



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M-GmbH, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 8. Juli 2005 betreffend Gebührenerhöhung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Laut Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfungsabteilung vom 17. Mai 2005 war im Zuge der bei der M-GmbH (= Berufungswerberin, Bw) durchgeführten Prüfung Folgendes festgestellt worden:

*"Im Jahr 2000 wurde von den Gesellschaftern erstmalig ein Darlehen an die Gesellschaft gewährt (Herr A S 45,824.949,57 und Herr B S 45,824.949,58). Laut Auskunft des Steuerberaters, Herr A wurde darüber kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen, jedoch wurde das Darlehen in die Bücher der Gesellschaft aufgenommen.  
Gem. GebG § 33 TP 8 (4) ist ein Darlehen des Gesellschafters an die Gesellschaft mit 0,8 % zu vergebühren".*

Im Prüfbericht ABNr wird dazu unter Tz 1 Pkt. e) ausgeführt, das erstmalig in Höhe von gesamt S 91,649.899,15 gewährte Darlehen sei der GmbH für einen geplanten Grundkauf zur Verfügung gestellt und am Verrechnungskonto der Gesellschafter gebucht worden. Die Gebührenpflicht entstehe durch Aufnahme in die Bücher.

Laut den beiliegenden Auszügen der Verrechnungskonten der beiden Gesellschafter für das

Jahr 2000 wurden die je rund S 45,8 Mio. unter der Bezeichnung "*Darlehen für Gebäudekau*" als Forderungen gegenüber der Gesellschaft verbucht.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw – neben der Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 Gebührengesetz (GebG), BGBl. 1957/267 idgF, im Betrag von € 53.283,65 – mit Bescheid vom 8. Juli 2005, StrNr, gemäß § 9 Abs. 2 GebG eine Gebührenerhöhung im Ausmaß von 50 %, das sind € 26.641,79, vorgeschrieben; dies laut Begründung wegen nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige unter Berücksichtigung der maßgeblichen Umstände, ua. der Zumutbarkeit des Erkennens der Gebührenpflicht des Rechtsgeschäftes.

In der gegen beide Bescheide erhobenen Berufung wurde vorgebracht, der zugrunde liegende Sachverhalt stelle sich wie folgt dar:

Im Jahr 2000 habe die Absicht bestanden, dass die Bw den beiden Gesellschaftern das Betriebsareal um ATS 91,649.889,15 veräußere. In der Folge hätten die Gesellschafter ein Darlehen in dieser Höhe **übernommen** bzw. sei das Darlehen vom Obligo der Bw abgebucht worden; die Verringerung der Bankschuld der GmbH sei auf die Verrechnungskonten der Gesellschafter gebucht worden. In diesem Zusammenhang sei aber das Darlehen von ATS 91 Mio. von der Hausbank durch Einräumung eines Privatkredites mit 0,8 % vergebührt worden, sodass nach Ansicht der Bw durch Umbuchung auf die Verrechnungskonten nicht eine nochmalige Vergebührung ausgelöst werden könne. Im Hinblick auf den durch den Verkauf in Höhe von ATS 91 Mio. entstehenden buchmäßigen Verlust und Überschuldung sei dieser angedachte Verkauf tatsächlich nie durchgeführt, sondern das Obligo (Bankverbindlichkeit) wiederum auf die Bw als Kreditnehmer rückgebucht worden. Bei dieser Transaktion habe es sich sohin nur um eine vorübergehende Anzahlung bis zum – tatsächlich nicht stattgefundenen - Grundstückserwerb gehandelt, worin keine Auslösung einer Gebührenpflicht zu erkennen sei.

Es sei daher neben der Gebühr auch die darauf basierende Gebührenerhöhung aufzuheben bzw. nachzusehen, da aufgrund der dargelegten geplanten Verkaufstransaktion eine Gebührenpflicht nicht erkennbar gewesen sei und "falls überhaupt, darin nur eine geringfügige Verletzung der Gebührenvorschrift gegeben wäre".

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Oktober 2006 wurde die Berufung gegen den Gebührenerhöhungsbescheid - ebenso wie jene gegen den Rechtsgebührenbescheid – als unbegründet abgewiesen, da vorausgesetzt werde, dass insbesondere einem Steuerberater das Erkennen eines gebührenpflichtigen Rechtsvorganges zugemutet werden könne.

Mit Antrag vom 24. Oktober 2006 wurde – ohne weiteres Vorbringen - die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt.

Die Großbetriebsprüfung hat im Schreiben vom 27. April 2007 zu dem in der Berufung geschilderten Sachverhalt wie folgt Stellung genommen:

*"Die Fa. M-GmbH wies im Wirtschaftsjahr 2000 Verbindlichkeiten gegenüber der BankX aus diversen Kreditgewährungen aus. Mit Vertrag vom 17.7.2000 räumte die BankX den Gesellschaftern der M-GmbH, den Herren A und B, als Kreditnehmer zur ungeteilten Hand einen endfälligen Kredit mit einer Laufzeit bis längstens 1.6.2015 in Höhe von ATS 132,400.000 ein. Dieser Kredit sollte zu einem Teilbetrag von ATS 85,000.000 dem Ankauf einer Liegenschaft von der M-GmbH dienen, der Rest auf die Darlehenssumme wurde zur Finanzierung von Tilgungsträgern verwendet.*

*Die den Gesellschaftern aus dem Kredit zugeflossenen Mittel und ein weiterer Betrag von ATS 6,649.889,15 wurden zur teilweisen Bedeckung des Kreditobligos der M-GmbH bei der BankX verwendet, was buchhalterisch seinen Niederschlag in der Minderung der Bankschulden der M-GmbH und spiegelbildlich zu einer Einstellung betragsgleicher Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber den Gesellschaftern fand.*

*Mit der Verbuchung der Verbindlichkeit wurden der M-GmbH von ihren Gesellschaftern die Darlehensvaluta zugezählt. Für diese Darlehenszuzählung, ersatzbeurkundet durch Aufnahme der Verbindlichkeit in die Bücher, erfolgte nach Ansicht der Großbetriebsprüfung zu Recht die Festsetzung der Gebühr.*

*Eine privative Schuldübernahme von Verbindlichkeiten der Gesellschaft durch die Gesellschafter bei der BankX konnte schon begrifflich nicht erfolgen, da wie dargelegt von den Gesellschaftern ein eigener Kredit bei der Bank aufgenommen wurde.*

*Nachdem, aus welchen Gründen immer, der Ankauf der Liegenschaft durch die Gesellschafter nicht stattfand, wurde mit Vereinbarung vom 7.8.2003 im Wege einer privativen Schuldübernahme von der M-GmbH die Kreditverbindlichkeit der Gesellschafter gegenüber der BankX im Teilbetrag von € 6,177.000 zur Rückzahlung übernommen. Diese Transaktion führte buchhalterisch zu einer Verringerung des Passivsaldos auf den Verrechnungskonten der Gesellschafter und in gleicher Höhe zu einer Erhöhung der Bankverbindlichkeiten der M-GmbH.*

*Dieser Vorgang wurde von der Großbetriebsprüfung als gebührenrechtlich steuerneutral gesehen und behandelt."*

Der Stellungnahme beigeschlossen waren die von der Bw eingeholten Urkunden, nämlich der Kreditvertrag vom 17. Juli 2000 und die "Privative Schuldübernahme gemäß § 1405 ABGB" vom 7. August 2003, womit die Bw die den Gesellschaftern entstandenen Obligationen von € 6,177.000 übernahm und die Gesellschafter aus ihrer diesbezüglichen Haftung entlassen wurden.

Laut aktuellem Firmenbuchauszug ist Herr A Gesellschafter und Prokurist der Bw. Er ist von Beruf Steuerberater und als solcher ausgewiesener steuerlicher Vertreter der Bw.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Wurde über ein Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft, die den Ort ihrer Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hat, keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet, so gelten nach § 33 TP 8 Abs. 4 GebG die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des

Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde (= **Ersatzbeurkundung bei Gesellschafterdarlehen**).

Zur Frage der Gebührenpflicht (Darlehensgebühr) aufgrund der Ersatzbeurkundung des gegenständlichen Gesellschafterdarlehens iSd § 33 TP 8 Abs. 4 GebG wird auf die abweisende Berufungsentscheidung des UFS vom 10. Mai 2007, RV/0712-I/06, verwiesen.

An Sachverhalt war dabei im Wesentlichen davon auszugehen, dass aufgrund der Verbuchung unter der Bezeichnung "Darlehen für Gebäudekauf" auf den Verrechnungskonten der Gesellschafter, dies als Forderung gegenüber der Bw, die Zuzählung des Darlehens beurkundet wurde und damit das Darlehensgeschäft als Realkontrakt zustande gekommen war. Damit übereinstimmend hatte auch der steuerliche Vertreter A, der zugleich einer dieser Gesellschafter und Prokurist der Bw ist, im Rahmen der Betriebsprüfung angegeben, dass beide Gesellschafter der Bw erstmalig im Jahr 2000 ein Darlehen gewährt haben und hierüber keine Urkunde errichtet, sondern das Darlehen in die Bücher aufgenommen wurde.

Insbesondere geht aus den vorgelegten Urkunden (Kreditvertrag, Privative Schuldübernahme) hervor, dass anstelle der behaupteten Schuldübernahme der Gesellschafter vielmehr erst im Jahr 2003 die Bw das aus dem Kreditvertrag den Gesellschaftern entstandene Obligo übernommen hat. Bei dem Kreditvertrag einerseits und dem Gesellschafterdarlehen auf der anderen Seite handelt es sich um getrennt zu betrachtende Rechtsvorgänge und Rechtsinstitute, die zwischen verschiedenen Vertragsparteien abgeschlossen wurden.

Gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG hat diesfalls der Darlehensschuldner (= Gesellschaft) die Gebühr **selbst zu berechnen** und **innerhalb von drei Monaten** nach Entstehen der Gebührenschuld bei dem Finanzamt, in dessen Amtsbereich sich die Geschäftsleitung des Darlehensschuldners befindet, **zu entrichten**. Ein Auszug aus den Büchern oder Aufzeichnungen ist innerhalb derselben Frist an dieses Finanzamt zu übersenden. Die Übersendung gilt als Gebührenanzeige gemäß § 31 GebG.

Nach § 9 Abs. 2 GebG kann das Finanzamt zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften bei nicht ordnungsgemäßer Entrichtung oder bei nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige bei den im Abs. 1 genannten Gebühren (= feste Gebühren) zusätzlich eine Erhöhung bis zu 50 vH, **bei den anderen Gebühren eine Erhöhung bis zum Ausmaß der verkürzten (gesetzmäßigen) Gebühr erheben**. Bei Festsetzung dieser Gebührenerhöhung ist insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit dem Gebührenschuldner bei Beachtung dieses Bundesgesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht einer Schrift oder eines Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte, ob eine Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet wurde sowie, ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt ist.

Die Entscheidung über eine Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG ist als Ermessensentscheidung grundsätzlich gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von "Angemessenheit" in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das "öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Nach der speziellen Vorschrift des zweiten Satzes des § 9 Abs. 2 GebG sind bei der Festsetzung dieser Gebührenerhöhung die darin erwähnten Umstände "insbesondere" zu berücksichtigen.

Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist Voraussetzung für eine Entscheidung über eine Erhöhung nach § 9 Abs. 2 GebG, dass die Gebühren nicht ordnungsgemäß entrichtet wurden oder dass eine Gebührenanzeige nicht ordnungsgemäß erstattet wurde. Das Zutreffen dieser Tatbestandsvoraussetzungen steht außer Streit. Im Gegenstandsfall erfolgte keinerlei Gebührenanzeige; der gebührenpflichtige Tatbestand ist erst im Zuge einer Jahre später durchgeführten Betriebsprüfung hervorgekommen.

Was die Frage der bei der Festsetzung der Gebührenerhöhung zu treffenden Ermessentscheidung anlangt, ist nach der speziellen Vorschrift des zweiten Satzes des § 9 Abs. 2 GebG insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit dem Gebührentschuldner bei Beachtung des Gebührengesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht einer Schrift oder eines Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte. Vorerst ist festzuhalten, dass dem Gesetz kein Anhaltpunkt dafür zu entnehmen ist, dass Gebührenverkürzungen, die einer juristischen Person zuzurechnen sind, allgemein anders zu behandeln sind als von natürlichen Personen begangene (VwGH 24.6.1991, 90/15/0057 und 90/15/0058).

Wenn zu dem angeführten gesetzlichen Ermessenskriterium eingewendet wird, aufgrund des in der Berufung dargestellten Sachverhaltes, konkret des beabsichtigten Grundstückserwerbes, sei keine Gebührenpflicht erkennbar gewesen, so ist dem entgegen zu halten, dass das diesbezügliche Vorbringen in keiner Weise den Tatsachen entspricht und vielmehr aus den vorgelegten Urkunden (Kreditvertrag, Privative Schuldübernahme) in Zusammenhang mit der Stellungnahme seitens der Großbetriebsprüfung zweifelsfrei hervorgeht, dass die Gesellschafter nach Kreditaufnahme der Bw ein Darlehen zugezählt haben und dies in den Büchern beurkundet wurde (siehe dazu im Einzelnen RV/0712-I/06). In Übereinstimmung damit hat der steuerliche Vertreter der Bw, A, bereits im Rahmen der Betriebsprüfung selbst angegeben, die Gesellschafter haben im Jahr 2000 der Bw ein Darlehen gewährt; dieses sei anstelle einer förmlichen Urkunde in die Bücher aufgenommen worden. Es mußte ihm also das Zustandekommen eines Darlehensvertrages durchaus bewußt gewesen sein.

Die berufsmäßigen Parteienvertreter sind dazu ausersehen, die anzuwendenden Rechtsvorschriften zu kennen und auch auszulegen. Es ist ihnen ua. die Kenntnis der Gebührenvor-

schriften samt der einschlägigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung und damit das Erkennen der Gebührenpflicht zuzumuten (vgl. zB VwGH 26.4.1977, 2395/76, betr. den Notar; VwGH 18.12.1995, 95/16/0127, betr. Rechtsanwalt). Es ist daher insbesondere auch einem Steuerberater die Kenntnis der einschlägigen Gebührenvorschriften zumutbar. Eine von einem berufsmäßigen Parteienvertreter vertretene Partei kann sich auch nicht mit Erfolg darauf berufen, dass ihr die entsprechende Sachkunde fehle (vgl. VwGH 3.12.1981, 81/15/0016, zum Rechtsanwalt).

Gegenständlich war der steuerliche Vertreter zudem, wie bereits dargelegt, einer der in das Darlehensgeschäft involvierten Gesellschafter. Der VwGH hat beispielsweise im Erkenntnis vom 25.6.1970, 1669/68, ausgeführt, dass bei einem Kaufmann "der seiner Anzeigepflicht nicht nachgekommen ist, obwohl er am Zustandekommen der Darlehensverträge **unmittelbar beteiligt war**, die Behörde bei Festsetzung der Gebührenerhöhung das ihr eingeräumte Ermessen nicht überschritten hat". In diesem Zusammenhang bleibt noch zu erwähnen, dass nach § 31 Abs. 2 GebG die Unterzeichner der Urkunde bzw. die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen zur Gebührenanzeige verpflichtet sind.

Selbst dann, wenn etwa auf Seiten der Bw bzw. der am Rechtsgeschäft beteiligten Personen allenfalls von einer zweifelhaften Rechtsfrage hinsichtlich der Gebührenpflicht ausgegangen worden wäre – welche allerdings im Gegenstandsfalle eindeutig nicht vorgelegen war – wäre es deren Obliegenheit gewesen, dennoch eine entsprechende Gebührenanzeige innerhalb der gesetzlichen Frist, etwa unter ausdrücklichem Vorbehalt des gegenteilig eingenommenen Rechtsstandpunktes, zu erstatten (vgl. VwGH 15.3.2001, 2000/16/0115; siehe zu vor auch: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band I Stempel- und Rechtsgebühren, Rzn. 13-19 zu § 9).

In Anbetracht aller obgenannten Umstände kann daher dem Einwand der Bw der nicht erkannten Gebührenpflicht nicht gefolgt werden.

Nach § 9 Abs. 2 zweiter Satz GebG ist weiters auf die Dauer der Verspätung der Gebührenanzeige abzustellen. Wenn auch dieser Umstand nicht ausdrücklich im Gesetz erwähnt ist, kommt der Unterlassung der Gebührenanzeige überhaupt, also etwa die Feststellung eines gebührenpflichtigen Tatbestandes erst im Zuge einer behördlichen Erhebung, für das Ausmaß der Gebührenerhöhung entscheidende Bedeutung zu (siehe *Fellner* aaO, Rz 21 zu § 9).

Die Festsetzung der gegenständlichen Gebühr ging allein auf die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 2005 zurück. Es kann, insbesondere im Hinblick auf die ab Vertragsabschluss verstrichene Zeit, unbedenklich davon ausgegangen werden, dass von der Bw jedenfalls nie eine Gebührenanzeige erstattet worden wäre. Es gilt zu bedenken, dass die Gebührenschuld für den Darlehensvertrag bereits im Jahr 2000 entstanden ist und die Selbstberechnung und Entrichtung der Gebühr innerhalb von drei Monaten vorzunehmen

gewesen wäre. Als Folge der unterlassenen Anzeige und nicht ordnungsgemäßen Entrichtung verspätete sich die Gebührenvorschreibung und Gebührenentrichtung um rund 5 Jahre. Im Hinblick darauf und vor allem den obgenannten Umstand, dass ein Steuerberater als beteiligter Gesellschafter unmittelbar in das Rechtsgeschäft involviert war, kann auch – entgegen dem diesbezüglichen Einwand – keine Rede davon sein, dass lediglich eine geringfügige Verletzung der Gebührenvorschrift vorliege.

Nach § 9 Abs. 2 zweiter Satz GebG ist bei der Gebührenerhöhung letztlich auf den Umstand abzustellen, ob eine Gebührenverletzung erstmalig oder wiederholt erfolgt ist.

Aus der Aktenlage ergibt sich keinerlei Hinweis auf eine wiederholte Gebührenverletzung. Es kann daher in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen werden, dass keine früheren Gebührenverletzungen vorlagen und die gegenständliche Nichtentrichtung erstmalig war.

Unter Abwägung aller nach § 9 Abs. 2 zweiter Satz GebG "insbesondere" zu berücksichtigenden Umstände kommt daher der UFS insgesamt zu dem Ergebnis, dass die Vorschreibung der Gebührenerhöhung nicht nur dem Grunde nach gerechtfertigt, sondern überdies im Ausmaß von 50 % der verkürzten Gebühr – dies im Hinblick auf eine mögliche Erhöhung von bis zu 100 % - durchaus angemessen war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 21. Mai 2007