. auf Abtretung der Forderungen an die Bf. nunmehr an Dr. Erhart F. I., Dr. E. D. und die F. & G. AG gerichtet wurde.

Mit Schreiben vom 31. Mai 2005 bestätigte die O. den Erhalt des Abtretungspreises von € 1.

Die tatsächliche Abtretung erfolgte am 30.6.2005 an die F. und G. AG (€ 3.000.000,00), Dr. E. D. (€ 1.000.000,00), J. K. (€ 500.000,00) und Dr. L. M. (€ 500.000,00).

Mit Abtretung der Forderungen um insgesamt € 1 wurden gegenüber den neuen Gläubigern die Darlehenskonditionen im Sinne der Vereinbarung vom 16. August 2004 abgeändert, womit die neuen Gläubiger für die Gesamtforderungen von € 5.000.000,00 gegenüber der Bf. einen Anspruch von 4% ihres EGT erhielten, gedeckelt mit 12% der Kapitalforderung.

Im Zuge der Sanierung im Jahr 2005 wurde der Kreditbetrag von € 2.000.000,00 (O. € 1.760.000,00 und Q. € 240.000,00) von den Banken zu den Bedingungen lt. der Vereinbarung vom 16. August 2004 gestundet.

Diese gestundeten Kredite (Mezzaninkapital) wurden auf Grund des hohen Cash-Flows bereits mit Ende des Jahres 2006 den Banken vorzeitig zurückgezahlt.

Im Jahre 2007 erfolgte eine außerplanmäßige Tilgung der Gesellschafterdarlehen in der Höhe von € 1.270.473,37.

4% des EGT im Sinne der Vereinbarung betrugen im Jahr 2005 € 0, im Jahr 2006 € 68.506,00, im Jahr 2007 € 225.538,15 und im Jahr 2008 € 244.600,00.

Hinsichtlich der abgetretenen Darlehen verzichteten die neuen Gläubiger in allen Jahren auf die Auszahlung des vereinbarten Zinses."

Die mündliche Verhandlung nahm folgenden weiteren Verlauf.

" Auf die Frage des Richters, ob es zum Sachverhalt noch Ergänzungen gibt, erklären die Parteien:

PV: Keine Ergänzungen

Finanzamt: Keine Ergänzungen

Auf Rückfrage des Richters zu den Erwerben des Streubesitzes der Rechtsvorgängerin von der Bf. wonach von der Wiener Börse kammer ein Abfindungspreis von € 4,02 je Aktie akzeptiert worden sei (Hinweis Anfragebeantwortung vom 2.10.2008 samt Vorlage von Aktienkaufverträgen) erklären die PV, dass der Großteil der Aktien um einen sehr geringen Preis erworben wurde. Um die Umwandlung nicht zu gefährden wurde für geringe Aktienpakete der Preis von € 4,02 je Aktie akzeptiert. Es kann hier nicht daraus der Unternehmenswert hochgerechnet werden, der dann € 18 Millionen betragen würde. Dazu wird auf das Gutachten Herrn Mag. Huf, auf welches bereits hingewiesen wurde, wonach der Unternehmenswert unter der Annahme dass die Sanierung so durchgeführt wird, wie sie tatsächlich durchgeführt wurde, € 4 Millionen beträgt.

Betrachtet man die gesamten Aktienkäufe so käme man auf einen Kaufpreis von deutlich unter € 4 Millionen.

Zur Würdigung des Sachverhaltes und zur rechtlichen Beurteilung führt der PV aus, wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzt, dass die Gesellschaftsteuerpflicht der Gesellschafterdarlehen von rund € 5,3 Millionen, denen eine Kapitalzufuhr entgegensteht, unbestritten ist.

Hinsichtlich der Darlehensabtretung um € 1 und des Mezzaninkapitals ist zu sagen, dass diese zu keiner Steigerung des Wirtschaftskapitals geführt haben. Es liegt diesen Vorgängen keine Kapitalzufuhr zugrunde. Schon deshalb nicht, weil die zugrundeliegenden Forderungen nicht werthaltig waren und für die Banken offensichtlich uneinbringlich. Für die Beurteilung inwieweit eine Forderung einbringlich ist, sind die Verhältnisse am Bewertungsstichtag maßgebend. Tatsachen, die erst nach dem Bewertungsstichtag bekannt werden, können zwar bei der Bewertung berücksichtigt werden, aber nur dann, wenn sie am Bewertungsstichtag schon bestanden haben. Der nachträgliche Eingriff von Umständen, die am Bewertungsstichtag noch nicht vorhanden waren, müssen bei der Bewertung für den Stichtag außer Ansatz bleiben.

Finanzamt: Auf das bisherige Vorbringen wird verwiesen. Auf die Einbringlichkeit kommt es nach Ansicht des Finanzamtes nicht an. Maßgeblich ist, dass das Kapital seinerzeit hingegeben wurde. Zur Finanzstärkung ist zu sagen, dass dadurch dass die Forderungen nachrangig gestellt wurden und Gewinnabhängigkeit vereinbart wurde, sehr wohl eine Finanzstärkung dadurch gegeben ist, da es gegenüber Drittgläubigern einen Unterschied macht, ob die anderen Forderungen nachrangig sind oder nicht, sowie ob diese festverzinst oder gewinnabhängig sind.

PV: Bilanztechnisch liegt hinsichtlich der abgetretenen Forderung im Nominale von

€ 5 Millionen und dem Mezzaninkapital von € 2 Millionen tatsächlich Fremdkapital und nicht Eigenkapital vor und im Unterschied zur ersten Tranche sind in diesen Fällen keine Kapitalzuführungen erfolgt.

Festgehalten wird, dass keine Beweisanträge offen sind.

Das Finanzamt ersucht abschließend, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die PV ersuchen abschließend, der Beschwerde antragsgemäß Folge zu geben.

Der Richter verkündet den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt."

Sachverhalt

Der Entscheidung wird der unbestrittene, oben dargestellte Sachverhalt, wie den Parteien mit E-Mail in Vorbereitung zur mündlichen Verhandlung vorgehalten, zuzüglich dem Sachverhalt, wie dieser von den Vertretern der Bf. auf Rückfrage des Richters in der mündlichen Verhandlung zu den Erwerben des Streubesitzes an der Rechtsvorgängerin durch die Bf. und zum Unternehmenswert unter der Annahme der Durchführung der Sanierung dargestellt wurde, zugrunde gelegt.

Die Abtretung der Forderung und die Wandlung in ein partiarisches Darlehen erfolgten im Zuge der finalen Umsetzung des vereinbarten Sanierungskonzeptes.

Im Besonderen ist daher festzustellen, dass die Vertragsparteien anlässlich der Abtretung der Forderungen in Höhe von € 5.000.000,00 und der Wandlung in partiarische Darlehen davon ausgehen konnten, dass der Unternehmenswert iSd Gutachtens Mag. Houf unter Berücksichtigung der Sanierung und somit unter Berücksichtigung der Forderungen aus den partiarischen Darlehen € 4.000.000,00 betragen werde, womit sie auch von der Werthaltigkeit der Forderungen ausgehen konnten.

Dafür spricht auch die positive Ertragslage in Folge der Sanierung einschließlich der erzielten Liquidität der Bf., auf Grund welcher unmittelbar nach der Sanierung das Mezzaninkapital sowie Teile der Gesellschafterdarlehen zurückgezahlt werden konnten.

Gleiches gilt sinngemäß für das Mezzaninkapital.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den von der Bf. im Abgabenverfahren unter ErfNr. 1/2004 und in der Außenprüfung vorgelegten Urkunden und Schriften zuzüglich der aktenkundigen Auszüge aus den Jahresabschlüssen der Bf. und ihrer Rechtsvorgängerin, dem unter ErfNr. 1/2005 angezeigten Umwandlungsplan vom 10. Februar 2005, dem Firmenbuch sowie aus der Darstellungen der Bf. in der Berufung bzw. im Beschwerdeverfahren einschließlich der Sachverhaltsangaben in der mündlichen Verhandlung.

Rechtslage

Gemäß § 2 Z. 1 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.

Nach § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG gelten Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft gewähren, als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften.

Nach Abs. 2 leg.cit. gelten als Gesellschafter die Personen, denen die im Abs. 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

Gemäß § 7 Abs. 1 lit a KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1), wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, vom Wert der Gegenleistung berechnet. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftsteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist.

Ist keine Gegenleistung zu bewirken, wird die Steuer nach lit. b vom Wert der Gesellschaftsrechte berechnet.

Mit BGBl 629/1994 wurde das Kapitalverkehrsteuergesetz an die Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf Ansammlung von Kapital (69/335/EWG), neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG, angepasst.

Auf Grund des Artikel 4 Abs. 2 der RL 69/335/EWG können, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, ua. die folgenden Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftssteuer unterworfen werden:

.....

c) die Darlehensaufnahme durch eine Kapitalgesellschaft, wenn der Darlehensgeber Anspruch auf eine Beteiligung an den Gesellschaftsgewinnen hat (entspricht Artikel 3 Buchstabe i der RL 2008/7/EG);

Nach Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe e der RL 69/335/EWG wird die Steuer bei einer Darlehensaufnahme gemäß Artikel 4 Absatz 2 lit. c auf den Nennbetrag der aufgenommenen Darlehen erhoben (entspricht Artikel 11 Absatz 5 der RL 2008/7/EG).

Auf Grund des § 1 Abs. 1 BewG hat die Bewertung der Leistungen gemäß den Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17) zu erfolgen.

Die Bewertung der Kapitalforderungen und Schulden ist im § 14 BewG geregelt.

§ 14 BewG lautet auszugsweise:

"(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.

....."

Die Richtlinien einschließlich der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH sind bei der Auslegung des KVG zu beachten (siehe Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz Kurzkomentar², Pkt. I.1. zu § 2).

Die richtlinienkonforme Interpretation umfasst das gesamte nationale Recht. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, alle Bereiche des nationalen Rechts, die auf EG-Richtlinien (wenn auch nur teilweise) basieren, richtlinienkonform auszulegen.

Lässt die staatliche Umsetzung mehrere Interpretationen zu, so ist jene zu wählen, die den Vorgaben der Richtlinie entspricht; gleichzeitig sind diejenigen Interpretationen zu verwerfen, die gegen die Richtlinie verstoßen würden (Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189).

Erwägungen

1. Zu den partiarischen Gesellschafterdarlehen in Höhe von insgesamt € 5.366.133,73:

Diesbezüglich sind Sache des angefochtenen Bescheides die ersten Erwerbe von Gesellschaftsrechten an der Bf. im Zusammenhang mit der Vereinbarung vom 16. August 2004, angepasst an die beabsichtigte bzw. durchgeführte Umwandlung gemäß den §§ 2 ff UmwG, durch Gewährung der partiarischen Darlehen vom 31.1.2005 von "C." in Höhe von € 1.270.473,37, vom 8.3.2005 von Dr. E. D. in Höhe von € 120.000,00, vom 8.3.2005 von F. und G. AG in Höhe von € 415.866,00 vom 30.6.2005 von F. und G. AG in Höhe von € 53.300,40 und vom 30.5.2005 von Dr. H. F. I. in Höhe von € 3.506.493,96.

Unbestritten ist, dass die Gewährung der nachrangigen und mit erfolgsabhängiger Verzinsung ausgestatteten Gesellschafterdarlehen in Höhe von insgesamt € 5.366.133,23 Forderungen iSd § 5 Abs. 1 Z 3 KVG begründeten, die eine Beteiligung am Gewinn der Bf. gewährten und dass der Tatbestand des § 2 Z 1 KVG (Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an der Bf.) erfüllt worden ist.

Ebenso ist bezüglich der partiarischen Gesellschafterdarlehen der Wert der Gegenleistung unstrittig.

Ungeachtet der zusammengefassten Festsetzung ist das FAG dabei entsprechend der Begründung des angefochtenen Bescheides von einer Gesellschaftsteuerpflicht der einzelnen Darlehensgewährungen ausgegangen, worin dem FAG, dem festgestellten Sachverhalt entsprechend, grundsätzlich zu folgen ist.

Gegenständlich sind die Darlehensgewährungen an die Bf. zu den angegebenen Zeitpunkten.

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

Jede einzelne, einen Tatbestand im Sinne des § 2 Z 1 KVG erfüllender Erwerb von Gesellschaftsrechten unterliegt als selbständiger Vorgang für sich der Gesellschaftsteuer.

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

den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

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

Die Richtigstellung des Spruches war im Rahmen der Abänderungsbefugnis des § 279 Abs. 1 BAO zulässig, zumal kein Zweifel bestehen konnte, welche Vorgänge das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden erfasste (vgl. VwGH 26.1.1995, 94/16/0058; BFH 12.10.1983, II R 56/81) und hier über keine andere Sache als im angefochtene Bescheid abgesprochen worden ist.

2. Abtretung der Darlehen in Höhe von insgesamt € 5.000.000,-- und Wandlung in ein gewinnabhängiges partiarisches Darlehen

Entsprechend dem festgestellten Sachverhalt wurden Forderungen der Hausbanken der Rechtsvorgängerin gegenüber der Bf. aus ihrer Rechtsnachfolge nach der Rechtsvorgängerin am 30. Juni 2005 in Höhe von € 5.000.000,00 um einen Abtretungspreis von insgesamt € 1,00 an die F. und G. AG (€ 3.000.000,00), an Dr. E. D. (€ 1.000.000,00) an J. K. (€ 500.000,00) und Dr. L. M. (€ 500.000,00) abgetreten und in der Folge in partiarische Darlehen an die Bf. im Sinne der Vereinbarung vom 16. August 2004 (dh. in nachrangige Darlehen auf unbestimmte Zeit mit einem Darlehensbetrag von insgesamt € 5.000.000,00 mit einem Anspruch auf 4% des EGT, maximal 12% des Darlehensbetrages) umgewandelt.

Werden die Darlehensbedingungen eines fest verzinslichen Darlehens nachträglich so verändert, dass aus Fremdkapital Eigenmittel im Sinne des KVG werden, löst dieser Vorgang Gesellschaftsteuerpflicht aus (Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG-Kommentar S 88, 3.6.2.7 Sonderfall V).

Bei einem Wechsel zwischen partiarischem Darlehen und festverzinslichem Darlehen ist im Allgemeinen von einer Novation (§ 1376 ABGB) auszugehen (vgl. OGH 29.6.1989, 8 Ob 553/89). Dem steht die "Hinzukunft einer dritten Person" nicht entgegen (vgl. OGH 21.9.1982, 4 Ob 559/81).

Die Novation ist ein entgeltlicher Vertrag, weil der Gläubiger den alten Anspruch verliert und der Schuldner mit einer neuen Verbindlichkeit belastet wird (Ertl in Rummel³, § 1376, Rz 4).

So kann eine Forderung des Gläubigers einverständlich zB in eine Darlehensforderung umgewandelt werden ("Vereinbarungsdarlehen"). Übergeben wird das Darlehen bei einer solchen Novation dadurch, dass der Gläubiger auf seine bisherige Forderung verzichtet und der Schuldner von seiner bisherigen Schuld befreit wird (vgl. OGH vom 2.2.1989, 7Ob507/89).

Im gegebenen Fall wurde die ursprünglichen Forderungen der Hausbanken an die neuen Gläubiger abgetreten und in ein partiarisches Darlehen umgewandelt, womit

gleichzeitig mit der Abtretung der Forderungen das Schuldverhältnisses iSd § 1376 ABGB grundlegend geändert worden ist.

Unbestritten handelt es sich bei der Wandlung des abgetretenen Darlehens in ein partiarisches Darlehen mit einem Darlehensbetrag von € 5.000.000,00 um einen ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten, nämlich um einen Erwerb einer Forderung iSd. § 5 Abs. 1 Z 3 KVG an der Bf.

Bei einem partiarischen Darlehen besteht die Gegenleistung des Gesellschafters in der Zuführung des partiarischen Darlehensbetrages als "Quasi-Eigenkapital". Der Wert der Gegenleistung besteht im dem Nennbetrag des zugeführten partiarischen Darlehens (BFH 13.9.1989, I R 118/85).

Auf Grund des § 7 KVG bildet sowohl beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1 KVG), wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist, wie auch bei freiwilligen Leistungen (§ 2 Z 4 KVG) die zu Gunsten der Gesellschaft zu bewirkende Leistung den Steuermaßstab.

Dies findet in der Kapitalansammlungsrichtlinie Deckung, wonach für die entsprechenden Vorgänge ebenfalls die Leistungen an die Gesellschaft den Steuermaßstab darstellen.

Die Leistungen sind jedenfalls aus Sicht der Gesellschaft zu sehen. Maßgeblich ist hier somit der Wert der erlassenen Schuld und nicht der Wert der Forderung aus Sicht des Gläubigers.

Die Gegenleistung für die Einräumung der Forderung iSd. § 5 Abs. 1 Z 3 KVG im Novationswege ist dementsprechend die Befreiung der Bf. von ihrer bisherigen Schuld durch Wandlung in ein "Quasi-Eigenkapital", worin die Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft gelegen ist.

Dazu ist auf das Urteil des EuGH vom 5. 2 1991, C-15/89 in der Rechtssache Deltakabel Rz 13 bis 14 zu verweisen, worin der EuGH Folgendes ausgeführt hat:

"13 Hinsichtlich der zweiten Voraussetzung - der Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsanteile - ist auf das Urteil vom 15. Juli 1982 in der Rechtssache 270/81 (Felicitas, Slg. 1982, 2771) zu verweisen, in dem der Gerichtshof ausgeführt hat, daß "nach den Grundsätzen, auf denen die harmonisierte Gesellschaftsteuer beruht, dieser Steuer nur solche Vorgänge unterworfen sein sollen, die der rechtliche Ausdruck einer Ansammlung von Kapital sind, und zwar nur insoweit, als sie zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beitragen"; dieses letztgenannte Kriterium ist entnommen den Begründungserwägungen der Richtlinie 74/553/EWG des Rates vom 7. November 1974 zur Änderung von Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 303, S. 9).

14 Daraus ergibt sich, daß das ausschlaggebende Kriterium dafür, ob ein Vorgang, bei dem Kapital angesammelt wird, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, darin besteht, daß das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft verstärkt wird. Im vorliegenden Fall hat der Schuldverlaß seitens des Gesellschafters zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beigetragen, da sich der Verlust dieser Gesellschaft

dadurch verringerte. Dieser Erlaß ist demnach als im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie 69/335 geeignet anzusehen, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen."

Diesem Urteil lag ein Forderungsverzicht eines Gesellschafters zu Grunde, welcher es ermöglichte, die Gesellschaftsanteile an dieser Gesellschaft um 1 HFL zu verkaufen (vgl. UFS 22. 1. 2009, RV/1106-W/04; UFS 04.10.2010, RV/1022-W/08 *[die Behandlung der dagegen zur Zl. 2010/16/0269 eingebrachten VwGH-Beschwerde wurde vom VwGH mit Beschluss vom 29.4.2014 abgelehnt]*).).

Weiters ist auf das Urteil des EuGH vom 5.2.1991 C-249/89, Rechtssache Trave-Schiffahrtsgesellschaft mbH & Co. KG zu verweisen, wonach bei einem Zinsverzicht die Gesellschaftsteuer von den ersparten Zinsaufwendungen zu erheben ist.

Der Erlass der Schuld ist nach § 14 BewG zu bewerten.

Nach § 14 Abs. 1 BewG sind Kapitalforderungen und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen.

Nach Abs. 2 leg.cit bleiben aber bei Uneinbringlichkeit nur Forderungen außer Ansatz. Diese Bestimmung bezieht sich nicht auf Schulden.

Die Forderung kann aus Sicht des Gläubigers wertlos sein, während sie für den Schuldner noch eine wirtschaftliche Last darstellt (Viskorf/Glier/Knobel, Bewertungsgesetz Kommentar⁴, Rz 50 zu § 12 dtBewG).

Durch den Wegfall der Schuld bei der Schuldnergesellschaft kommt es zu einer Betriebsvermögensvermehrung in Höhe des bilanzierten Betrages, und zwar unabhängig davon, mit welchem Betrag der Gläubiger die Forderung ausgewiesen hat (vgl. 29.9.2005, 2003/15/0078).

Es liegen keine Umstände vor auf Grund welcher die Schuld der Bf. gegenüber den Neugläubigern unter dem Darlehensbetrag von € 5.000.000,00 betragen hätte.

Eine allfällige, im Verhältnis zwischen Neugläubiger und der Bf. gelegene Uneinbringlichkeit kann daher nicht berücksichtigt werden.

Umsoweniger ist es beachtlich, dass die Hausbanken der Rechtsvorgängerin davon ausgegangen sind, dass sie ihre Forderungen gegenüber dieser nicht voll durchsetzen werden können.

Wie festgestellt, konnten die Vertragsparteien anlässlich der Wandlung in partiarische Darlehen in Folge der Sanierung von der Werthaltigkeit der Forderungen ausgehen.

Selbst wenn bei der für die Bemessung der Gesellschaftsteuer maßgeblichen Gegenleistung nicht vom Wert der Schuld, sondern vom Wert der Forderung auszugehen wäre, wäre daher diese in Höhe des Darlehensbetrages, also mit dem Nominale von € 5.000.000,00, anzusetzen.

Zur Abänderung des Spruches wird auf die entsprechenden Ausführungen unter Pkt. 1 der Erwägungen verwiesen.

3. Zum "Mezzaninkapital" von € 2.000.000,00

Dem "Mezzaninkapital" von € 2.000.000,00 liegt die Stundung einer im Zuge der gegenständlichen Sanierung fällig gestellten Kreditforderung der Hausbanken zu Grunde.

Auch wenn hier als Stundungsvergütung ein Gewinnanspruch vereinbart worden ist, kann mangels "animus novandi" bei der bloßen Stundung und Nachrangigstellung der fällig gestellten Forderung nicht von einer Novation und somit auch nicht von einem entgeltlichen Erwerb einer Forderung iSd § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG und auch nicht von einer Leistung an die Bf. gesprochen werden.

Selbst wenn diese Stundung nach innerstaatlichem Recht als fiktiver Erwerb einer Forderung iSd § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG ohne Gegenleistung, somit vom Wert der Gesellschaftsrechte, der Gesellschaftsteuer unterliegt, kann bei einer Stundung von "Einlagen jeder Art" bzw. von einer "Darlehensaufnahme" iSd Kapitalansammlungsrichtlinie keine Rede sein. Die Richtlinie 69/335/EWG erfasst, wie dies in der Neufassung Richtlinie 2008/7/EG auch klarstellt wird, lediglich bestimmte "Kapitalzuführungen" als gesellschaftsteuerpflichtige Vorgänge, sodass eine Gesellschaftsteuerpflicht einer bloßen Stundung einer fällig gestellten Kredit- bzw. Darlehensforderung in der Kapitalansammlungsrichtlinie nicht gedeckt ist.

Bemerkt wird, dass das FAG zum entsprechenden Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 15. Dezember 2014 keine Stellungnahme abgegeben hat. Der in der mündlichen Verhandlung vom FAG vertretenen Ansicht, wonach die "seinerzeitige" Hingabe des Kapitals maßgeblich wäre, kann nicht gefolgt werden.

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.

Da zur Frage der Gesellschaftsteuerpflicht der Wandlung einer fällig gestellten, festverzinslichen Kreditforderung in eine gewinnabhängige Forderung im Zuge einer bloßen Stundung zu der, der Kapitalansammlungsrichtlinie angepassten Fassung des KVG, keine höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliegt war, ist diesbezüglich eine Revision zulässig.

Die grundsätzliche Gesellschaftsteuerpflicht der in partiarische Darlehen gewandelten abgetretenen Forderungen ist unstrittig und somit nicht fraglich und der Wert der abgetretenen und gewandelten Forderungen war auf Sachverhaltsebene zu klären.

Darüber hinausgehende Rechtsfragen sind folglich nicht mehr entscheidungswesentlich, sodass bezüglich dieser Vorgänge eine Revision nicht zulässig ist.

Die Festsetzung der Gesellschaftsteuer für die "Gesellschafterdarlehen" ist grundsätzlich unstrittig, sodass diesbezüglich ebenfalls eine Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 21. Dezember 2016