

GZ. RV/0299-I/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 6. Dezember 2002 betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Alleingesellschafterin der Bw., einer GmbH mit Sitz im Inland, ist die H.AG, deren Sitz und Geschäftsleitung sich in der Bundesrepublik Deutschland befinden.

In den Jahren 1997 bis 1999 tätigte die Bw. Wertpapierkäufe, deren Finanzierung die Muttergesellschaft übernahm. In den Bilanzen der Bw. zum 31.12.1997 (erstellt im Mai 1998),

zum 31.12.1998 (erstellt im Mai 1999) und zum 31.12.1999 (erstellt im Mai 2000) sind entsprechende Verbindlichkeiten gegenüber der H.AG ausgewiesen.

Das für die Erhebung der Rechtsgebühren zuständige Finanzamt erhielt durch eine Mitteilung der Großbetriebsprüfung vom 2. Dezember 2002 von diesem Sachverhalt Kenntnis. Nach Ansicht des Prüfers sei die Bereitstellung der Finanzmittel durch die H.AG als Gesellschafterdarlehen zu beurteilen, wobei die Aufnahme in die Geschäftsbücher der Bw. (Verbuchung auf einem für die H.AG geführten Verrechnungskonto) gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG als Ersatzbeurkundung gelte.

Mit Bescheid vom 6. Dezember 2002 schrieb das Finanzamt der Bw. für Gesellschafterdarlehen der H.AG im Betrag von 69.296.574,56 € die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG von 554.372,60 € vor.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung führte die Bw. aus, als gebührenauslösendes Moment sei im vorliegenden Fall die Tatsache gewertet worden, dass es sich beim Darlehensgeber um einen Gesellschafter handle. Wäre das Darlehen zu gleichen Bedingungen von einem Nicht-Gesellschafter gegeben und darüber, wie auch im vorliegenden Fall, keine Urkunde errichtet worden, so wäre keine Gebührenschuld entstanden, und zwar auch nicht durch Aufnahme des Darlehens in die Bücher der Bw. § 33 TP 8 Abs. 4 GebG führe somit zu einer Situation, in der prinzipiell gleiche Rechtsgeschäfte ungleich behandelt würden. Dies verstöße gegen den Gleichheitssatz des Art. 7 Bundes-Verfassungsgesetz. Bestehe der Regelungszweck einer Norm darin, eine Gebühr für ein Darlehen einzuhaben, so sei es unsachlich, für das Entstehen einer Gebührenschuld darauf abzustellen, auf welche Art und Weise das Darlehen zustande gekommen sei und ob zwischen dem Darlehensgeber und dem Darlehensnehmer ein Gesellschaftsverhältnis bestehe. Nach der letzten Änderung auf Grund des EuGH-Urteils vom 14. Oktober 1999 in der Rechtssache C-439/97-Sandoz GmbH laute "der kritische Absatz 4" des § 33 TP 8 GebG, gültig ab 2002, folgendermaßen:

*"Wurde über das 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 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."*

§ 15 Abs. 1 GebG schränkt grundsätzlich die Gebührenpflicht auf Rechtsgeschäfte ein, über die eine Urkunde errichtet werde. Diese Unterscheidung zwischen beurkundeten und nicht beurkundeten Rechtsgeschäften sei nicht unsachlich, wie der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13. Oktober 1992, VfSlg. 13222, festgestellt habe. Auf Grund der Regelung des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG seien jedoch Gesellschafterdarlehen de facto immer

gebührenpflichtig, da für den Fall, dass keine Urkunde errichtet werde, die Gebührenpflicht mit der handelsrechtlich verpflichtend vorzunehmenden Aufnahme in die Bücher der Darlehensschuldnerin entstehe. Der Tatbestand der Ersatzbeurkundung führe zu einer massiven Benachteiligung von Muttergesellschaften, deren Tochterunternehmen Darlehen benötigten, im wirtschaftlichen Verkehr. Die Unsachlichkeit des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG zeige sich auch darin, dass es verbreitete Übung sei, Darlehensverträge zwischen Nichtgesellschaftern zur Unternehmensfinanzierung mündlich abzuschließen, was keine Gebührenschuld auslöse. Es gebe einige Möglichkeiten, Darlehensverträge ohne schriftlichen Vertrag abzuschließen und dennoch notfalls vor Gericht die Darlehensforderung erfolgreich einfordern zu können. Eine oft genutzte, völlig legale Möglichkeit sei das Festhalten des mündlichen Vertragsabschlusses durch Videoaufzeichnung. Auch bei Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses beständen prinzipiell Möglichkeiten, die Gebührenpflicht zu umgehen, etwa durch Gewährung des Darlehens über einen Treuhänder oder dadurch, dass eine bestehende oder für diesen Zweck zu gründende Großmuttergesellschaft der Enkelgesellschaft ein Darlehen gewähre. Alle diese Möglichkeiten zeigten, dass die Regelung des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG unsachlich sei, da es bei Rechtsgeschäftsgebühren auf die wirtschaftliche Funktion des Rechtsgeschäftes ankommen müsse, nicht auf das "rein formelle Verhältnis zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer". Beantragt werde, den angefochtenen Bescheid "mit gebührenbefreiender Wirkung aufzuheben".

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

Nach § 33 TP 8 Abs. 1 Gebührengesetz 1957 (GebG), BGBl. Nr. 267/1957, unterliegen Darlehensverträge einer Gebühr von 0,8 % des Wertes der dargeliehenen Sache.

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass im Gebührengesetz etwas Abweichendes bestimmt ist. Eine Spezialbestimmung zum Beurkundungsprinzip stellt § 33 TP 8 Abs. 4 GebG dar (VwGH vom 18.12.1995, 95/16/0195).

§ 33 TP 8 Abs. 4 erster Satz GebG in der Fassung vor dem Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818/1993, lautete:

*"Wurde 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 im Inland zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde."*

Mit dem Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818/1993, wurde der Tatbestand der Ersatzbeurkundung durch Aufnahme in die Bücher des Darlehensschuldners auf Darlehen ausländischer Darlehensgeber ausgedehnt. § 33 TP 8 Abs. 4 GebG in der Fassung BGBl. Nr. 818/1994 lautete:

*"Wurde über das Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft oder über das Darlehen eines Darlehensgebers, der im Inland weder einen Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt noch seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat, keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise errichtet, so gelten die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften im Inland zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde. Der Darlehensschuldner hat die Gebühr selbst zu berechnen und innerhalb von drei Monaten nach dem Entstehen der Gebührenschuld bei dem Finanzamt, in dessen Amtsreich 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."*

Nach dem Urteil des EuGH vom 14. Oktober 1999, C-439/97-Sandoz GmbH, stehen Art. 73b Abs. 1 und Art. 73d EG-Vertrag (jetzt Art. 56 Abs. 1 und Art. 58 EG) einer nationalen Bestimmung wie § 33 TP 8 Abs. 4 erster Satz GebG in der Fassung BGBl. Nr. 818/1993 - hinsichtlich der Gebühr bei Ausländerdarlehen - entgegen. Diese Bestimmung sei nämlich geeignet, Gebietsansässige davon abzuschrecken, bei in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Personen Darlehen aufzunehmen, und stelle daher eine Beschränkung des Kapitalverkehrs dar, die nicht im Sinne des Art. 73d Abs. 1 lit. b EG-Vertrag als gerechtfertigt gelten könne.

Im Hinblick auf den Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts darf die gemeinschaftsrechtswidrige nationale Norm auf Darlehen ausländischer Darlehensgeber seit dem 1. Jänner 1995 nicht mehr angewendet werden. Mit dem Budgetbegleitgesetz 2000, BGBl. I Nr. 26/2000, wurde die Wortfolge "oder über das Darlehen eines Darlehensgebers, der im Inland weder einen Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt noch seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat", in § 33 TP 8 Abs. 4 GebG auch formal aufgehoben.

Die in der Berufung zitierte Fassung erhielt § 33 TP 8 Abs. 4 erster Satz GebG schließlich durch das Abgabenänderungsgesetz 2001, BGBl. I. Nr. 144/2001, mit dem eine Anpassung an die Buchführungsbestimmungen des § 131 Abs. 1 BAO (idF BGBl. I Nr. 142/2000) erfolgen sollte; sie ist auf Sachverhalte anzuwenden, in denen die Gebührenschuld nach dem 1. Jänner 2002 entsteht (§ 37 Abs. 10 GebG idF BGBl. I Nr. 144/2001).

Im Berufungsfall ist - unter Bedachtnahme auf das Gemeinschaftsrecht - § 33 TP 8 Abs. 4 erster Satz GebG in jener Fassung anzuwenden, die der Rechtslage vor dem Steuerreformgesetz 1993 entspricht. Danach ist der (die Gebührenpflicht auslösende) Tatbestand der Ersatzbeurkundung durch Aufnahme in die Bücher des Darlehensschuldners

(wieder) auf jene Darlehen beschränkt, die einer Gesellschaft von ihrem Gesellschafter gewährt werden.

Die Bestimmung gilt sowohl für Darlehen gebietsansässiger Gesellschafter als auch für Darlehen jener Gesellschafter, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind. Sie führt daher zu keiner Diskriminierung nicht gebietsansässiger Darlehensgeber und stellt folglich keine (unzulässige) Beschränkung des Kapitalverkehrs im Sinne des Art. 56 EG dar.

Wenn die Bw. (ausschließlich) eine Verletzung des innerstaatlichen Gleichheitsgebotes rügt, ist sie darauf zu verweisen, dass die Berufungsbehörde an die geltenden Gesetze gebunden ist. Überdies kann entgegen der Ansicht der Bw. in dem besonderen Naheverhältnis zwischen Gesellschafter und Gesellschaft bzw. dem Fehlen jenes Interessensgegensatzes, der zwischen fremden Vertragsparteien typisch ist, durchaus eine sachliche Rechtfertigung für die Gebührenpflicht einer Ersatzbeurkundung durch Aufnahme des Darlehens in die Bücher der Gesellschaft gesehen werden. Nach der durch das Steuerreformgesetz 1993 geschaffenen Rechtslage wurden von der Regelung des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG auch nur bestimmte Fallgruppen von Darlehensverträgen, nämlich die Gesellschafterdarlehen sowie die Darlehen aus dem Ausland erfasst. Im Erkenntnis vom 4. Oktober 1997, B 1170/95, B1152/96, hat der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen, dass § 33 TP 8 Abs. 4 GebG in der Fassung BGBl. Nr. 818/1993 - in dem für Darlehen vom Ausland maßgeblichen Teil - verfassungsrechtlich unbedenklich sei. Dass nach Ergehen des EuGH-Urteils in der Rechtssache C-439/97-Sandoz GmbH der Ersatztatbestand der Aufnahme in die Bücher des Darlehensschuldners für die Fallgruppe der Gesellschafterdarlehen beibehalten wurde, liegt im rechtspolitischen Spielraum des (nationalen) Gesetzgebers.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 22. August 2003