



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-GmbH, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 14. Juni 2010 betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Seitens der Großbetriebsprüfungsabteilung wurde dem Finanzamt Innsbruck mit Kontrollmitteilung vom 27. Mai 2010 Folgendes zur Kenntnis gebracht:

"Im Zuge der Außenprüfung bei der X-GmbH ... ABNr1 wurde folgender Sachverhalt festgestellt:

Mit Überweisung vom 9.2.2006 hat der Gesellschafter M der oa Gesellschaft € 1.700.000 zur Verfügung gestellt. Die Verbuchung des leihweise zur Verfügung gestellten Geldbetrages erfolgte auf dem Konto 3480 "Verrechnungskonto M". Am 5.2.2007 erfolgte die Rückzahlung inkl. Zinsen im Betrag von gesamt € 1.761.577,77. Weiters erfolgte am 6.2.2007 eine Nachverrechnung von Zinsen iHv € 7.046,31 (die Bezahlung erfolgte am 14.2.2007). Die Zinsen wurden auf das Konto 6515 "Zinsen Darlehen Gesellschafter" verbucht. Ein schriftlicher Darlehensvertrag hierüber wurde nicht verfasst, jedoch wurde die Darlehensaufnahme und Rückzahlung in die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher des Darlehensschuldners aufgenommen (siehe beiliegende Unterlagen)."

Beigelegt waren an Unterlagen:

1. der Zahlungsbeleg vom 9. Feber 2006 betr. die Überweisung von € 1,700.000 von M an die

- X-GmbH (= Berufungswerberin, Bw) mit den Vermerken "leihweise" und Konto "3480";
2. der Zahlungsbeleg betr. die Zahlung von € 1,761.577,77 durch die Bw an M am 5. Feber 2007 mit dem Verwendungszweck "Rückzahlung Darlehen Zinsenrechnung 05/06" und dem Vermerk Konto "3480";
3. der Kontoauszug der Bw bei der Sparkasse K, Stand 5. Feber 2007, woraus der Abgang von € 1,761.577,77 betr. "Rückzahlung Darlehen M" ersichtlich ist.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 14. Juni 2010, StrNr, ausgehend von den Darlehensvaluta € 1,700.000 gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 Gebührengesetz (GebG), BGBl 1957/267, idgF, die 0,8%ige Darlehensgebühr im Betrag von € 13.600 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wird im Wesentlichen eingewendet: Bei isolierter Betrachtung könne man zwar – da der Gesellschafter tatsächlich den Betrag von € 1,7 Mio. überwiesen habe – zur Auffassung gelangen, dass ein Darlehen vorliege. Allerdings sei zu bedenken, dass M auch Komplementär der X-KG und daneben Herr KR J Kommanditist gewesen sei. Die beiden Gesellschaftsanteile seien mit Einbringungsvertrag vom 25. Jänner 2006 in die Bw eingebracht worden. Laut Einbringungsbilanz habe M ein Festkapital von € 800 und ein variables Kapitalkonto von + € 853.422,97 innegehabt. Am 23. Jänner 2006 sei an M der Betrag von € 2,4 Mio. aus der KG ausbezahlt worden, dh. er habe € 1,546.577,03 mehr entnommen, als es seinem variablen Kapitalkonto entsprochen habe. Diese Entnahme sei zulässig auf den Umgründungstichtag 31. Oktober 2005 rückbezogen worden. Es zeige sich, dass sohin aus der KG € 2,4 Mio. entnommen und wenige Tage später € 1,7 Mio. wiederum zurückgezahlt worden seien. Gesellschaftsrechtlich sei diese Zahlung letztlich inhaltlich noch an die KG erfolgt. Nach der Bestimmung § 122 Abs. 2 HGB (nunmehr UGB) sei der Gesellschafter nicht befugt, ohne Einwilligung des anderen Gesellschafters seinen Kapitalanteil zu vermindern. Eine eigenmächtige Entnahme führe zur Verpflichtung der Rückzahlung. Es habe daher die latente Verpflichtung zur Rückzahlung bestanden, die wenige Tage später auch erfolgt sei. Es sei daher in der Zahlung der € 1,7 Mio. kein Darlehen, sondern vielmehr die Zurückzahlung der Entnahme zu erblicken, die zivilrechtlich eine Forderung der KG bzw. eine Verbindlichkeit des M dargestellt habe.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde unter Verweis auf die Zahlungsbelege dahin begründet, dass allein aus dem Wortlaut der dortigen eigenen Vermerke ("leihweise", "Rückzahlung Darlehen") eindeutig feststehe, dass es sich bei der Zahlung um ein Gesellschafterdarlehen handle.

Im Vorlageantrag wurde ergänzend eingewendet: Die Entnahme und nachfolgende Rückzahlung mache zwar wirtschaftlich nicht viel Sinn. Es habe sich eben herausgestellt, dass die

Entnahme zu hoch gewählt worden sei. In Diskussion stehe nicht die Zahlung am 5. Februar 2007, wozu der Vermerk "Rückzahlung Darlehen" erfolgt sei, sondern allein die Zahlung im Jahr 2006, wozu das Finanzamt nie dargestellt habe, dass es sich um ein Darlehen handle. Die falsche bzw. missverständliche Bezeichnung "Rückzahlung Darlehen" ändere nichts an der tatsächlichen Qualifikation, da es auf den tatsächlichen Inhalt des Rechtsgeschäftes ankomme. Die weitere Bezeichnung "Zinsenrechnung 05/06" deute – wenn auch offensichtlich eine Verzinsung erfolgt sei – auf die Jahre hin, dh. auf die rückbezogene Entnahme per 31.10.2005.

Der UFS hat mit Vorhalt vom 26. April 2012 zu Folgendem um schriftliche Stellungnahme gebeten:

*"1.) Das Berufungsvorbringen geht im Wesentlichen dahin, dass M im Jänner 2006 von seinem variablen Kapitalkonto (Stand rund + € 853.000) € 2,4 Mio. entnommen habe, aufgrund dieser "Überziehung" sohin eine latente Rückzahlungsverpflichtung bestand, der Herr M mit der Zahlung von € 1,7 Mio. am 9.2.2006 nachgekommen sei. Es handle sich sohin nicht um ein "Darlehen", sondern lediglich um die Zurückzahlung der (zu hohen) Entnahme. Seitens der Großbetriebsprüfung war dem Finanzamt mit Kontrollmitteilung vom 27.5.2010 zur Kenntnis gebracht worden, dass Herr M am 9.2.2006 der Gesellschaft den Betrag € 1,7 Mio. überwiesen und "**leihweise**" zur Verfügung gestellt hat, was ausdrücklich auch aus dem diesbezüglich vorliegenden Überweisungsbeleg (Auftraggeber "M", Empfänger "X-GmbH", Vermerk "leihweise") hervorgeht.*

Frage:

Warum erfolgte die Abdeckung des variablen Kapitalkontos (Rückzahlung der zu hohen Entnahme) "leihweise", wenn nach eigenen Angaben eine "Rückzahlungsverpflichtung" bestand ?

2.) Laut Berufungsvorbringen sei die Rückzahlung inklusive Zinsen im Jahr 2007 in Höhe von € 1.761.577 in gegenständlichem Zusammenhang unbeachtlich, die Belegvermerke hinsichtlich "Rückzahlung Darlehen und Zinsen" seien falsch oder mißverständlich erfolgt. Hinsichtlich der Beurteilung als ev. "Darlehen" sei nur die Zahlung der € 1,7 Mio. im Jahr 2006 zu betrachten.

Seitens der GroßBP wurde ein Kontoauszug sowie ein Überweisungsbeleg vom 5.2.2007 dem FA zur Kenntnis gebracht, wonach die X-GmbH an M unter Verwendungszweck "Rückzahlung Darlehen" inkl. Zinsen den Betrag € 1.761.577,77 überwiesen hat. Die Zinsen wurden lt. Prüfer auf das Konto 6515 "Zinsen Darlehen Gesellschafter" verbucht.

Frage:

*Wenn es sich – trotz der Belege, Vermerke und Buchungen – bei obiger Zahlung nicht um die Rückzahlung des "Darlehens" aus 2006 gehandelt hat, welcher Verwendungszweck bzw. **Rechtsgrund** etc. liegt dann der **Leistung der € 1.761 Mio.** seitens der GmbH an M tatsächlich zugrunde bzw. wofür hat die GmbH diesen Betrag an M gezahlt ?"*

Im Antwortschreiben vom 16. Mai 2012 wird seitens der Bw mitgeteilt:

"ad Frage Eins

Wie in der Kurzdarstellung des Sachverhaltes richtig angeführt, wurde eine Entnahme aus der X-GmbH (als Rechtsnachfolge der KG) durchgeführt. Es ist nun bei Personengesellschaften

durchaus üblich, dass von den Gesellschaftern nicht nur langfristige und endgültige Entnahmen durchgeführt werden, sondern unter Umständen auch kurzfristige Entnahmen, die alsbaldig zurückgeführt werden. Diese Vorgangsweise entspricht also einem bekannten Lebenssachverhalt. Viel unüblicher wäre es demgegenüber, einen bestimmten Geldbetrag endgültig zu entnehmen, um kurze Zeit danach diesen Betrag oder einen signifikant ähnlichen Betrag als Darlehen wieder zur Verfügung zu stellen.

Wie auch immer im Einzelnen Belege verfasst werden, ist festzuhalten, dass die Darlegung dieses wirtschaftlichen Vorganges, wie er eben die Lebenswirklichkeit widerspiegelt, durchaus glaubwürdig ist und eben eine im Wirtschaftsleben übliche Vorgangsweise darstellt.

Nunmehr ist festzuhalten, dass im Rahmen eines größeren Unternehmens einzelne Überweisungen und damit die Vorbereitung der Überweisungsträger ebenso wenig von der Geschäftsführung vorgenommen werden wie die Verbuchung der einzelnen Ein- oder Auszahlungen. Es ist daher davon auszugehen, dass die mit der Vorbereitung der Überweisung und der nachfolgenden Verbuchung beauftragten Mitarbeiter die vollständige Sachlage nicht zur Gänze durchdacht haben und den in der Berufung ausführlich dargestellten wirtschaftlichen Zusammenhang zur vorläufigen Entnahme nicht entsprechend berücksichtigt haben.

In Beantwortung der Frage 1 ergibt sich daher, dass wegen des Zahlungsflusses des Gesellschafters zur GmbH offensichtlich vom Mitarbeiter eine Art Darlehen angenommen wurde und deshalb der Ausdruck "leihweise" verwendet wurde. Außerdem ist die Leihe gerade eine unentgeltliche Gebrauchsüberlassung und unterscheidet sich vom Darlehen dadurch, dass beim Darlehen die Sache in das Eigentum des Empfängers übergeht. Typischerweise, wenn auch nicht notwendigerweise, ist auch ein Darlehen verzinst, während die Leihe eben unentgeltlich ist. Insofern würde der Ausdruck "leihweise" hier auch nicht für ein Darlehen sprechen.

ad Frage Zwei

Betrachtet man von dieser Logik her die Zahlung von EUR 1,700.000 an die GmbH als Rückzahlung der "Überentnahme", so müsste man konsequenterweise in der Zahlung aus dem Jahr 2007 ein neuerliches Darlehen der GmbH an M erblicken. Richtig ist, dass eine derartige Qualifikation nicht ihren Niederschlag in der Verbuchung findet. Dieses Darlehen löst vorsorglich dargestellt keine Rechtsgeschäftsgebühr aus, da eine Urkunde nicht vorliegt und eben kein Gesellschafterdarlehen gegeben ist."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG unterliegen Darlehensverträge einer Rechtsgebühr von 0,8 v. H. nach dem Wert der dargeliehenen Sache.

Der Abs. 4 dieser Bestimmung lautet:

"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. Der Darlehensschuldner hat die Gebühr selbst zu berechnen und innerhalb von drei Monaten nach dem 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."

Nach § 983 ABGB in der bis 21. Mai 2010 geltenden Fassung entstand ein Darlehensvertrag dadurch, dass jemandem eine bestimmte Menge vertretbarer Sachen mit der Verpflichtung übergeben wird, nach einer gewissen Zeit ebenso viel von derselben Gattung und Güte zurückzugeben. Der Darlehensvertrag kam als Realkontrakt mit Übergabe der Darlehensvaluta zustande. Mit Art 1 Z 1 des am 21. Mai 2012 in Kraft getretenen Darlehens- und Kreditrechtsänderungsgesetzes (DaKRÄG), BGBl I 2010/28, wurde das Darlehen als Konsensualvertrag gestaltet. Die Rückzahlungsverpflichtung bildet einen wesentlichen Bestandteil des Darlehensvertrages. Das Darlehen kann entweder unentgeltlich oder gegen Entgelt gewährt werden.

Durch Ersatzbeurkundung iSd Abs. 4 des § 33 TP 8 GebG, nämlich Aufzeichnung in den zu führenden Büchern, entsteht die Gebührenpflicht für Gesellschafterdarlehen. In dem hierin normierten Ersatzbeurkundungstatbestand hat 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. Diese Bestimmung stellt eine Spezialnorm zu § 15 Abs. 1 GebG dar, nach welcher Vorschrift Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig sind, wenn über sie eine Urkunde errichtet wurde.

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 eingeordnet sind. Da es sich bei diesen Aufzeichnungen um *Urkunden über das Rechtsgeschäft* handelt, wird auch hier der Grundsatz des Gebührengesetzes gelten, dass für die Festsetzung der Gebühr der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde (Urkundenprinzip) maßgeblich ist bzw. dass im Zweifel der Tatbestand anzunehmen ist, der die höhere Gebühr zur Folge hat (vgl. BMF 17.12.1976, 266.362-IV/11/76; vgl. zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 35 ff. zu § 33 TP 8).

Im Gegenstandsfalle ist nunmehr zunächst außer Streit gestellt, dass hinsichtlich der Leistung des Gesellschafters an die Bw in Höhe von € 1,7 Mio. im Februar 2006 dann, wenn es sich um ein Darlehen handle, die Gebührenpflicht aufgrund Ersatzbeurkundung nach § 33 TP 8 GebG vorläge. Allerdings sei dem Grunde nach kein Darlehen gewährt, sondern lediglich eine vormalige überhöhte Entnahme durch den Gesellschafter wiederum rückgezahlt worden. Die

Zahlung seitens der Bw an den Gesellschafter im Feber 2007 in Höhe von € 1,76 Mio. sei in diesem Zusammenhang unbeachtlich. Die Vermerke und Bezeichnungen mit "leihweise" und "Rückzahlung Darlehen Gesellschafter" auf den sämtlichen bezughabenden Belegen (Überweisungen, Kontoauszüge) sowie auch die entsprechend vorgenommenen Verbuchungen seien insoferne durch die Mitarbeiter der Bw falsch und mißverständlich erfolgt, sodass es sich tatsächlich bei der Zahlung im Jahr 2007 wohl um ein Darlehen der Bw an den Gesellschafter handle. Dieses sei, weil kein Darlehen eines Gesellschafters, nicht gebührenpflichtig.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde - abgesehen von offenkundigen Tatsachen nach Abs. 1 dieser Bestimmung - unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens, ohne an formale Regeln gebunden zu sein, nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Der hierin postulierte Grundsatz der *freien Beweiswürdigung* bedeutet nach ständiger Rechtsprechung, dass es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt **oder zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt** (vgl. VwGH 24.3.1994, 92/16/0142). Die Abgabenbehörde muss somit nicht, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache im "naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar 1994, S. 324 f.). Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 31.10.1991, 90/16/0176, in Zusammenhang mit § 167 BAO u. a. zum Ausdruck gebracht, dass dann, wenn die belangte Behörde unter Berücksichtigung aller Umstände mangels Deckung mit den übrigen Sachverhaltsmomenten den - nachmaligen - Behauptungen der Beschwerdeführerin keinen Glauben geschenkt, sondern vielmehr als bloße Schutzbehauptungen aufgefasst habe, diese (freie) Beweiswürdigung nicht als unschlüssig empfunden werden könne.

Im Gegenstandsfalle steht nunmehr an Sachverhalt fest, dass laut Zahlungsbeleg am 9. Feber 2006 seitens des Gesellschafters die Zahlung in Höhe von € 1,7 Mio. laut Vermerk "leihweise" an die Bw erfolgte und auf das Verrechnungskonto 3480 des Gesellschafters gebucht wurde. Ein Jahr später am 5. Feber 2007 wurde mit dem Vermerk/Verwendungszweck "Rückzahlung Darlehen M" der Betrag von € 1,761.577,77 von der Bw an den Gesellschafter gezahlt. Weitere nachverrechnete Zinsen wurden auf das Konto 6515 "Zinsen Darlehen Gesellschafter" an den Gesellschafter geleistet. Laut obigen Ausführungen handelt es sich bei den entsprechenden Verbuchungen auf den betr. Konten und Aufzeichnungen/Bezeichnungen um *Urkunden über das vorgenommene Rechtsgeschäft*, sodass für den UFS zunächst keine Veranlassung besteht, an der Richtigkeit der gewählten Bezeichnung oder Aufzeichnung zu zweifeln. Dies auch deshalb, weil es nach dem Dafürhalten des UFS den Erfahrungen im

Wirtschaftsleben widersprechen würde, dass über einen längeren Zeitraum eine Vielzahl von Belegvermerken und Verbuchungen "falsch oder mißverständlich" vorgenommen worden wären.

Festzuhalten ist, dass sohin sämtliche angebrachten Vermerke, Bezeichnungen und vorgenommene Verbuchungen in Widerspruch zu den nachmalig im Berufungsverfahren getätigten Behauptungen stehen.

Des Weiteren fällt auf, dass nicht die angesprochene Überentnahme des M von rund € 1,5 Mio. sondern vielmehr die Zahlung des Gesellschafters von € 1,7 Mio. sowie die ein Jahr später durchgeführte Rückzahlung von rund € 1,761 Mio. inklusive Zinsen miteinander korrespondieren. In der Berufung wird selbst seitens der Bw zugestanden, dass offenkundig eine Verzinsung erfolgt sei. Gleichzeitig wird jedoch u.a. in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt, dass es sich bei dem Betrag von € 1,761 Mio. um ein Darlehen der Bw an den Gesellschafter handle, was insgesamt für den UFS als widersprüchlich, wenig nachvollziehbar und in keinsten Weise miteinander in Einklang zu bringen erscheint.

Entgegen den Behauptungen des Bw zur "Leihe" spricht eben gerade auch die tatsächlich vorgenommene Verzinsung, wie selbst zugestanden, für die Zurverfügungstellung eines Darlehens, da nach eigenen Angaben eine "Leihe" unentgeltlich erfolgt wäre.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung ist jedenfalls von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die zumindest alle anderen als *weniger wahrscheinlich* erscheinen lässt. Der UFS gelangt daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung unter Berücksichtigung aller vorliegenden Umstände, insbesondere der vorliegenden Belege samt Vermerken und durchgeführten Verbuchungen, zu der Überzeugung, dass die Zurverfügungstellung des Betrages von € 1,7 Mio. im Feber 2006 durch den Gesellschafter nicht anders als ein Gesellschafterdarlehen qualifiziert werden kann und dass es sich bei den demgegenüber im Laufe des Berufungsverfahrens diesbezüglich ganz offenkundig widersprüchlichen und wenig nachvollziehbaren Angaben um bloße Schutzbehauptungen zwecks Steuervermeidung handelt.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 28. Juni 2012