

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch und die Vorsitzende A und die weiteren Senatsmitglieder B, C und D im Beisein der Schriftführerin E in der Beschwerdesache F, vertreten durch G, gegen den Bescheid des Finanzamtes H vom 17. Juni 2011, Steuernummer betreffend Rechtsgebühr in der Sitzung am 03. Mai 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Im Zuge einer Notariatskanzleiüberprüfung hat das Finanzamt hinsichtlich der Beschwerdeführerin, der F, folgenden Sachverhalt erhoben:

Mit Hauptversammlungsbeschluss vom 29. Mai 2007 wurde das Grundkapital von € 70.000,- um voll und bar einzuzahlende € 80.000,- auf € 150.000,- Grundkapital erhöht. Dieser Rechtsvorgang wurde ordnungsgemäß zur Steuernummer vom Notar selbstberechnet.

Im Zusammenhang mit diesem Rechtsvorgang hat das Finanzamt auch den beim Firmenbuch elektronisch eingereichten Jahresabschluss der Beschwerdeführerin für das Jahr 2007 eingesehen. In diesem Jahresabschluss 2007 scheinen neu gebildete nicht gebundene Kapitalrücklagen in der Höhe von € 100.000,- und Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern (Aktionären) in der Höhe von € 255.000,-- auf.

Dem Lagebericht des Vorstandes (Anlage IV zum Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.2006 der F) ist folgendes zu entnehmen:

"Das Jahr 2007 war geprägt von der Strukturierung der Gesellschaft sowie die Erteilung der Konzession gemäß § 19 Wertpapieraufsichtsgesetz zur Erbringung von Finanzdienstleistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 19 Bankwesengesetz seitens der FMA (Gesetzeslage bei Einreichung des Konzessionsantrages). Dabei wurde aufgrund der neuen Rechtslage (MiFid) seit 1. November 2007 die Erteilung etwas verzögert. Im Februar 2008 wurde die Konzession für F als erste Wertpapierfirma gem. § 3 WAG

nach der neuen Rechtslage erteilt. In den beiden ersten Quartalen 2007 änderte sich die Eigentümerstruktur. Weiters wurde eine Kapitalerhöhung, Änderung des Vorstandes und Aufsichtsrates durchgeführt..."

Mit Vorhalt vom 2. März 2009 zur Steuernummer wurde erhoben, worauf die Bildung dieser Kapitalrücklagen und die Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern zurückzuführen sind:

"..Ergänzungspunkte:

1) Im Jahresabschluss zum 31.12.2007 scheinen nicht gebundene Kapitalrücklagen in der Höhe von € 100.000,- auf.

a) Worauf ist die Bildung dieser nicht gebund. Kapitalrücklagen zurückzuführen?

b) Handelt es sich dabei um einen Gesellschafterzuschuss? Wenn ja, wann und zu welcher Zahl erfolgte diesbez. die Vorlage einer Abgabenerklärung beim h.o. Finanzamt bzw. eine Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer von einem Parteienvertreter?

c) Sofern es sich um einen mittelbaren Zuschuss handelt, wird um Bekanntgabe der Gesellschafter der leistenden Gesellschaft und der empfangenden Gesellschaft zum Zeitpunkt der Leistung des Zuschusses ersucht.

2) Weiters scheinen in der Bilanz Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschafter in der Höhe von € 255.000,- auf.

a) Werden diese Verbindlichkeiten verzinst? Wenn ja, mit welchem Zinssatz?

b) Worauf ist die Bildung dieser Verbindlichkeiten zurückzuführen?

c) Handelt es sich dabei um ein Gesellschafterdarlehen?

d) Wurde darüber eine gesonderte Urkunde (Darlehensvertrag, Vereinbarung, etc.) errichtet? Wenn ja, so wird um Vorlage einer Kopie derselben ersucht.

e) Welche Rückzahlungsvereinbarungen wurden hinsichtlich der Rückführung dieser Verbindlichkeiten zwischen Gesellschafter und Gesellschaft getroffen?

f) Wurde diesbezüglich bereits eine Gebührenanzeige erstattet?"

Mit Schreiben vom 08. April 2009 beantwortet die Beschwerdeführerin (Bf) die Anfrage wie folgt:

"Hintergrund der angefragten Bilanzpositionen ist eine stattgefundene Wertpapierleihe. Diesbezüglich übermitteln wir eine Vereinbarung vom 30.10.2007, wonach unserer Mandantin eine Anleihe im Volumen von € 355.000,- geliehen und hie von ein Betrag in Höhe von € 100.000,- als rückzahlbarer, nachrangiger Aktionärszuschuss gewidmet wurde. Grundsätzlich wird überwiegend die Meinung vertreten, dass Wertpapiere beim Entleiher, also bei unserer Mandantin, nicht in die Bücher aufzunehmen sind. Im gegenständlichen Fall wurden allerdings vorübergehend € 100.000,- nachrangig gewidmet, sodass im Rahmen der Bilanzierung die Wertpapieranleihe offen in der Bilanz ausgewiesen wurde. Bei dem ausgewiesenen Betrag in Höhe von € 255.000,- handelt

es sich um die Verpflichtung zur Rückgabe des Wertpapiers. Das Wertpapier wurde nur kurzfristig unserer Mandantin geliehen und wurde bereits wieder zurückgestellt."

Beigelegt wurde folgendes Schriftstück:

"Rückzahlbarer, nachrangiger Aktionärszuschuss

I hat die Anleihe mit der Wertpapierkennnummer xxxx (yyyy) mit einem Volumen von € 355.000,- Nominale an die F geleistet. Von diesem Gesamtbetrag wird ein Betrag von € 100.000,- als rückzahlbarer, nachrangiger Aktionärszuschuss gewidmet. Diese Anleihe wird solange als Aktionärszuschuss zur Verfügung gestellt, solange das Eigenkapital von F nicht mindestens 150% der Mindestanforderung der Eigenkapitalvorschriften seitens der FMA beträgt.

Wien, 30.10.2007..."

Das Finanzamt vertrat die Ansicht, bei der Widmung der Wertpapieranleihe als rückzahlbarer, nachrangiger Aktionärszuschuss aufgrund der schriftlichen Vereinbarung vom 30. Oktober 2007 im Teilbetrag von € 100.000,00, welcher in die nicht gebundene Kapitalrücklage eingestellt worden sei, handle es sich um einen Gesellschafterzuschuss, der gemäß § 2 Z 4 lit. c KVG der Gesellschaftsteuer unterliege.

Die Differenz in Höhe von € 255.000,00 sei als Verbindlichkeit gegenüber Gesellschaftern ausgewiesen worden, da es sich um eine kurzfristige "Verleihung" dieser Wertpapieranleihe an die Gesellschaft handle. Die Verpflichtung zur Rückgabe ändere nichts daran, dass die Hingabe des Wertpapiers des Gesellschafters (Aktionärs) mit der Verpflichtung zur Rückgabe, wie ein endfälliges Gesellschafterdarlehen zu qualifizieren und somit gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG mit Aufnahme in die Bücher der Gesellschaft der Darlehensgebühr zu unterziehen sei.

Da für die Leistung des nachrangigen Gesellschafterzuschusses in der Höhe von € 100.000,00 weder eine Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer vorgenommen noch eine elektronische Abgabenerklärung beim Finanzamt eingereicht wurde und auch für das Gesellschafterdarlehen keine Vergebührung stattgefunden hat, wurden mit Bescheiden vom 17. Juni 2011 einerseits die Gesellschaftsteuer mit € 1.000,00, sowie die Darlehensgebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iVm. Abs. 4 GebG von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 255.000,00 mit € 2.040,00 festgesetzt.

Gegen den Bescheid über die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG wurde Berufung – nun mehr – Beschwerde eingebracht. Streitgegenständlich ist somit **ausschließlich** die Darlehensgebühr. Die Bf. begründet wie folgt:

"...

1. Sachverhalt:

Mit Vereinbarung vom 30.10.2007 hat I der F die Anleihe mit der Wertpapierkennnummer xxxx (yyyy) mit einem Volumen von EUR 355.000,00 zur Verfügung gestellt (EUR 100.000,00 wurden dabei als rückzahlbarer, nachrangiger Gesellschafterzuschuss gewidmet).

Weiters wurde in der Vereinbarung festgehalten, dass die Anleihe der F solange zur Verfügung stehen soll, solange das Eigenkapital der F nicht mindestens 150 % der Mindestanforderung der Eigenkapitalvorschriften seitens der Finanzmarktaufsicht beträgt. Die Vereinbarung vom 30.10.2007 finden sie in der Beilage.

2. Rechtliche Würdigung:

Einleitung:

Rechtlich fraglich ist die Vertragsform der Vereinbarung vom 30.10.2007. Die Behörde sieht in der angesprochenen Vereinbarung ein Gesellschafterdarlehen, das gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iVm Abs. 4 GebG einer Darlehensgebühr unterliegen sollte. Unsere Mandantschaft hingegen ist der Ansicht, dass die Vereinbarung sämtliche Merkmale eines nicht gebührenpflichtigen Leihvertrages erfüllt (zur Gebührenfreiheit von Leihverträgen siehe Frotz/Hügel/Popp, GebG, 7. Leihvertrag; GebR Rz 570).

Amtswegige Verpflichtung zur Ermittlung des wahren wirtschaftlichen Gehalts:

Die Behörde hat gemäß § 21 Abs. 1 BAO für der (Anm.: die) Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform eines Sachverhalts heranzuziehen.

Die Behörde darf nicht aufgrund der äußeren Erscheinung in Form der Bilanzposition "Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern" darauf schließen, dass der dahinterstehende Geschäftsfall ein gewährtes Gesellschafterdarlehen gewesen wäre. Bei der "Verbindlichkeit gegenüber Gesellschaftern" handelt es sich vielmehr um den Ausweis der Rückgabeverpflichtung aus dem Leihvertrag des gegebenen Wertpapiers.

Ermittlung des wahren wirtschaftlichen Gehalts der Bilanzposition "Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern:

Die Vereinbarung vom 30.10.2007 ist, wie nachfolgend der entscheidenden Behörde gleich dargelegt werden wird, jedenfalls als zivilrechtlicher Leihvertrag zu qualifizieren: Gemäß § 971 ABGB ist die Leihe die unentgeltliche Überlassung des Gebrauchs einer unvertretbaren (unverbrauchbaren) Sache. Eine unvertretbare Sache ist gegeben, wenn sie im Verkehr nach individuellen Merkmalen bestimmt wird (Kozio/Welser, Bürgerliches Recht I13, 93). Wesentliches Abgrenzungskriterium zwischen der Leihe und dem Darlehen ist die Vertretbarkeit der hingegebenen Sache (Kozio/Welser, Bürgerliches Recht I13, 93; Welser, Bürgerliches Recht II13, 203).

Ein Darlehen kann also nur an vertretbaren Sachen gewährt werden (Kozio/Welser, Bürgerliches Recht I13, 93).

Für unsere Zwecke gilt es also die Frage zu klären, ob die von Herrn I an die F gegebene Sache eine vertretbare, oder eine unvertretbare gewesen ist. Je nach Qualifikation der gegebenen Sache knüpft sich entweder die Erfüllung eines gebührenpflichtigen Tatbestandes (Vorliegen eines Darlehensvertrages wegen gegebener vertretbarer Sache) oder aber eines gebührenfreien Tatbestandes (Vorliegen einer Leihe wegen gegebener

unvertretbarer Sache; zur Gebührenfreiheit von Leihverträgen siehe Frotz/Hügel/Popp, GebG, 7. Leihvertrag; GebR Rz 570).

Wie aus der Vereinbarung vom 30.10.2007 zu erblicken ist, handelt es sich bei den gegebenen Wertpapieren um Anleihen mit der Wertpapierkennnummer xxxx (yyyy). Die gegebenen Wertpapiere sind wegen dieser Wertpapierkennnummer im Verkehr nach individuellen Merkmalen bestimmbar und die F ist verpflichtet dieselben Wertpapiere (Anm. mit derselben Wertpapierkennnummer) wieder zurückzustellen. Bei den Wertpapieren handelt es sich aufgrund ihrer Individualisierbarkeit wegen der Wertpapierkennnummer um eine unvertretbare Sache. Daher liegt ein nicht gebührenpflichtiger Leihvertrag vor..."

Am 25. November 2011 erging folgende Berufungsvorentscheidung:

"Der Ausweis eines Darlehens eines Gesellschafters in den nach den abgabenrechtlichen Vorschriften im Inland zu führenden Büchern und Aufzeichnungen gilt als Urkunde (Ersatzbeurkundungstatbestand) iSd GebG. Für die Frage, ob es sich um ein Gesellschafterdarlehen handelt, ist maßgeblich, was die Bücher aufweisen, unter welcher Bezeichnung also das entsprechende Konto im Kontenplan eingeordnet ist. Da es sich bei diesen Aufzeichnungen um Urkunden über das Rechtsgeschäft handelt, gilt auch hier der Grundsatz des Gebührengesetzes, dass für die Festsetzung der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde maßgeblich ist. Der Betrag von € 255.000,- wurde in der Bilanz v. 31.12.2007 unter C Verbindlichkeiten als Verbindlichkeit gegenüber Gesellschaftern ausgewiesen.

Demnach liegt ein gebührenpflichtiges Gesellschafterdarlehen vor.

Die in der Berufung vorgebrachten Ausführungen zu nicht gebührenpflichtigen Leihverträgen unter Anführung von Frotz/Hügel/Popp und GebR Rz 570 trifft nicht auf den vorliegenden Sachverhalt zu. Die Ausführungen in den GebR wurden im Zusammenhang mit Novationen in Bezug auf Bestandverträge gem. § 33 TP5 GebG gemacht."

Fristgerecht wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz eingebracht sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat beantragt.

2. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

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

Der Geschäftsverteilungsausschuss hat die Rechtssache nun mehr der Gerichtsabteilung 1088 zur Erledigung zugewiesen.

Am 3. Oktober 2016 erging folgender Vorhalt des h.o. Gerichts an die Bf:

"Sehr geehrte Damen und Herren!

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. In Vorbereitung der von der Beschwerdeführerin (Bf.) beantragten mündlichen Verhandlung vor dem Senat wird die Bf. ersucht, innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zum folgenden Vorhalt Stellung zu nehmen. Weiters wird die Bf. ersucht, innerhalb dieser Frist die angesprochenen Unterlagen vorzulegen und die aufgeworfenen Fragen zu beantworten.

Zum Einwand, dass die Behörde nach § 21 Abs. 1 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtung den wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform eines Sachverhaltes heranzuziehen habe, und die Behörde nicht auf Grund der äußeren Erscheinung in Form der Bilanzposition "Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern" darauf schließen könne, dass der dahinterstehende Geschäftsfall ein gewährtes Gesellschafterdarlehen sei, ist zum einen auf Abs. 2 des § 21 BAO hinzuweisen, wonach vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften unberührt bleiben. Zum anderen ist auf das dem Gebührengesetz immanente Urkundenprinzip zu verweisen.

Unter Darlehensverträgen iSd § 33 TP 8 GebG sind solche im Sinne des § 983 ABGB, hier vor dem Darlehens- und Kreditrechts-Änderungsgesetz - DaKRÄG, BGBl. I Nr. 28/2010, zu verstehen.

Aus den von der Bf. vorgelegten Urkunden und den Erklärungen der Bf. ist zu schließen, dass Herr I als Gesellschafter der Bf. dieser am 30. Oktober 2007 von den ihm gehörigen yyyy mit der Kennung xxxx im Nominale von € 355.000,00 ein Nominale von € 100.000,00 als rückzahlbaren nachrangigen Aktionärszuschuss so lange zur Verfügung gestellt hat, bis das Eigenkapital der Bf. nicht mindestens 150% der Mindestanforderung der Eigenkapitalvorschriften seitens der Finanzmarktaufsicht beträgt.

Darüber hinaus hat Herr I der Bf. ein Nominale von € 255.000,00 kurzfristig und - wie aus der rechtlichen Argumentation zu vermuten ist - unentgeltlich zur Verfügung gestellt.

Im Jahresabschluss 2007 wurde dafür ein Betrag von € 255.000,00 als "Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern" bilanziert.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes wurde dazu in das in der Urkundensammlung des Firmenbuches einliegende Protokoll über die 3. ordentliche Hauptversammlung der Bf. Einsicht genommen.

Dort ist im Anhang zum Jahresabschluss 2008 unter den sonstigen Verbindlichkeiten ausdrücklich als "Gesellschafterdarlehen" zum 31.12.2008 ein Betrag von € 0,00 und zum 31.12.2007 ein Betrag von € 255.000,00 ausgewiesen.

Dies zeigt zum einen, dass auch die Vertragsparteien von einem Gesellschafterdarlehen

ausgegangen sind. Zum anderen ist hier auf das Urkundenprinzip des § 17 GebG zu verweisen, zumal im Falle der Ersatzbeurkundung die Bücher und Aufzeichnungen, wozu der Jahresabschluss gehört (vgl. VwGH 18.07.2002, 2002/16/0156), als Urkunden gelten (vgl. UFS 10.05.2007, RV/0712-I/06).

In diesem Zusammenhang wird die Bf. der Vollständigkeit halber unter Hinweis auf die Vorhaltungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung und auf die Bestimmungen des § 132 Abs. 1 BAO, wonach die Bücher und Aufzeichnungen sowie die dazugehörigen Belege solange aufzubewahren sind, als diese für anhängige Verfahren von Bedeutung sind, ersucht, der Stellungnahme einen Auszug aus den Konten, auf welchen die gegenständliche Wertpapierleihe verbucht worden ist, sowie den dazugehörigen Beleg vorzulegen.

Weiters wird die Bf. um Erläuterung der Ausführungen zur Individualisierung der hingegebenen Wertpapiere über die Wertpapierkennnummer [bzw. ISIN] xxxx unter Hinweis darauf ersucht, dass es sich bei Wertpapieren mit derselben Wertpapierkennnummer nicht zwingend um dieselben Wertpapiere handeln muss, und hier kein Grund erkennbar ist, warum die Bf. verpflichtet gewesen sein sollte, genau dieselben Wertpapiere und nicht gleichartige Wertpapiere mit derselben Wertpapierkennnummer zurückzugeben.

Eine Wertpapierleihe ist zivilrechtlich betrachtet ein Sachdarlehen iSd § 983 ABGB (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG Rz 256 zu § 27 EStG; Eugen Buchmann, Bilanz- und ertragsteuerrechtliche Behandlung der Wertpapierleihe in der Bankenpraxis, SPRW 2013 Steu A, 25 (28); Weninger, Wertpapierleihe in Österreich, ÖBA 1994, Seite 863).

Der Beurteilung als Sachdarlehen steht auch eine allfällige Unentgeltlichkeit nicht entgegen. Vor dem DaKRÄG bestand keine allgemeine Vermutung, dass ein Darlehen verzinslich wäre. Ob ein Darlehensnehmer für die Überlassung ein Entgelt (Zinsen) zu zahlen hatte, richtete sich nach der Vereinbarung (vgl. OGH 27.8.1997, 9 Ob A 87/97b)."

Mit Schriftsatz vom 27.10.2016 beantwortete die steuerliche Vertretung der Bf. den Vorhalt wie folgt:

"... Hinweisend auf die Stellungnahmen vom 21.07.2011 sowie 22.12.2011 dürfen wir inhaltlich zur Frage des im Jahresabschluss 2008 betreffend 2007 als "Gesellschafterdarlehen" ausgewiesenen Betrages in Höhe von € 255.000,00 ergänzen, dass weder im UGB noch im KStG 1988 eine Unterscheidung zwischen einem "Gesellschafterdarlehen" und einem "Leihvertrag mit einem Gesellschafter" vorgesehen ist. Vielmehr bestand eine Relevanz dahingehend, wie bereits in den Eingaben vom 21.07.2011 und 22.12.2011 ausgeführt, lediglich im Bereich des GebG.

Da weder in der unternehmensrechtlichen noch in der steuerrechtlichen Buchführungspflicht eine Differenzierung geboten ist kann es unserer Mandantschaft nicht zum Nachteil gereichen, wenn das zur Verfügung gestellte Nominale von € 255.000,00 auf

das Buchhaltungskonto "Gesellschafterdarlehen" gebucht und im Bilanzanhang mit dieser Kontobezeichnung aufscheint. Hierbei ist weiters anzumerken, dass aufgrund der nicht gegebenen Unterscheidung im Unternehmens- und Steuerrecht keine differenzierteren Buchungskonten oder Bilanzgliederungen zur Verfügung standen und deshalb eine Ersatzbeurkundung des Jahresabschlusses im Sinne des GebG im konkreten Sachverhalt als untunlich erscheint.

Wie bereits dargestellt wurde die gegenständliche Wertpapierleihe zum Nominale von € 355.000,00 mit dem Kto. 3480 (Gesellschafterdarlehen) gegengebucht und in weiterer Folge der Betrag von € 100.000,00 als rückzahlbare, nachrangige, nicht-gebundene Kapitalrücklage verbucht. Die entsprechenden Kontoauszüge der Verbuchung liegen bei. Als Buchungsbeleg fungierte die dem Gericht vorliegende Urkunde vom 30.10.2007. Die Bilanzierung der gegenständlichen Wertpapierleihe zum 31.12.2007 erfolgte aktivseitig als Finanzanlage im Anlagevermögen unserer Mandantschaft und passivseitig als (sonstige) Verbindlichkeit gegenüber Gesellschaftern. Eine andere / differenziertere bilanzielle Darstellung, welche zu einer vertieften Klarstellung hinsichtlich des GebG geführt hätte war, wie ausgeführt, schon alleine aus (bilanzierungs) technischen Gründen nicht möglich.

Die belangte Behörde subsumiert allein daraus ein (gebührenpflichtiges) Gesellschafterdarlehen und übersieht hierbei, dass ein entsprechender Zahlungsfluss eine zwingende Voraussetzung eines Darlehens darstellt. Im gegenständlichen Fall erfolgte kein Zahlungsfluss an unsere Mandantschaft, es wurde vielmehr die Anleihe, welche auf kein Depot unserer Mandantschaft übertragen wurde, gewidmet. Dadurch wurde einerseits sichergestellt, dass die Anleihe (weiterhin) individualisiert im Anlagebestand unserer Mandantschaft verbleibt, eine Rückgabe gleichartiger Wertpapiere mit derselben Wertpapierkennnummer anstellt genau derselben Wertpapiere war somit verunmöglicht. Zum Anderen wurde damit der Tatbestand eines "Darlehens" nicht verwirklicht. Die vorgebrachte Rechtsansicht der belangten Behörde würde vielmehr nur dann zum Tragen kommen, hätte unsere Mandantschaft von ihrem Gesellschafter die € 255.000,00 erhalten und hievon die besagten Wertpapiere angeschafft hätte. Dies war jedoch unstrittig nicht der Fall.

Zusammenfassung:

Eine Ersatzbeurkundungswirkung des Anhangs zum Jahresabschluss 2008 unserer Mandantschaft betreffend der Qualifikation des zur Verfügung gestellten Nominales von € 255.000,00 im Sinne des GebG ist untunlich, da weder das UGB noch des KStG 1988 eine Unterscheidung zwischen (gebührenpflichtigen) Gesellschafterdarlehen und (nichtgebührenpflichtigen) Leihen kennt und somit auch keine entsprechende (bilanzierungs) technische Infrastruktur zur realitätsgetreuen Ersatzbeurkundungswirkung im Sinne des GebG gegeben ist. Es ist daher bei der Qualifikation des Sachverhalts auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhalts abzielen. Dieser stellt sich, wie sowohl aus den bisherigen Eingaben im Beschwerdeverfahren als auch aus den obigen ergänzenden Ausführungen zur Individualisierung und Widmung der Wertpapiere

hervorgeht, aus Sicht unserer Mandantschaft als nicht gebührenpflichtiger Leihvertrag dar."

Folgende Beweismittel wurden vorgelegt:

- die Urkunde über den Rückzahlbaren, nachrangigen Aktionärszuschuss vom 30.10.2007
- Abdruck des Buchhaltungskontos 920 (2007)
- Abdruck des Buchhaltungskontos 3480 (2007)

Mit Ladung zur mündlichen Verhandlung vom 3. April 2018 wurden die Parteien des Verfahrens mit dem Hinweis, dass das Fernbleiben der beschwerdeführenden Partei bzw. der belangten Behörde von der mündlichen Verhandlung der Durchführung der Verhandlung nicht entgegensteht (§ 274 Abs. 4 BAO), am 03. Mai 2018 um 12:00 zur mündlichen Verhandlung am Bundesfinanzgericht geladen.

Mit Telefax vom 03. Mai 2018, 9:54 Uhr, teilte die steuerliche Vertretung mit, dass sie an der Teilnahme der Verhandlung verhindert sei. Die Verhandlung fand daher gemäß § 274 Abs. 4 BAO in Abwesenheit eines vertretungsbefugten Organs der Bf. bzw. ihrer steuerlichen Vertretung statt. Die über die Verhandlung aufgenommene Niederschrift bildet einen integrierenden Bestandteil des Erkenntnisses und ist diesem als Beilage angeschlossen.

3. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Bemessungsakt Steuernummer samt Erhebungen der Betriebsprüfung zu 0000, das Vorhalteverfahren vor dem BFG sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

4. Rechtslage und Erwägungen

4.1. grundsätzliches zur Abgrenzung Darlehen – Leihe

Leihe iSd § 971 ABGB ist die unentgeltliche Überlassung des Gebrauchs einer Sache auf bestimmte Zeit. Vom Darlehen unterscheidet die Leihe der mangelnde Eigentumsübergang. Die Überlassung vertretbarer Sachen "zum Gebrauch" mit der Verpflichtung Stücke derselben Art und Güte zurückzustellen ist daher nicht Leihe, sondern Darlehen.

Nach § 983 ABGB aF entstand ein Darlehensvertrag dadurch, dass jemandem eine bestimmte Menge vertretbarer Sachen mit der Verpflichtung übergeben wird, nach einer gewissen Zeit ebenso viel von derselben Gattung und Güte zurückzugeben. Ein Darlehen war also die Hingabe vertretbarer Sachen ins Eigentum des Empfängers mit der Verpflichtung zur Rückgabe von Sachen gleicher Art und Güte.

Sollen hingegen dieselben Stücke zurückgestellt werden oder werden verbrauchbare Sachen nicht zum Verbrauch, sondern bloß zum Gebrauch überlassen, etwa zur Besichtigung oder Verpfändung, so liegt Leihe vor (vgl. ABGB-ON 1.04, Kletecka/Schauer: § 971 ABGB (Karner), Rz 2 mit weiteren Hinweisen).

Unentgeltlichkeit schließt nicht aus, dass es sich um Darlehen handelt (vgl. den Wortlaut des § 984 ABGB).

4.2 "Wertpapierleihe"

Eine "Wertpapierleihe" ist trotz der aus dem Englischen übernommenen Bezeichnung "Leihe" zivilrechtlich ein Sachdarlehen, bei der der Darlehensgeber dem Darlehensnehmer das Eigentum an Wertpapieren überträgt und der Darlehensnehmer bei Vertragsende nicht dieselben, sondern Papiere gleicher Art zurück übertragen muss. Der Leihvertrag iSd §§ 971 ff ABGB stellt keinen zum Eigentumserwerb tauglichen Titel dar (vgl. SPRW 2013 Steu A, 25: Bilanz- und ertragssteuerrechtliche Behandlung der Wertpapiere in der Bankenpraxis, Literaturzitate FN 23; ABGB-ON 1.04, *Kletecka/Schauer*, zu 971 ABGB). Die Überlassung vertretbarer Sachen "zum Gebrauch" mit der Verpflichtung Stücke derselben Art und Güte zurückzustellen ist daher nicht Leihe sondern Darlehen (ABGB-ON 1.04, *Kletecka/Schauer*, zu 971 ABGB).

Eine Wertpapierleihe ("Leihgeschäft") ist zivilrechtlich betrachtet ein Sachdarlehen iSd § 983 ABGB. Der Verleiher verpflichtet sich, dem Entleiher "vertretbare Sachen mit der Bestimmung zu übergeben, dass der Darlehensnehmer über die Sachen nach seinem Belieben verfügen kann. Der Darlehensnehmer ist verpflichtet, dem Darlehensgeber spätestens nach Vertragsende ebenso viele Sachen derselben Gattung und Güte zurückzugeben (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG Rz 256 zu § 27 EStG; Eugen Buchmann, Bilanz- und ertragsteuerrechtliche Behandlung von Wertpapieren in der Bankenpraxis, SPRW 2013 Steu A, 25 (28); Weninger, Wertpapierleihe in Österreich, ÖBA 1994, Seite 863).

Bei einer Wertpapierleihe handelt es sich - entgegen der aus dem Englischen übernommenen Bezeichnung (*Securitas Lending and Borrowing*) - zivilrechtlich nicht um eine Leihe im Sinne des § 971 ABGB, die einerseits zur unentgeltlichen Gebrauchsüberlassung und andererseits - mangels Eigentumsübertragung - zur Rückgabe der identischen Wertpapiere verpflichten würde, sondern um ein entgeltliches Darlehen über *andere vertretbare Sachen* im Sinne von § 984 Abs. 1 ABGB. Der Darlehensgeber (Verleiher) verpflichtet sich, dem Darlehensnehmer (Entleiher) vertretbare Sachen (Wertpapiere) mit der Bestimmung zu übergeben, dass der Darlehensnehmer über die Sachen nach seinem Belieben verfügen kann, während der Darlehensnehmer verpflichtet ist, dem Darlehensgeber bei Vertragsende ebenso viele Sachen derselben Gattung und Güte (nicht aber identische Sachen) zurückzugeben. Die Leihgebühr stellt das mittels Rahmenvertrag vereinbarte Darlehensentgelt für die Nutzung der vom Verleiher überlassenen Sachen dar (§984 Abs. 1 ABGB); (vgl. Eugen Buchmann, Bilanz- und ertragsteuerrechtliche Behandlung von Wertpapieren in der Bankenpraxis, SPRW 2013 Steu A, 25 (28)).

Die Wertpapierleihe ist ein bzw. der zentrale Anwendungsfall des Sachdarlehensrechts. Zutreffender wäre insofern die Bezeichnung "Wertpapierdarlehen" (vgl. Eugen Buchmann,

Bilanz- und ertragsteuerrechtliche Behandlung von Wertpapieren in der Bankenpraxis, SPRW 2013 Steu A, Literaturzitate FN 26)).

Der Beurteilung als Sachdarlehen steht auch eine allfällige Unentgeltlichkeit nicht entgegen. Vor dem DaKRÄG bestand eine allgemeine Vermutung, dass ein Darlehen verzinslich wäre. Ob ein Darlehensnehmer für die Überlassung ein Entgelt (Zinsen) zu zahlen hatte, richtete sich nach der Vereinbarung (vgl. OGH 27.8.1997, 9 Ob A 87/97b).

4.3. Darlehensgebühr

Sachdarlehen sind gebührenpflichtig (Frotz/HügelPopp, Kommentar zum Gebührengesetz, zu § 33 TP 8 I.2.a)).

Nach § 33 TP 8 GebG 1957, BGBl. Nr. 267/1957 unterliegen Darlehensverträge einer Gebühr von 0,8 v. H. nach dem Wert der dargeliehenen Sache.

Unter Darlehensverträgen iSd § 33 TP 8 GebG sind solche im Sinne des § 983 ABGB, hier vor dem Darlehens- und Kreditrechts-Änderungsgesetz - DaKRÄG, BGBl. I Nr. 28/2010, zu verstehen.

4.4. Urkundenprinzip - Gegenbeweis

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

Für die Entscheidung der Frage, ob es sich im Einzelnen um ein Gesellschafterdarlehen handelt, wird maßgeblich sein, was die Bücher und Aufzeichnungen aufweisen, unter welcher Bezeichnung also etwa die entsprechenden Konten im Kontenplan etc. eingeordnet sind. Da es sich bei diesen Aufzeichnungen um Urkunden über das Rechtsgeschäft handelt, gilt auch hier der Grundsatz des Gebührengesetzes, dass für die Festsetzung der Gebühr der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde maßgeblich ist (vgl. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band I Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 8, insbes. Rzn. 3, 18 und 35 f., UFS 10.05.2007, RV/0712-I/06 ua UFS 10.05.2007, RV/0712-I/06 mit weiteren Hinweisen). Wurde über das Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet, so gelten die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften im Inland zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensnehmers, in die das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde (§ 33 TP 8 Abs. 4 GebG idF BGBl. I Nr. 26/2000). Gelten die im Inland zu führenden Bücher und Aufzeichnungen als Urkunde über den Darlehens- oder Kreditvertrag, so entsteht gemäß § 16 Abs. 6 GebG die Gebührenschuld mit der Aufnahme in diese.

Ein (Gegen-)Beweis gegen die Ersatzbeurkundung ist grundsätzlich möglich (vgl. UFS 20.08.2009, RV/3619-W/02).

Dieser Gegenbeweis wurde von der Bf. nicht erbracht. Für die Beurteilung als Darlehen sprechen:

- die Aufnahme der Wertpapiere als "Finanzanlage" ins Anlagevermögen spricht dafür, dass Eigentum übertragen wurde.
- die Gegenbuchung auf einem Konto mit der Bezeichnung "Gesellschafterdarlehen"

Es ist davon auszugehen, dass im Zuge der Erwirkung der Konzession im Jahr 2007 eine Stärkung des Eigenkapitals zumindest nicht als schädlich angesehen werden kann.

Schließlich ist die Absicht dafür entscheidend, wo ein Wirtschaftsgut zugeordnet wird. Wenn die Absicht besteht, das Wirtschaftsgut länger als ein Jahr im Betrieb zu behalten, dann wird es dem Anlagevermögen zugeordnet (*Grünberger, Praxis der Bilanzierung*¹⁴). Hinsichtlich des Buchungszeitpunktes von Anlagevermögen ist das wirtschaftliche Eigentum ausschlaggebend. Dieses hat zum 30.10.2007 offensichtlich schon bestanden:

"...I hat die Anleihe mit der Wertpapierkennnummer xxxx (yyyy) mit einem Volumen von € 355.000,- Nominale an die F geleistet..."

Warum die Buchung nicht im Oktober 2007, also im Zeitpunkt der Leistung, sondern erst am Jahresende vorgenommen wurde, entzieht sich der Kenntnis des h.o. Gerichts.

Die Beschwerde war aus den vorgenannten Gründen als unbegründet abzuweisen.

5. Nichtzulassung einer Revision

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

Die Revision war nicht zuzulassen, weil die zivilrechtliche Abgrenzung Leihe-Darlehen keine Rechtsfrage ist, über die der Verwaltungsgerichtshof zu entscheiden hat. Zur Lösung dieser - hier als Vorfrage zu behandelnden - Rechtsfrage liegt ausreichend Judikatur des OGH vor.

Entscheidend war hier letztlich nicht die Lösung von Rechtsfragen, sondern welche Vereinbarungen im konkreten Einzelfall tatsächlich getroffen wurden und wie beurkundet wurde.

Wien, am 16. Mai 2018

