



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GmbH, W., vertreten durch W.S., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 14. Dezember 2007 betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Zwischen der Stiftung1, der Stiftung2, der Stiftung3, der Stiftung4, der Stiftung5 und der Stiftung6 als Treugeberinnen und Herrn M.E. als Treuhänder wurde am 18. August 2003 ein Treuhandvertrag abgeschlossen. Die wesentlichen Bestimmungen dieses Treuhandvertrages lauten:

„§ 1

Der Treuhänder soll aufgrund eines zu errichtenden Abtretungsvertrages mit der F.G. über die Abtretung von 95% der Gesellschaftsanteile an der PGmbH Gesellschafter dieser Gesellschaft mit einem Geschäftsanteil, der einer zur Gänze bar eingezahlten Stammeinlage von EURO 33.250,00

(in Worten: EURO dreiunddreißigtausendzweihundertfünfzig) entspricht, werden.

Er soll diesen Geschäftsanteil anteilig wie folgt für die Treugeberinnen halten:

	<i>Stammeinlage</i>	<i>Abtretungspreis</i>	<i>Anteil an =PGmbH in % (gerundet)</i>
Stiftung1	4.648,00	91.427,18	13,28
Stiftung2	3.575,00	70.328,60	10,22

Stiftung3	7.151,00	140.657,21	20,43
Stiftung4	3.575,00	70.328,60	10,22
Stiftung5	3.575,00	70.328,60	10,22
Stiftung6	10.726,00	210.985,81	30,65
	33.250,00	654.056,00	95,00

§ 2

Erklärung des Treuhänders

Der Treuhänder erklärt hiermit, die in § 1 genannten Geschäftsanteile an der =GmbH nicht für eigene Rechnung zu erwerben, sondern als Treuhänder der in Punkt 1. genannten Treugeberinnen, die ihm dazu die in den Punkt 1. genannten Beträge zur Verfügung stellen werden.

§ 3

Übernahmeangebot an die K.T.

Festgehalten wird, dass die =F.G. der K.T. ein Abtretungsangebot im Ausmaß von 5% der Geschäftsanteile an der =GmbH, welche einer Stammeinlage in der Höhe von EUR 1.750,00 entsprechen, unterbreitet hat, welches von dieser nach Eintragung des Eigentumsrechtes an den Hotelliegenschaften zugunsten der =GmbH angenommen werden kann.

Der Treuhänder wird beauftragt, auf Grund des oben genannten Abtretungsangebotes, der K.T. für deren zu erwerbenden Gesellschaftsanteil im Ausmaß von EUR 1.750,00 selbst oder durch einen weiteren Treuhänder ein Übernahmeangebot zum Preis von EUR 72.672,83

zu legen. Die Treugeberinnen übernehmen von diesem Geschäftsanteil entsprechend ihren Gesellschaftsanteilen folgende Beträge:

	Stammkapital	Übernahmepreis
=Stiftung1	245,00	10.158,57
=Stiftung2	188,00	7.814,28
=Stiftung3	376,00	15.628,57
=Stiftung4	188,00	7.814,28
=Stiftung5	188,00	7.814,28
=Stiftung6	565,00	23.442,85
Gesamt	1.750,00	72.672,83

§ 4

Kapitalerhöhung

Der Treuhänder soll eine Kapitalerhöhung des Stammkapitals von EUR 35.000,00 um einen Betrag in der Höhe von EUR 1.565.000,00 auf einen Betrag in der Höhe von EUR 1.600.000,00 durchführen, wobei die Treugeberinnen hiervon entsprechend ihren unter 1 dargestellten Anteilen folgende Beträge übernehmen, und =F.G. keine Kapitalerhöhung übernehmen wird:

<i>Von</i>	<i>Um</i>	<i>Auf</i>		
1.750,00	0,00	1.750,00	=F.G.	0,11%
4.648,00	218.763,00	223.411,00	=Stiftung1	13,96%
3.575,00	168.280,00	171.855,00	=Stiftung2	10,74%
7.151,00	336.559,00	343.710,00	=Stiftung3	21,48%
3.575,00	168.280,00	171.855,00	=Stiftung4	10,74%
3.575,00	168.280,00	171.855,00	=Stiftung5	10,74%
10.726,00	504.838,00	515.564,00	=Stiftung6	32,22%
35.000,00	1.565.000,00	1.600.000,00		100,00%

§ 5

Nachrangiges Gesellschafterdarlehen

Der Treuhänder soll der Gesellschaft unverzüglich ein Gesellschafterdarlehen in der Höhe von EUR 2.358.271,17

zuführen. Die Treugeberinnen verpflichten sich, an den Treuhänder folgende, ihrem Anteil an der Gesellschaft entsprechenden Betrag zu zahlen:

=Stiftung1	329.650,80	13,98%
=Stiftung2	253.577,55	10,75%
=Stiftung3	507.155,09	21,51%
=Stiftung4	253.577,55	10,75%
=Stiftung5	253.577,55	10,75%
=Stiftung6	760.732,63	32,26%
<i>Gesamt</i>	<i>2.358,271,17</i>	<i>100,00%</i>

§ 6

Zahlungen

Die Treugeberinnen verpflichten sich folgende Beträge an den Treuhänder auf dessen Konto mit der Bezeichnung 'Treuhandschaft' bei der Bank, Kto Nr 1, BLZ 2, so zu bezahlen, dass dieser bis spätestens 21.8.2003 darüber verfügen kann:

		<i>EUR</i>
13,98%	=Stiftung1	650.000,00
10,75%	=Stiftung2	500.000,00
21,51%	=Stiftung3	1.000.000,00
10,75%	=Stiftung4	500.000,00
10,75%	=Stiftung5	500.000,00
32,26%	=Stiftung6	1.500.000,00

100,00%		4.650.000 00
---------	--	--------------

Sämtliche Zahlungen der Treugeberinnen werden dem Treuhänder mit dem Auftrag geleistet, die in dieser Vereinbarung, insbesondere in den Punkten 1, 3, 4 und 5 genannten Geschäftsanteile für die Treugeberinnen zu erwerben, die Kapitalerhöhung durchzuführen sowie das nachrangige Gesellschafterdarlehen zuzuführen. Der Treuhänder wird berechtigt, die dafür notwendigen Zahlungen entsprechend der Anteile der Treugeberinnen, jedoch mit einer Abweichung bis maximal EUR 1,00, die sich aus mathematischer Rundung ergeben kann, durchzuführen.

.....

§ 8

Aufschiebende Bedingung

Diese Treuhandvereinbarung wird unter der aufschiebenden Bedingung des Einlangens sämtlicher, in diesem Vertrag genannten Zahlungen auf dem in Punkt 6 genannten Treuhandkonto (Datum der Wertstellung) geschlossen.

§ 9

Verpflichtungen des Treuhänders

Der Treuhänder verpflichtet sich und seine Erben (Rechtsnachfolger):

- a) über die in § 1 beschriebenen Teile seines Geschäftsanteils nicht ohne ausdrückliche Zustimmung der jeweiligen Treugeberin zu verfügen;*
- b) alle ihm aufgrund des Geschäftsanteils zukommenden Anteile am Reingewinn der =GmbH unverzüglich an die Treugeberinnen im Verhältnis ihrer Stammeinlagen zueinander auszuzahlen oder nach deren Weisung zu verwenden;*
- c) für diesen Treuhandvertrag gelten die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages sinngemäß und hat der Treuhänder seine Beschlüsse nach Maßgabe des Ergebnisses der Beschlüsse der Treugeberinnen zu fassen;*
- d) die Treugeberinnen von allen Verständigungen und Benachrichtigungen unverzüglich zu unterrichten, die ihm als Gesellschafter der Gesellschaft zukommen;*
- e) die Treugeberinnen überhaupt von allen ihm zur Kenntnis gelangenden Ereignissen zu unterrichten, die geeignet sind, die Interessen der Gesellschaft zu beeinflussen;*
- f) die ihm nach Gesetz und Erklärung zur Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung zukommenden Mitgliedschaftsrechte nur nach den von den Treugeberinnen erteilten Weisungen unter Wahrung deren Interessen auszuüben.*

..... "

Mit Vereinbarung vom 22. August 2003 hat Herr M.E. alle ihm aus dem Treuhandvertrag zukommenden Rechte und Pflichten an den künftigen Treuhänder Herrn D.M. übertragen.

Mit Abtretungsvertrag vom 22. August 2003 wurden von der -F.G. ihre 95 % Geschäftsanteile an der -GmbH an Herrn D.M. um den Abtretungspreis von € 654.056,00 abgetreten.

Vom Gesellschafterdarlehen wurde am 22. August ein Teilbetrag von € 1,205.300,34 auf ein Konto der GmbH, der Berufungswerberin, bei der Bank überwiesen. Der Restbetrag in der Höhe von € 1,152.970,83 wurde vom Treuhänder zur Rückführung eines an die

Berufungswerberin kurzfristig gewährten Kredites (Nominale € 1,150.000,-- und Zinsen € 2.970,83) direkt an den Kreditgeber überwiesen. In der Buchhaltung wurden die entsprechenden Beträge durch Umbuchung als Gesellschafterdarlehen erfasst.

Im Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses der Berufungswerberin zum 31. Dezember 2003 findet sich bei den rechtlichen Verhältnissen neben „nachrangiges Gesellschafterdarlehen“ folgender Vermerk:

„Mit Schreiben vom 5. November 2003 erklärt der Gesellschafter D.M. sämtliche Forderung aus der Gewährung eines Gesellschafterdarlehens (einschliesslich allfälliger Zinsen oder Erhöhungen) gegenüber nicht nachrangig gestellten Forderungen anderer Gläubiger nachrangig zu stellen.“

In den Erläuterungen findet sich bei den Verbindlichkeiten unter nachrangige Gesellschafterdarlehen:

„Diese Position betrifft zur Gänze die mit Erklärung vom 5. November 2004 nachrangig gestellten Verbindlichkeiten gegenüber dem Gesellschafter D.M..“

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde für das Gesellschafterdarlehen der Berufungswerberin mit Bescheid vom 14. Dezember 2007 die Gebühr gemäß [§ 33 TP 8 Abs. 1 GebG](#) mit € 18.866,17 vorgeschrieben. Begründet wurde diese Vorschreibung damit, dass die von den Treugebern dem Treuhänder zur Verfügung gestellten Mittel vom Treuhänder am 22. August 2003 an die Gesellschaft als Darlehensnehmerin überwiesen wurde und unter dem Titel Gesellschafterdarlehen verbucht und in die Bilanz als nachrangiges Gesellschafterdarlehen ausgewiesen wurde. Es handelt sich um ein gebührenpflichtiges Darlehen eines Gesellschafters. Die bestehende Treuhandschaft ändert daran nichts.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

„Gegenstand des Ihnen vorgelegten Treuhandvertrages ist der Erwerb von 95 % der Geschäftsanteile an der =GmbH auf Rechnung der Treugeber.

Weiters wird in § 5 des Treuhandvertrages geregelt, dass der Treuhänder der Gesellschaft unverzüglich ein Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 2.358.271,17 zuführen soll. Die Treugeberinnen verpflichten sich, an den Treuhänder die entsprechenden Beträge zu bezahlen, damit der Treuhänder die Mittel unverzüglich der Gesellschaft zur Verfügung stellen kann.

Über das Darlehen wurde kein weiterer Vertrag errichtet.

Die Zahlung des Treuhänders ist am 22. August 2003 erfolgt und wurde bei der Darlehensnehmerin unter dem Titel ‚Gesellschafterdarlehen‘ verbucht.

Im Namen unserer Mandantin vertreten wir die Rechtsansicht, dass dieser Vorgang aus folgenden Gründen keine Gebührenschuld auslöst:

1) Über das Darlehen wurde keine gebührenrechtlich relevante Urkunde errichtet.

2) Der Ersatzbeurkundungstatbestand gemäß [§ 33 TP 8 Abs 4 GebG](#), wonach bei Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft die Aufnahme in die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Büchern und Aufzeichnungen als Urkunde gilt, kommt aus folgenden Gründen nicht zur Anwendung:

Der Anwendungsbereich des Ersatzbeurkundungstatbestandes ist auf Darlehen des unmittelbaren Gesellschafters an seine Gesellschaft beschränkt.

Der angeführte Treuhandvertrag enthält zwei Treuhandverhältnisse:

- Treuhandverhältnis 1 regelt im Rahmen einer Volltreuhandschaft die Beteiligung an der =GmbH;
- Treuhandverhältnis 2 betrifft das Darlehen und ist als bloße Ermächtigungstreuhand ausgestaltet.

TREUHANDVERHÄLTNIS 1 (VOLLTREUHAND)

Gesellschafter: Treuhänder

Gesellschaft: =GmbH

In Anlehnung an die vom VwGH in seinem Erkenntnis 98/16/0133 vom 1. September 1999 dargelegten Unterscheidungsmerkmalen zwischen einer Volltreuhandschaft (fiduziarische Treuhand) und einer bloßen Ermächtigungs-(Verwaltungs-)treuhand handelt es sich bei dem vorliegenden Vertrag hinsichtlich der Geschäftsanteile an der =GmbH um die Begründung eines Volltreuhandschaftsverhältnisses, bei dem nicht nur die Verfügungsrechte (zB Stimmrechte) übertragen werden, sondern das Vollrecht an den Gesellschaftsrechten. Wie der VwGH in der zitierten Erkenntnis ausführt, sind Merkmale für eine Volltreuhandschaft insbesondere das Auftreten nach Außen als Vollberechtigter, das zumindest vorläufige Beziehen von Gewinnanteilen etc.

Alle diese Merkmale werden von dem vereinbarten Treuhandverhältnis hinsichtlich der Geschäftsanteile an der =GmbH erfüllt. Gemäß § 1 des Treuhandvertrages ist der Treuhänder im Innenverhältnis verpflichtet, die Beteiligung an der =GmbH im eigenen Namen von einem Dritten zu erwerben. § 9 des Treuhandvertrages regelt die Verwendung des dem Treuhänder zukommenden Anteiles am Reingewinn.

FESTSTELLUNG 1

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass die Geschäftsanteile an der =GmbH im Rahmen einer Volltreuhandschaft von den Treuhändern gehalten werden. Dementsprechend sind die Treugeber zivilrechtlich nicht Gesellschafter der =GmbH.

Durch ein Darlehen von den Treugebern wird daher der Ersatzbeurkundungstatbestand nach [§ 33 TP 8 Abs 4 GebG](#) mangels Gesellschafterstellung nicht erfüllt.

TREUHANDVERHÄLTNIS 2 (ERMÄCHTIGUNGSTREUHAND)

Darlehnsgeber: Treugeber

Gesellschaft: =GmbH

Im vorliegenden Treuhandvertrag wird der Treuhänder im Innenverhältnis verpflichtet, der Gesellschaft auf Rechnung der Treugeber ein Darlehen zur Verfügung zu stellen.

Hinsichtlich des Darlehens, das gemäß dem vorliegenden Vertrag der Treuhänder im Auftrag des Treugebers gewährt, liegt eine Ermächtigungstreuhand vor. Dem Treuhänder wird nur kurzfristig das Geld von den Treugebern zur Verfügung gestellt, damit dieser das

Geld sofort an die Gesellschaft weiterleitet. Diesbezüglich finden sich eindeutige Regelungen in den §§ 5 und 6 des Treuhandvertrages.

Gemäß dem VwGH-Erkenntnis 2001/16/0338 vom 17. Oktober 2001 liegt eine Ermächtigungstreuhand dann vor, wenn nach dem klaren Wortlaut der getroffenen Vereinbarungen die Art der Ausübung des dem Treuhänder übertragenen Verfügungsrechts auf die Ausführung eines Auftrags beschränkt ist. Der Treuhänder hat damit bloß eine einzige, innerhalb weniger Tage zu vollziehende Möglichkeit, über das ihm übertragene Recht zu disponieren. Als weiteres Merkmal führt der VwGH den Umstand an, dass der Treuhänder keinen Einfluss auf die Rückführung des Darlehens hat.

FESTSTELLUNG 2

Die im Treuhandvertrag getroffenen Vereinbarungen hinsichtlich der Vergabe eines Darlehens an die =GmbH erfüllen sämtliche Merkmale für das Vorliegen einer Ermächtigungstreuhand entsprechend dem zitierten VwGH-Erkenntnis.

Dem VwGH-Erkenntnis 2001/16/0338 vom 17. Oktober 2001 folgend, kommt bei einer Ermächtigungstreuhand dem Treugeber die Stellung des Darlehensgebers zu.

GRAPHISCHE DARSTELLUNG

.....

SCHLUSSFOLGERUNG

Wie oben bereits ausführlich dargestellt (siehe auch graphische Darstellung), sind

- 1) einerseits die Treuhänder auf Grund der Volltreuhandenschaft hinsichtlich der Geschäftsanteile an der =GmbH Gesellschafter der =GmbH. und*
- 2) andererseits ist den Treugebern die Darlehensgewährung auf Grund der Ermächtigungstreuhand zuzurechnen .*
- 3) Daher sind die Voraussetzungen für die Erfüllung des Ersatzbeurkundungstatbestandes gemäß [§ 33 TP 8 Abs 4 GebG](#) mangels Gesellschafterstellung des Darlehnsgebers nicht erfüllt.*

Wir beantragen daher, den Gebührenbescheid vom 14. Dezember 2007 ersatzlos aufzuheben.

Bei Entscheidung unserer Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragen wir eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat."

Diese Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Berufungsvorentscheidung vom 29. September 2008 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

„Unbestritten ist, dass der Treuhänder auf Grund des Treuhandvertrages 95% der Geschäftsanteile der Bw als Volltreuhänder erworben hat. Das Wesen der Volltreuhandenschaft liegt zivilrechtlich darin, dass der Treuhänder nach außen hin unbeschränkt Eigentümer ist, im Innenverhältnis hingegen obligatorisch an den Treugeber gebunden ist. Das bedeutet, dass bei der fiduziarischen Treuhandenschaft das Vollrecht vom Treugeber an den Treuhänder übertragen wird, der es im eigenen Namen aber im Interesse des Treugebers auszuüben hat. Der Treuhänder ist laut Firmenbuch Gesellschafter der Bw. Im Treuhandschaftsvertrag wurde auch bereits die Zuführung des nachrangigen Gesellschafterdarlehen vereinbart. Das Gesellschafterdarlehen wurde in der Bilanz auch entsprechend als Gesellschafterdarlehen verbucht. Da im Gebührengesetz das strenge Urkundenprinzip gilt, ist dieses Darlehen dem

entsprechend auch zu vergebühren. Die Gebührenpflicht richtet sich nach dem Urkundeninhalt (§ 17 Abs.1 GebG). Auch die Ersatzurkunde ist eine Urkunde im Sinne des [§ 17 Abs 1 GebG](#)."

Im Vorlageantrag wird im Wesentlichen das Vorbringen in der Berufung wiederholt.

Dem Finanzamt wurde vorgehalten, dass laut § 6 des Treuhandvertrages dem Treuhänder die Beträge mit bestimmten Aufträgen überwiesen wurden, nämlich zum Erwerb der im Vertrag genannten Geschäftsanteile, zur Durchführung der Kapitalerhöhung und zur Zuführung des nachrangigen Gesellschafterdarlehens. Dem Treuhänder war es nicht möglich, die überwiesenen Geldbeträge auch anders zu verwenden, weswegen von einer Übertragung des Vollrechtes an den überwiesenen Geldbeträgen keine Rede sein kann.

In der dazu abgegebenen Stellungnahme wurde ausgeführt, dass auch die Ersatzurkunde eine Urkunde nach [§ 17 Abs. 1 GebG](#) ist, deren Inhalt für die Festsetzung der Gebühr maßgebend ist. In der Bilanz zum 31.12.2003 ist das „nachrangige Gesellschafterdarlehen“ ausgewiesen und im Anhang unter Punkt 5. Verbindlichkeiten als solches dargestellt. Vereinbart ist nicht die Hingabe eines Darlehens schlechthin, sondern ausdrücklich die eines Gesellschafterdarlehens. Die Gesellschafterstellung des Darlehensgebers ist unbestritten. Die Verwendungsbeschränkung besteht hier darin, dass ein Gesellschafterdarlehen gewährt wird. Nach dem Treuhandvertrag wollten die Treuhänder (gemeint wahrscheinlich die Treugeberinnen) auch kein anderes Darlehen geben. Die vertragsentsprechende Gewährung ist nach [§ 33 TP 8 GebG](#) ersatzbeurkundet worden. Der Sachverhalt ist anders gelagert als in dem in der Berufung zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.10.2001, [2001/16/0338](#). In der Berufung ist keinerlei Auseinandersetzung enthalten, warum der Auftrag ausdrücklich zur Gewährung eines Gesellschafterdarlehens erteilt wurde, obwohl dies angeblich nicht erfolgt sein sollte. Die VwGH-Aussage, dass bei einer Ermächtigungstreuhand dem Treugeber die Stellung des Darlehensgebers zukommt, ist sachverhaltsbezogen erfolgt und demnach unter Berücksichtigung des Sachverhaltes zu verstehen. Weiter ist darauf hinzuweisen, dass die Gesellschafter den Jahresabschluss genehmigen müssen. Spätestens hier ist ein Gesellschafterdarlehen zustande gekommen.

Mit Schriftsatz vom 18. Juli 2012 wurden von der Berufungswerberin auf den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf die beantragte mündliche Verhandlung verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unbestritten ist, dass ein Darlehen vorliegt. Strittig ist, ob das Darlehen von den „Treugeberinnen“ oder vom „Treuhänder“ gewährt wurde. Entscheidend ist hier die Frage, von wem das Darlehen gewährt wurde.

Sowohl für Darlehen ([§ 33 TP 8 Abs. 4 GebG](#)) als auch für Kredite ([§ 33 TP 19 Abs. 2 GebG](#)) entsteht die Gebührensschuld auch ohne Urkundenerrichtung, wenn ein Gesellschafter seiner Gesellschaft Geld leiht 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 Zuführung eines nachrangigen Gesellschafterdarlehens wurde in dem Treuhandvertrag vom 18. August 2003 vereinbart.

Unter Treuhand versteht man die Übertragung von Rechten auf einen anderen, den Treuhänder, damit sie dieser im eigenen Namen, aber fremden Interesse, für den Treugeber oder einen Dritten (Begünstigten) wahrnehme. Der Treuhänder ist im Außenverhältnis unbeschränkt Verfügungsberechtigt, im Innenverhältnis jedoch obligatorisch gebunden und für treuwidriges Verhalten verantwortlich.

Die Treuhand kann, abhängig von der Beschaffenheit der Verfügungsmacht des Treuhänders, unter anderem als Vollrechtstreuhand oder als Ermächtigungstreuhand konstruiert werden. Während bei der Vollrechtstreuhand treuhänderische Vollbefugnisse verliehen werden, soll dem Treuhänder der Ermächtigungstreuhand lediglich eine Befugnis, die er im eigenen Namen aber fremden Interesse wahrnimmt, erteilt werden. Der Treuhänder erwirbt nicht Eigentum (Vollrecht), sondern Verwaltungsrechte als Eigenrechte zur Geltendmachung fremder Interessen.

Das Wesen der Ermächtigungstreuhand liegt in dem Umstand, dass der Treugeber nur ein Verfügungsrecht in Bezug auf ein Vollrecht, das beim Treugeber verbleibt, erwirbt. In seinem Erkenntnis vom 17. Oktober 2001, 2001/16/0338, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt:

„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 zugehört worden sind, gewesen ist.“

Nach § 5 des Treuhandvertrages, dessen Überschrift „Nachrangiges Gesellschafterdarlehen“ lautet, verpflichtet sich der Treuhänder unverzüglich der Gesellschaft ein Gesellschafterdarlehen zuzuführen. Die Treugeberinnen verpflichteten sich, an den Treuhänder die ihrem Anteil an der Gesellschaft entsprechenden Beträge zu bezahlen. Nach der Überschrift dieser Vertragsbestimmung wurde der Treuhänder beauftragt, der Gesellschaft

dieses Darlehen nachrangig zu gewähren. Damit wird bestätigt, dass der Treuhänder nicht über den Geldbetrag verfügen konnte. Der Treuhänder wurde von vornherein zu einer festgelegten Handlung, nämlich zur Verwendung eines Geldbetrages als nachrangiges Darlehen, ermächtigt.

Laut § 6 des Treuhandvertrages werden die Geldbeträge der Treugeberinnen dem Treuhänder mit dem Auftrag überwiesen, die in der Vereinbarung genannten Gesellschaftsanteile für die Treugeberinnen zu erwerben, die Kapitalerhöhung durchzuführen und das nachrangige Gesellschafterdarlehen zuzuführen. Nach dem klaren Wortlaut dieser Vertragsbestimmung wurden die Beträge dem Treuhänder mit bestimmten Aufträgen überwiesen. Der Treuhänder war somit hinsichtlich der Art der Ausübung der ihm übertragenen Verfügungsrechte auf die Ausführung dieser Aufträge beschränkt. Der Treuhänder konnte die ihm überwiesenen Geldbeträge nur

- 1) zum Erwerb der im Vertrag genannten Geschäftsanteile
 - 2) zur Durchführung der Kapitalerhöhung und
 - 3) zur Zuführung des nachrangigen Gesellschafterdarlehens
- verwenden.

Aus diesen beiden Bestimmungen des Treuhandvertrages ergibt sich, dass diese überwiesenen Geldbeträge vom Treuhänder nur für den Erwerb der im Vertrag genannten Geschäftsanteile, die Durchführung der Kapitalerhöhung und die Zuführung des nachrangigen Gesellschafterdarlehens verwendet werden konnten. Bei einer derartigen Vereinbarung kann von der Übertragung des Vollrechtes an den überwiesenen Geldbeträgen an den Treuhänder keine Rede sein. Daraus folgt aber, dass nicht der Treuhänder, sondern die Treugeberinnen Darlehensgeberinnen dieses nachrangigen Gesellschafterdarlehens waren. Damit wurde der Berufungswerberin das Darlehen von Nichtgesellschafterinnen gewährt. Bei diesem Sachverhalt liegt keine Ersatzbeurkundung im Sinne des [§ 33 TP 8 Abs. 4 GebG](#) vor.

Gesellschafter der Gesellschaft sind nicht die Treugeberinnen, sondern der Treuhänder. Dass die laut dem Treuhandvertrag von einem Teil des überwiesenen Geldbetrages vom Treuhänder zu erwerbenden Gesellschaftsanteile von diesem als Volltreuhänder erworben wurden, wird nicht bestritten und steht auch mit den §§ 2 und 9 des Treuhandvertrages im Einklang.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. August 2012