



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X GmbH, ADR, vertreten durch STEUERBERATER, ADR, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien betreffend Rechtsgebühr vom 16. Juli 2007 zu ErfNr.xxx.xxx/2005 entschieden:

Der Berufung gegen den Gebührenbescheid vom 16. Juli 2007 zu ErfNr.xxx.xxx/2005 wird teilweise Folge gegeben und die Rechtsgebühr mit € 19.597,76 (0,8 % einer Bemessungsgrundlage von € 2.449.719,99) festgesetzt.

Das darüber hinausgehende Berufungsbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

### 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 M 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 M 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 | €   | 5652.251,52  |
| 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 X aufrecht.*

|   |     |              |
|---|-----|--------------|
| Summe der von der Gesellschafterin A X 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 kapitalverkehrssteuerpflichtige Gesellschafterleistung zu erblicken.

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

|                                |   |              |
|--------------------------------|---|--------------|
| <b>2001</b>                    |   |              |
| Einzahlungen bis April         | € 1.225.201,70, davon<br>5,5% für 8 Monate= | € 8.423,26   |
| Einzahlungen bis Dezember      | € 2.386,65, davon 5,5%<br>für 1 Monat =     | € 10,94      |
| Einzahlungen bis Mai           | € 1.224.516,79, davon<br>5,5% für 8 Monate= | € 9.621,15   |
| Summe Leistungen 2001          |   | € 18.055,35  |
| <b>2002</b>                    |   |              |
| Konto 2200<br>Stand 1.1.2002   | € 2.450.360,53                              |              |
| Konto 2200<br>Stand 31.12.2002 | € 2.461.372,66                              |              |
| durchschnittlicher Stand       | € 2.455.866,59, davon<br>5,5%=              | € 135.072,65 |
| <b>2003</b>                    |   |              |
| Konto 2200<br>Stand 1.1.2003   | € 2.461.372,66                              |              |
| Konto 2200<br>Stand 31.12.2003 | € 2.466.794,48                              |              |
| durchschnittlicher Stand       | € 2.464.083,57, davon<br>5,5%=              | € 135.524,59 |
| <b>2004</b>                    |   |              |
| Konto 2200<br>Stand 1.1.2004   | € 2.466.794,48                              |              |
| Konto 2200<br>Stand 31.12.2004 | € 2.493.915,14                              |              |
| durchschnittlicher Stand       | € 2.480.354,81, davon<br>5,5%=              | € 136.419,51 |
| <b>2005</b>                    |   |              |
| Konto 2200<br>Stand 1.1.2005   | € 2.493.915,14                              |              |
| Konto 2200<br>Stand 31.12.2005 | € 2.494.432,70                              |              |

|   |  |                     |
|---|--|---------------------|
| <i>durchschnittlicher Stand</i>                             | <i>€ 2.494.173,92, davon<br/>5,5%=</i> | <i>€ 137.179,56</i> |
| <i>Summe Leistungen der Jahre 2001-2005</i>                 |  | <i>€ 562.251,66</i> |
| <i>Bemessungsgrundlage € 562.251,66. davon 1% Ges =</i>     | <i>€</i>                               | <i>5.622,52</i>     |
| <i>Ab bisher vorgeschrieben mit Bescheid vom 16.07.2007</i> | <i>- €</i>                             | <i>5.442,33</i>     |
| <i>Nachforderung</i>  | <i>€</i>                               | <i>180.19</i>       |

*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 einen 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 Verschreibung 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 die 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 auf Grund der aufgenommenen Beweise die Sach- und Rechtslage für sie darstelle und aus welchen Erwägungen sie beabsichtige, die Rechtsgebühr wie in der Berufungsvorentscheidung mit € 19.597,76 (0,8% von € 2.449.719,99) festzusetzen.

Die dazu von der Bw. 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> |  |
| <i>durchschnittlicher Stand 2006</i> | <i>2.479.986,99</i> |  |

### *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 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 Berufung gegen den Rechtsgebührenbescheid wurde erwogen:***

#### **1. entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Auf Grund der aufgenommenen Beweise wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

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 Kristina 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 Steuerberatungskosten, 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. Auch eine Selbstberechnung von Rechtsgebühr wurde für das Gesellschafterdarlehen von der Bw. nicht vorgenommen. 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 Kristina 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 Abgabenverfahren unterliegt der freien Beweiswürdigung iSd § 167 Abs 2 BAO (vgl. VwGH 17.12.2009, 2009/16/0197).

Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit einer Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird gemäß § 17 Abs 2 GebG bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

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 (Gegen-)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 gegenständlichen Verfahren 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.

#### **3.1. Berufung gegen den Gebührenbescheid**

##### **3.1.1. Vorliegen eines Darlehensvertrages/Ersatzurkundentatbestand**

Gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG unterliegen Darlehensverträge nach dem Werte der dargeliehenen Sache einer Gebühr von 0,8%.

Erklärt gemäß § 33 TP 8 Abs. 3 GebG der Darlehensschuldner in der Darlehensurkunde, die dargeliehenen Sachen erhalten zu haben, so wird bei Erhebung der Gebühr vermutet, dass

der Darlehensvertrag gültig zustande gekommen ist; diese Vermutung kann durch die Einrede der nicht erfolgten Zuzählung der Darlehensvaluta nicht widerlegt werden.

Wurde gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG über das Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise errichtet, so gelten die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde. Der Darlehensschuldner hat die Gebühr selbst zu berechnen.

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".

Zum Einwand der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit unter Bezugnahme auf das Urteil des EuGH 14.10.1999, C 439/97, Rs Sandoz, ist zu sagen, dass der Gerichtshof darin ua. auch ausgesprochen hat, dass die Kapitalverkehrsfreiheit der Besteuerung von in einem anderen Mitgliedstaat aufgenommenen Darlehen nach einer nationalen Bestimmung wie § 33 TP 8 Abs. 1 GebG grundsätzlich nicht entgegensteht. Anders als beim sog.

Ersatzurkundentatbestand für Darlehen ausländischer Darlehensgeber nach § 33 TP 8 Abs. 4 GebG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist die Gebührenpflicht bei Gesellschafterdarlehen nicht davon abhängig, wo die Vertragspartner ansässig sind und liegt hier keine Diskriminierung von Vertragspartnern aus anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft vor.

Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes steht es dem Gesetzgeber frei, im Fall von Gesellschafterdarlehen die Aufnahme des Darlehens in die vom Darlehensschuldner zu führenden Bücher als Urkundenersatz anzusehen. Er darf dabei davon ausgehen, dass bei am Unternehmen beteiligten Darlehensgläubigern typischerweise ein solches Naheverhältnis besteht, dass deswegen auf eine Beurkundung von Darlehen verzichtet wird, und muss nicht auf (Ausnahms)Fälle Bedacht nehmen, in denen fremde Darlehensgeber aus welchen Gründen immer auf eine formelle Beurkundung verzichten (Ablehnungsbeschluss des VfGH 28.6.2007, B 1400/06).

In der Folge hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass in dem hier normierten Ersatzbeurkundungstatbestand der Gesetzgeber auf das typisiert gerade durch die Stellung des Darlehensgebers als Gesellschafter des Darlehensnehmers bestehende Naheverhältnis als



Grund dafür, dass eine Urkundenerrichtung unterblieb, Bezug genommen hat. Dass der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang daneben andere Fälle besonderer Nahebeziehungen zwischen dem Darlehensgeber und dem Darlehensnehmer, die auch dazu führen können, dass eine an sich für die Gebührenpflicht gemäß § 15 Abs 1 GebG essentielle Urkundenerrichtung unterbleibt, nicht einem entsprechenden Ersatzbeurkundungstatbestand unterworfen hat, macht die in § 33 TP 8 Abs 4 GebG normierte, auf die Gesellschafterstellung des Darlehensgebers zugeschnittene Ersatzbeurkundung noch nicht unsachlich. Es besteht daher keinerlei Anlass, die vom Gesetzgeber im Wege der Bezugnahme auf die Gesellschafterstellung des Darlehensgebers vertypete Nahebeziehung, die als Ursache für das Unterbleiben einer Beurkundung gemäß § 15 Abs 1 GebG anzusehen ist, im Wege der von der Beschwerde angestrebten teleologischen Reduktion ihres wesentlichen Gehaltes zu entkleiden und damit im Ergebnis unanwendbar zu machen. Der Gesetzgeber hat vielmehr durch die Formulierung des Ersatzbeurkundungstatbestandes gerade an eine bestehende Stellung des Darlehensgebers als Gesellschafter des Darlehensnehmers angeknüpft, ohne dabei noch auf das Vorhandensein anderer Umstände als wesentlich für das Unterbleiben der Errichtung einer an sich für die Gebührenpflicht erforderlichen Urkunde abzustellen (vgl. VwGH 29.1.2009, 2007/16/0134).

Für die Entscheidung der Frage, ob es sich im Einzelnen um ein Gesellschafterdarlehen (oder um einen Gesellschafterkredit) 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 (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).

Da die Bw. auch in ihrem Jahresabschluss des Jahres 2008 weiterhin eine Verbindlichkeit von rund € 2,5 Mio ausweist und im Anhang zum Jahresabschluss erklärt, dass "*die Hauptschuld durch die Übernahme der Beteiligung ein Gesellschafterdarlehen ist*" wird davon ausgegangen, dass der Rechtsgrund für die Verbindlichkeit größtenteils auf Darlehensverträgen beruht und zwar jene Teilbeträge, die mit dem Erwerb der Beteiligung an der Y in Verbindung stehen, das sind € 1.225.201,74 im Jahr 2001 und € 1.223.777,85 im Jahr 2002.

Der Berufung gegen den Gebührenbescheid ist daher teilweise Folge zu geben und die Rechtsgebühr (wie in der Berufungsvorentscheidung) mit € 19.597,76 (0,8% von € 2.449.719,99) festzusetzen.

### **3.1.2. Befreiung gemäß § 15 Abs. 3 GebG**

Gemäß § 15 Abs. 3 GebG sind von der Gebührenpflicht ausgenommen Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, das Grunderwerbsteuergesetz, das Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil Gesellschaftsteuer und II. Teil Wertpapiersteuer) oder das Versicherungssteuergesetz fallen.

Grundsätzlich ist die Anwendung unterschiedlicher Steuergesetze auf denselben Sachverhalt nicht ausgeschlossen (vgl. VwGH 3.6.1993, 92/16/0010, 0036). Die Vermeidung einer Doppelbesteuerung setzt grundsätzlich die Identität des Rechtsvorganges voraus (VwGH 19.12.2002, 2002/16/0203). Bei Beurteilung der Frage, ob ein oder zwei selbständige Rechtsgeschäfte (§ 15 Abs. 3 GebG verwendet den Begriff "Rechtsgeschäft") vorliegen, kommt es wie bei der bürgerlich-rechtlichen Unterscheidung zwischen Tauschvertrag und Doppelkauf auf den Parteiwillen an (vgl. VwGH 20.8.1996, 93/16/0188 unter Hinweis auf Aicher in Rummel ABGB I2, RZ 10 zu § 1055 ABGB).

Der Umstand, dass der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld für die Rechtsgebühr und für die Gesellschaftsteuer von einander abweichen, vermag an der Einheitlichkeit eines Rechtsgeschäftes nichts zu ändern (vgl. dazu ebenfalls VwGH 20.8.1996, 93/16/0188).

Die Frage, ob ein Rechtsgeschäft unter das Kapitalverkehrsteuergesetz fällt, ist dabei nach den Vorschriften dieses Gesetzes und nicht nach denen des Gebührengesetzes zu lösen, sodass etwa für die Lösung dieser Frage mit dem Hinweis auf § 17 GebG nichts zu gewinnen ist (vgl. Fellner, RZ 80 zu § 15 GebG mit Hinweis auf VwGH 28.6.1984, 83/15/0089).

Im Zusammenhang mit unverzinslichen Gesellschafterdarlehen hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass der Gebühr nach § 33 TP 8 Abs 1 GebG die tatsächliche Zuzahlung des dargeliehenen Betrages unterliegt, während bei der Gesellschaftsteuer nicht die Begründung der freiwilligen Übernahmeverpflichtung, sondern erst deren Erfüllung, also das tatsächliche Bewirken der Leistung (im Beschwerdefall: die fortlaufende Überlassung der Darlehensvaluta zur Nutzung) den Steuertatbestand auslöst (vgl. VwGH 18.12.1995, 95/16/0195). Für die Rechtsgebühr bedeutet dies, dass eine Identität des Rechtsvorganges nur dann gegeben ist, wenn die Zurverfügungstellung des bestimmten Geldbetrages vom Gesellschafter an die Kapitalgesellschaft eine Gesellschaftsteuerpflicht vom gesamten Kapitalbetrages auslöst. Hingegen liegt keine Identität des Rechtsvorganges vor, wenn der Gesellschaftsteuer bloß die fortlaufende Überlassung des Geldbetrages zur Nutzung unterliegt (die Gesellschaftsteuer also nicht vom gesamten Kapitalbetrag, sondern bloß von den ersparten Zinsen berechnet wird).

Ein Gesellschafterzuschuss und ein Verzicht des Gesellschafters auf Zinsen für die vorübergehende Nutzung von Kapital stellen unterschiedliche Sachverhalte dar, die jeweils selbständig - mit gesonderten Kapitalverkehrsteuerbescheiden - der Gesellschaftsteuer zu

unterziehen sind (siehe dazu BFH 28.6.1989, I R 25/88, BStBl. 1989 II S. 982 und BFH 22.8.1990, I R 42/88, BStBl. 1991 II S. 387).

Im vorliegenden Fall wurde vom Finanzamt im Zusammenhang mit den strittigen Darlehensverträgen die Gesellschaftsteuer nicht vom gesamten Kapitalbetrag sondern nur von den "ersparten Zinsen" festgesetzt (zur Rechtmäßigkeit der Festsetzung der Gesellschaftsteuer siehe die Berufungsentscheidung des UFS vom 6. Dezember 2010 zu RV/3348-W/07 und RV/3342-W/07), weshalb hier kein identer Rechtsvorgang vorliegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Dezember 2010