



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der X GmbH, ADR, vertreten durch STEUERBERATER, ADR, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Gesellschaftsteuer 1) vom 2. Oktober 2007 zu ErfNr.xxx.xxx/2007 und 2) vom 16. Juli 2007 zu ErfNr.xxx.xxx/2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs 2 BAO abgeändert wie Folgt:

1) Bescheid vom 2. Oktober 2007 zu ErfNr.xxx.xxx/2007:

Die Gesellschaftsteuer für die ohne Gegenleistung erfolgte Überlassung von Kapital zur Nutzung durch die Gesellschafterin A X im Jahr 2006 wird festgesetzt mit 1 % des Wertes der Leistung von € 136.399,28, somit € 1.363,99.

2) Bescheid vom 16. Juli 2007 zu ErfNr.xxx.xxx/2005 :

Die Gesellschaftsteuer für die ohne Gegenleistung erfolgte Überlassung von Kapital zur Nutzung durch die Gesellschafterin A X in den Jahren 2001 bis 2005 wird festgesetzt mit 1 % des Wertes der Leistung von € 515.744,58, somit € 5.157,44.

Entscheidungsgründe

1. Verfahren vor dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien

1.1 Kontrollmitteilung

Am 5. Oktober 2005 langte beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (in der Folge kurz Finanzamt) eine Kontrollmitteilung des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 29. September 2005 betreffend die X GmbH (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) ein. Demnach wurde der Bw. durch die Gesellschafterin A X ein Gesellschafterdarlehen/Gesellschafterkredit mit einer Verzinsung von 0 % p.a. gewährt, wobei die Aufnahme in die Bücher ab Bilanz 31.12.2001 mit € 1.225.844,24 und ab Bilanz 31.12.2002 mit € 2.461.372,66 erfolgte.

Der Kontrollmitteilung angeschlossen waren ua. Kopien

- des Jahresabschlusses der Bw. zum 31.12.2002, in der "Verbindlichkeiten Gesellschafter" in Höhe von € 2.461.372,66 für 2002 und in Höhe von € 1.225.844,24 für 2001 ausgewiesen werden,
- des Buchungsbeleges BB10 zum 31.12.2002 mit einem Vermerk des steuerlichen Vertreters vom 18. Mai 2005 mit folgendem Inhalt:

"Betrifft: Nachträgliche Buchung der Beteiligungserhöhung am Hotel Y in Z, Ungarn

Im Jahre 2002 wurde das Hotel Y wesentlich erweitert und umgebaut. das wurde letztendlich dadurch finanziert, dass Frau A X persönlich 600.000.000,00 Forint, das sind € 2.448.979,59, übernommen hat und durch eine Umleitung als Eigentümerin der X GmbH die Valuta daraus dem Hotel Y zur Verfügung gestellt hat. Die daraus resultierende Schuld Hotel Y an die X GmbH wurde jedoch nicht zurückgeführt, sondern in eine Beteiligung am Hotel Y umgewandelt. Die Verbindlichkeit der X GmbH gegenüber Frau A X bleibt aufrecht."

- Vereinbarung der Bw. mit der Y Kft., Ungarn vom 17. Juli 2001 über einen Forderungsverzicht der Bw. in Höhe von HUF 807.500.000,00
- Vereinbarung der Bw. mit der B Kft., Ungarn, vom 20. Juli 2002 über den Ankauf von Forderungen in Höhe von HUF 807.500.000,00
- Kreditverträge über die Gewährung von Krediten durch die Bw. an die B Kft., Ungarn, vom 14. Jänner 2002 über HUF 65.000.000,00, vom 18. Februar 2002 über HUF 50.000.000,00, vom 19. März 2002 über HUF 50.000.000,00, vom 15. April 2002 über HUF 70.000.000,00, vom 13. Mai 2002 über HUF 95.000.000,00, vom 5. Juni 2002 über HUF 155.000.000,00 (somit insgesamt HUF 485.000.000,00).

1.2. Vorhalteverfahren

1.2.1. Vorhalt vom 13.6.2006

Am 13. Juni 2006 richtete das Finanzamt einen Vorhalt mit folgendem Inhalt an die Bw.:

"Betrifft:

Leistung Gesellschafterdarlehen- Zession lt. Vereinbarung

Ergänzungspunkte:

Um Bekanntgabe und detaillierte Sachverhaltsdarstellung wird gebeten:

Die h.a. vorliegenden Ausfertigungen der Vereinbarung betr. Zession und der Kreditverträge vom 14.1.2002, 18.2.2002, 19.3.2002, 15.4.2002, 13.5.2002 sowie vom 5.6.2002 sind jeweils nicht mit Originalunterschriften versehen. Aus welchen Gründen? Wie viele original unterschriebene Urkunden wurden jeweils erstellt?

Wurden die Urkunden der Kreditverträge ins Inland gebracht? Welche Leistungen (Überweisung, Rückzahlung) werden im Inland abgewickelt, wo ist der Erfüllungsort des Vertrages?

Laut Bilanz per 31.12.2003 sind Verbindlichkeiten Gesellschafter in Höhe von € 2.466.794,48 ausgewiesen.

Woraus resultiert diese Verbindlichkeit? Um Vorlage einer Kopie des entsprechenden Kontos vom 1.1.2001 bis laufend wird ersucht.

Die unverzinsliche Zurverfügungstellung des Betrages unterliegt der Gesellschaftsteuer. Eine entsprechende Gesellschaftsteuererklärung ist vorzulegen. (Es kann von einer fiktiven Verzinsung von 5,5% ausgegangen werden.)"

1.2.2. Urkundenvorlage durch die Bw. vom 13.9.2006

In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelte der steuerliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt die Verträge der Bw. mit der B Kft bzw. Frau A X in ungarischer Originalsprache und deutscher Übersetzung sowie eine Aufstellung über die Entwicklung der vom steuerlichen Vertreter gebuchten Bewegungen der Gesellschafter-Verbindlichkeiten sowie der Leistungen, welche die Bw. an die Y im Laufe der Jahre erbracht habe. Nach dieser den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2005 umfassenden Aufstellung hat die Verbindlichkeit der Bw. gegenüber der Gesellschafterin zum 1.1.2001 Null und der Zugang im Jahr 2001 insgesamt € 1.225.844,24 und im Jahr 2002 € 1.235.528,42 betragen. Zu den Zugängen wurde erläutert, dass davon auf die "*Erhöhung der Finanzanlagen*" im Jahr 2001 € 1.225.201,74 und im Jahr 2002 € 1.223.777,85 entfielen. Die restlichen € 642,50 im Jahr 2001 und € 11.750,57 im Jahr 2002 wurde als sog. "*Aufwands-/Erlösbezogene Erhöhung der Verbindlichkeiten Gesellschafter*" ausgewiesen.

1.2.3. Vorhalt vom 21.6.2006

Am 21. November 2006 richtete das Finanzamt einen weiteren Vorhalt an die Bw. mit folgendem Inhalt:

"Betrifft: Leistung Gesellschafterdarlehen - Ihre Vorhaltsbeantwortung

Ergänzungspunkte:

Folgende Ergänzungspunkte des Vorhaltes vom 13.6.2006 sind noch unbeantwortet :

Die h.a. vorliegenden Ausfertigungen der Vereinbarung betr. Zession und der Kreditverträge vom 14.1.2002, 18.2.2002, 19.3.2002, 15.4.2002, 13.5.2002 sowie vom 5.6.2002 sind jeweils nicht mit Originalunterschriften versehen. Aus welchen Gründen? Wie viele original unterschriebene Urkunden wurden jeweils erstellt?

Wurden die Urkunden der Kreditverträge ins Inland gebracht? Welche Leistungen (Überweisung, Rückzahlung) werden im Inland abgewickelt, wo ist der Erfüllungsort des Vertrages?

Woraus resultiert die Verbindlichkeit gegenüber der Gesellschafterin Fr. X? Wurden Urkunden errichtet? Wenn ja, Vorlage in Kopie.

Um Nachweis der Entrichtung der Darlehensgebühr betreffend dem gewährten Darlehen wird gebeten."

1.2.4. Schriftsatz der Bw. vom 21.12.2006

Mit Schriftsatz vom 21. Dezember 2006 teilte der steuerliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt ua. Folgendes mit:

"Die Verbindlichkeit der Gesellschafterin X resultiert daraus

a) dass Aufwendungen der Gesellschaft (z.B. Steuerberatungskosten usw) in der Form gezahlt worden sind, dass Frau X Bargeld brachte.

b) dass die Erhöhung der Finanzanlagen in der Buchhaltung in der Weise dargestellt worden ist, dass die Passivseite, und zwar das Verrechnungskonto "A X", entsprechend erhöht worden ist.

Über die Erhöhung der Gesellschafterverbindlichkeit wurden weder in Ungarn noch in Österreich Urkunden errichtet, sondern diese Buchungen wurden von uns vorgenommen.

Es wurde keine Darlehensgebühr entrichtet, weil wir die Auffassung vertreten, dass sie nicht geschuldet wird, da die gesamte Transaktion in Ungarn stattgefunden hat und zwar zwischen zwei in Ungarn unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, nämlich Frau A X und der X GmbH."

1.3. Bescheide des Finanzamtes zu ErfNr.xxx.xxx/2005

Am 16. Juli 2007 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. einerseits

- Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache in Höhe von € 2.494.432,70 = € 19.955,46 und andererseits

- Gesellschaftsteuer gemäß § 8 KVG mit 1 % vom Wert der Leistung in Höhe von € 544.232,86 = € 5.442,33 fest.

Die Begründung der Bescheide lautet wie Folgt:

Gebührenbescheid:

"Die Gebührenfestsetzung gemäß § 33 TP 8 Abs.1 i.V.m. Abs.4 GebG. erfolgt gemäß § 201 BAO. Durch die Verbuchung der Zugänge auf dem Konto "Verbindlichkeiten Gesellschafter"

vom 1.1.2001 bis 31.12.2005 wurde der Tatbestand gem. § 33 TP 8 Abs. 4 GebG verwirklicht."

Gesellschaftsteuerbescheid:

"Bei Zurverfügungstellung eines unverzinslichen Gesellschafterdarlehens liegt im Ausmaß der Zinersparnis eine freiwillige Leistung im Sinne des § 2 Z.4 lit.c KVG vor. Die Vorschreibung hinsichtlich unverzinslicher Zurverfügungstellung des Gesellschafterdarlehens erfolgt für den Zeitraum 1.1.2001 bis 31.12.2005. Es wurde jeweils der durchschnittliche Jahresstand des Kontos Verbindlichkeiten Gesellschafter zugrundegelegt und mit einem fiktiven Zinssatz von 5,5 % verzinst."

1.4 Berufungen

In den dagegen eingebrachten Berufungen führte der steuerliche Vertreter der Bw. Folgendes aus:

"Meine Mandantin hat im Jahr 2001 von Frau X einen Geschäftsanteil an der Firma Y erworben in der Höhe von umgerechnet € 1.225.201,74 und zusätzlich im Jahr 2002 in der Höhe von umgerechnet € 1.223.777,85. Das ergibt insgesamt € 2.448.979,59.

Der Kaufpreis wurde ursprünglich auf dem Konto "Verrechnung Gesellschafter" verbucht.

Von Seiten der Gesellschafterin hat nie die Absicht bestanden, dieses Kapital aus der X GmbH zu entnehmen. Gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft hat ihr Saldo des Kontos "Verrechnung Gesellschafter" immer als Haftungskapital gedient.

Ich stelle den Antrag, die durch den Erwerb der Anteile an der Y bewirkten Buchungen mit einem Saldo von insgesamt € 2.448.979,59 auf dem Konto "Verrechnung Gesellschafter" als Zuführung von Eigenkapital anzusehen und in weiterer Folge als Grundlage für die Bemessung der Gesellschaftsteuer heranzuziehen.

Sonstige Bewegungen auf dem Konto "Verrechnung Gesellschafter" betreffen ausschließlich das laufende Geschäft der Firma X GmbH und lösen sich innerhalb angemessener Frist wieder auf."

1.5. weitere Ermittlungen des Finanzamt

Am 27. September 2007 nahm das Finanzamt eine Niederschrift mit dem steuerlichen Vertreter der Bw. auf, die folgenden Inhalt hat:

"Da die Bilanzen und Buchungsbelege nicht das wahre Geschehen wiedergeben, wurde der wahrscheinlichste Sachverhalt nach den Gegebenheiten erschlossen.

In der Bilanz der Y. Kft. ist zum 31.12.2003 von der durch die X GmbH gezeichneten Kapitalerhöhung noch der Hälftebetrag von 300 Millionen HUF offen.

Da die X GmbH über kein eigenes Vermögen besitzt, geht das Finanzamt davon aus, dass die GmbH über Mittelzuführungen auf dem Konto 2200 (Verbindlichkeiten gegenüber A X) gespeist wurde.

Die GmbH hat laut Bankbestätigungen im April bis Mai 2001 301.594.697,00 HUF als Darlehen an die Y. Kft. gegeben.

Bis 25.5.2001 war von der X GmbH ein Betrag von 300 Millionen HUF als Kapitalerhöhung bei der obigen Y Kft. einzuzahlen.

Das Finanzamt geht davon aus, dass auch dieser Betrag von der Gesellschafterin A X der X GmbH zur Verfügung gestellt wurde.

Im Aktenvermerk vom 18.5.2005 wird dazu angeführt: Die Verbindlichkeiten der X GmbH gegenüber Frau A X bleibt aufrecht.

Laut den übergebenen Berechnungsblättern ergibt sich für die gewährten Gesellschaftermittel eine Bemessungsgrundlagen von

	€	2.449.719,99
davon 0,8% RGeb =	€	19.597,74
bisher vorgeschrieben	- €	19.955,46
Gutschrift	€	357,72
Die Zinsersparnis für die zinslos 2001-2005 gewährten Gesellschafter-Mittel beträgt	€	562.251,52
davon 1% GesSt=	€	5.622,52
bisher vorgeschrieben	- €	5.442,33
Nachforderung	€	180,19

Für 2006 wird ein Betrag von € 1.407,96 als Gesellschaftsteuer vorgeschrieben werden."

1.6. weiterer Gesellschaftsteuerbescheid zu ErfNr.xxx.xxx/2007

Am 2. Oktober 2007 erließ das Finanzamt einen weiteren Gesellschaftsteuerbescheid mit dem es die Gesellschaftsteuer für die Nutzung des Kapitals im Zeitraum 1.1. 2006 bis 31.12.2006 mit 1 % von € 140.796,29 = € 1.407,96 festsetzte. Die Begründung hat folgenden Inhalt:

"Konto 2200		
Stand 1.1.2006	€	2.449.432,70
Stand 31.12.2006 bisher vorgeschrieben	€	2.625.432,70
durchschnittlicher Stand	€	2.559.932,70
davon 5,5% =	€	140.796,29"

1.7. Berufungsvorentscheidungen

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 4. Oktober 2007 änderte das Finanzamt die zu ErfNr.xxx.xxx/2005 erlassenen Bescheide insofern ab, als es die Gebühr nunmehr mit 0,8 % von € 2.449.719,99 = 19.597,76 und die Gesellschaftsteuer mit 1 % von € 562.251,68 = € 5.622,52 festsetzte.

Die beiden gesonderten Begründungen haben folgenden Inhalt:

1.7.1. Rechtsgebühr:

"Die auf dem Konto 2200 ausgewiesenen Mittel stellen Fremdkapital gegenüber der Gesellschafterin A X dar.

Die Mittel wurden wie folgt verwendet:

1) Laut Bankbestätigungen wurden diese Mittel im April bis Mai 2001 sofort an die Y. Kft. zur Einzahlung der Kapitalerhöhung weitergegeben.

Die Mittelhingabe von HUF 301.594.697,00 entspricht € 1.225.201,70.

Mit Vertrag vom 25.4.2001 hatte die X GmbH eine Stammeinlage in Höhe von HUF 600.000.000,00 an der Y. Kft. erworben.

50% davon waren innerhalb von 30 Tagen, der Rest innerhalb von 90 Tagen einzuzahlen.

Tatsächlich wurden nur HUF 300.000.000,00 eingezahlt, der Restbetrag wird in der Bilanz 2003 der Y. Kft. als ausstehend ausgewiesen.

Jänner bis Juni 2002 gewährte die X GmbH der B Kft. laut den vorgelegten Verträgen in mehreren Teilbeträgen Kredite. Auch für diese Beträge trat Frau X in Vorlage.

Die Mittelhingabe von HUF 300.00.000,00 entspricht € 1.224.516,29.

Laut BB10 vom 31.12.2002 sind die Verbindlichkeiten der X GmbH gegenüber Frau A aufrecht.

Summe der von der Gesellschafterin A gewährten Mittel	€	2.449.717,99
Bemessungsgrundlage € 2.449.717,99, davon 0,8% RGeb	€	19.597,74
Ab bisher vorgeschrieben mit Bescheid vom 16.07.2007	- €	19.955,46
Guthaben	€	357,72

Der Berufung vom 07.09.2007 war somit teilweise stattzugeben."

1.7.2. Gesellschaftsteuer:

"Die auf dem Konto 2200 ausgewiesenen Mittel stellen Fremdkapital gegenüber der Gesellschafterin A X dar.

In den Bilanzen 2001 bis 2005 wurden die von Frau A X gewährten Mittel als Fremdmittel ausgewiesen.

Diese Behandlung ist auch, im Hinblick auf den Buchungsbeleg BB 10 vom 21.12.2002, als richtig zu beurteilen.

Über die Mittelhingabe, Verzinsung und Rückzahlung liegt kein schriftlicher Vertrag vor. Die X GmbH hat die erhaltenen Mittel, teilweise mit Kreditverträgen, die eine Verzinsung aufweisen, weitergegeben.

Die Gesellschafterin A X hat die Finanzmittel 2001 bis 2005 der GmbH ohne Verzinsung ihrer Forderung überlassen.

In diesem Umstand ist eine gemäß § 2 Z. 4 lit c) KVG kapitalverkehrsteuerpflichtige Gesellschafterleistung zu erblicken.

Der Wert der Leistungen 2001 bis 2005 wird wie folgt ermittelt:

2001		
Einzahlungen bis April	€ 1.225.201,70, davon 5,5% für 8 Monate=	€ 8.423,26
Einzahlungen bis Dezember	€ 2.386,65, davon 5,5% für 1 Monat =	€ 10,94
Einzahlungen bis Mai	€ 1.224.516,79, davon 5,5% für 7 Monate=	€ 9.621,15
Summe Leistungen 2001		€ 18.055,35
2002		
Konto 2200 Stand 1.1.2002	€ 2.450.360,53	
Konto 2200 Stand 31.12.2002	€ 2.461.372,66	
durchschnittlicher Stand	€ 2.455.866,59, davon 5,5%=	€ 135.072,65
2003		
Konto 2200 Stand 1.1.2003	€ 2.461.372,66	
Konto 2200 Stand 31.12.2003	€ 2.466.794,48	
durchschnittlicher Stand	€ 2.464.083,57, davon 5,5%=	€ 135.524,59
2004		

Konto 2200 Stand 1.1.2004	€ 2.466.794,48	
Konto 2200 Stand 31.12.2004	€ 2.493.915,14	
durchschnittlicher Stand	€ 2.480.354,81, davon 5,5%=	€ 136.419,51
2005		
Konto 2200 Stand 1.1.2005	€ 2.493.915,14	
Konto 2200 Stand 31.12.2005	€ 2.494.432,70	
durchschnittlicher Stand	€ 2.494.173,92, davon 5,5%=	€ 137.179,56
Summe Leistungen der Jahre 2001-2005		€ 562.251,66
Bemessungsgrundlage € 562.251,66. davon 1% Ges =	€	5.622,52
Ab bisher vorgeschrieben mit Bescheid vom 16.07.2007	- €	5.442,33
Nachforderung	€	180,19

Der Berufung vom 07.09.2007 war somit abzuweisen."

1.8. Vorlageanträge und weitere Berufung

1.8.1. Vorlageantrag betreffend Rechtsgebühr

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz betreffend den Gebührenbescheid brachte die Bw noch ergänzend vor, dass sie im Jahr 2001 von Frau X einen Geschäftsanteil an der Firma Y, mit Sitz und Geschäftsführung in Ungarn, in Höhe von umgerechnet € 1.225.201,74 und zusätzlich im Jahr 2002 in der Höhe von umgerechnet € 1.223.777,85 erworben habe. Das ergebe insgesamt € 2.448.979,59.

Der Kaufpreis sei ursprünglich, ohne tiefere Absicht, auf dem Konto "Verrechnung Gesellschafter" verbucht worden. Diese Verbuchung der Kaufpreisschuld habe das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien veranlasst einen Ersatzurkundentatbestand, der zu einer Gebührenpflicht gem. § 33 TP 8 Abs. 1 GebG 1957 führt, zu unterstellen.

Zur Annahme des Ersatzurkundentatbestandes "Aufnahme in die Bücher" im Falle eines durch einen Gebührenausländer gewährten "Darlehens" an einen Gebühreninländer habe der EuGH mit seinem Urteil vom 14. Oktober 1999, Rs. C-439/97, Sandoz, folgendes Urteil ausgesprochen:

Die Gebührenpflicht eines Darlehens von einem nicht in Österreich ansässigen Darlehensgeber, der durch Aufnahme der Verbindlichkeit in die Bücher des Schuldners entsteht, widerspreche der Kapitalverkehrsfreiheit. Der von der österreichischen Regierung vorgebrachte Rechtfertigungsgrund, dass die Regelung zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung diene, sei vom EuGH verworfen worden.

Da eine Darlehensgebühr von Österreich nur unter Wahrung der europarechtlichen Grundfreiheiten erhoben werden dürfe, stelle die Einhebung einer Rechtsgeschäftsgebühr im Rahmen des so genannten Ersatzbeurkundungstatbestandes bei ausländischen Darlehens- oder Kreditgebern eine Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht dar. Mit dem Ersatzbeurkundungstatbestand würden nach Auffassung des EuGH nämlich aus dem Ausland gewährte Darlehen in unzulässiger Weise diskriminiert. Da die Diskriminierung gegen Darlehensnehmer, die in Österreich, somit in einem EU-Mitgliedstaat, ansässig sind, wirke, sei auf Grundlage des Art. 73 b EGV das Urteil des EuGH in der Rechtssache Sandoz gleichermaßen auf aus anderen EU-Mitgliedstaaten wie auch aus Drittstaaten gewährte Darlehen anzuwenden.

Der EuGH habe in seinem Vorabentscheidungsurteil keine Beschränkung der zeitlichen Wirkung ausgesprochen. Die im Urteil enthaltene Auslegung des Gemeinschaftsrechtes bezüglich der Kapitalverkehrsfreiheit sei also ex tunc anzuwenden. Demzufolge sei die mit dem Urteil in der Rechtssache Sandoz ausgesprochene Auslegung auf alle Sachverhalte anzuwenden, die seit dem EU-Beitritt Österreichs mit 01.01.1995 verwirklicht wurden.

Subsidiär und nur für den Fall, dass der Spruchsenat der oben angeführten Argumentation nicht folge, berufe die Bw. gegen den Gebührenbescheid vom 4. Oktober 2007 unter dem Gesichtspunkt, dass der Betrag, der als Gesellschafterverbindlichkeit verbucht worden sei, in dem hier relevanten Fall mit der Gesellschaftsteuer zu belegen sei.

Die Bw. zitiere hier "Gesellschaftsteuer - Kurzkommentar von MMag Dr. Patrick Knörzer und Dr. Franz Althuber, LL.M., Seite 33 RZ 51:

"Von großer praktischer Bedeutung ist die Behandlung von Gesellschafterdarlehen, welche idR gebührenpflichtig (§ 33 TP 8 GebG) sind: Gewährt ein Gesellschafter "seiner" Gesellschaft für die Dauer seiner Beteiligung ein von vorneherein unverzinsliches Darlehen und ergibt sich aus der Vertragsgestaltung, dass es sich de facto um eine Einlage handelt, so fällt Gesellschaftsteuer an (vgl. auch allgemein zur Gesellschaftsteuerpflicht von unverzinslichen Darlehen Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 1997, 179 mwN). Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer ist der Nennbetrag der Darlehensvaluta. Dasselbe gilt, wenn eine Darlehensgewährung unabdingbare Voraussetzung für den Erwerb von gesellschaftsrechten ist (ausführlich dazu Neuner, Stille Gesellschaft, 281 f) oder anstelle einer festen Verzinsung dem Darlehensgeber eine Gewinnbeteiligung gewährt wird ("partiarisches Darlehen"). In all diesen Fällen ist § 15 Abs 3 GebG anwendbar, weshalb neben der Gesellschaftsteuer keine Darlehensgebühr anfällt (weiterführend Doralt/Ruppe, Steuerrecht II 4 Rz 181; BMF, AÖF 1995/73)."

1.8.1. Vorlageantrag und weitere Berufung betreffend Gesellschaftsteuer

Im Vorlageantrag bzw. in der Berufung betreffend die Gesellschaftsteuerbescheide vom 7. September 2007 und vom 2. Oktober 2007 verwies die Bw. auf den Vorlageantrag in der Gebührenangelegenheit. Unter der Voraussetzung, dass der Berufung gegen die

Vergebührung in dem Sinne stattgegeben werde, dass dieses Gesellschafterdarlehen als freiwillige Zuwendung der Gesellschafterin, Frau X, an die X GmbH angesehen werde, falle die Rechtsgrundlage für die weitere Vorschreibung von Gesellschaftsteuer weg.

2. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

2.1. aufgenommene Beweise

Beweis wurde von der Referentin des unabhängigen Finanzsenats erhoben durch Einsicht in die Bemessungsakte des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu ErfNr.xxx.xxx/2005 und ErfNr.xxx.xxx/2007, in den Veranlagungsakt des Finanzamtes **** betreffend die Bw. zu St.Nr. xxx/xxxx (samt Arbeitsbögen der Betriebsprüfung Nr. *****/05 und *****/07) sowie durch Abfragen im Firmenbuch zu FN***** (inklusive Einsicht in die veröffentlichten Jahresabschlüsse der Bw. bis inklusive 2008).

2.2. Vorhalteverfahren

Mit Vorhalt vom 3. November 2010 teilte die Referentin der Bw. mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstelle und aus welchen Erwägungen sie beabsichtige, die Gesellschaftsteuer wie in der Berufungsvorentscheidung vom 4. Oktober 2007 zu ErfNr.xxx.xxx/2005 bzw. im Bescheid vom 2. Oktober 2007 zu ErfNr.xxx.xxx/2007 festzusetzen.

Die dazu von der Bw. am 16. November 2010 abgegebene Stellungnahme hat folgenden Inhalt:

"1. nochmalige Darstellung der Kapitalflüsse:

<i>Konto 2200</i>		
<i>Stand 1.1.2002</i>	<i>1.225.844,24</i>	
<i>Stand 31.12.2002</i>	<i>2.461.372,66</i>	
<i>durchschnittlicher Stand 2002</i>	<i>1.843.608,45</i>	
<i>Stand 1.1.2003</i>	<i>2.461.372,66</i>	
<i>Stand 31.12.2003</i>	<i>2.466.794,48</i>	
<i>durchschnittlicher Stand 2003</i>	<i>2.464.083,57</i>	
<i>Stand 1.1.2004</i>	<i>2.466.794,48</i>	
<i>Stand 31.12.2004</i>	<i>2.493.915,14</i>	
<i>durchschnittlicher Stand 2004</i>	<i>2.480.354,81</i>	
<i>Stand 1.1.2005</i>	<i>2.493.915,14</i>	
<i>Stand 31.12.2005</i>	<i>2.480.032,70</i>	
<i>durchschnittlicher Stand 2005</i>	<i>2.486.973,92</i>	
<i>Stand 1.1.2006</i>	<i>2.480.032,70</i>	
<i>Stand 31.12.2006</i>	<i>2.479.941,29</i>	

durchschnittlicher Stand 2006	2.479.986,99
-------------------------------	--------------

2. Höhe der Gesellschaftsteuer zugrunde liegenden Zinersparnis:

Laut BP wurde ein Zinssatz von 5,5% herangezogen. Diese Höhe wurde nicht begründet. In Anlehnung an "Personalverrechnung" von Ortner bezüglich der Zinersparnisse bei zinsverbilligten oder unverzinslichen Gehaltsvorschüssen und Arbeitgeberdarlehen, aber auch unter Bedachtnahme auf die seit Jahren bestehende Zinslandschaft ist ein Prozentsatz von 3,5 % als angemessener anzusehen.

3. Unabhängig davon möchte ich nochmals darauf hinweisen, dass Frau X die fragliche "Verbindlichkeit" nie als Darlehen gesehen hat, sondern als echte Eigenkapitaleinlage. Frau X hat auch nie versucht, dieses Geld zurückzuverlangen, und die X GmbH war auch de facto nie in der Lage gewesen, und ist es auch heute nicht, dieses Geld zurückzuzahlen.

Wenn sich der UFS in seinem Urteil dieser Auffassung anschließt, dann erfolgt meines Erachtens daraus die Notwendigkeit, dass die Werthaltigkeit der Stammeinlage der X GmbH an der Y zum Zeitpunkt der Anschaffung der Stammanteile bewertet werden muss. Diese Frage ist bis jetzt nie gestellt worden.

Ich stelle daher den Antrag, dass vor Erlassung des Urteils durch den UFS eine entsprechende Bewertung vorgenommen wird."

Über die Berufungen gegen die Gesellschaftsteuerbescheide wurde erwogen:

1. entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Österreich. Sie wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 4. Oktober 1999 von Frau Kristina X und der Y Y. Kft. (kurz Y) gegründet. Seither sind Frau Kristina X und Y jeweils mit einer Stammeinlage von S 250.000,00, die zur Hälfte bar geleistet wurde, an der Bw. beteiligt.

Y ist eine Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in Ungarn. Bis 25. April 2001 war Frau A X die Alleingesellschafterin der Y. Am 25. April 2001 beschloss Frau A X das Stammkapital der Y von HUF 100.230.000,00 auf HUF 700.230.000,00 zu erhöhen.

Gleichzeitig mit der Kapitalerhöhung um HUF 600.000.000,00 vereinbarte sie mit der Bw., dass die erhöhte Stammeinlage von der Bw. übernommen wird und sind seither die Bw. zu 85,7 % und Frau A X an der Y beteiligt. In der zwischen der Bw. und Frau A X am 25. April 2001 getroffenen Vereinbarung verpflichtete sich die Bw., 50% der erhöhten Stammeinlage innerhalb von 30 Tagen nach der Unterzeichnung der Vereinbarung bar zu erbringen.

Hinsichtlich der restlichen 50% wurde die Fälligkeit mit 90 Tagen nach Vertragsunterzeichnung festgelegt. Dabei wurde vereinbart, dass die Bw. die Stammeinlage auf das Bankkonto der Y einzuzahlen hat.

In den Jahresabschlüssen der Bw. werden "Verbindlichkeiten Gesellschafter" zum 31.12.2001 in Höhe von € 1.225.844,24 und zum 31.12.2002 in Höhe von € 2.461.372,66 ausgewiesen. Dabei handelt es sich um Verbindlichkeiten der Bw. gegenüber der Gesellschafterin A X. Diese Verbindlichkeiten sind hauptsächlich dadurch entstanden, dass Frau A X der Bw.

darlehensweise jene Geldmittel zur Verfügung stellte, die diese zum Erwerb der Beteiligung im Ausmaß von 87,5% an der Y benötigte, nämlich im Jahr 2001 in Höhe von € 1.225.201,74 (Aufnahme in die Bücher am 14. November 2001) und im Jahr 2002 in Höhe von € 1.223.777,85 (gesamt € 2.449.717,99). Die restlichen Verbindlichkeiten von € 642,50 im Jahr 2001 und von € 11.750,57 im Jahr 2002 sind dadurch entstanden, dass Frau A X Aufwendungen der Gesellschaft für zB Steuerberatsungskosten, Miete etc. vorfinanzierte. Die Vorfinanzierung erfolgte durch die Gesellschafterin, weil die Bw. zunächst keine Erlöse erwirtschaftete, die sie zur Begleichung ihres Aufwands hätte verwenden können. Seit 2004/2005 besteht die wirtschaftliche Tätigkeit der Bw. im Wesentlichen darin, dass sie Fahrzeuge least und diese an die Y weiterverleast (im Schnitt 3 Fahrzeuge). Die Kosten aus dem Leasing zuzüglich eines Gewinnaufschlages von 10% werden der Y von der Bw. in Rechnung gestellt.

In den beim Firmenbuchgericht offengelegten Anhängen zu den Bilanzen der Jahre 2004 bis 2008 erklärte die Geschäftsführerin der Bw. jeweils Folgendes:

"Das "negative Eigenkapital" rührt daher, dass die Hauptschuld durch die Übernahme der Beteiligung ein Gesellschafterdarlehen ist."

Zwischen 31. Dezember 2002 und 31. Dezember 2008 haben sich die Verbindlichkeiten der Bw. gegenüber der Gesellschafterin von € 2.461.372,66 auf € 2.517.091,19 erhöht. Der durchschnittliche Stand des Verrechnungskontos betrug 2002 € 1.843.608,45, 2003 € 2.464.083,57, 2004 € 2.480.354,81, 2005 € 2.486.973,92 und 2006 € 2.479.986,99.

Über die Mittelhingabe durch die Gesellschafterin, eine allfällige Verzinsung und die Rückzahlung gibt es keinen schriftlichen Vertrag. Die Gesellschafterin A X ist sowohl die Geschäftsführerin der Bw. als auch der Y. Auch wenn auf Grund der wirtschaftlichen Lage der Bw. in absehbarer Zeit mit einer Rückzahlung der Verbindlichkeiten an die Gesellschafterin nicht zu rechnen ist und die Bw. dazu auch nicht in der Lage ist, will sich die Gesellschafterin die Möglichkeit des Geldrückflusses doch offen halten und steht der Mittelzuführung durch die Gesellschafterin eine Rechtspflicht der Bw. zur Rückzahlung dieser Mittel gegenüber. Die Gesellschafterin hat auf eine Rückzahlung der Geldmittel bisher nicht verzichtet. Gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft dient der Saldo des Kontos "Verrechnung Gesellschafter" als Haftungskapital und kommt den gewährten Gesellschafterdarlehen eine eigenkapitalersetzende Funktion zu. Für die Überlassung der Geldmittel im Zeitraum 2001 bis 2006 hat die Bw. keine Zinsen an die Gesellschafterin zu leisten.

2. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die eingesehenen Unterlagen, insbesondere die Jahresabschlüsse der Bw. samt Anhänge.

Das österreichische Abgabenverfahren ist dadurch gekennzeichnet, dass einerseits die Abgabenbehörde die Verpflichtung zur amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheit trifft (§ 115 BAO), andererseits aber der Abgabepflichtige in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) dazu verhalten ist, die Richtigkeit der in seinen Anbringen dargetanen Umstände zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen (§ 138 BAO). Das Abgabenverfahren ist somit durch ein Zusammenspiel amtswegiger Ermittlung und Mitwirkung der Partei charakterisiert, wobei sich beide Teile in dem Bemühen zur Erforschung der materiellen Wahrheit zu ergänzen und gegenseitig zu unterstützen haben. Wo für beide Seiten die Grenze für dieses Bemühen liegt, lässt sich allerdings nicht allgemein, sondern nur im Einzelfall unter sorgfältiger Beachtung aller konkreten Umstände entscheiden. Die amtswegige Ermittlungspflicht findet dort ihre Grenzen, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden können. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt. Die Grenze der amtlichen Ermittlungspflicht orientiert sich an der Zumutbarkeit, die bei Auslandsbeziehungen (und bei Inanspruchnahme abgabenrechtlicher Begünstigungen) eine mehr oder weniger starke Einschränkung erfährt. Diese Formel bringt den allgemeinen Grundsatz zum Ausdruck, dass die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes dort ihre Grenze findet, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl. hiezu ua. VwGH 21.10.1993, 92/15/0002).

Nach § 119 Abs. 2 BAO dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Die Bw. hat weder eine Gesellschaftsteuererklärung beim Finanzamt eingereicht, noch eine Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer durchgeführt. Die Bw. hat von sich aus auch sonst keinerlei Informationen über Kapitalzuführungen gegenüber dem für die Erhebung der Gesellschaftsteuer zuständigen Finanzamt getätigt (zB durch formlose Schreiben). Erst nach dem das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien auf Grund einer Kontrollmitteilung des Finanzamtes ***** Kenntnis von gebühren- bzw. gesellschaftsteuerrechtlich relevanten

Vorgängen erlangt hat und nach dem die Bw. mehrfach zur Abgabe einer detaillierten Sachverhaltsdarstellung aufgefordert wurde, tätigte sie gegenüber dem Finanzamt nach und nach - teils widersprüchliche - Angaben über Kapitalzuführungen durch die Gesellschafterin A X. Auf Grund des Wohnsitzes der Gesellschafterin in Ungarn und des in Ungarn erfolgten Zahlungsflusses trifft die Bw. eine erhöhte Mitwirkungspflicht und wäre es Sache der Bw. ihre Angaben durch entsprechende Beweismittel zu belegen.

Kommt der Abgabepflichtige seiner nach § 138 Abs 1 BAO bestehenden Verpflichtung zur Klärung des Sachverhaltes nicht nach, ist es im allgemeinen nicht Aufgabe der Behörde, noch zusätzliche Erhebungen zu pflegen. Sie wird vielmehr auf Grund des vorliegenden Beweismaterials in freier Beweiswürdigung ihre Entscheidung zu fällen haben (vgl. VwGH 27.9.1990, 89/16/0225).

Auch das Verhalten des Abgabepflichtigen im Abgabungsverfahren unterliegt der freien Beweiswürdigung iSd § 167 Abs 2 BAO (vgl. VwGH 17.12.2009, 2009/16/0197).

Die von der Gesellschafterin A X als Geschäftsführerin der Bw. unterzeichneten Jahresabschlüsse der Bw. stehen im deutlichen Widerspruch zur nunmehrigen Behauptung der Bw., dass die Gesellschafterin A X die fragliche "Verbindlichkeit" nie als Darlehen gesehen habe, sondern als echte Eigenkapitaleinlage. Trotz entsprechendem Vorhalt ging die Bw. in ihrer Stellungnahme vom 16. November 2010 nicht darauf ein, weshalb die Geldmittel in den Jahresabschlüssen auch noch des Jahres 2008 als Verbindlichkeit ausgewiesen werden und im Anhang von der Geschäftsführerin (= die Gesellschafterin A X) erläutert wird, dass "*das "negative Eigenkapital" daher rührt, dass die Hauptschuld durch die Übernahme der Beteiligung ein Gesellschafterdarlehen ist.*"

Die auf Grund der Veröffentlichung im Firmenbuch gegebene Außenwirkung spricht dafür, dass sich die Gesellschafterin die Möglichkeit der Rückforderung der Geldmittel zumindest offen halten will, auch wenn die wirtschaftliche Lage der Bw. bisher eine Rückzahlung nicht erlaubte. Das erstmals in der Stellungnahme vom 16. November 2010 getätigte Vorbringen einer "echten Eigenkapitaleinlage" steht auch im deutlichen Widerspruch zu den namens der Bw. im Zuge der Betriebsprüfung gegenüber dem Finanzamt **** getätigten Angaben, in deren Folge es zu einer Berichtigung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2002 gekommen ist. Der Bw. ist es mit ihren sehr Allgemein gehaltenen und in sich widersprüchlichen Ausführungen (in den gegenüber dem Finanzamt abgegebenen Vorhaltsbeantwortungen spricht die Bw. selber noch ausdrücklich von Verbindlichkeiten - die Nichtentrichtung der Darlehensgebühr wird bloß damit erläutert, dass die gesamte Transaktion in Ungarn stattgefunden habe, siehe Schriftsatz vom 21. Dezember 2006, Bemessungsakt ErfNr.xxx.xxx/2005 S 87f) nicht gelungen, einen Beweis dafür zu erbringen,

dass die in den Büchern der Bw. enthaltenen Angaben nicht den Tatsachen entsprechen. Die nunmehrigen Behauptungen erscheinen daher unglaubwürdig und von dem Gedanken getragen, dass von mehreren in Betracht kommenden gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbeständen jener als verwirklicht angesehen wird, der im Verfahren RV/1341-W/07 eine Gebührenbefreiung zur Folge hätte.

Dass in den Bücher nur zum Schein Verbindlichkeiten ausgewiesen worden seien wurde nicht einmal von der Bw. behauptet, weshalb bei der rechtlichen Beurteilung davon auszugehen ist, dass die Gesellschafterin der Bw. die Geldmittel zum Erwerb der Beteiligung an der Y nicht als Einlage gewährte, sondern mit der Verpflichtung zur Rückzahlung zur Verfügung stellte. Auf Grund der vorliegenden Jahresabschlüsse wird dem Vorbringen der Bw. gefolgt, dass die Bw. de facto nie in der Lage gewesen ist, das Geld zurückzuzahlen. Auf Grund der Jahresabschlüsse ist weiters erwiesen, dass die Bw. für die Nutzung des Kapitals in den Jahren 2001 bis 2006 keine Zinsen an die Gesellschafterin zu leisten hat.

3. rechtliche Beurteilung

Vorbemerkung - Entscheidung durch die Referentin

Gemäß § 282 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer

1. in der Berufung (§ 250 leg. cit.), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 leg. cit.) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 leg. cit.) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder
2. der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

Mit der von der Bw. in der Begründung des Vorlageantrages betreffend Rechtsgebühr verwendeten Formulierung "Subsidiär und nur für den Fall, dass der Spruchsenat der oben angeführten Argumentation nicht folgt" wurde nach Ansicht der Referentin kein Antrag iSd § 282 Abs. 1 Z. 1 BAO gestellt. Dies insbesondere auch deshalb, weil fakultative Anträge nicht zulässig sind (vgl VwGH 24.9.1993, 91/17/0139). Entgegen den Angaben des Finanzamtes im Vorlagebericht wird daher die Entscheidung über die gegenständlichen Berufungen durch die Referentin namens des Senates erfolgen.

Zur Gesellschaftsteuerpflicht

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

Weiters unterliegen nach § 2 Z. 2 KVG Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten

Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele weitere Einzahlungen, Nachschüsse) der Gesellschaftsteuer.

Nach § 2 Z 4 KVG unterliegen außerdem 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.

Ein Fall in dem von vornherein die Unverzinslichkeit eines Darlehens vereinbart wird, ist als die Überlassung eines Gegenstandes an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung anzusehen. Die unverzinsten Hingabe einer Darlehensvaluta ist als die Überlassung eines Gegenstandes zur Nutzung anzusehen; dieser Nutzung steht im Falle der Unverzinslichkeit keinerlei Gegenleistung gegenüber; der Rückzahlungsanspruch des Darlehensgebers ist kein Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Kapitals (vgl. ua. VwGH 18.11.1993, 93/16/0104 und VwGH 16.12.1993, 92/16/0065).

Bei der Gesellschaftsteuer löst nicht die Begründung der freiwilligen Übernahmeverpflichtung, sondern erst deren Erfüllung, also das fortlaufende Bewirken der Leistung (hier: die fortlaufende Überlassung der Darlehensvaluta zur Nutzung) den Steuertatbestand aus. Die gesellschaftsteuerpflichtige Leistung liegt in der Berechtigung zur unentgeltlichen Nutzung (vgl. VwGH 18.12.1995, 95/16/0195).

Zum Hinweis der Bw. auf Knörzer/Althuber, Kurzkommentar zur GesSt, Rz 51 zu § 2 ist zu bemerken, dass hier kein Anhaltspunkt dafür vorliegt, dass die Darlehensgewährung eine Voraussetzung für den Erwerb eines Gesellschaftsrechtes an der Bw. gewesen wäre oder dass die Bw. der Gesellschafterin für die erhaltenen Geldmittel eine Gewinnbeteiligung gewährt hätte. Für die Qualifikation einer Forderung als Gesellschaftsrecht iSd § 5 Abs. 1 Z. 3 KVG ist nach dem eindeutigen Wortlaut erforderlich, dass die Forderung dem Gläubiger einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn oder auf Beteiligung am Liquidationserlös der Gesellschaft vermittelt (wie es typischerweise beim sog. "partiarischen Darlehen" der Fall ist).

Die eigenkapitalersetzende Funktion des Darlehens ist seit der ersatzlosen Aufhebung des § 3 Abs. 1 Satz 1 KVG idF vor Novelle BGB1. Nr. 629/1994 gesellschaftsteuerrechtlich nicht mehr relevant (vgl. VwGH 18.11.1993, 93/16/0104). Eine allfällige Gesellschaftsteuerpflicht von

eigenkapitalersetzenden Maßnahmen ist völlig unabhängig vom Eigenkapitalersatzcharakter nach den "normalen" Kriterien der relevanten KVG Tatbestände zu prüfen (siehe dazu Walzl, Eigenkapitalgesetz und Gesellschaftsteuerrecht, GeS 2002, 14ff unter Hinweis auf Arnold in Achatz - Jabornegg - Karollus (Hsg), Eigenkapitalersatz im Gesellschafts- Steuer- und Arbeitsrecht (1999), S. 62 ff).

Das mit BGBl. I Nr. 92/2003 geschaffenen Eigenkapitalersatz-Gesetz (kurz EKEG) ist gemäß § 18 EKEG auf Sachverhalt anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 verwirklicht werden. Die nunmehr in § 14 Abs. 1 EKEG normierte Rückzahlungssperre deckt sich im Wesentlichen mit den zuvor durch die Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen. Zur Rechtslage vor Inkrafttreten des EKEG wurde vom Obersten Gerichtshof ausgesprochen, dass ein Eigenkapital ersetzendes Gesellschafterdarlehen bis zur nachhaltigen Sanierung der Gesellschaft weder unmittelbar noch mittelbar zurückgezahlt werden darf (vgl. ua. OGH 28.1.1997, 1 Ob 2044/96m, OGH 24.2.2000, 8 Ob 136/99d). Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates bewirkt die gesetzliche Rückzahlungssperre lediglich eine langfristige Stundung, nicht aber ein Erlöschen des Rückzahlungsanspruches (vgl. UFS 22.9.2008, RV/1162-W/05).

Der vorübergehende Verzicht auf die Geltendmachung einer Forderung löst noch keine Gesellschaftsteuer aus. Ein Verzicht auf Forderungen liegt nur dann vor, wenn endgültig auf eine bereits rechtlich vorhandene Forderung verzichtet wird. Gewährt der Gesellschafter einer Gesellschaft formal ein Darlehen und ist von vornherein eine Rückzahlung des Darlehens nicht beabsichtigt, so liegt darin ein Zuschuss (vgl. VwGH 9.6.2004, 2003/16/0017 unter Hinweis auf Brönnner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz⁴, Rz. 52 zu § 2, sowie auf Egly/Klenk, Gesellschaftsteuer-Kommentar⁴, Rz. 138).

Die auf Grund der wirtschaftlichen Lage der Bw. bisher gegebene Rückzahlungssperre ändert nichts daran, dass der Hingabe der Darlehensvaluta eine Rückzahlungsverpflichtung der Bw. gegenüber steht und sich das Gesamtvermögen der Bw. durch die Gesellschafterdarlehen nicht erhöht hat, sondern sich nur seine Zusammensetzung verändert hat und insofern eine Vermögensumschichtung stattgefunden hat (die Bw. erhielt die Geldmittel für den Erwerb der Beteiligung an der Y von der Gesellschafterin A X darlehensweise zur Verfügung gestellt - nach den Jahresabschlüssen steht dem Wert der Beteiligung an der Y eine Verbindlichkeit in gleicher Höhe gegenüber).

Zum Antrag der Bw., eine Bewertung der Anteile an der Y (einer Gesellschaft mit Sitz in Ungarn) durchzuführen, ist einerseits abermals darauf hinzuweisen, dass bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen besteht und es Sache der Bw. als Gesellschafterin der Y wäre, die für eine Bewertung erforderlichen Angaben zu tätigen und die entsprechenden Beweismittel vorzulegen. Andererseits ist es nicht

entscheidungsrelevant, welchen Wert die Anteile an der Y beim Erwerb durch die Bw. tatsächlich hatten, weil nicht einmal von der Bw. behauptet wurde, dass die Geschäftsanteile an der Y Gegenstand einer Einlage gewesen wäre.

Das Wirtschaftspotential der Bw wurde hier nicht durch die Hingabe der Darlehensvaluta gestärkt, sondern durch die besonderen Konditionen (wie Unverzinslichkeit und die langfristige Tilgungsfreistellung auf Grund der bisher vorliegenden Rückzahlungssperre). 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.

Zur Höhe der Zinsersparnis in den Jahren 2001 bis 2005 und der Zinsersparnis des Jahres 2006 ist die Bw. den Berechnungen des Finanzamtes nunmehr insofern entgegen getreten, als von ihr ein Zinssatz von 3,5% als angemessener angesehen wird. Dazu ist Folgendes zu sagen:

§ 17 Abs. 1 BewG bestimmt, dass der einjährige Betrag der Nutzung einer Geldsumme mit 5,5 v.H. anzunehmen ist, wenn kein anderer Wert feststeht.

Aus der vom Europäischen Gerichtshof getroffene Definition des Nutzungswertes mit dem Betrag der ersparten Zinsen (vgl. EuGH 17.9.2002, C-392/00) wird abgeleitet, dass die Betrachtung des Zinssatzes aus der Warte der Kapitalgesellschaft vorzunehmen ist und es nicht entscheidend ist, welchen Ertrag die Gesellschafterin bei einer Veranlagung der Gelder ansonsten erzielt hätte.

Nach den Veröffentlichungen der österreichischen Nationalbank auf <http://www.oenb.at> bewegte sich der durchschnittliche Kreditzinssatz für Überziehungskredite in den Jahren 2001 bis 2006 zwischen 4,18% im Jahr 2005 und 6,53% im Jahr 2001 (2002: 5,87%, 2003: 5,08%, 2004: 4,53% und 2006: 4,62%). Da die Höhe eines konkreten Zinssatzes maßgeblich durch die Bonität des Schuldners sowie die Hingabe von Sicherheiten beeinflusst wird (wie die Bw. selber betonte, war und ist sie nicht in der Lage Rückzahlungen zu leisten) und die Bw. kein konkretes Vorbringen erstatte, zu welchen Konditionen sie ansonsten einen Kredit erhalten hätte, ist der vom Finanzamt angewandte Zinssatz von 5,5% nicht zu hoch gegriffen und entspricht der Ansatz eines Zinssatzes von 5,5% mangels Feststehen eines anderen Wertes der Bestimmung des § 17 Abs. 1 BewG.

Hinsichtlich der Kapitalflüsse wird der von der Bw. mit Stellungnahme vom 16. November 2010 übermittelten Darstellung insofern gefolgt, als in der Berechnung des Finanzamtes davon ausgegangen wurde, dass sämtliche zum Erwerb der Beteiligung an der Y gewährten Darlehen noch im Jahr 2001 an die Bw. geflossen sind. Nach den eingesehen Unterlagen

wurde das Darlehen in Höhe von € 1.225.201,74 am 14. November 2001 in die Bücher der Bw. aufgenommen und wird daher bei der Berechnung des Wertes der Nutzung für 2001 (gesamter im Jahr 2001 überlassener Betrag: € 1.225.844,24) eine Nutzungsdauer von einem Monat zu Grunde gelegt. Ausgehend von den Angaben der Bw. über den durchschnittlichen Stand des Verrechnungskontos ergibt sich daher folgende Neuberechnung des Wertes der ersparten Zinsen in den Jahren 2001 bis 2006:

<i>2001 - Nutzung für 1 Monat</i>	$€ 1.225.844,24 \times 5,5\% / 12$	€ 5.618,45
	=	
<i>2002 - durchschnittlich zur Nutzung</i>	$€ 1.843.608,45 \times 5,5\% =$	€ 101.398,46
<i>2003 - durchschnittlich zur Nutzung</i>	$€ 2.464.083,57 \times 5,5\% =$	€ 135.524,59
<i>2004 - durchschnittlich zur Nutzung</i>	$€ 2.480.354,81 \times 5,5\% =$	€ 136.419,51
<i>2005 - durchschnittlich zur Nutzung</i>	$€ 2.486.973,92 \times 5,5\% =$	€ 136.783,57
<i>Gesamtwert der Nutzung 2001 bis 2006</i>		€ 515.744,58
<i>davon 1 % Gesellschaftsteuer</i>		€ 5.157,44
<i>Wert der Nutzung 2006 - durchschnittlich</i>	$€ 2.479.986,99 \times 5,5\% =$	€ 136.399,28
<i>davon 1 % Gesellschaftsteuer</i>		€ 1.363,99

Die Berufungen gegen die beiden Gesellschaftsteuerbescheide waren daher als unbegründet abzuweisen und die angefochtenen Bescheide wie im Spruch ersichtlich abzuändern.

Wien, am 6. Dezember 2010