

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R und die weiteren Senatsmitglieder X,Y,Z im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch THT Treuhand Team Graz Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, Conrad-von-Hötzendorf-Straße 68/2, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 24. Juni 2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, vom 19. Mai 2011 betreffend Rechtsgeschäftsgebühren, ErfNr. 123, in der Sitzung am 11. Juli 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit als "Kreditusage" betitelter Urkunde vom 19. Mai 2008 räumte die Bank unter Beteiligung von zwei Konsortialbanken der Beschwerdeführerin, im Folgenden kurz Bf. genannt, einen Kredit in Höhe von 17,500.000 € zur Errichtung eines 4 Sterne Hotels samt Tiefgarage und Wellnessbereich ein. Diese Urkunde wurde mit Annahmeerklärung am 14. August 2008 von der Bf. mit dem vorgedruckten Klammerbeisatz "Kreditnehmer" unterzeichnet. Vertragsgemäß wurde diese Annahmeerklärung auch durch die P und die M mit dem vorgedruckten Klammerbeisatz "Verpflichtete und Kommanditistin" unterfertigt wie auch von einer Reihe weiterer natürlicher und juristischer Personen.

Für dieses Rechtsgeschäft wurde die Hundertsatzgebühr selbst berechnet und entrichtet. Im Zuge einer Prüfung kam das Finanzamt zur Ansicht, dass die gegenständliche Urkunde "Kreditusage" im Vertragspunkt "Nachrangige Gesellschafterdarlehen" zusätzlich auch eine Beurkundung eines Kreditvertrages zwischen der P und der M und der Bf. enthielt. Mit Vorhalt vom 22. Februar 2011 ergingen diesbezüglich an die Bf. folgende Fragen:

"In der Kreditusage vom 19.5.2008 der Bank ist auf der Seite 14 die Verpflichtung der Kommanditisten P und M zur Leistung von nachrangigen Gesellschafterdarlehen in Höhe von je 750.000 € enthalten. Es ergehen dazu folgende Fragen:

1. Wurde über diese Darlehen ein eigener Vertrag errichtet?
2. Wenn ja, wurde dieser beim Finanzamt angezeigt bzw. wurde dafür eine Selbstberechnung durchgeführt. Um Vorlage einer Kopie des Vertrages wird ersucht!"

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 27. April 2011 werde ein schriftlicher Vertrag erst im Jahre 2011 errichtet, bis dahin hätten lediglich mündliche Vereinbarungen zwischen Banken und Kommanditisten Gültigkeit.

Mit Bescheid vom 19. Mai 2011 setzte das Finanzamt für die nachrangigen Gesellschafterdarlehen laut Kreditusage durch die Kommanditisten P und M vom 19. Mai 2008 bei einer Kreditsumme in Höhe von 1,500.000 € eine Gebühr nach § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 in Höhe von 12.000 € fest.

In der Begründung wurde ausgeführt: „Der Kreditvertrag ist als ein Vertrag zu verstehen, mit dem ein Vertragsteil dem anderen Vertragsteil die Befugnis einräumt, über Geld oder andere vertretbare Sachen des Kreditgebers zu verfügen. Für das Vorliegen eines gebührenpflichtigen Kreditvertrages ist demnach erforderlich, dass in der Urkunde vertraglich die unmittelbare Verfügung über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt wird. Dieses Erfordernis ist in der von allen Vertragsteilen (Kreditgeber und Kreditnehmer) unterschriebenen Kreditusage der Bank als erfüllt anzusehen, in der sich die Kreditgeber verpflichteten, der Bf. nachrangige Gesellschafterdarlehen zur Verfügung zu stellen.“

Gegen diese Erledigung wurde Berufung eingelegt und die ersatzlose Aufhebung des Bescheides begehrt. Vorgebracht wurde: „Im angefochtenen Gebührenbescheid vom 19. Mai 2011 wird in der Begründung der Vorschreibung der Gebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 Gebührengesetz 1957 ausgeführt, dass die Vorschreibung und Festsetzung der Gebühr darauf fußt, dass der Kreditvertrag, abgeschlossen zwischen der Bf. und der Bank eine Bedingung enthält, nach der sich die Bf. verpflichtet, ein nachrangiges Gesellschafterdarlehen zur Verfügung zu stellen und ersieht hier offensichtlich die Behörde eine 'Ersatzbeurkundung' für die Begründung des Anfalls der rechtlichen Rechtfertigung der Gebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 Gebührengesetz 1957 für das angesprochene Gesellschafterdarlehen.

Demgegenüber muss festgehalten und festgestellt werden, dass für das angesprochene Gesellschafterdarlehen keine Urkunde errichtet wurde und somit auch keine Gebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 Gebührengesetz 1957 für dieses Rechtsgeschäft anfallen kann. Diesbezüglich wird darauf verwiesen, dass Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig sind, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird. Demnach unterliegen nur zustande gekommene und beurkundete Rechtsgeschäfte der Gebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 Gebührengesetz 1957. Daraus hat sich das Prinzip abgeleitet, dass es ohne Urkunde keine Gebühr gibt. Die Urkunde ist grundsätzlich erforderlich, um die Gebührenschuld entstehen zu lassen.

Da für das vorliegende Rechtsgeschäft des nachrangigen Gesellschafterdarlehens nachweislich vor dem 31.12.2010 keine Urkunde errichtet wurde und auch keine Ersatzbeurkundung im Zusammenhang mit der Aufnahme in die zu führenden Bücher

erfolgt ist, da die Gesellschaft aufgrund ihrer Tätigkeit keine Bücher führt, gegeben ist, kann eine Gebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 Gebührengesetz 1957 für dieses Rechtsgeschäft nicht anfallen und ist daher die Vorschreibung und Festsetzung aufgrund des Gebührenbescheides diese Gebühren rechtswidrig.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. November 2011 wurde die Berufung mit folgender Begründung abgewiesen: „Die Kreditzusage vom 19.5.2008 wurde in der Annahmeerklärung ua. von der Bf. und den beiden Kommanditisten P und MB (Anm: gemeint M) unterschrieben. In dieser Kreditzusage haben sich die beiden angeführten Kommanditisten verpflichtet (im Punkt nachrangige Gesellschafterdarlehen), der Bf. nachrangige Gesellschafterdarlehen von insgesamt EUR 1,500.000,00 zur Verfügung zu stellen. Es ist daher sehr wohl eine von allen Vertragsteilen unterschriebene Urkunde, in der über die Gewährung des Gesellschafterdarlehens abgesprochen und die Verfügung über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt wurde, vorhanden.“

Im Vorlageantrag führte die Bf. ergänzend zur Berufung aus: „Ergänzend dazu dürfen wir ausführen, dass die belangte Behörde in der Berufungsvorentscheidung wiederum davon ausgeht, dass in der Kreditzusage der Bank gegenüber der Bf. festgehalten wurde, dass sich die Kommanditisten P und MB (Anm: gemeint M) verpflichtet haben, ein nachrangiges Gesellschafterdarlehen der Bf. in Höhe von EUR 1,500.000,00 zur Verfügung zu stellen und daher durch Unterfertigung der Krediturkunde über den Kredit der Bank an die Bf. eine Urkunde auch hinsichtlich des Gesellschafterdarlehens von Seiten der Kommanditisten P und MB (Anm: gemeint M) an die Bf. errichtet worden sei.

Dieser Umstand ist aus unserer Sicht denkunmöglich und würde voraussetzen, dass in ein und derselben Krediturkunde der Bank gegenüber der Bf. auch die Urkunde über die Gesellschafterdarlehen von Seiten der Kommanditisten der P und der MB (Anm: gemeint M) errichtet wurde, enthalten und auch ausformuliert sei.

Dies ist deshalb denkunmöglich und auch tatsächlich nicht der Fall, da lediglich in der besagten Kreditzusage der Bank eine Bedingung über die Beibringung eines derartigen Gesellschafterdarlehens enthalten ist, jedoch in keinster (Anm: Weise) die Darlehensbeurkundung als Urkunde an sich.

Dass dadurch die Kreditzusage der Bank und deren Annahme durch die Bf. eine Gebührenschuld gemäß § 33 TP 19 entstanden ist, wurde niemals abgesprochen und wurde die entsprechende Gebühr auch für diese Krediturkunde von Seiten der Bank ordnungsgemäß abgeführt.

Lediglich das Vorliegen einer Urkunde im Zusammenhang mit den Gesellschafterdarlehen von Seiten der Firmen P und MB (Anm: gemeint M) als Kommanditisten der Bf. sind als Urkunde nicht errichtet worden und fehlt in der Folge des Fehlens des Urkundenprinzipes die gesetzliche Voraussetzung zur Erfüllung des Anfalls der Gebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 Gebührengesetz und ist daher die Vorschreibung dieser Gebühr auf Grund des Gebührenbescheides vom 19. Mai 2011 rechtswidrig.

Weiters dürfen wir ausführen, dass wohl schon aus dem Sprachgebrauch 'Gesellschafterdarlehen' es keine Gebühr gemäß § 33 TP 19, sondern wenn überhaupt, um einen Gebührenfall des § 33 TP 8 Gebührengesetz handeln kann. Der § 33 TP 8 Gebührengesetz behandelt Darlehensverträge und muss darüber ausgeführt werden, dass Darlehensverträge bis zum 21. Mai 2010 als Realkontrakt erst mit der Übergabe der Darlehensvaluta in der Weise, dass der Darlehensnehmer wirklich verfügen kann, zustande kommt, ein Darlehenskontrakt, bei welchem Darlehenszusage und Erfüllung termingemäß auseinanderklaffen, haben zu keiner Gebührenpflicht geführt.

Wie im angefochtenen Bescheid und in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung ausgeführt, erfolgte die Kreditzusage am 19. Mai 2008, also jene Urkunde auf die sich auch die Finanzbehörde als weitere Urkunde des Darlehens der Gesellschafterdarlehen beruft, wurde bereits im Mai 2008 erstellt, somit zu einem Zeitpunkt als Darlehensverträge noch als Realkontrakte und nicht als Konsensualkontrakte zu behandeln waren.

Auf Grund des Auseinanderklaffens der Urkundenerrichtung, laut angefochtenem Bescheid der 19. Mai 2008, spricht die Kreditzusage der Bank an die Bf. und die tatsächliche Erfüllung des Darlehensvertrages durch Zahlung der Gesellschafterdarlehen im Laufe des Jahres 2009 ist auch aus diesem Befunde eine Gebührenvorschreibung gemäß Gebührengesetz für die angesprochenen Gesellschafterdarlehen nicht gegeben und die diesbezügliche Vorschreibung rechtswidrig.

Somit kann ergänzend ausgeführt werden, dass für das vorliegende Rechtsgeschäft der nachrangigen Gesellschafterdarlehen nachweislich keine Urkunden errichtet wurden, weiters auch keine Ersatzbeurkundungen im Zusammenhang mit der Aufnahme in zu führende Bücher erfolgt ist, da die Gesellschaft auf Grund ihrer Tätigkeit als vermögensverwaltende KG keine Bücher führt und zu führen hat, gegeben ist und in Folge des Vorliegens (wenn überhaupt) dann der eines Darlehensvertrages, wobei diesbezüglich ein Realkontrakt vorliegt, bei welchem der Abschluss des Vertrages und die Zuzählung, spricht die Erfüllung desselben zeitlich auseinander klaffen und somit auch aus diesem Grunde eine Darlehensvorschreibung gemäß Gebührengesetz rechtswidrig war. Demgemäß liegt weder eine Gebührenschuld für die angesprochenen Gesellschafterdarlehen nach § 33 TP 19 noch, wenn überhaupt, richtigerweise eine Anwendung des § 33 TP 8 vor und ist daher unserer Berufung stattzugeben und der angefochtene Gebührenbescheid vom 19. Mai 2011 ersatzlos aufzuheben.“

Im Vorlagebericht des Finanzamtes vom 21. März 2013 führte das Finanzamt ua. aus: "Laut Urkunde über die Kreditzusage und -Annahme ist die X (Anm: X Treuhand und Vermögensverwaltungs GmbH) als alleinige Kommanditistin der Bf. im Firmenbuch eingetragen, wobei die X als Treuhänderin für die aufgezählten Kommanditisten fungiert, darunter auch die P-GmbH (Anm: P) und M-GmbH (Anm: M). Der Kredit von € 17,5 Mio. durch die Bank (bzw. Konsortialbanken) dient der Errichtung eines Hotels durch die Bf. Die Kreditinanspruchnahme, Abruf der Tranchen und -Bedienung waren an eine Reihe von Bedingungen geknüpft, darunter sowohl das Bauprojekt und die ausführenden

Arge-Partner M-P betreffende als auch die Eigenkapitalausstattung und sonstige Finanzierungsquellen der Kreditnehmerin betreffende.

Gemäß dem Vertragspunkt ‚Nachrangige Gesellschafterdarlehen:‘ auf Seite 14 der Urkunde über die Kreditzusage sind die als Kommanditisten bezeichneten P-GmbH und M-GmbH verpflichtet, der Bf. nachrangige Gesellschafterdarlehen von je € 750.000, sohin gesamt € 1,500.000 zur Verfügung zu stellen. ‚Die Gesellschafterdarlehen haben die gleiche Laufzeit und gleiche Konditionen und gleiche Rückführungsmodalitäten wie dieser Kredit aufzuweisen. Die bezug habenden Darlehensverträge sind uns in Kopie vorzulegen. Die Darlehensnehmerin (die Bf.) wird die Nachrangigstellung in ihren Büchern vermerken.‘

Für die Leistung von Zinszahlungen und Tilgungen waren nähere Regelungen festgehalten. Auch für die Gläubigerinnen, die P-GmbH und M-GmbH, war näher festgelegt, wie sie ‚Rückflüsse‘ aus den ‚nachrangigen Gesellschafterdarlehen‘ zu Gunsten von bei der Bank bestehenden Konten zu verwenden hätten und dass Guthaben der Besicherung des durch die Bank zugesagten Kredites zu dienen hätten.

Als weitere Bedingung war festgelegt, die nachrangigen Darlehen der P-GmbH und M-GmbH müssten bis spätestens der Übergabe des schlüsselfertigen Hotelbetriebes durch die Arge-Partner bar auf das angeführte Konto eingezahlt werden, ansonsten hätte die Arge keinen Anspruch auf Auszahlung von Rechnungen in Höhe von € 1,5 Mio. und die Bf. als Kreditnehmerin hätte keinen Anspruch auf Auszahlung eines Kreditteibetrages von € 1,5 Mio. Außerdem wurden Ausschüttungs- und Entnahmeverbote geregelt.

Die Annahmeerklärung ‚Mit vorstehendem Angebot erklären wir uns vollinhaltlich einverstanden‘ hatten außer der Bf. auch sämtliche Adressaten aus den diversen im Anbot enthaltenen näher geregelten Verpflichtungen zu unterfertigen.

Bereits mit der Unterfertigung dieser Urkunde sind die P-GmbH sowie M-GmbH die Verpflichtung eingegangen insgesamt € 1,5 Mio. als nachrangige Gesellschafterdarlehen zur Verfügung zu stellen, die Bf. war in diesem Zusammenhang durch ihre Annahme darüber hinaus verpflichtet der Bank weitere Nachweise erbringen.

Lediglich der Vollständigkeit halber wird vorweg angeführt: Die näheren Regelungen betreffend die Nachrangigkeit enthalten keine Elemente, die für die als ‚nachrangiges Gesellschafterdarlehen‘ bezeichnete Verpflichtung (bzw. deren spätere Erfüllung) einen gesellschaftsteuerbaren Tatbestand der treugeberischen Kommanditistinnen an die Bf. darstellen würden, die Gebührenbefreiung gemäß § 15 Abs. 3 GebG kommt daher nicht in Betracht.

Der gegenständliche Sachverhalt hat wesentliche Elemente mit jenem Fall gemein, über den im Erkenntnis des VwGH vom 18.9.2003, 2000/16/0615, entschieden wurde. Dort war die Bank (so wie hier die P-GmbH sowie M-GmbH) verpflichtet, nach Maßgabe der getroffenen Vereinbarungen das Darlehen zur Verfügung zu stellen; die Beschwerdeführerin (so wie hier) war verpflichtet, die Darlehensvaluta entgegen zu nehmen. Nach Ansicht des Finanzamtes begründete die Vereinbarung unmittelbar die in ihr vorgesehenen Leistungsansprüche und Leistungsverpflichtungen. Die

Inanspruchnahme des Darlehensbetrages durch die Beschwerdeführerin erfolge bereits auf Grund des vorliegenden Vertrages und nicht erst auf Grund eines weiteren Vertrages. Der Tatbestand nach § 33 TP 19 GebG sei daher erfüllt. Die Vertragsparteien hätten nicht gewollt, dass der Vertrag erst mit Zuzählung der ‚Darlehensvaluta‘ zustande komme. Es sei auch nicht vereinbart worden, später einen Hauptvertrag abzuschließen, sodass es sich auch nicht um einen Darlehensvorvertrag handle. Lediglich die Erfüllung des Vertrages (Auszahlung des Geldbetrages) sei von verschiedensten Bedingungen abhängig gemacht worden (bzw. sind im hier strittigen Fall bei Nichterfüllung des Vertrages mehrere ‚Konsequenzen‘ vorgesehen).

Der VwGH hat - hier zusammengefasst - ausgeführt: Für die Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 8 GebG komme es entscheidend auf die Zuzählung der Darlehenssumme an, weil der Darlehensvertrag als Realvertrag erst durch die Übergabe des Darlehens zustande komme. Eine schon erfolgte Zuzählung sei nicht festgestellt worden.

In weiterer Folge sei zu prüfen, ob die Vergebührung des vorliegenden Vertrages nach § 33 TP 19 GebG in Betracht kommt.

Nach dessen Abs. 1 Z 1 unterliegen Kreditverträge, mit welchen den Kreditnehmern die Verfügung über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt wird, der Gebühr. Beim Kreditvertrag handelt es sich um einen den Vertragstypen des ABGB nicht zuzuordnenden Vertrag sui generis. Er ist ein Konsensualvertrag; er kommt bereits mit der Leistungsvereinbarung und nicht erst mit Erbringung der vereinbarten Leistungen zustande.

§ 33 TP 19 Abs. 1 GebG hat alle Kreditverträge im Sinne des Zivilrechtes zum Gegenstand, die dem Kreditnehmer die Möglichkeit einer Fremdfinanzierung privater oder betrieblicher Bedürfnisse aus vertraglich hierfür bereitgestellten Mitteln des Kreditgebers eröffnen.

Das Tatbestandsmerkmal, dass dem Kreditnehmer mit dem Kreditvertrag die Verfügung über einen Geldbetrag eingeräumt wird, bedeutet, spiegelbildlich betrachtet, nichts anderes, als dass der Kreditnehmer auf Grund des Kreditvertrages rückzahlbare, verzinsliche Geldmittel des Kreditgebers vereinbarungsgemäß in Anspruch nehmen kann (Erk. des VwGH vom 10. Juni 1991, ZI. 90/15/0129, mwN).

Im Erkenntnis vom 18.9.2003 hat der Verwaltungsgerichtshof auf seine Rechtsprechung verwiesen, wonach die von den Parteien gewählte Bezeichnung der Vertragsurkunde, für die Entscheidung, welches Rechtsgeschäft nach dem Urkundeninhalt anzunehmen ist, keine Bedeutung hat, sodass es auch im vorliegenden Fall ohne Belang ist, wenn die Urkunde mit dem Wort ‚Darlehensantrag‘ überschrieben wurde und im Vertragstext überwiegend der Begriff ‚Darlehen‘ verwendet wird.

Hervorgehoben wird, dass es hier im Vertragsabschnitt ‚Nachrangige Gesellschafterdarlehen:‘ nicht etwa heißt, die P-GmbH und M-GmbH verpflichten sich künftig einen Darlehensvertrag mit der Bf. abzuschließen.

Wie im Fall des Erk. vom 18. 9. 2003 enthält auch die gegenständliche Vereinbarung bereits die Verpflichtung, die vereinbarten Summen zur Verfügung zu stellen, sodass die Beschwerdeführerin diese Geldmittel ohne Abschluss eines weiteren Vertrages in Anspruch nehmen konnte (wie es hier in der Folge ja auch geschehen ist). Auf Grund dieser Vertragsklausel war somit klargestellt, dass durch die Vertragsurkunde vom (dort) 8. September 1998 (hier: 19.5.2008/14.8.2008) ein Kreditvertrag zustande gekommen ist.

In Anbetracht der beiderseitigen Verpflichtungen (der Bf. und der P-GmbH sowie M-GmbH) kann auch nicht von einem einseitigen Darlehensversprechen die Rede sein. Ein Kreditvertrag, der bereits unmittelbar eine Leistungspflicht begründet, ist kein Darlehensvorvertrag und von einem solchen (der lediglich auf Vertragsabschluss ausgerichtet ist) zu unterscheiden (Erk. des VWGH vom 16. November 1995, Zl. 95/16/0114). Zentrales Begriffsmerkmal des Vorvertrages ist der korrespondierende Wille der Parteien, nicht schon den Hauptvertrag abzuschließen, sondern seinen Abschluss erst zu vereinbaren, ein Hinausschieben der endgültigen Verpflichtungen, da die Zeit noch nicht reif ist.

Da der (im Fall des Erk. vom 18.9.2003) vorliegende Vertragstext nicht den geringsten Hinweis dafür liefert, dass noch der Abschluss eines Hauptvertrages in Aussicht gestellt wäre, sondern sich vielmehr unmittelbar aus dem Vertrag die gegenseitigen Rechte und Pflichten ergeben, kann von einem (gebührenfreien) Darlehensvorvertrag keine Rede sein. Die Vertragsbestimmung ‚die Bezug habenden Darlehensverträge sind uns (Bank) in Kopie vorzulegen‘, steht dieser Auslegung nicht entgegen. Damit ist allenfalls eine spätere nochmalige Beurkundung des in der Urkunde vom 19.5.2008/14.8.2008 bereits mit allen essentialia negotii festgehaltenen - und angenommenen - Kreditvertrages angesprochen. Aus dieser von einem Dritten, der kreditgebenden Bank, verlangten Nachweispflicht kann nicht herausgelesen werden, dass die Vertragsteile (die Bf. und die P-GmbH sowie M-GmbH) iSd § 936 ABGB vereinbart hätten, erst künftig bis zu einem festgelegten bestimmten Zeitpunkt einen Vertrag mit dem jetzt schon festgelegten Inhalt abschließen zu wollen. Diese Möglichkeit stand den Vertragsteilen durch die bereits eingegangene (und angenommene) Verpflichtung gesamt € 1,5 Mio. als ‚nachrangige Darlehen‘ zur Verfügung zu stellen, nicht mehr offen.

Auf die tatsächliche Erfüllung des Vertrages durch Auszahlung bzw. Abruf der Geldmittel im Jahre 2009 kommt es bei einem Kreditvertrag nicht an: Das Tatbestandsmerkmal, dass dem Kreditnehmer mit dem Kreditvertrag die Verfügung über einen Geldbetrag eingeräumt wird, bedeutet nichts anderes, als dass der Kreditnehmer auf Grund des Kreditvertrages rückzahlbare, verzinsliche Geldmittel des Kreditgebers vereinbarungsgemäß in Anspruch nehmen kann. Der gebührenpflichtige Tatbestand erschöpft sich somit in der Einräumung der Verfügungsmacht über eine bestimmte Geldsumme (vgl. VwGH vom 30. 9. 2004, 2004/16/0073).

Nach dem Erk. des VwGH vom 29. 3. 2007, 2005/16/0108, ist der Kreditvertrag kein Darlehensvertrag, weil dieser ein Realvertrag ist, bei dem der verbindliche Abschluss erst mit der Erbringung der vereinbarten Leistungen zustande kommt (§ 983 ABGB),

aber auch kein Darlehensvorvertrag, da der Wille der Parteien nicht auf den künftigen Abschluss eines Vertrages gerichtet ist (Hinweis OGH 7.6.1978, 3 Ob 542/77, SZ 51/81; OGH 17.6.1980, 4 Ob 504/80, JBI 1981, 90). Der Kreditvertrag schafft nämlich nicht bloß Anspruch auf Abschluss eines Hauptvertrages (Darlehensvertrages), sondern begründet bereits unmittelbar die in ihm vorgesehenen Leistungsansprüche und Leistungsverpflichtungen. Die Inanspruchnahme der Kreditsumme durch den Kreditnehmer erfolgt auf Grund des Kreditvertrages selbst in Erfüllung und nicht erst auf Grund eines weiteren Vertrages. Siehe weiters auch Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 19 Rz 4, 5, und 8 mwN.

Nach Würdigung des Finanzamtes hat die Bf. mit der P-GmbH und M-GmbH einen Kreditvertrag geschlossen und im Jahr 2008 beurkundet.

Ob statt dessen im Jahr 2009 eine ‚Ersatzbeurkundung‘ als Gesellschafterkredit iSd § 33 TP 19 Abs. 2 GebG durch Aufnahme in die nach abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen erfolgt ist, wird in Anbetracht dieser Würdigung offengelassen, da der angefochtene Gebührenbescheid ‚als Sache‘ die Kreditzusage durch die P-GmbH und M-GmbH in der Urkunde vom 19.5.2008 bezeichnet.

Beim Firmenbuch wurden durch die Bw zumindest seit 2008 Jahresabschlüsse auf Grund von Bilanzen eingereicht. Auf Grund von § 189 Abs. 1 Z 1 UGB war die Bf. als unternehmerisch tätige Personengesellschaft, bei der kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (GmbH & Co KG) buchführungspflichtig. Die abgabenrechtliche Buchführungspflicht richtet sich darüber hinaus auch nach der Art der erzielten Einkünfte.

Auch der in der Berufung erwähnte schriftliche Vertrag aus 2011 ist nicht Gegenstand dieser strittigen Gebührenfestsetzung.

Die für die Bank allenfalls auf Grund § 3 Abs. 4 GebG bestehende Verpflichtung zur Selbstberechnung der Kreditvertragsgebühr umfasst nur jene Kreditverträge, die sie als Gebührenschuldnerin abschließt, nicht jene Verträge, bei denen sie gar nicht Vertragsteil oder Gebührenschuldnerin ist. Das Finanzamt beantragt die Abweisung der Berufung.“

In der mündlichen Verhandlung wurde vom Vertreter der Bf. ergänzend vorgebracht, dass in der gegenständlichen Urkunde kein weiterer Kreditvertrag beurkundet worden sei und es sich um einen gebührenfreien Darlehensvorvertrag handle. In der Urkunde seien nur Bedingungen enthalten, auch fehle eine Fristsetzung für den Abschluss eines weiteren Vertrages. Indizien dafür würden sich aus dem Vertragstext ergeben. So seien noch die Bezug habenden Darlehensverträge in Kopie der Bank vorzulegen gewesen und ergebe sich dies auch aus der Passage über die Aufrechnung der zu bezahlenden Arbeitsleistungen der ARGE im Falle der Nichtzurverfügungstellung der Kreditmittel in Höhe von 1,5 Mio. €. Es stelle sich auch die Frage, ob es sich bei dem Darlehen überhaupt um Fremdkapital handle, weil kein Fremder ein solches Darlehen zur Verfügung stellen würde, wenn innerhalb von 10 Jahren keine Rückführung des Darlehens und keine Zinszahlung vereinbart wurde. Abschließend führte der Vertreter aus, dass es

sich um einen Darlehensvorvertrag handle bzw. keine Fremdmittel, sondern Eigenkapital der Gesellschafter vorliege.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist, ob in der als "Kreditzusage" titulierten Urkunde vom 19. Mai 2008 bzw. vom 14. August 2008, ein weiteres Rechtsgeschäft, ein Kreditvertrag zwischen der Bf. als Kreditnehmerin und der P und der M als Kreditgeberinnen enthalten ist, das einer Gebühr nach § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 unterliegt.

Der Vertragstext zu Punkt "Nachrangige Gesellschafterdarlehen" lautet auf Seite 14 der Urkunde:

„Nachrangige Gesellschafterdarlehen:

Die Kommanditisten P und M sind verpflichtet, der Bf. nachrangige Gesellschafterdarlehen in Höhe von je EUR 750.000,00, sohin insgesamt EUR 1.500.000,00, zur Verfügung zu stellen. Die Gesellschafterdarlehen haben die gleiche Laufzeit und gleiche Konditionen und gleiche Rückführungsmodalitäten wie dieser Kredit aufzuweisen. Die Bezug habenden Darlehensverträge sind uns in Kopie vorzulegen. Die Darlehensnehmerin, Bf. wird die Nachrangigstellung in ihren Büchern vermerken. Zinszahlungen dürfen auf diese Darlehen nur dann und insofern geleistet werden, als die Bf. im jeweils der Zahlung vorangegangenen Geschäftsjahr ihre Verpflichtungen gegenüber der Bank, insbesondere jene aus dem gegenständlichen Kredit, seien diese aus Zinsen, Kapital oder Nebengebühren, ordnungsgemäß erfüllt hat und diese im Brutto Cash Flow vor Zinsen der Bf. Deckung gefunden haben. Zinszahlungen sind für jene Geschäftsjahre ausgeschlossen, in denen zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Verpflichtungen aus diesem Kredit Nachschüsse der Kommanditisten geleistet wurden, das heißt, dass die Verwendung von Mitteln aus der Negativ Cash Flow Erklärung der Kommanditisten für Zahlungen aus den qualifiziert nachrangigen Darlehen ausgeschlossen ist.

Tilgungen auf die nachrangigen Darlehen der P und M in den ersten 10 Jahren der Laufzeit dieses Kredites sind ausschließlich zu Gunsten der Konten Nr. 1, lautend auf P, und Nr. 2, lautend auf M, jeweils bei der Bank zu leisten. Die Guthaben auf diesen Konten samt Erträgen sind zur weiteren Sicherstellung dieses Kredites gemäß gesonderten Verpfändungserklärungen verpfändet. So ferne Guthaben in Wertpapieren veranlagt werden, sind auch die entsprechenden Wertpapierdepots samt Verrechnungskonten verpfändet. Die P und die M, jeweils vertreten durch ihre Organe, verpflichten sich unwiderruflich zur Unterfertigung der Bezug habenden Verpfändungserklärungen.

Eine Freigabe der Guthaben und oder Wertpapierdepots kann nur dann und in so ferne erfolgen, als bis zum Ablauf von 10 Jahren der Laufzeit dieses Kredites, alle Verpflichtungen der Bf., seien diese aus Zinsen, Kapital oder Nebengebühren entstanden, gegenüber der Bank ordnungsgemäß erfüllt wurden.

Sollten die nachrangigen Darlehen der P und M an die Bf. unter der Bezeichnung nachrangige Gesellschafterdarlehen nicht durch Bareinzahlung auf Konto Nr. 3 bis

spätestens zum Tage der Übergabe des schlüsselfertigen Hotelbetriebes durch die ARGE M-P erfolgen, hat die ARGE M-P keinen Auszahlungsanspruch auf Rechnungen in Höhe von EUR 1.500.000,00, und die Kreditnehmerin, Bf., keinen Anspruch auf Auszahlung eines Teilbetrages in Höhe von EUR 1.500.000,00. Der kaufmännische Führer der ARGE M-P, die P, und die Bf., je vertreten durch ihre Organe, nehmen diese Bedingung durch Mitunterfertigung dieses Vertrages unwiderruflich zur Kenntnis.“

Rechtsgeschäfte sind nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz (Anmerk.: Gebührengesetz 1957) etwas Abweichendes bestimmt ist (§ 15 Abs. 1 GebG 1957).

Damit ist die Beurkundung eine Bedingung für die Gebührenpflicht. Diese Bedingung können rechtserzeugende wie rechtsbezeugende Urkunden erfüllen (VwGH 6.3.1989, 88/15/0074, 0128).

Unter einer Urkunde ist jede Schrift zu verstehen, in der, wenn auch formlos, das Zustandekommen eines Rechtsgeschäftes festgehalten ist, ein Schriftstück also, welches kraft seines Inhalts geeignet ist, über ein gültig zu Stande gekommenes Rechtsgeschäft zum Beweis zu dienen (VwGH 11.3.1953, Slg. 725/F). Nach den Erläuterungen zur GebG-Novelle 1976 (338 BlgNr. 14 GP) ist jede über ein Rechtsgeschäft errichtete Schrift, die den für die Gebührenbemessung maßgebenden Inhalt des Rechtsgeschäftes erkennen lässt, als Urkunde anzusehen (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, § 15 Rz 42).

Für die Festsetzung der Gebühren ist der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird (§ 17 Abs. 1 GebG 1957).

§ 19 Abs. 2 1. Satz GebG 1957 lautet: "Werden in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte derselben oder verschiedener Art, die nicht zusammenhängende Bestandteile des Hauptgeschäftes sind, abgeschlossen, so ist die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten." Damit ist die Vergebühnung für den Fall des Abschlusses von mehreren Rechtsgeschäften in einer Urkunde geregelt. Grundsätzlich besteht die Gebührenpflicht so oft, als Rechtsgeschäfte in der Urkunde enthalten sind (Fellner, w.o., § 19 Rz 7).

Dieser Grundsatz der Gebührenpflicht eines jeden Rechtsgeschäftes hat zur Voraussetzung, dass es sich bei den beurkundeten Rechtsgeschäften um selbständige Rechtsgeschäfte handelt, dass also die weiteren Abreden nicht zusammenhängende Bestandteile eines Hauptgeschäftes darstellen (vgl. VwGH 25.3.1953, Slg. 732/F). Ein Rechtsgeschäft kann nur dann als zusammenhängender Bestandteil des Hauptgeschäftes angesehen werden, wenn es zwischen denselben Personen wie das Hauptgeschäft zustande kommt (Fellner mit Verweis auf VwGH-Judikatur, w.o., § 19 Rz 8).

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

Die Bestimmung lautete auszugsweise: " (1) 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....."

Beim Kreditvertrag handelt es sich um einen den Vertragstypen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches - bis zum Darlehens- und Kreditrechts-Änderungsgesetz (BGBl. I 28/2010) - 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 konsensualen Begründung 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).

Vom gebührenfreien Darlehensvorvertrag unterscheidet sich der Kreditvertrag dadurch, dass ein solcher Vorvertrag im Sinne des § 936 ABGB lediglich eine Willensübereinstimmung über den künftigen Abschluss eines Vertrages enthält (Fellner, w.o., Rz 26).

In der gegenständlichen Urkunde haben sich die im Vertragspunkt "Nachrangige Gesellschafterdarlehen" als "Kommanditisten" bezeichneten Gesellschaften, die P und die M verpflichtet der Bf. "nachrangige Gesellschafterdarlehen" von je 750.000 €, insgesamt sohin 1,500.000 €, zur Verfügung zu stellen, wobei auch bereits die Laufzeit, die Konditionen und Rückführungsmodalitäten bestimmt wurden. Mit der Annahmeerklärung vom 14. August 2008 hat die Bf. das von der Bank angebotene Finanzierungskonzept vollinhaltlich angenommen und kam durch die gemeinsame Unterzeichnung der Urkunde auch zwischen der Bf. und den beiden als "Kommanditisten" bezeichneten Gesellschaften ein Vertrag im Sinne des § 861 ABGB zustande. (Anm.: Alleinige Kommanditistin der Bf. ist die X Treuhand- und Vermögensverwaltungs GmbH. Die im Vertrag als Kommanditisten bezeichneten natürlichen und juristischen Personen, darunter auch die P und die M, sind deren Treugeberinnen.)

Die gegenständliche Urkunde der "Kreditzusage" beinhaltet ein von der Bank angebotenes und von der Bf. angenommenes Finanzierungskonzept zur Errichtung eines Bauprojektes, das mit einem Gesamtkostenaufwand von 27 Mio. € beziffert wurde (S. 13 der Kreditzusage). Darin wurden neben der Einräumung des Kredites von 17,5 Mio. € auch zahlreiche Sicherstellungen und Verpflichtungen ausbedungen, die nicht nur die Bf. und ihre Kommanditistin, sondern auch die treugebenden Personen und die bauausführenden Gesellschaften (ARGE) betrafen. So wurde neben den "nachrangigen Gesellschafterdarlehen" unter anderem auch eine Nachschussverpflichtung der Kommanditisten bei Kostenüberschreitungen oder bei Planverfehlungen vereinbart und ein Ausschüttungs- und Entnahmeverbot auf sieben Jahre nach Inbetriebnahme des zu errichtenden Hotelobjektes. Vor Inanspruchnahme des Kredites wurde bereits die Kommanditeinlage um 8 Mio. € erhöht.

Teil dieses Finanzierungskonzeptes und Bedingung für die Gewährung des Bankkredites war unter anderem auch die Zur-Verfügung-Stellung von je 750.000 € durch die P und die M an die Bf. Das gegenseitige Einvernehmen darüber wurde mit Unterfertigung der Kreditzusage durch die Kreditgeberinnen und der Kreditnehmerin, der Bf., mit 14. August 2008 beurkundet. Damit kam ein weiteres Rechtsgeschäft zustande, das selbständig der Gebührenpflicht unterliegen kann.

Aus der Textierung in der Urkunde bzgl. der "nachrangigen Gesellschafterdarlehen" ist bereits die Leistungsverpflichtung zu entnehmen, sodass die Bf. die Geldmittel ohne Abschluss eines weiteren Vertrages in Anspruch nehmen konnte, wie dies auch tatsächlich im Jahre 2009 erfolgte.

In Anbetracht der gegenseitig eingeräumten Rechte und Verpflichtungen der Bf., der P und der M ist nicht von einem Darlehensversprechen auszugehen, sondern liegt ein Konsensualvertrag über einen Kredit vor. Der Abschluss eines weiteren Vertrages, das Hinausschieben der endgültigen Verpflichtung, wurde im Vertragstext nicht vereinbart. Es spricht auch die Einbeziehung der "nachrangigen Gesellschafterdarlehen" als Bedingung für die Kreditzusage der Bank dafür, dass unmittelbar Leistungsverpflichtungen eingegangen worden sind.

Ein (gebührenfreier) Darlehensvorvertrag ist darin nicht zu sehen. Vom Darlehensvorvertrag unterscheidet sich der Kreditvertrag dadurch, dass ein solcher Vorvertrag im Sinne des § 936 ABGB lediglich eine Willensübereinstimmung über den künftigen Abschluss eines Vertrages enthält. Zentrales Begriffsmerkmal des Vorvertrages ist der korrespondierende Wille der Parteien, nicht schon den Hauptvertrag abzuschließen, sondern seinen Abschluss erst zu vereinbaren, ein Hinausschieben der endgültigen Verpflichtungen, da die Zeit noch nicht reif ist (VwGH 18.9.2003, 2000/16/0615; VwGH 30.9.2004, 2004/16/0073; VwGH 29.3.2007, 2005/16/0108). Ein solcher Wille manifestiert sich im Vertragstext nicht, sondern hat die Bf. durch die Vereinbarung unmittelbar das Recht erworben, rückzahlbare, verzinsliche Geldmittel der beiden Kreditgeberinnen in Anspruch zu nehmen. Grundsätzlich wurden die Konditionen des Kredites bei der Bank auch für die "nachrangigen Gesellschafterdarlehen" vereinbart. Für die Leistung von

Zinszahlungen und Tilgungen waren zudem noch nähere Regelungen fixiert. So wurde festgehalten, dass Zinszahlungen nur dann und insofern zu leisten sind, wenn die Bf. im vorangegangenen Geschäftsjahr ihren Verpflichtungen gegenüber der Bank erfüllt hat und diese im Brutto Cash Flow vor Zinsen der Bf. Deckung gefunden haben. In Jahren, in denen Nachschüsse aufgrund der Kreditvereinbarung mit der Bank geleistet wurden, sind Zinszahlungen ausgeschlossen. Tilgungen in den ersten 10 Jahren sollten auf Konten der zwei kreditgebenden Kommandisten erfolgen, wobei die Guthaben zur weiteren Sicherstellung des Bankkredites verpfändet waren. Als weitere Bedingung war festgelegt, dass die nachrangigen Darlehen bis spätestens zum Zeitpunkt der Übergabe des schlüsselfertigen Hotelbetriebes durch die ARGE-Partner (M-P) bar auf ein angeführtes Konto einzuzahlen sind, ansonsten hätte die ARGE keinen Anspruch auf Auszahlung von Rechnungen in Höhe von 1,5 Mio. € und die Bf. als Kreditnehmerin keinen Anspruch auf Auszahlung eines Kreditteibetrages von 1,5 Mio. €. Keine dieser Bestimmungen steht der Vertragsauslegung entgegen, dass bereits mit der Annahmeerklärung vom 14. August 2008 der Bf. die Verfügungsmacht über eine mit 1,5 Mio. € bestimmte Geldsumme eingeräumt wurde.

Die Vertragsbestimmung "die Bezug habenden Darlehensverträge sind uns (Anm.: der Bank) in Kopie vorzulegen" ist für sich allein nicht geeignet, ein Merkmal für einen Vorvertrag darzustellen. Damit ist allenfalls eine spätere, nochmalige, separate Beurkundung der bereits in der Urkunde vom 19.5./14.8.2008 enthaltenen wesentlichen Geschäftsmerkmale angesprochen. Die Textierung im Vertragspunkt "nachrangige Gesellschafterdarlehen" über die Aufrechnung mit den Forderungen der ARGE-Partner aus den Bauleistungen im Falle eines Leistungsverzuges der Kreditgeberinnen, ist als weiteres Indiz dafür zu sehen, dass bereits mit der Annahmeerklärung vom 14. August 2008 eine Forderung auf Leistung der Kreditsumme entstanden ist und der Kreditvertrag zwischen den zwei als Kommanditistinnen bezeichneten Gesellschaften und der Bf. zustande gekommen ist. Ein Hinausschieben der Verpflichtungen lässt sich aus dieser Vertragsgestaltung nicht entnehmen.

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 (vgl. 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.

Zu dem vom Vertreter der Bf. in der mündlichen Verhandlung geäußerten Vorbringen, ob es sich bei den "nachrangigen Gesellschafterdarlehen" überhaupt um Fremdkapital handle, ist auszuführen: Das Gebührengesetz kennt im § 15 Abs. 3 GebG 1957 eine Bestimmung, die Rechtsgeschäfte von der Rechtsgeschäftsgebühr befreit, 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. Als Beispiele für freiwillige Leistungen, die geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, werden im Gesetzestext ua. genannt: Verzicht auf Forderungen (§ 2 Z 4 lit. b), Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung (§ 2 Z 4 lit. c).

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 (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).

Im vorliegenden Fall wurden für die Tilgung und Zinszahlungen der "nachrangigen Gesellschafterdarlehen" die gleichen Konditionen wie für den mit der Bank abgeschlossenen Kreditvertrag vereinbart. Damit waren grundsätzlich fremdübliche Zinszahlungen ausbedungen und handelt es sich nicht von vornherein um zinsenlose Darlehen bzw. Kredite. Die vereinbarte Nachrangigkeit der Zinszahlungen gegenüber den Verpflichtungen aus dem Bankkredit und der Entfall der Zinsenleistung in den Jahren, in denen nach den Bestimmungen des Bankenkredites Nachschüsse der Kommanditisten zu erfolgen hätten, stellen Umstände dar, die als aufschiebende Bedingungen im Gesellschaftsteuerrecht erst dann zu berücksichtigen wären, wenn die Bedingung eintritt (mangels spezieller Regelungen im KVG gelangt § 4 BewG in Anwendung) und damit ein tatsächliches Bewirken der Leistung vorliegt. Hier würde zudem nur die Überlassung des Geldbetrages zur Nutzung der Gesellschaftsteuer unterliegen, die Gesellschaftsteuer also nicht vom gesamten Kapitalbetrag, sondern bloß von den ersparten Zinsen berechnet werden. Damit läge kein identer Rechtsvorgang vor und die Bestimmung des § 15 Abs. 3 GebG 1957 käme nicht zur Anwendung.

Ein Verzicht auf eine Rückzahlung der Kredite ist in der Urkunde nicht enthalten, sondern wurde vereinbart, dass die Tilgung in den ersten 10 Jahren durch die Bf. auf zwei ausdrücklich genannte Konten der Kreditgeberinnen zu erfolgen hat. Die Verpfändung dieser so in den ersten 10 Jahren entstehenden Guthaben als Sicherstellung für den Bankkredit bedeutet nicht, dass auf eine Rückzahlung des Darlehens verzichtet wurde und erfüllt keinen gesellschaftsteuerlichen Tatbestand. Eine Anwendung der Gebührenbefreiung nach § 15 Abs. 3 GebG 1957 kommt daher nicht in Betracht.

Da die vorliegende Urkunde im Punkt "Nachrangige Gesellschafterdarlehen" bereits unmittelbar Leistungsansprüche und -verpflichtungen begründet, ist der Tatbestand des § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 aF erfüllt, weshalb der Beschwerde nicht zu entsprechen war. Auf den Tatbestand der "Ersatzbeurkundung" nach § 33 TP 19 Abs. 2 iVm TP 8 Abs. 4 GebG 1957 ist nicht mehr einzugehen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die rechtlichen Voraussetzungen zur Unterscheidung eines Kreditvertrages von einem nicht dem Gebührengesetz unterliegenden Darlehensvorvertrag sind einerseits durch die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt und wurden andererseits die Gebühren für Darlehens- und Kreditverträge überdies mit Wirkung ab 1. Jänner 2011 aufgehoben (BGBl. I Nr. 111/2010), weshalb der zu lösenden Rechtsfrage keine grundsätzliche Bedeutung mehr zukommt.

Graz, am 17. Juli 2018