

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende (Berichterstatterin) Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber, die Richterinnen Andrea Wimmer-Bernhauser, sowie die fachkundigen Laienrichter Albert Scheiblauner MLS und KomzLR Christian Gerzabek in der Beschwerdesache ***22*** GmbH, ***1***, vertreten durch, App Steuerberatung GmbH, Schenkenstraße 4/6, Stock, 1010 Wien, über die Beschwerden gegen

- den Bescheid ErfNr. ***2*** betreffend Kreditvertragsgebühren (RV/7103051/2012)
- den Haftungsbescheid gemäß § 9 Abs. 2 KVG (und Gesellschaftsteuerbescheid vom 4. April 2012) ErfNr. ***3***, betreffend Gesellschaftsteuer - Verzicht auf Zinsen (RV/7103050/2012)
- den Haftungsbescheid gemäß § 9 Abs. 2 KVG ErfNr. ***4*** betreffend Gesellschaftsteuer - Forderungsverzicht (RV/7100508/2013)

alle vom 30. Juli 2012 StNr. ***BF1StNr1*** der belangten Behörde, des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, als Vorgängerorganisation des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten,

in der Sitzung am 20. Dezember 2022 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde betreffend Kreditvertragsgebühr wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde betreffend Gesellschaftsteuer - Zinsverzicht - wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben und der Bescheid abgeändert:

Bemessungsgrundlage gemäß § 7 KVG: 67.582,19 Euro x1% = **675,80 Euro**

Die Beschwerde betreffend Gesellschaftsteuer – Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens – wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Übersicht:

1. Verfahrensgang

1.1. Verfahren vor dem Finanzamt

1.2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

2. Beweiserhebungen durch das Bundesfinanzgericht

2.1. Vorhalt vom 6. Juli 2017

2.2. Mündliche Verhandlung vor dem Senat

3. Gesetzliche Grundlagen

3.1. Kreditvertragsgebühr gemäß § 33 TP 19 GebG

3.2. Kapitalverkehrsteuergesetz

3.3. ABGB

4. Festgestellter Sachverhalt

4.1. Zur Person der Bf. und ihrer Gesellschaft

4.2. Vertragliche Konstellationen

5. Erwägungen

5.1. Kreditvertragsgebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 GebG aF

5.2. Verzicht auf Zinsen (§ 2 Z 4c KVG Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung)

5.3. Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens (§ 2 Z 4b KVG Verzicht auf Forderungen)

5.4. Voraussetzungen der Aufrechnung gemäß § 1438 ABGB

5.5. Keine „Mehrfachbesteuerung“ desselben Vorganges

6. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen

7. Unzulässigkeit der Revision

Strittige Punkte

1. Kann für eine als Darlehen bezeichnete Vereinbarung Kreditvertragsgebühr gemäß § 33 TP 19 GebG vorgeschrieben werden, wenn sich die Gesellschafterin als Kreditgeberin gegenüber ihrer Gesellschaft unwiderruflich verpflichtet, ihr ein nachrangiges Gesellschafterdarlehen zu gewähren?

2. Liegt ein gesellschaftsteuerlicher Vorgang iSd § 2 Z 4c KVG vor, wenn die Gesellschafterin mit ihrer Gesellschaft vereinbart, dass Zinsen aus diesem Kredit nur dann anfallen, wenn diese aus dem positiven EGT der Gesellschaft bedient werden können?

3. Liegt ein gesellschaftsteuerlicher Vorgang iSd § 2 Z 4b KVG vor, wenn die Gesellschafterin gegenüber ihrer Gesellschaft auf die Rückzahlung des Kredites verzichtet? Kann ein negativer Gruppenausgleich eine Kompensation iSd § 1438 ABGB bewirken?

Die Beschwerde richtet sich dagegen, dass ein und derselbe Geschäftsfall, nämlich die Kapitalzuführung von 1.500.000,00 Euro 3x versteuert werde, nämlich als ergebnisabhängig verzinstes nachrangiges Darlehen mit der Kreditvertragsgebühr, die Nichtverzinsung über ca. 1. Jahr, weil die Verzinsung von einem positiven EGT abhängig ist, mit Gesellschaftsteuer von 5,5% mit 9 Jahren Laufzeit und die Aufrechnung des Darlehens mit Ansprüchen aus einer Steuerumlage als gesellschaftssteuerpflichtige Einlage.

1. Verfahrensgang

1.1. Verfahren vor dem Finanzamt

Mit Vereinbarung vom 6. August 2007 bzw. mit Erfüllungsprotokoll vom 3. September 2007 brachte die ***5*** als Alleingeschafterin der ***6*** GmbH (numehr ***7*** - GmbH, in der Folge ***6***) ihren Geschäftsanteil an der ***6*** in die Bf. als Käuferin gegen bestehende Aktien an der Alleingeschafterin ein.

Wie in der Vereinbarung vom 6. August 2007 ausbedungen, schlossen die ***6*** und die Bf. folgenden Vertrag (ErfNr. ***3***):

*„Darlehensvereinbarung zwischen der“ Bf. und ***6****

*„1. Unter der einzigen Bedingung, dass die“ Bf. „alleinige Gesellschafterin der ***6*** werden sollte, verpflichtet sich die“ Bf. „hiermit unwiderruflich, der ***6*** unverzüglich ein nachrangiges Gesellschafterdarlehen in der Höhe von EUR 1.500.000 zu gewähren.*

2. Das DARLEHEN ist mit 200 Basispunkten über der 3-Monats-EURIBOR verzinst.

*3. Sofern die PARTEIEN in der Folge einen Gruppen- und Steuerausgleichsvertrag abschließen und eine steuerliche Unternehmensgruppe bilden, kann die“ Bf. „verlangen, dass die von ihr diesfalls geschuldete Steuerumlage mit den Verbindlichkeiten der ***6*** aus Gewährung des DARLEHENS gegenverrechnet werden kann und die Darlehensschuld nach Maßgabe und im Ausmaß der Steuerumlageverpflichtungen der“ Bf. „getilgt wird.*

4. Unbeschadet des Punktes 3. dieser Vereinbarung kann“ die Bf. „das DARLEHEN frühestens nach Ablauf des Geschäftsjahres 2010 fällig stellen, es sei denn es treten nachfolgende Bedingungen ein:

*a. Sofern die ***6*** im Geschäftsjahr 2008 einen den Betrag von EUR 100.000 übersteigenden Jahresüberschuss erzielt, ist die“ Bf. „berechtigt einen Betrag von EUR 500.000 fällig zu stellen.*

*b. Sofern die ***6*** im Geschäftsjahr 2009 einen den Betrag von EUR 1.000.000 übersteigenden Jahresüberschuss erzielt, ist die“ Bf. „berechtigt einen Betrag von EUR 500.000 fällig zu stellen.“*

Diese Darlehensvereinbarung wurde von beiden Vertragsteilen unterzeichnet.

Lt. "Änderung der Darlehensvereinbarung vom 6.8.2007", abgeschlossen am 7. Dezember 2007, zwischen der Bf. und der ***6*** wurde der "Darlehensbetrag" am 5. September 2007 auf das Konto der ***6*** überwiesen und unter Bekräftigung der grundsätzlichen Verzinsung vereinbart, dass Zinsen nur dann anfallen und zur Zahlung fällig sind, wenn diese aus dem positiven Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der ***6*** bedient werden können. Laut Punkt 3. kann die Bf. das Darlehen frühestens nach Ablauf des Geschäftsjahres 2017 fällig stellen und verzichtet bis zum Ablauf des Geschäftsjahres 2017 auf Kündigung der Darlehensvereinbarung.

Am 19. Dezember 2007 schlossen die Bf. als Gruppenträgerin und die ***6*** als Gruppenmitglied einen Gruppen- und Steuerausgleichsvertrag ab, mit dem ua. vereinbart wurde, dass Verluste des Gruppenmitglieds in einem internen Verlustvortrag evident gehalten werden und in den Folgejahren mit allfälligen Gewinnen des Gruppenmitglieds verrechnet werden. (Punkt 2.2 des Gruppen- und Steuerausgleichsvertrages; ErfNr. ***2***). Eine angemessene Ausgleichszahlung für noch nicht verrechnete Verluste des Gruppenmitglieds, auf welche sich Gruppenträger und Gruppenmitglied dann zu einigen hätten, war erst mit

Beendigung der Unternehmensgruppe vorgesehen. (Punkt 6.3 des Gruppen- und Steuerausgleichsvertrages; ErfNr. ***2***).

In der Buchhaltung der ***6*** befindet sich zum 31. Dezember 2007 ein nachrangiges Darlehen von 1,875.000,00 Euro und als Verbindlichkeit gegenüber verbundenen Unternehmen ein Betrag von 1,800.000,00 Euro, mit der Anmerkung, dass ein nachrangiges Darlehen der Gesellschafterin ausgewiesen wurde.

Am 30. Juni 2008 vereinbarten die ***6*** und die Bf. nach Erhöhung des gegenständlichen Darlehens auf 1,800.000,00 Euro, dass die Bf. auf dieses Darlehen unwiderruflich verzichte und im Gegenzug auf die Bf. übertragene, steuerlich verwertbare Verluste im Ausmaß von bis zu 10,000.000,00 Euro ausgeglichen seien und dafür keine weitere Ausgleichzahlung erfolgen. Sollten Verluste von weniger als 10,000.000,00 Euro auf die Bf. übergehen und die Gruppe beendet werden, habe die ***6*** keine Rückzahlungsverpflichtung aus diesem Darlehen. Über den Betrag von 10,000.000,00 Euro hinausgehende Verluste sind von der Vereinbarung nicht berührt. (ErfNr. ***3***).

Mit Gebührenbescheid vom 10. April 2012, (ErfNr. ***2***), setzte das Finanzamt gegenüber der ***6*** für die "Darlehensvereinbarung vom 6. August 2007" eine Kreditvertragsgebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG in Höhe von 12.000,00 Euro (1,500.000 x 0,8%) fest.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes ***8*** wurde über die ***6*** der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss des Handelsgerichtes ***9*** wurde der Konkurs nach Zwangsausgleich aufgehoben. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 22. Februar 2010 wurde die Fortsetzung der Gesellschaft beschlossen. 2013 wurde der Firmennamen von ***6*** GmbH in ***7*** GmbH umgeändert.

Da die ***6*** insolvent war, setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. als Kreditgeberin mit dem angefochtenen **Gebührenbescheid vom 30. Juli 2012**, (ErfNr. ***2***), für die "Darlehensvereinbarung vom 6. August 2007" eine **Kreditvertragsgebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG** in Höhe von 12.000,00 Euro (1,500.000 x 0,8%) fest. Die Begründung lautet: *Da der nach zivilrechtlichen Vorschriften zur Entrichtung der Abgabe Verpflichtete die Steuer bislang nicht entrichtet hat (Uneinbringlichkeit/Gefährdung der Einbringlichkeit), ergeht der Bescheid an Sie. Ein gleich lautender Zahlungsbescheid erging an den Vertragspartner. Sofern einer der Vertragspartner die Forderung des Bundesschatzes erfüllt, sind beide schuldbefreit.*

Mit dem Gesellschaftsteuerbescheid vom 4. April 2012, (ErfNr. ***3***), setzte das Finanzamt gegenüber der ***6*** für eine **Zinsersparnis von jährlich 1.500.000,00 Euro x 5,5%** ausgehend vom neunfachen Jahresbetrag für unbestimmte Zeit, somit ausgehend von einer Zinsersparnis von 742.500,00 Euro, Gesellschaftsteuer in Höhe von 7.425,00 Euro für die mit 7. Dezember 2007 vereinbarte bedingte Unverzinslichkeit des Kredites fest und **nahm in der Folge die Bf. mit Haftungsbescheid vom 30. Juli 2012 für diese Abgabe gemäß § 9 Abs. 2 KVG**

in Anspruch. Die Begründung lautet: *Da die Gesellschaftsteuer von ***6*** GmbH nicht entrichtet wurde, werden Sie als Haftungspflichtige gemäß § 9 Abs. 2 KVG in Verbindung mit § 224 Abs. 1 BAO in Anspruch genommen. Infolge Uneinbringlichkeit/Gefährdung der Einbringlichkeit bei ***6*** GmbH hatte die Heranziehung zur Haftung zu erfolgen. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt: Laut oben genannten Darlehensvertrag hat die Bf. der ***6*** GmbH ein Darlehen in Höhe von EUR 1.500.000,00 gewährt. Grundsätzlich ist das Darlehen mit 200 Basispunkten über der 3-Monats-EURIBOR verzinst. Die Zinsen fallen nur dann an und sind auch nur dann zur Zahlung fällig, wenn diese aus dem positiven EGT der ***6*** GmbH bedient werden können. Wird die Verzinsung schlagend, so ist die Festsetzung der Gesellschaftsteuer nachträglich zu berichtigen. Da jedoch das EGT der ***6*** GmbH nach wie vor negativ ist und auf die Rückzahlung des Darlehens verzichtet wurde, wird bei der Nichtberechnung von Zinsen der Tatbestand des § 2 Z 4c KVG verwirklicht. Die Zinsersparnis stellt eine freiwillige Leistung dar. Bemessungsgrundlage: EUR 1.500.000,00 x 5,5% x Vf 9 (unbestimmte Zeit) = EUR 742.500,00.*

Mit dem Gesellschaftsteuerbescheid vom 4. April 2012, (ErfNr. ***24***), setzte das Finanzamt gegenüber der ***6*** für einen **Forderungsverzicht** in Höhe von 1.800.000,00 Euro gemäß Vereinbarung vom 30. Juni 2008 Gesellschaftsteuer in Höhe von 18.000,00 Euro fest und **nahm in der Folge die Bf. mit Haftungsbescheid vom 30. Juli 2012 für diese Abgabe gemäß § 9 Abs. 2 KVG in Anspruch.** Die Begründung lautet: *Da die Gesellschaftsteuer von ***6*** GmbH nicht entrichtet wurde, werden Sie als Haftungspflichtige gemäß § 9 Abs. 2 KVG in Verbindung mit § 224 Abs. 1 BAO in Anspruch genommen. Infolge Uneinbringlichkeit/Gefährdung der Einbringlichkeit bei ***6*** GmbH hatte die Heranziehung zur Haftung zu erfolgen. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt: Forderungsverzicht gem. Vereinbarung vom 30.6.2008.*

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten **Berufung/Beschwerde**, in welcher

- der Gebührenbescheid vom 30. Juli 2012 (ErfNr. ***2***; Kreditvertragsgebühr 12.000 Euro),
- bei der Gesellschaftsteuer „Zinsenverzicht“ der Grundlagenbescheid vom 4. April 2012, sowie der Haftungsbescheid gemäß § 9 Abs. 2 KVG vom 30. Juli 2012 (ErfNr. ***3***; Gesellschaftsteuer 7.425,00 Euro), sowie
- bei der Gesellschaftsteuer „Forderungsverzicht“ der Grundlagenbescheid vom 4. April 2012, sowie der Haftungsbescheid gemäß § 9 Abs. 2 KVG vom 30. Juli 2012 (ErfNr. ***12*****24***; Gesellschaftsteuer 18.000,00 Euro),

angefochten wurden, meint die Bf. unter Hinweis auf den Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 6. Februar 1995, ZI 10 5010/I-IV/10/95, AÖF 1995/73 [geändert mit Erlass des BMF vom 28.05.1997, 10 5010/1-IV/10/97, AÖF 1997/142], dass bereits die

Darlehensgewährung Gesellschaftsteuerpflicht ausgelöst habe, da das nachrangige Darlehen zugezählt worden sei, um Gesellschafterstellung zu erlangen, wozu die Bf. die Vereinbarung über die Einbringung der Geschäftsanteile an der ***6*** von der ***5*** in die Bf. mit Vereinbarung vom 6. August 2007 verwies.

Zu Kreditvertragsgebührenbescheid: Nach Ansicht der Bf. handle es sich hier nicht um einen Kredit, sondern um ein Darlehen.

Zu Haftungsbescheid Zinsersparnis: Bei der Festsetzung der Gesellschaftsteuer für die Zinsersparnis sei zu Unrecht von einer unbestimmten Zeit ausgegangen worden, weil zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung die Zeit bereits fest stand, nämlich bis zur Aufrechnung des Darlehens mit der Forderung der ***6*** aus dem Übergang der Verlustvorträge vom 30. Juni 2008.

Zu Haftungsbescheid Forderungsverzicht: Mittels Aufrechnungsvereinbarung vom 30. Juni 2008 sei eine Aufrechnung des nachrangigen Gesellschafterdarlehens in Höhe von 1.800.000,00 Euro (um 300.000,00 Euro mehr als ausbedungen) gegen die auf die Bf. im Rahmen der Gruppenbesteuerung übertragenen steuerlich verwertbaren Verluste bis zur Höhe von 10.000.000,00 Euro erfolgt. Diese Aufrechnung sei in der Urkunde als Verzicht bezeichnet worden, nach dem augenscheinlichen Willen der Vertragspartner, sozusagen „im Gegenzug“ sei aber eine Aufrechnung gemeint gewesen.

Zur Festsetzung der Gesellschaftsteuer für den Forderungsverzicht ergänzte die Bf., dass nach ihrer Ansicht bereits die Zuzählung des Darlehens der Gesellschaftsteuer unterlegen habe, dass in der Vereinbarung vom 30. Juni 2008 mit dem Verzicht nach dem augenscheinlichen Willen der Vertragsparteien eine Aufrechnung gemeint gewesen sei.

Dazu legte die Bf. u.a. jedoch eine Kopie der „**Erklärung über Umwandlung von nachrangigen Gesellschafterdarlehen in nichtrückforderbare, unverzinsten Gesellschafterzuschüsse**“ der Prokuristin der Bf., ***10***, vom 16. November 2008 vor:

*„DieBf. hat als einzige Gesellschafterin der ***6*** GmbH nachrangige Gesellschafterdarlehen im Ausmaß von 1,8 Mio Euro gewährt. Diese Gesellschafterdarlehen wurden einerseits auf Wunsch der Gläubiger der Gesellschaft sowie andererseits um die Eigenkapitalposition der Gesellschaft zu stärken in Gesellschafterzuschüsse umgewandelt. Es handelt sich hierbei um einen nicht rückforderbaren und unverzinsten Zuschuss des Gesellschafters. Diese Umwandlung ist unwiderruflich. Diese Erklärung wurde bereits mündlich gegenüber der Gesellschaft und dem Abschlussprüfer der Gesellschaft abgegeben. Es handelt sich hierbei lediglich um eine schriftliche Ausfertigung dieser Erklärung.“*

Weiters stellte die Bf. in allen drei Fällen den **Antrag eine mündliche Verhandlung durchzuführen, sowie den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat.**

Das Finanzamt wies mit **Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 20. September 2012** die Berufung/Beschwerde gegen den **Kreditvertragsgebührenbescheid** ab (ErfNr. ***2***). Das Finanzamt legte dar, dass nach den Ausführungen des Erlasses des Bundesministers für Finanzen vom 6. Februar 1995, ZI 10 5010/I-IV/10/95, AÖF 1995/73, die auf den Erkenntnissen des VwGH 20.1.1992, 90/15/0074 und VwGH 16.12.1993, 92/16/0065 beruhen würden, zu unterscheiden sei, ob ein unverzinsliches oder verzinsliches Darlehen vorliege. Lediglich ein nachrangiges, unverzinsliches Darlehen, das auf die Dauer der Beteiligung an der Gesellschaft gewährt werde, könne als Gesellschaftereinlage der Gesellschaftsteuer unterzogen werden. Ebenso, wenn das Darlehen eine *conditio qua non* neben einer Einlage darstelle. Beide Fälle seien aber im Fall der Bf. nicht gegeben. Da der Darlehensvertrag vor Zuzählung der Darlehensvaluta abgeschlossen worden sei, liege nach der damaligen Rechtslage ein Kreditvertrag vor.

Das Finanzamt wies mit **Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 20. September 2012** die Berufung/Beschwerde gegen den **Haftungsbescheid Gesellschaftsteuer betreffend Zinsersparnis** als unbegründet ab. (ErfNr. ***3***). Im Wesentlichen wiederholte es die Begründung zur Kreditvertragsgebühr und ergänzte, dass die Bf. durch den auflösend bedingten Zinsverzicht des an sich verzinslich gewährten Darlehens eine freiwillige Leistung gemäß § 2 Z 4c KVG erbringe. Da die Zinsen nur bezahlt würden, wenn diese aus dem positiven EGT der ***6*** bedient werden können, sei von einer unbestimmten Dauer des Zinsverzichtes auszugehen, der mit dem 9-fachen des Jahreswertes zu bewerten sei.

Das Finanzamt wies mit **Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 22. Jänner 2013** die Berufung/Beschwerde gegen den **Haftungsbescheid Gesellschaftsteuer betreffend Forderungsverzicht** als unbegründet ab. (ErfNr. ***12*****24***). Die Bf. habe auf die Darlehensforderung von 1,800.000 Euro gegenüber der ***6*** verzichtet. Eine Aufrechnung von Ansprüchen der ***6*** gegen die Bf. aus dem Gruppen- und Steuerausgleichsvertrag vom 19. Dezember 2007 sei nicht im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes erfolgt, sondern erst bei Beendigung des Steuerausgleichsvertrages möglich. Dadurch sei dieser geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte der ***6*** zu erhöhen.

In allen drei Beschwerdesachen beantragte die Bf. die Vorlage an die Rechtsmittelinstanz und die Befragung des Geschäftsführers ***11*** in der mündlichen Verhandlung nach den Umständen des Sachverhaltes.

Bemerkt wird, dass die Verfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) mit 1.1.2014 vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen sind. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche

Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

Mit Beschluss des *Geschäftsverteilungsausschusses* vom 5. Dezember 2017 wurde die gegenständliche Rechtssache wegen Verhinderung gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der (unbesetzten) Gerichtsabteilung 1034 abgenommen und der Gerichtsabteilung 1005 zur Bearbeitung zugeteilt.

1.2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Beweis durch das Bundesfinanzgericht wurde erhoben,

- durch Einsicht in die im Papiermedium vorgelegten Teile der Finanzamtsakten und in die dort einliegenden Außenprüfungsunterlagen (AuftragsbuchNr. ***12***).

- durch Einsicht in die vom Finanzamt und der Bf. weiteren vorgelegten Schriftstücke und Urkunden,

- in die Vereinbarung zwischen ***5*** und ***22*** AG vom 3. September 2007

- in den Gruppen- und Steuerausgleichsvertrag zwischen ***22*** AG und ***6*** GmbH vom 19. Dezember 2007

- durch Einsicht in das Firmenbuch der Bf. (***14***),

- durch Einsicht in das Firmenbuch der ***6*** GmbH (***15***)

- durch Vorhalt an die Bf. vom 6. Juli 2017

- durch Einsicht in das Schreiben des Finanzamtes vom 27. Juli 2017

- durch Einsicht in die Stellungnahme der Bf. vom 2. Oktober 2017

- durch Einsicht in den Bericht über die Prüfung des Zwischenabschlusses zum 30. Juni 2007 der ***6*** GmbH

- durch **Vorbereitungsvorhalt auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat vom 16. November 2022**, in welchem der Bf. und dem Finanzamt die Möglichkeit zu einer Stellungnahme gegeben wurde.

Bis zur mündlichen Verhandlung vor dem Senat wurde weder vom Finanzamt, noch von der Bf. eine Stellungnahme abgegeben.

2. Beweiserhebungen durch das Bundesfinanzgericht

2.1. Vorhalt vom 6. Juli 2017

Das Bundesfinanzgericht ersuchte im **Vorhalt vom 6. Juli 2017** unter Darstellung des Sachverhaltes und der rechtlichen Erwägungen die Bf. und das Finanzamt um Stellungnahme. Insbesondere wurde im Vorhalt mitgeteilt: *Zur Übertragung von Verlusten im Rahmen einer Steuergruppe gemäß § 9 Abs. 1 KStG im Gegenzug zum Forderungsverzicht lt. Vereinbarung vom 30. Juni 2008 erfolgte eine Rückfrage beim Finanzamt Wien ***16*** zur Steuernummer der Bf., ***17***.*

*Aus der Auskunft des ***18*** ergibt sich dass die Bf. ab dem Jahr 2007 Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe mit den Gruppenmitgliedern ***6*** (2007 bis 2009) und ***19*** GmbH (2009 bis 2011) war.*

*Aus den Jahren 2007 bis 2009 sind Verluste der ***6*** in Höhe von € 10.000.000,00 auf die Bf. übergegangen, wofür der ***6*** angemessene Steuerausgleiche bzw. eine angemessene Abgeltung der bei der Bf. verbliebenen Verluste zugestanden wären. Im Umfang der Ausgleichsansprüche von € 10.000.000,00 in Folge der tatsächlichen Verlustübertragungen und des Ausstiegs der ***6*** aus der Gruppe ist der Forderungsverzicht auflösend bedingt, was allenfalls Maßgabe des § 5 Abs. 2 BewG zu berücksichtigen wäre.*

*Dazu wäre jedenfalls fraglich, warum 18% des Verlustbetrages tatsächlich angemessen gewesen sein sollten und es hätte die Bf. die Höhe der angemessenen Ausgleichsansprüche unter Darstellung der Ausgleiche in der Gesamtgruppe und der zum Zeitpunkt des Ausstiegs der ***6*** aus der Gruppe zu erwartenden Ausgleiche nachzuweisen. Weiters wäre der Wert der Nutzung zwischen Forderungsverzicht und Entstehen der Ausgleichsansprüche in Folge eines tatsächlichen Ausgleichs mit von der ***6*** übertragenen Verlusten bzw. des Ausstiegs der ***6*** aus der Unternehmensgruppe zu berücksichtigen (vgl. UFS 13.12.2006, RV/1677-W/04).*

....“

Mit **Schreiben vom 27. Juli 2017** teilte das Finanzamt mit, dass eine weitere Stellungnahme nicht abgegeben wird.

Mit **Schreiben vom 2. Oktober 2017** gab die Bf. eine Stellungnahme ab und legte einen Bericht über die Prüfung des Zwischenabschlusses zum 30. Juni 2007 der ***6*** vor. Die Beschwerde richte sich dagegen, dass ein und derselbe Geschäftsfall, nämlich die Kapitalzuführung von 1,500.000,00 Euro 3x versteuert werde, nämlich als ergebnisabhängig

verzinstes nachrangigen Darlehen mit der Kreditvertragsgebühr, die Nichtverzinsung über ca. 1. Jahr, weil die Verzinsung von einem positiven EGT abhängig ist, mit Gesellschaftsteuer von 5,5% mit 9 Jahren Laufzeit und die Aufrechnung des Darlehens mit Ansprüchen aus einer Steuerumlage als gesellschaftssteuerpflichtige Einlage. Ein solcher Fall sei bislang nicht von einem Höchstgericht entschieden worden.

Die Einräumung des Darlehens sei erfolgt, weil die ***6*** sonst nicht zahlungsfähig gewesen wäre, das war die Bedingung des Verkäufers für die Erlangung einer Gesellschafterstellung. Trotz Situation der ***6*** sei es nachrangig und unbesichert eingeräumt worden. Die Verzinsung, sowie die Rückzahlung sei von einem positiven Ergebnis abhängig gewesen, weil sonst keine Mittel vorhanden gewesen wären. Damit das Bundesfinanzgericht dieser Frage nachgehen könne, sei von der Bf. der Prüfbericht zum 30.6.2007, als unmittelbar vor Eingehen der vertraglichen Verpflichtung zur Eigenmittelzufuhr, beigelegt worden.

Weiters leistete die Bf. eine Einlage in Höhe von 1,800.000 Euro und erhielt von der ***6*** Verlustzuweisungen von ca. 10,000.000 Euro. ***6*** wurde im Anschluss insolvent. Die Verlustzuweisung sei vom Insolvenzverwalter nicht angefochten worden. Dies sei ein klares Indiz, dass die Aufrechnung für die ***6*** nicht nachteilig gewesen sei.

2.2. Mündliche Verhandlung vor dem Senat

Die mündliche Verhandlung vor dem Senat fand am 20. Dezember 2022 statt. Ergänzend wurde ausgeführt:

Die steuerliche Vertretung der Bf. brachte vor: *„Ich möchte mündlich noch auf einen Punkt eingehen, nämlich auf den Forderungsverzicht (Verzicht auf die Rückforderung des Kredites). Die Bemessungsgrundlage wird im KVG definiert als Wert der Leistung, der ist zu bemessen mit der Einlage. Die Steuerumlage besteht in derselben Höhe und steht der Einlage gegenüber ex lege. Aus der negativen Steuerumlage besteht die Gegenforderung in derselben Höhe, das heißt, der Wert der Leistung ist mit Null zu bemessen. Zu den anderen Punkten verweisen wir auf das bisherige Vorbringen.“*

Das Finanzamt verwies auf das bisherige Vorbringen und gab keine weitere Stellungnahme ab.

3. Gesetzliche Grundlagen

3.1. Kreditvertragsgebühr gemäß § 33 TP 19 GebG

Der vorliegende Sachverhalt wurde noch vor dem ab 21. Mai 2010 anzuwendenden Darlehens- und Kreditrechts-Änderungsgesetzes, BGBl. I 2010/28 verwirklicht.

Der vorliegende Sachverhalt wurde noch vor Entfall der Kreditvertragsgebühr mit 1.1.2011, BGBl. I 2010/111, verwirklicht.

Bis einschließlich 31.12.2010 unterlagen Kreditverträge einer Gebühr nach § 33 TP 19 GebG 1957.

§ 33 TP 19 Abs. 1 GebG lautete auszugsweise: *Kreditverträge, mit welchen den Kreditnehmern die Verfügung über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt wird, von der vereinbarten Kreditsumme, 1. wenn der Kreditnehmer über die Kreditsumme nur einmal oder während einer bis zu fünf Jahren vereinbarten Dauer des Kreditvertrages mehrmals verfügen kann 0,8 vH....."*

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird.

Nach § 16 Abs. 1 Z 1a GebG entsteht die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird, bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Unterzeichnung.

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend.

Nach § 17 Abs. 5 GebG heben die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

3.2. Kapitalverkehrsteuergesetz

Der vorliegende Sachverhalt wurde noch vor Aufhebung der Gesellschaftsteuer mit 31.12.2015 BGBl. I 2014/13 verwirklicht.

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die 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 unmittelbar anzuwenden (UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05 unter Hinweis auf *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189).

Nach § 2 Z 4 KVG unterliegen folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, 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.

§ 9 Abs. 1 KVG lautet: *Steuerschuldner ist die Kapitalgesellschaft.*

§ 9 Abs. 2 KVG lautet: *Für die Steuer haften*

1. beim Erwerb von Gesellschaftsrechten: der Erwerber,

2. bei Leistungen: wer die Leistung bewirkt.

3.3. ABGB

§ 1438 ABGB mit der Überschrift „**Kompensation**“ lautet: *Wenn Forderungen gegenseitig zusammentreffen, die richtig, gleichartig, und so beschaffen sind, daß eine Sache, die dem Einen als Gläubiger gebührt, von diesem auch als Schuldner dem Andern entrichtet werden kann; so entsteht, in so weit die Forderungen sich gegen einander ausgleichen, eine gegenseitige Aufhebung der Verbindlichkeiten (Compensation), welche schon für sich die gegenseitige Zahlung bewirkt.*

§ 1439 ABGB lautet: *Zwischen einer richtigen und nicht richtigen, sowie zwischen einer fälligen und noch nicht fälligen Forderung findet die Kompensation nicht statt.*

4. Festgestellter Sachverhalt

4.1. Zur Person der Bf. und ihrer Gesellschaft

Die Bf. [***22*** GmbH, ***1*** (***14***)] wurde ursprünglich als AG errichtet, ihr Unternehmensgegenstand war der Erwerb, das Halten und Veräußerung von Beteiligungen.

*****22*** war bis 2.3.2010 Gesellschafterin der ***6***.**

6 GmbH, nunmehr ***7*** – GmbH, ***20*** ***21*** wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2. Mai 1991 errichtet.

Mit der Änderung des Gesellschaftsvertrages vom 4. September 2006 wurde die Firmenbezeichnung in ***6*** GmbH geändert, ebenfalls geändert wurde der Unternehmensgegenstand. (Bericht über die Prüfung des Zwischenabschlusses zum 30. Juni

2007 der ***6*** Wien, 3; ***21*** vom 29.3.2021). Im Jahr 2006 wurde die ***6*** als übernehmende Gesellschaft mit anderen Gesellschaften der ***6***-Gruppe verschmolzen. Nach dem Lagebericht über das Geschäftsjahr 2009 konnte ein Teilexit der ***6*** GmbH erfolgreich zum Abschluss gebracht werden. Aufgrund deren angespannter wirtschaftlicher Situation sei ein Notverkauf erfolgt, der zu keinen positiven Kapitalflüssen geführt habe. (FN ***23*** vom 29. März 2021).

Laut Protokoll über die Generalversammlung der ***6*** vom 19. August 2013 wurde der Beschluss gefasst, den Gesellschaftsvertrag seinem ganzen Inhalt nach aufzuheben und ihn neuzufassen. Die Firma der Gesellschaft wurde in ***7***-GmbH geändert. Seit 2015 ist diese die Muttergesellschaft der Firmengruppe ***7***-GmbH, die Gesamtanbieterin im Bereich der Haus- und Gebäudetechnik ist. (***21*** vom 29.3.2021).

4.2. Vertragliche Konstellationen

In der Vereinbarung zwischen ***5*** und ***22*** AG vom 6. August 2007 wurde festgestellt, dass die ***5*** die einzige Gesellschafterin der ***6*** GmbH ist. Die ***5*** brachte den 100%-Anteil an der ***6*** GmbH in die ***22*** ein. Als Gegenleistung gewährte die ***22*** der ***5*** ihre Aktien. Im Rahmen dieser Vereinbarung schloss die ***22*** mit der ***6*** GmbH eine Vereinbarung über ein zu gewährendes nachrangiges Darlehen in der Höhe von 1,500.000 Euro. (Punkt 8.1.1.). Weiters sicherte die ***22*** der ***5*** zu, dass sie dafür Sorge tragen wird, dass die ***6*** GmbH zum 31. Dezember 2007 einen Jahresabschluss aufstellen wird, der kein negatives Eigenkapital aufweist. (Punkt 8.3.3.). Unter Punkt 8.5. Besserungsvereinbarungen, beabsichtigt die ***22***, die steuerlichen Verlustvorträge der ***6*** GmbH durch Verrechnung mit zukünftigen Gewinnen der ***6*** GmbH zu nutzen.

Darlehensgewährung: Mit Darlehensvertrag vom 6. August 2007 verpflichtete sich die ***22*** der ***6*** GmbH wie vereinbart, ein Darlehen in Höhe von 1,500.000 zu gewähren.

Verzicht auf Zinsen: Mit Änderung zur Darlehensvereinbarung vom 7. Dezember 2007 wurde festgestellt, dass der Darlehensbetrag von 1,500.000 am 5. September 2007 auf das Konto der ***6*** GmbH überwiesen wurde und die Darlehensvereinbarung vom 6. August 2007 einvernehmlich dahingehend geändert, dass die ***6*** GmbH Darlehenszinsen nur im Fall eines positiven EGT zu zahlen hat und die ***22*** bis zum Ablauf des Geschäftsjahres 2017 auf die Kündigung der Darlehensvereinbarung verzichtet.

Mit Gruppen- und Steuerausgleichsvertrag zwischen ***22*** AG, als Gruppenmutter und ***6*** GmbH vom 19. Dezember 2007 wurde vereinbart, dass die ***6*** GmbH als Gruppenmitglied in die steuerliche Unternehmensgruppe iSd § 9 Abs.1 KStG der

Gruppenmutter einbezogen werden soll. Zu diesem Zweck schließen Gruppenträger und Gruppenmitglied einen Vertrag über den Steuerausgleich. (Punkt 1.1.).

Erzielt das Gruppenmitglied in einem Wirtschaftsjahr Gewinne, hat es eine Steuerumlage an den Gruppenträger zu entrichten. Unter Punkt 2.2. Verluste des Gruppenmitglieds, heißt es: Erzielt das Gruppenmitglied in einem Wirtschaftsjahr einen nach den Vorschriften des KStG und EStG ermittelten Verlust bzw. einen steuerlich nicht ausgleichsfähigen Verlust, wird hinsichtlich dieses Verlustes ein interner Verlustvortrag evident gehalten und in jenen darauf folgenden Wirtschaftsjahren, in denen das Gruppenmitglied wieder einen steuerlichen Gewinn erzielt, nach den Vorschriften des KStG und EStG gegen diese steuerlichen Gewinne verrechnet, so als ob das Gruppenmitglied nicht Bestandteil einer steuerlichen Unternehmensgruppe wäre. In diesem Fall entfällt die Verpflichtung des Gruppenmitglieds zur Zahlung einer Steuerumlage.

Unter Punkt 6. Rechtsfolgen bei Beendigung des Steuerausgleichsvertrages, Punkt 6.3. Ausgleichszahlung für noch nicht verrechnete Verluste wurde vereinbart: Vom Gruppenmitglied während der Wirksamkeit der Unternehmensgruppe erzielte steuerliche Verluste bzw. nicht ausgleichsfähige Verluste, die im Zeitpunkt der Beendigung dieses Vertrages noch nicht gegen spätere Gewinne verrechnet sind, sind vom Gruppenträger in Form einer Ausgleichszahlung angemessen abzugelten. Derartige Ausgleichszahlungen sind einen Monat nach Beendigung dieses Vertrages fällig.

Punkt 7 Aufrechnung: Sofern der Gruppenträger aus dem gegenständlichen Vertrag Leistungen, insbesondere eine Ausgleichszahlung, Rückzahlungen oder die Zahlung von Differenzbeträgen an das Gruppenmitglied zu erbringen hat, ist der Gruppenträger berechtigt, diese mit fälligen Verbindlichkeiten des Gruppenmitgliedes gegenüber dem Gruppenträger aufzurechnen.

Verzicht auf Darlehensforderung: Mit Vereinbarung vom 30. Juni 2008, Punkt 3., wurde vereinbart, dass ***22*** auf ihre Forderung aus dem Darlehen an die ***6*** GmbH unwiderruflich verzichtet und im Gegenzug auf ***22*** übertragene, steuerlich verwertbare Verluste im Ausmaß von bis zu 10 Millionen Euro ausgeglichen sind. Das heißt, für steuerliche Verluste der ***6*** GmbH im Ausmaß bis 10 Millionen Euro, die im Rahmen der Steuergruppe gemäß § 9 Abs. 1 KStG auf ***22*** übergehen bzw. übergegangen sind, erfolgt nach dem wirksamen Forderungsverzicht im Höhe von 1,800.000 Euro keine weitere Ausgleichszahlung.

Laut „**Erklärung über Umwandlung von nachrangigen Gesellschafterdarlehen in nichtrückforderbare, unverzinsten Gesellschafterzuschüsse**“ der Prokuristin der Bf., ***10***, vom 16. November 2008 wurden diese Gesellschafterdarlehen einerseits auf Wunsch der Gläubiger der Gesellschaft sowie andererseits um die Eigenkapitalposition der Gesellschaft zu stärken in Gesellschafterzuschüsse umgewandelt. Es handle sich um einen nicht

rückforderbaren und unverzinsten Zuschuss des Gesellschafters. Diese Umwandlung ist unwiderruflich.

5. Erwägungen

5.1. Kreditvertragsgebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 GebG aF

Bis zum 31.12.2020 unterlagen Kreditverträge einer Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 19 GebG.

Im Hinblick darauf, dass die gegenständliche Vereinbarung ausdrücklich als "Darlehensvertrag" bezeichnet und vom Finanzamt aber als "Kreditvertrag" gewürdigt wurde, ist zunächst zu klären, ob in Bezug auf die vorliegende Urkunde die Bestimmungen des § 33 TP 8 GebG (Darlehensverträge) oder die Bestimmungen des § 33 TP 19 (Kreditverträge) anzuwenden sind.

Für die Festsetzung der Gebühren ist nach § 17 Abs. 1 GebG 1957 der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift maßgebend. Dabei kommt es aber nicht auf die für das Rechtsgeschäft im Einzelnen gewählte Bezeichnung an (VwGH 16.12.1991, 90/15/0142; VwGH 28.6.1995, 94/16/0234). Liegen die Wesensmerkmale eines Kreditvertrages vor, so hat daher die in einer Urkunde verwendete Begriffswahl "Darlehen" keinen Einfluss auf die rechtliche Beurteilung des Rechtsgeschäftes. Dazu kommt, dass die von den Vertragsteilen gewählten Bezeichnungen für die Entscheidung, welches Rechtsgeschäft nach dem Urkundeninhalt anzunehmen ist, ohne Bedeutung bleibt (VwGH 18.9.2003, 2000/16/0615); ob die Tatbestandsmerkmale einer Tarifpost gegeben sind, ist vielmehr aus dem Urkundeninhalt zu erschließen (VwGH 28.6.1995, 94/16/0234).

Das GebG enthält eine eigene Definition des Kreditvertrages, und zwar dergestalt, dass dem Kreditnehmer die Verfügung über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt wird. (Arnold/Arnold, Rechtsgeschäftsgebühren⁹ § 33 TP 19 Rz 1). Beim Kreditvertrag handelt es sich um einen den Vertragstypen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches - bis zum Darlehens- und Kreditvertragsänderungsgesetz - nicht zuzuordnenden Vertrag *sui generis* (vgl. die in Fellner, Gebühren- und Verkehrsteuern, Band I, § 33 TP 19 Rz 4 zitierte Rechtsprechung des VwGH). Darunter ist ein Vertrag zu verstehen, wodurch sich der Kreditgeber verpflichtet, dem Kreditnehmer auf dessen Verlangen Zahlungsmittel zur Verfügung zu stellen (VwGH 29.3.2007, 2005/16/0108). Der Kreditvertrag ist ein Konsensualvertrag; er kommt bereits mit der Leistungsvereinbarung und nicht erst mit der Erbringung der vereinbarten Leistungen zu Stande. In der Verpflichtung, dem Kreditnehmer Zahlungsmittel zur Verfügung zu stellen, ist ein Essenziale eines Kreditvertrages iS des Gebührenrechtes gelegen (VwGH 31.5.1995, 94/16/0278).

Das Wesen eines gebührenpflichtigen Kreditvertrages liegt in der Verpflichtung des Kreditgebers, dem Kreditnehmer die Möglichkeit einer Fremdfinanzierung privater oder

betrieblicher Bedürfnisse aus vertraglich hierfür bereitgestellten Mitteln des Kreditgebers zu eröffnen. Der Kreditnehmer kann auf Grund des Kreditvertrages rückzahlbare, verzinsliche Mittel des Kreditgebers in Anspruch nehmen. Ein Kreditvertrag, der bereits unmittelbar eine Leistungspflicht begründet, ist kein Darlehensvorvertrag und von einem solchen (der lediglich auf Vertragsabschluss ausgerichtet ist) zu unterscheiden (VwGH 16.11.1995, 95/16/0114).

Die als "Darlehensvereinbarung" bezeichneten Urkunden sind zwischen der neu eintretenden Bf. und ihrer Gesellschaft abgeschlossen und von beiden Parteien unterfertigt. Als Darlehensgeber ist jeweils die Bf. genannt, als Darlehensnehmerin ihre Gesellschaft. In der „Darlehensvereinbarung“ vom 6. August 2007 „verpflichtet“ sich die Bf. unter Punkt 1. ihrer Gesellschaft „unwiderruflich“, „unverzüglich“ ein Gesellschafterdarlehen in der Höhe von 1.500.000,00 Euro zu gewähren. In Punkt 2. wird vereinbart, dass das Darlehen verzinst gewährt wird. Weiters werden Vereinbarungen über die Rückzahlung des Darlehens und allenfalls mit einer Aufrechnung im Rahmen des Gruppen- und Steuerausgleichsvertrages vereinbart. Aus dem Wortlaut „Darlehensvereinbarung“, sowie „verpflichtet“ sich die Bf. „unwiderruflich“, „unverzüglich“ ein Gesellschafterdarlehen zu gewähren, ist zu entnehmen, dass nicht Darlehensvaluta zugezählt wurden oder werden sollten, sondern dass sich die Bf. verpflichtete, ihrer Gesellschaft einen Kredit zu gewähren. Es wird unmittelbar für die Bf. eine Leistungspflicht begründet. Die ***6*** konnte aufgrund des Kreditvertrages rückzahlbare, verzinsliche Mittel in Anspruch nehmen.

Die Tatsache, dass in dem Vertrag das Datum des Vertragsabschlusses nicht genannt ist, führt nicht dazu, dass keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise errichtet worden ist. Wesentlich ist einzig der - außer Streit stehende - Umstand, dass der Vertrag bereits vor dem ab 21. Mai 2010 anzuwendenden Darlehens- und Kreditrechts-Änderungsgesetzes, BGBl. I 2010/28, abgeschlossen worden ist. Im Übrigen bleibt die Datierung (bzw. die Unterlassung einer solchen) für die Beurteilung eines Rechtsgeschäftes als Kreditvertrag iS der genannten Norm ohne Belang.

Mit diesem Vertrag wurde der Bf. die Verfügung über den im Vertrag genannten Betrag eingeräumt, womit aber bereits der Tatbestand nach § 33 TP 19 Abs. 1 GebG erfüllt ist. Bei der Verpflichtung, ein Darlehen gegen eine bestimmte Verzinsung zu gewähren, also bestimmte Geldbetrag gegen Verzinsung zuzuzählen, handelt es sich um einen Kreditvertrag iSd § 33 TP 19 Abs. 1 GebG. (BFG 19.5.2017, RV/2100256/2015). Die Abhängigkeit des Vertrages von einer Bedingung hat auf Grund der Bestimmung des § 17 Abs. 4 GebG keinen Einfluss auf das Entstehen der Gebührenschild (VwGH 10.06.1991, 90/15/0129; UFS 22.09.2008, RV/1162-W/05).

Die Bf. stütze ihre Beschwerde unter anderem auf den Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 6. Februar 1995, ZI 10 5010/I-IV/10/95, AÖF 1995/73 *[geändert mit Erlass des BMF vom*

28.05.1997, 10 5010/1-IV/10/97, AÖF 1997/142], dass eigentlich Gesellschaftsteuer für das nachrangige Darlehen vorzuschreiben gewesen wäre:

Dieser Ansicht ist entgegenzuhalten, dass der vorliegende Fall mit keiner der im Erlass genannten Konstellationen vergleichbar ist. So ist die Kreditgewährung weder auf die Dauer der Beteiligung der Bf. als Kreditgeberin abgestellt, noch war die Hingabe der Kreditvaluta neben einer Einlage vereinbart und es wurde auch keine Gewinnbeteiligung vereinbart. Der unter Pkt. 3. genannte Fall, worauf die Bf. wohl abzielt, setzt nicht nur voraus, dass die Hingabe der Valuta als unabdingbare Voraussetzung für den Erwerb von Gesellschaftsrechten erforderlich ist, sondern auch darauf, dass die Hingabe neben einer Einlage (z.B. als stiller Gesellschafter) erfolgt und hat nur jene Fälle im Auge, in denen eine Darlehens- oder Kreditgewährung in Zusammenhang mit einem ersten Erwerb von Gesellschaftsrechten erfolgt.

Der Ansicht der Bf., dass die Verpflichtung anlässlich eines derivativen Erwerbes ein Darlehen zu gewähren die Gesellschaftsteuerpflicht der Kredit- bzw. Darlehensgewährung zur Folge haben könnte, muss infolge der Aufhebung des § 3 Abs. 1 KVG durch VfGH 27.6.1969, G 17/68 eine Absage erteilt werden. Auch die Nachrangigkeit eines Darlehens löst für sich genommen noch nicht die Gesellschaftsteuerpflicht aus. Laut VwGH 21.10.2010, 2008/16/0110 sind "Nachrang- und Rückstehungserklärungen" rechtlich zunächst als zeitliches Zuwarten der Gesellschafter mit der Geltendmachung ihrer Forderungen und damit als Stundung zu verstehen, und zwar bis zu dem (ungewissen) Zeitpunkt, in dem alle Ansprüche der übrigen Gläubiger voll befriedigt werden. Durch Rangrücktritte verlieren von den Gesellschaftern hingegebene Darlehen nicht ihre Eigenschaft als Fremdkapital. Eine Nachrangigkeitserklärung eines Gesellschafters hinsichtlich eines gewährten Darlehens ist nicht gesellschaftsteuerpflichtig. (VwGH 9.7.2004, 2003/16/0017; *Knörzer/Althuber*, Gesellschaftsteuer² § 2 Rz 72-73).

Die Bf. hat in diesem Zusammenhang auf § 15 Abs. 3 GebG recurriert, wonach Rechtsgeschäfte von der Rechtsgeschäftsgebühr befreit sind, wenn diese unter das KVG fallen. Im Allgemeinen erfüllt die Gewährung eines Darlehens oder Kredites keinen Tatbestand des Gesellschaftsteuerrechtes, außer eine besondere Vertragsgestaltung legt eine solche Rechtsauslegung nahe. In Betracht käme der Tatbestand einer freiwilligen Leistung eines Gesellschafters nach § 2 Z 4 KVG. Im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen bedeutet dies, dass nur der Verzicht auf Rückzahlung des Darlehens oder der Verzicht auf bereits entstandene Zinsforderungen aus Darlehen (beides Forderungsverzichte) einerseits oder dass die unverzinsliche oder unter dem Marktzins verzinsliche Hingabe von Geldmitteln (Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung) andererseits gesellschaftsteuerpflichtig ist (BFG 19.05.2017, RV/2100256/2015; BFG 17.07.2018, RV/2100149/2013; *Eberhartinger*, Bilanzierung und Besteuerung von Genußrechten, stillen Gesellschaften und Gesellschafterdarlehen, Orac, S. 220 unter Hinweis auf BMF Erl. 6.2.1995, GZ 10 5010/1-IV/10/95).

5.2. Verzicht auf Zinsen (§ 2 Z 4c KVG Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung)

In der „Darlehensvereinbarung“ vom 6. August 2007 wurden unter Punkt 2. Zinsen vereinbart. In der „Änderung der Darlehensvereinbarung vom 6.8.2007“ vom 7. Dezember 2007 wurde bekräftigt, dass grundsätzlich Zinsen vereinbart wurden. Vereinbart wurde aber, dass Zinsen nur dann anfallen und zur Zahlung fällig sind, wenn diese aus dem positiven EGT der ***6*** bedient werden können. Weiter kann die Bf. das Darlehen frühestens nach Ablauf des Geschäftsjahres 2017 fällig stellen.

Der Verzicht auf die Verzinsung einer Darlehensforderung des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft ist immer eine steuerpflichtige Leistung. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein unverzinsliches Darlehen als Überlassung eines Gegenstandes an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung anzusehen. Der Nutzung der Darlehensvaluta steht im Fall der Unverzinslichkeit keine Gegenleistung gegenüber (VwGH 18.12.1995, 95/16/0195). Nichts anderes kann aber für einen gänzlichen oder auch nur teilweisen Verzicht auf bereits entstandene Zinsen gelten. Ein derartiger Verzicht auf die dem Gläubiger zustehenden Zinsen ist dem Verzicht auf eine Forderung gleichzusetzen (VwGH 27.4.1987, 85/15/0323). Auch ein solcher Verzicht ist grundsätzlich geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. (VwGH 15.3.2001, 2000/16/0564). Bei einem Zinsverzicht während der Laufzeit eines verzinslichen Darlehens entsteht die Steuerschuld im Zeitpunkt des Zinsverzichtes. Die Gesellschaftsteuerschuld entsteht in Höhe der fiktiven Zinsen. (Knörzer/Althuber, Gesellschaftsteuer² § 2 Rz 69-70). Das Finanzamt hat diesen Zinsverzicht als aufschiebend bedingt von einem positiven EGT, also von Beginn an unverzinslich vereinbart, in der Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 20. September 2012 betreffend Zinersparnis bezeichnet und § 2 Z 4c KVG zugeordnet. (ErfNr. ***3***).

Der „Wert der Leistung“ iSd § 7 Abs. 1 Z 2 KVG bestimmt sich im Falle der Zinslosigkeit eines Darlehens grundsätzlich nach dem Wert der zinslosen Nutzung und damit nach dem ersparten Zins im Zeitpunkt der Darlehensgewährung. Dieser Betrag ist entsprechend den bewertungsrechtlichen Bestimmungen zu kapitalisieren (ständige Rechtsprechung VwGH 9.8.2001, 98/16/0266; VwGH 16.12.1993, 92/16/0065, VwSlg 6848/F; VwGH 22.07.2020, Ra 2017/16/0174).

Zur Zinersparnis auf Grund der Änderung der Darlehensvereinbarung vom 7. Dezember 2007 ist zu sagen, dass hier nicht ein unverzinsliches Darlehen auf unbestimmte Zeit gewährt worden ist. Es waren lediglich unter bestimmten Bedingungen vorübergehend keine Zinsen zu entrichten (BFG 31.08.2015, RV/7102367/2010). Tatsächlich dauerte der Zinsverzicht bis zum Verzicht der Bf. auf die Rückzahlung des Kredites am 30. Juni 2008.

Der ersparte Zinsaufwand aus der fortdauernden Überlassung eines Kapitalbetrages in Höhe von 1.500.000,00 Euro zur Nutzung vom 5. September 2007 bis zum 30. Juni 2008 beträgt 675,82 Euro. $1.500.000,00 \text{ Euro} \times 5,5\% \times 299 \text{ Tage} / 365 \text{ Tage} = \text{Bemessungsgrundlage}$ 67.582,19 Euro $\times 1\% = 675,82 \text{ Euro}$.

Aus diesem Grund konnte hinsichtlich des Zinsverzichtes teilweise stattgegeben werden.

5.3. Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens (§ 2 Z 4b KVG Verzicht auf Forderungen)

Am 30. Juni 2008 vereinbarten die ***G*** und die Bf. nach Erhöhung des gegenständlichen Darlehens auf 1,800.000,00 Euro, dass die Bf. auf dieses Darlehen unwiderruflich verzichtet. In der „*Erklärung über Umwandlung von nachrangigen Gesellschafterdarlehen in nichtrückforderbare, unverzinsten Gesellschafterzuschüsse*“ der Prokuristin vom 16. November 2008 heißt es, dass diese Gesellschafterdarlehen einerseits auf Wunsch der Gläubiger der Gesellschaft, sowie andererseits um die Eigenkapitalposition der Gesellschaft zu stärken in Gesellschafterzuschüsse umgewandelt wurden. Es handelt sich hier um einen nicht rückforderbaren und unverzinsten Zuschuss des Gesellschafters handle, der unwiderruflich sei.

Der Forderungsverzicht ist ein im KVG aufgezählter Spezialfall einer freiwilligen Leistung, der der Gesellschaftsteuer unterliegt. Bei dem Forderungsverzicht passiert folgendes: Gewährt der Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft ein Darlehen, hat er damit eine Forderung auf Rückzahlung des Darlehens gegen seine Kapitalgesellschaft. Gegenüber der „freiwilligen Leistung“ ist unter der „Forderung“ eine solche iSd § 859 ABGB zu verstehen, die der Gesellschafter gegen seine Kapitalgesellschaft aus dem Schuldverhältnis hat. Auf diese Forderung kann der Gesellschafter verzichten, denn gemäß § 1444 ABGB kann der Gläubiger in allen Fällen, in denen er berechtigt ist, sich seines Rechtes zu begeben, demselben auch zum Vorteil seines Schuldners entsagen und hiedurch die Verbindlichkeit des Schuldners aufheben. Beim Verzicht ist der Wille des Gläubigers auf den Untergang des jeweiligen Rechtes gerichtet. (*Heidinger in Schwimann/Kodek (Hrsg), ABGB Praxiskommentar⁴ (2016) zu § 1444 ABGB Rz 1*).

Überwiegend wird der Verzicht als Verfügungsgeschäft qualifiziert (*Heidinger in Schwimann/Kodek (Hrsg), ABGB Praxiskommentar⁴ (2016) zu § 1444 ABGB Rz 6*), d.h. der Gesellschafter vermehrt erst durch den endgültigen Verzicht das Vermögen der Gesellschaft. Der Forderungsverzicht in der Gesellschaftsteuer muss darüber hinaus alle Merkmale einer freiwilligen Leistung iSd § 2 Z.4 KVG erfüllen. Der Forderungsverzicht gegenüber einer überschuldeten Kapitalgesellschaft, mit dem Ziel sie wieder gewinnbringend zu machen, oder die Befürchtung, dass ohne den Verzicht das Konkursverfahren über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet wird und der Verlust steigen könnte, schließen die Freiwilligkeit des Verzichts allerdings nicht aus. (*Keßler, Kapitalverkehrsteuer, 37 (§2, Rz 28.b)*).

Nach dem dem Urteil des EuGH vom 5.2.1991, C-15/89, Rechtssache Deltakabel BV, zugrunde liegenden Sachverhalt verkaufte der Gesellschafter der Deltakabel BV seine Anteile und verzichtete im Zusammenhang damit auf einen Teil seiner Forderungen, wodurch der Preis 1 HFL betrug. Nach Art.4 Abs.2 b RL 69/335 (= Art. 3 lit.h RL 2008/7 EG) kann der Gesellschaftsteuer unterworfen werden, *„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 Gesellschaftsanteile zu erhöhen.“* Eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens findet statt, wenn ein Gesellschafter auf eine Forderung gegen seine Gesellschaft verzichtet, die aus der Zahlung von Beträgen stammt, die zum Ausgleich der Verluste dieser Gesellschaft bestimmt waren. Denn das ausschlaggebende Kriterium dafür, ob ein Vorgang, bei dem Kapital angesammelt wird, der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, besteht darin, dass das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft verstärkt wird. In diesem Fall trug der Schuldverlass seitens des Gesellschafters zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft bei, da sich der Verlust der Gesellschaft dadurch verringerte.

Der Wert eines geschäftlichen Unternehmens hängt wesentlich von der Möglichkeit seiner Weiterführung ab, weswegen Barmittel oder Forderungsverzichte des Gesellschafters, die dem Ziel dienen, die Gesellschaft wieder flott und zu einer mit Gewinn arbeitenden Gesellschaft zu machen, geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. (VwGH 6.10.1994, 93/16/0103). Die Gesellschaftsteuerpflicht wurde in den Fällen bejaht, in denen die Verzichte durch den Gesellschafter dafür getätigt wurden, damit die Gesellschaft „neu durchstarten kann“. (VwGH 28.9.1998, 95/16/0302, 6.10.1994, 93/16/0103, *Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, Kapitalverkehrsteuergesetz -Kommentar, 2008, §2 Rz 193 unter Bezugnahme auf VwGH 28.9.1998, 95/16/0302; *Dorazil*, KVG², § 2 85; RFH 25.11.1930, Zl. II A 591/20. RFH 6.9.32, Kartei §6 zu Abt. I, R,73).

Im gegenständlichen Fall wurde in der *„Erklärung über Umwandlung von nachrangigen Gesellschafterdarlehen in nichtrückforderbare, unverzinsten Gesellschafterzuschüsse“* der Prokuristin vom 16. November 2008 bestätigt, dass auf diese Gesellschafterdarlehen einerseits auf Wunsch der Gläubiger der Gesellschaft, sowie andererseits um die Eigenkapitalposition der Gesellschaft zu stärken, verzichtet wurde (diese in Gesellschafterzuschüsse umgewandelt wurden).

Gegen die Festsetzung der Gesellschaftsteuer wurde eingewendet, es sei eine Aufrechnung erfolgt. Da die Bf. als Gruppenträgerin mit ihrer Gesellschaft als Gruppenmitglied am 19. Dezember 2007 einen Gruppen- und Steuerausgleichsvertrag abgeschlossen hatte, wurde in derselben Urkunde vom 30. Juni 2008 vereinbart, dass im Gegenzug zu dem Rückzahlungsverzicht auf die Bf. übertragene, steuerlich verwertbare Verluste von bis zu 10.000.000,00 Euro ausgeglichen seien und dafür keine weitere Ausgleichszahlung erfolge.

Steuerumlagen werden im Schrifttum definiert als vertragliche Abreden zwischen verbundenen Gruppenträgern und Gruppenmitgliedern zwecks verursachungsgerechter Aufteilung der Körperschaftsteuerbelastung im Konzern angesichts der im Außenverhältnis gegebenen einseitigen Belastung des Gruppenträgers als Steuerschuldner der Körperschaftsteuer. Es wird unabhängig von der formalrechtlichen Steuerschuldnerschaft die von der Gruppe in Summe verursachte Körperschaftsteuer nach einem betriebswirtschaftlich sinnvollen Kostenschlüssel auf die Gruppenmitglieder verteilt. (*Zöchling/Fraberger*, Steuerumlagen aus gesellschafts-, bilanz- und steuerrechtlicher Sicht, SWK 14/15/2004, S 507). Nach RV 451 BlgNR 22. GP, 15 beinhaltet die Gruppenbesteuerung nur eine Ergebniszurechnung, die handelsrechtlichen Ergebnisse der Mitglieder der Unternehmensgruppe, abgesehen vom Steuerausgleich, bleiben unberührt. Es sind damit in einer Unternehmensgruppe sowohl offene Ausschüttungen an die beteiligten Gruppenmitglieder und die sonstigen Gesellschafter möglich, wie auch Gesellschaftereinlagen.

Wie aus den EB zu § 9 Abs. 6 KStG idF SteuerreformG 2005 hervorgeht, sind Steuerausgleichszahlungen selbst nicht gesellschaftsteuerbar. Eine positive Steuerumlage stellt ein Entgelt für den durch Gruppenbildung erhaltenen Steuervorteil dar. Auch eine negative Steuerumlage, also eine Zahlung des Gruppenträgers an das Gruppenmitglied für zugerechnete Verluste, ist keine gesellschaftsteuerbare freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z 4 KVG. Die Verpflichtung zum Steuerausgleich ergibt sich aus dem Gesellschafts- und Steuerrecht (§ 9 Abs. 8 KStG), weshalb die Leistung nicht freiwillig erbracht wird und nicht der Bereicherung des Gruppenmitglieds dient. Es muss vielmehr die durch die Gruppenbesteuerung verschobene steuerrechtliche Belastung korrigiert werden. (*Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker*, Kapitalverkehrsteuergesetz -Kommentar, 2008, § 2 Rz 198).

Formale Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe ist ein schriftlicher Gruppenantrag, der von sämtlichen inländischen Gruppenmitgliedern und dem Gruppenträger zu unterfertigen ist. (*Mayr/Bodis/Lachmayer* in Doralt/Ruppe Steuerrecht I¹² Tz 954).

Mit dem rechtlichen Charakter des Gruppenantrages bzw. Gruppenvertrages haben sich unter anderem *Sedlacek/Tissot* beschäftigt. Die Gruppenbesteuerung sieht keine tatsächliche Übertragung von aktivem Vermögen vor, sondern die bloße Übertragung des steuerlichen Ergebnisses, weshalb der Gruppenantrag/-vertrag nicht unter den Verträgen zur Vermögensübertragung gemäß § 237 AktG zu erfassen ist. Der Gruppenantrag/-vertrag ist auch kein Vertrag zur Bildung einer Gewinngemeinschaft gemäß § 238 AktG, da dieser nicht notwendigerweise einen handelsrechtlichen Ergebnistransfer beinhaltet. Demzufolge ist der Gruppenantrag/-vertrag nicht unter die gesellschaftsrechtlichen Unternehmensverträge einzuordnen. Da sich die Gruppenmitglieder und der Gruppenträger verpflichten, innerhalb

der Gruppe einen Steuerausgleich zu leisten bzw. zu gewähren, ist der Gruppenantrag/-vertrag ein zwei- bzw. mehrseitig verbindliches Rechtsgeschäft, auf das die privatrechtlichen Bestimmungen für einen Austauschvertrag iSd ABGB anzuwenden sind. Dem § 1042 ABGB folgend hat der Gruppenantrag/-vertrag eine adäquate Entschädigung für die vom Gruppenträger übernommene Steuerbelastung bzw. für die Gewährung von Verlustverwertungsrechten zu enthalten. (*Sedlaczek/Tissot*, Der Gruppenantrag Mindestinhalt – Vertragscharakter – Genehmigungspflicht – Steuerausgleich - Teil 1 -, ÖStZ 2004, 483).

Die Bf. bringt in ihrer Berufung/Beschwerde vor, dass der Verzicht auf die Darlehensforderung von 1.800.000,00 Euro in Abgeltung der auf die Gruppenträgerin übergegangenen Verluste des Gruppenmitglieds ***6*** in Höhe von 10.000.000,00 Euro erfolgte, und somit eine infolge Kompensation eine Zahlung erfolgt sei.

5.4. Voraussetzungen der Aufrechnung gemäß § 1438 ABGB

Aufrechnung (Kompensation) ist die Aufrechnung einer Forderung durch eine Gegenforderung. Die Aufrechnung wirkt als Zahlung. Beide Forderungen werden, soweit sie sich decken, getilgt. (*Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 474-475). Aufrechnung (Kompensation) ist wechselseitige Schuldtilgung ohne tatsächlichen Leistungsaustausch (*Koziol/Spitzer; P. Bydlinski* in *Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, ABGB Kurzkommentar⁶ § 1438 Rz 1). Entgegen dem Gesetzeswortlaut erfolgt die Aufrechnung nach ganz hA nicht von selbst (kein *ipso iure compensatur*), sondern sie bedarf einer ausdrücklichen oder schlüssigen Aufrechnungserklärung und damit der Ausübung eines Gestaltungsrechts. Die Aufrechnungserklärung ist eine empfangsbedürftige Willenserklärung, die auf Herbeiführung der Aufrechnungswirkungen gerichtet ist. Die Aufrechnungsvoraussetzungen müssen im Zeitpunkt der Aufrechnungserklärung vorliegen. (*Koziol/Spitzer; P. Bydlinski* in *Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, ABGB Kurzkommentar⁶ § 1438 Rz 3). Die Aufrechnung hat in erster Linie Zahlungsfunktion, aber auch Befriedigungsfunktion und Verrechnungsfunktion. Die Möglichkeit der Aufrechnung gibt dem Gläubiger die Sicherheit, seine Forderung einbringlich machen zu können, insoweit hat die Aufrechnung überdies Sicherungsfunktion. (*Koziol/Spitzer; P. Bydlinski* in *Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, ABGB Kurzkommentar⁶ § 1438 Rz 4).

Man kann – wie die Bf. vorgebracht hat – die Vereinbarung vom 30. Juni 2008 in Verbindung mit dem Gruppen- und Steuerausgleichsvertrag vom 19. Dezember 2007 in Richtung einer Aufrechnungserklärung iSd § 1438 ABGB interpretieren. Was dagegen spricht ist, dass die Aufrechnung Sicherungsfunktion hat, das heißt dem Gläubiger die Sicherheit gibt, seine Forderung einbringlich machen zu können. Nach der Erklärung der Prokuristin der ***22*** vom 16. November 2008 wurde jedoch das Gesellschafterdarlehen von 1.800.000,00 Euro auf Wunsch der Gläubiger der Gesellschaft, sowie um die Eigenkapitalposition der Gesellschaft zu

stärken in einen Gesellschafterzuschuss umgewandelt, der nicht rückforderbar ist, ebenso ist die Umwandlung unwiderruflich.

Daher stellt sich Frage, warum eine Aufrechnung is einer Zahlung erfolgen sollte, wenn beabsichtigt war, auf die Forderung zu verzichten.

Dazu kommt noch § 1439 ABGB, wonach zwischen einer fälligen und noch nicht fälligen Forderung keine Kompensation stattfindet. (*P. Bydlinski* in Koziol/Bydlinski/Bollenberger, ABGB Kurzkommentar⁶ § 1439 Rz 1-4). Selbst wenn man davon ausginge, dass die ***22*** auf die Darlehensforderung nicht zur Eigenkapitalstärkung ihrer Gesellschaft verzichtet hätte, so war, wie im bisherigen Verfahrensverlauf mehrfach dargestellt, zum Zeitpunkt des Verzichtes am 30. Juni 2008 die Forderung auf Steuerumlage aus dem Gruppen- und Steuerausgleichsvertrag jedenfalls noch nicht fällig.

Aus all diesen Gründen sieht das Bundesfinanzgericht den Tatbestand des Forderungsverzichtes iSd § 2 Z 4b KVG durch den Verzicht der Bf. auf die Rückzahlung des Darlehens gegenüber ihrer Gesellschaft als erfüllt an.

5.5. Keine „Mehrfachbesteuerung“ desselben Vorganges

Die Beschwerde richtete sich dagegen, dass ein und derselbe Geschäftsfall, nämlich die Kapitalzuführung von 1.500.000,00 Euro 3x versteuert werde, nämlich als ergebnisabhängig verzinstes nachrangigen Darlehen mit der Kreditvertragsgebühr, die Nichtverzinsung über ca. 1. Jahr, weil die Verzinsung von einem positiven EGT abhängig ist, mit Gesellschaftsteuer von 5,5% mit 9 Jahren Laufzeit und die Aufrechnung des Darlehens mit Ansprüchen aus einer Steuerumlage als gesellschaftssteuerpflichtige Einlage.

Mit dieser Frage haben sich bereits mehrere BFG-Erkenntnisse befasst, z.B. BFG 3.8.2020, RV/7105733/2016; BFG 4.8.2021, RV/7100657/2013 und bestätigt, dass in vergleichbaren Fällen sowohl Darlehens/Kreditvertragsgebühr, als auch Gesellschaftsteuer für den Verzicht auf Zinsen/Unverzinslichkeit, sowie für den Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens/Kredites als Forderungsverzicht angefallen ist.

1. Zu Kreditvertragsgebühr: Es liegt keine Mehrfachbesteuerung desselben Vorganges vor, da die Bf. ihrer Gesellschaft einen Kredit gewährte, wofür damals noch Kreditvertragsgebühr vorgeschrieben wurde. Mit der Unterzeichnung des Kreditvertrages ist gemäß § 16 GebG die Gebührenschuld entstanden, die durch Vereinbarungen nicht mehr rückgängig gemacht werden kann (§ 17 Abs. 5 GebG). Eine spätere Umwandlung von Gesellschafterdarlehen (-krediten) in einen Kapitalzuschuss haben daher keinen Einfluss auf die bereits entstandene Gebührenschuld (z.B. BFG 7.11.2016, RV/7101860/2011).

2. Zu Gesellschaftsteuer - Zinsenverzicht: Im Zusammenhang mit unverzinslichen Gesellschafterdarlehen hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass der Gebühr nach

§ 33 TP 8 Abs 1 GebG die tatsächliche Zuzählung des dargeliehenen Betrages unterliegt, während bei der Gesellschaftsteuer nicht die Begründung der freiwilligen Übernahmeverpflichtung, sondern erst deren Erfüllung, also das tatsächliche Bewirken der Leistung (im Beschwerdefall: die fortlaufende Überlassung der Darlehensvaluta zur Nutzung) den Steuertatbestand auslöst (VwGH 18.12.1995, 95/16/0195). Für die Rechtsgebühr bedeutet dies, dass eine Identität des Rechtsvorganges iSd § 15 Abs. 3 GebG nur dann gegeben ist, wenn die Zurverfügungstellung des bestimmten Geldbetrages vom Gesellschafter an die Kapitalgesellschaft eine Gesellschaftsteuerpflicht vom gesamten Kapitalbetrages auslöst. Hingegen liegt keine Identität des Rechtsvorganges vor, wenn der Gesellschaftsteuer bloß die fortlaufende Überlassung des Geldbetrages zur Nutzung unterliegt (die Gesellschaftsteuer also nicht vom gesamten Kapitalbetrag, sondern bloß von den ersparten Zinsen berechnet wird). Ein Gesellschafterzuschuss und ein Verzicht des Gesellschafters auf Zinsen für die vorübergehende Nutzung von Kapital stellen unterschiedliche Sachverhalte dar, die jeweils selbständig - mit gesonderten Kapitalverkehrsteuerbescheiden - der Gesellschaftsteuer zu unterziehen sind (siehe dazu BFH 28.6.1989, I R 25/88, BStBl. 1989 II S. 982 und BFH 22.8.1990, I R 42/88, BStBl. 1991 II S. 387). Das Wirtschaftspotential der Bf. wurde hier nicht durch die Hingabe der Darlehensvaluta gestärkt, sondern durch die besonderen Konditionen (wie Unverzinslichkeit und die langfristige Tilgungsfreistellung). Eine Erhöhung des Gesellschaftsvermögens wird hier lediglich durch die Ersparnis an Zinsaufwendungen bewirkt und sind die Geldmittel nur mit ihrem Nutzungswert, d.h. mit dem Betrag der ersparten Zinsen der Gesellschaftsteuer zu unterziehen. (BFG 3.8.2020, RV/7105733/2016; BFG 4.8.2021, RV/7100657/2013).

3. Zu Gesellschaftsteuer - Verzicht auf die Rückzahlung des Kredites von 1,800.000,00 Euro: Jeder Schulderrass ist notwendig geeignet, das Wirtschaftspotential insofern zu verstärken, als die Existenzfähigkeit des Unternehmens dadurch größer wird, auch wenn das Gesellschaftsvermögen weitgehend negativ ist und es trotz des Verzichts des Gesellschafters auf seine Forderung bleibt (vgl. dazu EuGH 5.2.1991, C-15/89, DELTAKABEL BV sowie die Ausführungen des Generalanwaltes vom 13.11.1990 in dieser Rs). (BFG 3.8.2020, RV/7105733/2016; BFG 4.8.2021, RV/7100657/2013).

6. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Die Bf. gewährte ihrer Gesellschaft (**6** GmbH) einen Kredit, wofür damals noch Kreditvertragsgebühr vorgeschrieben wurde. Ein paar Monate später verzichtete die Bf. gegenüber der Gesellschaft auf die Kreditzinsen, wofür Gesellschaftsteuer vorgeschrieben wurde, und ein halbes Jahr später verzichtete die Bf. auf die Darlehens/Kreditforderung, was eine weitere Vorschreibung der Gesellschaftsteuer zur Folge hatte.

Die Beschwerde richtete sich dagegen, dass ein und derselbe Geschäftsfall, nämlich die Kapitalzuführung von 1,500.000,00 Euro 3x versteuert werde, nämlich als ergebnisabhängig

verzinstes nachrangigen Darlehen mit der Kreditvertragsgebühr, die Nichtverzinsung über ca. 1. Jahr, weil die Verzinsung von einem positiven EGT abhängig ist, mit Gesellschaftsteuer von 5,5% mit 9 Jahren Laufzeit und die Aufrechnung des Darlehens mit Ansprüchen aus einer Steuerumlage als gesellschaftssteuerpflichtige Einlage.

Mehrere Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes haben bereits bestätigt, dass in vergleichbaren Fällen sowohl Darlehens/Kreditvertragsgebühr, als auch Gesellschaftsteuer für den Verzicht auf Zinsen/Unverzinslichkeit, sowie für den Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens/Kredites als Forderungsverzicht anfallen. (BFG 3.8.2020, RV/7105733/2016; BFG 4.8.2021, RV/7100657/2013).

- Für eine als Darlehen bezeichnete schriftliche Vereinbarung fällt Kreditvertragsgebühr gemäß § 33 TP 19 GebG an, wenn sich die Gesellschafterin als Kreditgeberin gegenüber ihrer Gesellschaft unwiderruflich verpflichtet, ihr ein nachrangiges Gesellschafterdarlehen zu gewähren.
- Ein gesellschaftsteuerlicher Vorgang iSd § 2 Z 4c KVG liegt vor, wenn die Gesellschafterin mit ihrer Gesellschaft vereinbart, dass Zinsen aus diesem Kredit nur dann anfallen, wenn diese aus dem positiven EGT der Gesellschaft bedient werden können.
- Ein gesellschaftsteuerlicher Vorgang iSd § 2 Z 4b KVG liegt vor, wenn die Gesellschafterin auf die Rückzahlung des Kredites verzichtet. Der negative Gruppenausgleich aufgrund des Gruppen- und Steuerausgleichsvertrages iSd § 9 Abs. 1 KStG hatte darauf keinen Einfluss, weil einerseits zur Eigenkapitalverstärkung der Gesellschaft auf die Rückzahlung verzichtet wurde und andererseits – wollte man den Gruppenausgleich als Aufrechnung iSd §§ 1438 und 1439 ABGB ansehen – im Zeitpunkt des Verzichts auf die Rückzahlung die Forderung aus dem Gruppenausgleich noch nicht fällig war.

Aus all diesen Gründen war lediglich der Beschwerde hinsichtlich der Dauer des Zinsverzichtes teilweise stattzugeben und die Gesellschaftsteuer neu zu berechnen; die beiden anderen Beschwerden waren als unbegründet abzuweisen.

7. Unzulässigkeit der 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.

Das Bundesfinanzgericht ist der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt, weshalb eine Revision unzulässig ist.

Wien, am 23. Dezember 2022