

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder ADir. Leopold Stetter, Dr. Otto Farny und Dkfm. Dr. Peter Bernert im Beisein der Schriftführerin Ilse Pascher über die Berufung der E.F., W., vertreten durch E.W., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 29. September 2003 betreffend Rechtsgebühr nach der am 14. Juni 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Bei der E.G. fand eine Betriebsprüfung statt. Anlässlich dieser wurde festgestellt, dass innerhalb dieser Gruppe auch Darlehen gewährt wurden.

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in die vorgelegten Kontoauszüge, den Sacheinlage- und Einbringungsvertrag und den Betriebsführungsvertrag je vom 15. Dezember 1997 und das Überweisungssuchan der E.A. an die B.A. (Herrn Z.) vom 13. Jänner 1998, sowie in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung und in die Veranlagungsakten der Berufungswerberin samt den dazu vorgelegten Bilanzen.

Folgender Sachverhalt wurde festgestellt:

Im Rahmen der E.G. ist die E.A. zu 100 % Gesellschafterin der E.V., der Berufungswerberin, und diese ist wiederum zu 100 % Gesellschafterin der A.W..

Mit Sacheinlage und Einbringungsvertrag vom 15. Dezember 1997 wurde in Entsprechung der Gesellschafterbeschlüsse vom 15. Dezember 1997 die A.W. mit allen dazugehörigen

Wirtschaftsgütern und allen ihren tatsächlichen rechtlichen Bestandteilen (ausgenommen jener im § 6 dieses Vertrages aufgezählten Händler- und Werkstättenverträge) als Sacheinlage mit Wirkung auf den Ablauf des 30. April 1997 in die E.V. eingebracht.

Am selben Tag wurde ein Betriebsführungsvertrag abgeschlossen, mit welchem die E.V. der A.W. die Betriebsführung jenes Teilbetriebes überlassen hat, welcher mit dem Sacheinlage- und Einbringungsvertrag von der A.W. in die E.V. eingebracht wurde.

Mit Faxnachricht an die B.A., zu Handen Herrn Z. in S. vom 13. Jänner 1998 wurde von der E.A. um Erledigung nachfolgender Überweisungen ersucht:

*"I.) Auftraggeber: E.A. Kto Nr.: 2*

*Empfänger: A.W. Kto Nr.: 1*

*Betrag: 100,000.000,-- Verwendung: Kreditzuzählung*

*II.) Auftraggeber: A.W. Kto Nr.: 1*

*Empfänger: E.V. Kto Nr.: 3*

*Betrag: 100,000.000,-- Verwendung: Kreditzuzählung"*

Diese Überweisungen wurden am 14. Jänner 1998 getätig.

Im berufungsgegenständlichen Fall erfolgte nach außen hin zwar eine Darlehensgewährung der E.A. an ihre Enkeltochter, die A.W., und eine weitere Darlehensgewährung von der A.W. an ihre Muttergesellschaft, der E.V.. Diese Vorgänge erfolgten am selben Tag über Anweisung der E.A. gegenüber der B.A..

Am 14. Jänner 1998 wurde in die Bücher der A.W. das Darlehen in der Höhe von S 100,000.000,-- auf ein Verrechnungskonto der E.A. verbucht. Ebenso am 14. Jänner 1998 erfolgte in der Buchhaltung der A.W. auf dem Konto "D.E." die Buchung über einen Betrag von S 100,000.000,-- als Darlehen an die Firma E.V.. Auch noch am 14. Jänner 1998 kam es bei der Firma E.V. auf dem Konto "D.A." zur Verbuchung des Betrages von S 100,000.000,--. Festgestellt wird, dass auf Grund des Betriebsführungsvertrages die buchhalterische Erfassung der von der A.W. im eigenen Namen aber für Rechnung der E.V. abgeschlossenen Geschäfte in einem eigenen Buchungskreis in der Buchhaltung der E.V. erfolgte.

Gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG entsteht die Gebührenschuld für Darlehen auch ohne Urkundenerrichtung, wenn ein Gesellschafter seiner Gesellschaft ein Darlehen gewährt mit der Aufnahme in die Bücher des Schuldners (Ersatzbeurkundung). Nach § 33 TP 19 Abs. 2 GebG sind auf Kreditverträge von Gesellschaftern an ihre Gesellschaft die Bestimmungen des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG sinngemäß anzuwenden.

Mit einem Bescheid nach § 201 BAO vom 29. September 2003 schrieb das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern der E.V. für ein Darlehen von der E.A. die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 4 GebG in der Höhe von S 800.000,-- (entspricht

---

€ 58.138,27) vor. Als Bemessungsgrundlage wurde der Betrag von S 100,000.000,-- herangezogen. Die E.A. ist zu 100 % Gesellschafterin der E.V..

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben. Eingewendet wurde, dass das Darlehen innerhalb der Firmengruppe nicht von der Gesellschafterin, der E.A. an die Tochtergesellschaft gewährt worden war, sondern dass die B.A. angewiesen worden sei,

*"folgende Überweisungen als Kreditzähllung durchzuführen, welche am 14. 1. 1998 getätigt wurden:*

- vom Konto der E.A. (Nr. 2) auf das Konto der A.W. (Nr. 1) S100,000.000,00*
- vom genannten Konto der A.W. auf das Konto der E.V. (Nr. 3) S 100,000.000,00. Die Kreditverträge wurden mündlich geschlossen. ..."*

Damit sei das Darlehen nicht von der unmittelbaren, sondern lediglich von der mittelbaren Gesellschafterin gewährt worden, weswegen der Tatbestand des "Gesellschafterdarlehen" nicht erfüllt sei. Eine Uminterpretation in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei im Rahmen des Gebührengesetzes nicht möglich, da dieses der formalrechtlichen Anknüpfung folge.

Als "Nachweis für die zivilrechtlichen Vorgänge" wurden die Zahlungsaufträge und die Kontoauszüge beigelegt.

In der am 14. Juni 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Vertreter der Berufungswerberin ergänzend ausgeführt:

Die E.G. ist der größte österreichische OH. und bemühte sich, auch mit anderen Marken (Renault usw.) Verträge abzuschließen. Aus verhandlungstechnischen Gründen lag Inkompatibilität vor. Die Folge davon waren die Betriebsführungsverträge, welche die Berufungswerberin mit ihren Tochtergesellschaften abgeschlossen hatte. So auch mit der A.W.. Die A.W. trat nach außen hin im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung und Gefahr der E.V. auf. Sie handelte mit den Fahrzeugen, stellte die Rechnungen aus und kassierte die Beträge und führte auch die Umsatzsteuer im eigenen Namen ab. Für diese Tätigkeiten erhielt sie von der E.V. ein Entgelt.

Im Hinblick auf ein geändertes Management war die Einrichtung einer Konzernfinanzierungsgesellschaft geplant und diese Rolle sollte die A.W. in einer ersten Phase übernehmen. Das Darlehen der E.A. wurde in einer ersten Handlung der A.W. zur weiteren Finanzierung zur Verfügung gestellt und von dieser dazu verwendet, eine Finanzierung an die E.V. zu gewähren.

Die S 100,000.000,-- Darlehen waren Eigenmittel der E.A.. Die A.W. war in ihrer Funktion als Finanzierungsgesellschaft bis zur geplanten Veräußerung des Geschäftsbetriebes lediglich ein "Übergangsprojekt". Ähnliche Finanzierungen wurden von der A.W. nicht mehr durchgeführt, sondern von der eigens im Juli 1998 gegründeten E.S. GmbH, da sich die Betriebsveräußerung der A.W. bis 2000/2001 verzögerte.

---

Auf Grund des Betriebsführungsvertrages erfolgte die buchhalterische Erfassung der von der A.W. im eigenen Namen, aber für Rechnung der E.V. abgeschlossenen Geschäfte in der Buchhaltung der E.V., in einem eigenen Buchungskreis. Das Bankkonto Nr. 401-140-108 der A.W. lautete auf den Namen der A.W. und befand sich auch im zivilrechtlichen Eigentum der A.W.. Auf dieses Konto wurde auch der von der E.A. gewährte Kredit, das an die A.W. gewährte Darlehen, eingezahlt.

Grundsätzlich wurden die Geschäftsfälle in der Buchhaltung der E.V. erfasst.

Die Amtspartei ergänzt, dass das Konto 3400 sich in der Buchhaltung der E.V. befindet und "Verrechnung AG" heißt. Aus diesem Grund erachtet sie den Ersatzbeurkundungstatbestand als verwirklicht.

Laut Parteienvertreter entspricht dies der oben dargestellten buchhalterischen Erfassung der von der A.W. im eigenen Namen abgeschlossenen Geschäfte in der Buchhaltung der E.V..

Amtspartei: Das Berufungsvorbringen, der von der A.W. geführte Betrieb sei in der Buchhaltung der E.V. abgebildet, sei für die Zwecke der Rechtsgeschäftsgebühren unerheblich, weil Bücher auch von Dritten, etwa Wirtschaftstreuhändern geführt werden könnten, ohne dass dies gebührenrechtlich relevant sei, kann auf den gegenständlichen Sachverhalt nicht umgelegt werden. Eine Erfassung des Darlehens in der Buchhaltung bzw. Bilanz der A.W. ist nicht erfolgt.

Parteienvertreter: Auf dem Konto 34400 wurde das Darlehen der A.W. an die E.V. als Forderung verbucht und dann finden wir auf einem separaten Konto der E.V. (im eigenen Rechnungskreis der E.V.) die Verbindlichkeit der E.V. gegen die A.W..

Über Befragen erklärt der Betriebsprüfer: Das Konto 34400 ist Teil des Buchungskreises A.W., aber aus der Buchhaltung der E.V.. Sie zeigt eine Forderung innerhalb der E.V. (gegen sich selbst). Diese Buchung ist "Schritt 3" von mehreren Buchungen innerhalb des Buchungskreises A.W.. Das Konto 3400 (Verrechnung AG Konzern) weist im Haben S 100,000.000,-- aus. Als "Schritt 2" auf dem Konto 3440 (Verrechnung E.V. Wien) - der Parteienvertreter ergänzt: "im Rechnungskreis A.W. der Buchhaltung der E.V." - sind im Soll die 100,000.000,-- als Forderung, und als Verbindlichkeit (=Übertrag auf Konto 34400 "D.E., E.Z.") ausgewiesen.

Über Ersuchen um eine authentische Interpretation der konkreten Buchungssätze werden von der Geschäftsführerin aufgeschrieben:

"Buchungskreis –AWG (in EFG)

- 1.) Bank AWG/VerrK. EAG 3400 100 Mio.
- 2.) Kredit wurde an EFG gewährt: 3440/Bank AWG

---

3.) Umbuchung von einem Verrechnungskonto auf ein anderes:  
34400 Verrechnung EFG-Darlehen/3440

Buchungskreis -EFG

1.) Bank (EFG)/Verr. AWG 34170."

Parteienvertreter ergänzt:

"Buchhaltung EAG:

1.) Verr Kto AWG/Bank"

Zur Aussage der Amtspartei, ob das Darlehen in der Buchhaltung der A.W. erfasst wurde, ergänzt der Parteienvertreter, dass kein Nachweis vorliegt.

Der Parteienvertreter bringt analog zur Berufungsschrift vor, dass bei der E.A. (Darlehensgeberin) das Darlehen als "an die A.W. " verbucht wurde.

Dazu erklärt der Betriebsprüfer, dass dieses Vorbringen aus den vorhandenen Unterlagen weder bestätigt, noch widerlegt werden kann.

Der Vertreter der Amtspartei bringt vor, dass bei der TP 8 Abs. 4 die Buchhaltung der Darlehensgeberin keine Rolle spielt und stellt die rhetorische Frage: "*Wenn der Darlehensgeber vergisst, das Darlehen auszuweisen, entsteht deshalb keine Gebührenpflicht?*"

Der Parteienvertreter möchte auf Grund dieses Beispieles auf die Treuhandschaft zurückkommen. Selbst dann, wenn die A.W. im eigenen Namen das Darlehen als Treuhänder für die E.V. empfangen hätte, läge kein Gesellschafterdarlehen im Sinne des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG vor. Auch in diesem Fall wäre eine Verbuchung in der E.V. erfolgt und der Betriebsführungsvertrag ist aus seiner Sicht von den zivilrechtlichen Folgen her mit einer Treuhandschaft vergleichbar.

Dem widerspricht die Amtspartei, dass es ein Erkenntnis des VwGH gibt, in welchem der Gerichtshof ausführt, dass eine Treuhandschaft für Zwecke der Darlehensgewährung die Gesellschafteigenschaft nicht ausschließt.

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

Unbestritten ist, dass ein Darlehen vorliegt. Strittig ist, ob das Darlehen von der mittelbaren oder der unmittelbaren Gesellschafterin gewährt wurde.

Sowohl für Darlehen (§ 33 TP 8 Abs. 4 GebG) als auch für Kredite (§ 33 TP 19 Abs. 2 GebG) entsteht die Gebührenschuld auch ohne Urkundenerrichtung, wenn ein Gesellschafter seiner Gesellschaft Geld leihgt und dieser Vorgang in die Bücher des Schuldners aufgenommen wird (Ersatzbeurkundung). Entscheidend ist die Aufnahme des Darlehens in die Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners.

---

Die buchhalterische Erfassung der von der A.W. im eigenen Namen, aber für Rechnung der E.V. abgeschlossenen Geschäfte erfolgte auf Grund des Betriebsführungsvertrages in einem eigenen Buchungskreis der Buchhaltung der E.V.. Es wurden grundsätzlich alle Geschäftsfälle in der Buchhaltung der E.V. erfasst.

Am 14. Jänner 1998 wurde der Betrag von S 100,000.000,-- auf dem Konto 3400 lautend auf "Verrechnung AG" verbucht. Dieses Konto befindet sich, auch als solches des Buchungskreises A.W., in der Buchhaltung der E.V.. Mit der Verbuchung auf dem Konto 3400 "Verrechnung AG" wurde der Tatbestand der Ersatzbeurkundung erfüllt, denn damit wurde das Darlehen der E.A. in den nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen der Firma E.V. aufgenommen.

Auch eine andere Betrachtung würde der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, da zu Folge § 21 Abs. 1 BAO für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist. Die Rechtsgeschäftsgebühren knüpfen zwar an bestimmte zivilrechtliche Vorgänge an, dennoch kann aber auch bei solchen Abgaben die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht ganz außer Acht gelassen werden.

Ihre eigentliche Bedeutung hat die wirtschaftliche Betrachtungsweise dort, wo Steuergesetze Begriffe verwenden, die dem Zivilrecht entnommen sind. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise anwenden heißt hier: prüfen, ob dem Gesetzesausdruck, der synonym ist mit einem Begriff des Zivilrechts, nicht ein vom Zivilrecht abweichender wirtschaftlicher Sinn beizumessen ist. Das Steuerrecht hat seine eigene Teleologie, sein eigenes inneres System, es gibt keine teleologische Prävalenz des Zivilrechts. Die Richtigkeit der Auslegung hängt vom Normzweck ab. Auch gleich lautende Begriffe sind innerhalb der Rechtsordnung variant, relativ und von der jeweiligen spezifischen Regelungsaufgabe geprägt. Folglich müssen auch die dem Zivilrecht entnommenen Begriffe aus dem steuerrechtlichen Bedeutungszusammenhang heraus, aus dem Zweck, der Funktion des jeweiligen Steuergesetzes und seiner Normen heraus verstanden werden (Tipke dSteuerrecht, Ein systematischer Grundriß<sup>13</sup>, 101-103).

Hier ist im gegenständlichen Fall zu prüfen, wer tatsächlich als Darlehens- oder Kreditgeber in Betracht kommt.

Der Auftrag, den Betrag in der Höhe von S 100,000.000,-- von einem Konto der E.A. bei der B.A. auf das Konto Nr. 1 der A.W. auch bei dieser Bank zu überweisen, wurde von der E.A. an die B.A. erteilt. Ebenso wurde von der E.A. an die B.A. auch der Auftrag erteilt, vom Konto Nr. 1 der A.W. den Betrag von S 100,000.000,-- auf ein Konto der E.V. bei derselben Bank zu überweisen. Beide Überweisungen wurden von der B.A. am 14. Jänner 1998 getätigt. Das

---

Konto Nr. 1 war bei diesen Transaktionen nur ein "Durchlaufkonto", denn beide Überweisungen (Eingang und Ausgang des Betrages von S 100.000.000,--) erfolgten am selben Tag.

Aus der Faxnachricht vom 13. Jänner 1998 samt Kopien der Bankkonten geht hervor, dass von der E.A. das Ersuchen an die Bank erfolgte, einerseits das Geld an die A.W. und andererseits das Geld von der A.W. an die E.V. weiter zu überweisen. Das Darlehen wurde bei der A.W. "umgebucht", und zwar sowohl bei der Gewährung, als auch bei der Rückzahlung des Darlehens. Die "Umbuchungen" jeweils vom 14. Jänner 1998 und vom 31. Juli 1998 lassen nicht darauf schließen, dass der Darlehensbetrag in das Eigentum der A.W. überging.

Bei diesem Sachverhalt konnte die A.W. gegenüber der E.V. nicht als Darlehensgeber in Frage kommen. Tatsächlich wurde das Darlehen von der E.A. als Darlehensgeber, also als Gesellschafterin, an die E.V., als deren Gesellschaft, geleistet. Das Darlehen konnte nicht von der A.W. an die E.V. geleistet werden, da diese keine Rechte an den gegenständlichen S 100.000.000,-- erworben hat und daher über diesen Betrag auch nicht verfügen konnte. Die A.W. hat auch tatsächlich über diesen Betrag niemals verfügt. Sie hat über diesen Betrag nicht einmal über Auftrag der E.A. irgendeine Verfügung gegenüber der B.A. abgegeben.

Zusätzlich ist zu beachten, dass mit dem Einbringungsvertrag vom 15. Dezember 1997 die A.W. ihren Betrieb bis auf die im Vertrag genannten Händler- und Werkstättenverträge in die E.V. einbrachte. Aus dem am selben Tag abgeschlossenen Betriebsführungsvertrag ergibt sich, dass das Darlehen nicht an die A.W., sondern an die E.V. gewährt werden sollte. Zu dieser Zeit war die A.W. Betriebsführerin der E.V. und verwaltete deren Konten. Die Faxnachricht kann im Lichte des Betriebsführungsvertrages auch so verstanden werden, dass der A.W. als Betriebsführerin für die E.V. der Darlehensbetrag überwiesen wurde.

Ein weiterer Hinweis auf die Stellung der A.W. als "Durchlaufstation" ist, dass die A.W. das Entgelt für das Darlehen nicht für sich behalten konnte, sondern an die E.A. weiterleitete. Damit hatte die A.W. auch keinen Vorteil aus der Darlehengewährung. Dem Sachverhalt entspricht auch der Jahresabschluss zum 31. 12. 1998 der E.V., in welchem die Zinsen als Zinsenaufwand für die E.A. und nicht für die A.W. verbucht wurden. Auf Seite 48 dieser Bilanz scheint unter Punkt 13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen – Zinsen gegenüber verbundenen Unternehmen - Eisner AG: S 1.866.667,-- auf. Dieser Betrag entspricht jenem Betrag, welcher von der E.A. der A.W. an Zinsen für dieses Darlehen in Rechnung gestellt wurde.

Aus dem Sachverhalt ergibt sich, dass das Darlehen tatsächlich von der Gesellschafterin, der E.A., an die E.V. gewährt wurde und auch in deren Eigentum überging. Die A.W. als Nichtgesellschafterin war bloß "Durchlaufstation". Auf Grund des Betriebsführungsvertrages verwaltete sie die Konten der E.V. und buchte das Darlehen am selben Tag auf die E.V. um.

---

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde auch auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen. Bei diesem handelt es sich um jenes vom 17.10.2001, 2001/16/0338, in welchem der Verwaltungsgerichtshof ausführte:

*"In den Beschwerdefällen wurde der Treuhänder jeweils beauftragt, den ihm zur Verfügung gestellten Geldbetrag innerhalb von drei Tagen der jeweiligen Tochtergesellschaft zur Verfügung zu stellen und hierüber zu berichten. Der Treuhänder war somit nach dem klaren Wortlaut der getroffenen Vereinbarungen hinsichtlich der Art der Ausübung des ihm übertragenen Verfügungsrechtes auf die Ausführung dieses Auftrages beschränkt. Für den Treuhänder bestand damit bloß eine einzige, innerhalb weniger Tage zu vollziehende Möglichkeit, über das ihm übertragene Recht zu disponieren. Wie die belangte Behörde zutreffend erkannt hat, kann bei einer solchen Vereinbarung von der Übertragung des Vollrechtes an dem jeweiligen Geldbetrag an den Treuhänder keine Rede sein. Insbesondere hatte er auf die Rückführung des Darlehens keinen Einfluss. Daraus folgt aber, dass die Beschwerdeführerin damit Darlehensgeber als Gesellschafterin der Gesellschaften, denen die Geldbeträge zugezählt worden sind, gewesen ist."*

Ein Darlehen kann nur von jener Person gewährt werden, welche über diesen Geldbetrag auch das Verfügungsrecht erlangt hat. Bei der A.W. stellte dieser Betrag lediglich eine Durchlaufpost dar. Da diese über diesen Geldbetrag kein Verfügungsrecht erlangt hat, kann sie auch nicht als Darlehensgeberin in Frage kommen. Das Darlehen konnte daher nur von der E.A. an die E.V. gewährt werden. Dieses Ergebnis resultiert nicht aus einer gebühreneigenen Auslegung des "Gesellschafter" im Sinne des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG, sondern aus dem Sachverhalt, wonach der A.W. einfach keine "Darlehensnehmereigenschaft" mit allen Vor- und Nachteilen dieser Position zukommt, sondern sie bloß "Durchlaufstation" dieses Darlehensbetrages war.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Juni 2005