



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 Rechtsgebühr 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) noch 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 Gebäudekauf*" als Forderungen gegenüber der Gesellschaft verbucht.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw gemäß § 201 BAO, da keine ordnungsgemäße Gebührenanzeige und –entrichtung erfolgt sei, mit Bescheid vom 8. Juli 2005, StrNr, hinsichtlich der von den Gesellschaftern gewährten Darlehen gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 Gebührengesetz (GebG), BGBl. 1957/267 idgF, die 0,8%ige Rechtsgebühr im Betrag von € 53.283,65 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde die Aufhebung der Gebührenfestsetzung begehrt und 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.

Der in der Folge (lt. Aktenvermerk) vom Finanzamt erbetenen Vorlage des bezughabenden Kreditvertrages wurde seitens der Bw nicht entsprochen. Unter Verweis auf die gebührenpflichtige Ersatzbeurkundung iSd § 33 TP 8 Abs. 4 GebG wurde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Oktober 2006 als unbegründet abgewiesen.

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

Vom UFS wurde die Berufung der Großbetriebsprüfung mit dem Ersuchen um Stellungnahme übermittelt; die am 27. April 2007 erstattete Stellungnahme lautet:

"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 privaten 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 Passivsaldo 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."

Dazu dem UFS übermittelt wurden die folgenden, von der Bw eingeholten Urkunden:

1. Kreditvertrag vom 17. Juli 2000 über Einräumung eines Währungskredites bis zum Gegenwert ATS 132,400.000 durch die BankX an die beiden GmbH-Gesellschafter A und B;
2. "Private Schuldübernahme gemäß § 1405 ABGB" vom 7. August 2003, wonach die M-GmbH nunmehr die aus dem Kreditverhältnis (Vertrag 17.7.2000) den Gesellschaftern entstandenen Obligationen im Teilbetrag von € 6,177.000 übernimmt und die Gesellschafter aus ihrer diesbezüglichen Haftung entlassen werden.

Auf nochmalige Anfrage hinsichtlich der weiteren ATS 6,649.889,15 wurde seitens der GroßBP mitgeteilt, es handle sich hierbei nicht um aus dem Bankkredit herstammende Gelder sondern um anderweitige Geldmittel der beiden Gesellschafter, die von diesen der GmbH erstmalig zur Verfügung gestellt worden seien, jedenfalls nicht um bestehende und von der GmbH übernommene Schulden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG sind Darlehensverträge mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache zu vergebühren.

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

Gebührenschild 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**). Der Darlehensschuldner (= Gesellschaft) hat diesfalls 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.

Als Gesellschaft iSd § 33 TP 8 Abs. 4 GebG gilt ua. die Gesellschaft mit beschränkter Haftung. 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 wird. Voraussetzung ist dennoch der Abschluss eines Darlehensvertrages an die Gesellschaft, also eines Realkontraktes, der durch die Zuzählung der Darlehensvaluta zustande kommt.

Demgegenüber ist die Übernahme einer schon bestehenden Darlehensschuld durch eine Person, die bisher noch nicht Schuldner war, weder eine neue Beurkundung des Darlehens noch ein Vereinbarungsdarlehen, sondern eine mangels einer dafür vorgesehenen Tarifpost gebührenfreie Schuldübernahme gemäß § 1405 ABGB.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur GebG-Novelle 1976 (338 BlgNR 14. GP), mit der die Ersatzbeurkundung von Gesellschafterdarlehen eingeführt wurde, gilt der Ausweis eines Gesellschafterdarlehens in den nach abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Büchern und Aufzeichnungen der Gesellschaft als Beurkundung, "da diese Bücher und Aufzeichnungen **grundsätzlich geeignet sind, über die Zuzählung des Darlehens Beweis zu erbringen** und daher häufig infolge des Naheverhältnisses des Gesellschafters zu seiner Gesellschaft von der Errichtung einer förmlichen Urkunde abgesehen wird".

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 etc. eingeordnet sind. Da es sich bei diesen Aufzeichnungen um Urkunden über das Rechtsgeschäft handelt, gilt auch hier der Grundsatz des Gebührengesetzes, dass für die Festsetzung der Gebühr der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde maßgeblich ist (vgl. zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band I Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 8, insbes. Rzn. 3, 18 und 35 f.)

Im Gegenstandsfalle kann am Zustandekommen des Gesellschafterdarlehens an die Bw insofern kein Zweifel bestehen, als im Zuge der Betriebsprüfung vom steuerlichen Vertreter A, der zugleich Gesellschafter und Prokurist der Bw ist, selbst angegeben wurde, dass die beiden Gesellschafter der Bw erstmalig im Jahr 2000 ein Darlehen gewährt haben, worüber keine Urkunde errichtet, sondern das Darlehen in die Bücher aufgenommen wurde. Damit übereinstimmend wurde auf den vorliegenden Verrechnungskonten der Gesellschafter das jeweils hälftige Darlehen als Darlehensforderung gegenüber der Gesellschaft verbucht, dies unter der Bezeichnung "**Darlehen** für Gebäudekauf". Wie oben dargelegt, gibt die Bezeichnung der entsprechenden Konten zufolge des "Urkundenprinzips" grundsätzlich Aufschluss darüber, um welches Rechtsgeschäft es sich konkret – hier also um einen Darlehensvertrag – handelt und gilt der Ausweis des Gesellschafterdarlehens in den zu führenden Büchern und Aufzeichnungen der Gesellschaft grundsätzlich als Beweis über die **Zuzählung** des Darlehens, womit das Darlehensgeschäft zwischen Gesellschaftern und Bw als Realkontrakt rechtswirksam zustande gekommen ist.

Entgegen der dazu widersprüchlichen Sachverhaltsdarstellung in der Berufung, anstelle einer Darlehensgewährung sei vielmehr eine bloße Schuldübernahme, dh. eine bloße Übernahme eines bei der Bw bestehenden Obligos erfolgt, steht aber aufgrund der obigen Umstände sowie insbesondere auch anhand des nunmehr vorgelegten Kreditvertrages vom 17. Juli 2000 in Zusammenhalt mit den Ausführungen in der Stellungnahme der Großbetriebsprüfung (siehe eingangs) fest, dass die Gesellschafter im Jahr 2000 bei der BankX ausdrücklich zum Zweck der "Ankaufsfinanzierung der Betriebsliegenschaft" einen Kredit in Höhe von ATS 132,4 Mio. aufgenommen und davon für den beabsichtigten Liegenschaftserwerb ATS 85 Mio. sowie weitere rund ATS 6,6 Mio. aus je eigenen anderweitigen Mitteln, insgesamt sohin die rund ATS 91,6 Mio., verwendet haben. Dh. die Gesellschafter haben der Bw – anstelle der behaupteten Schuldübernahme – im Jahr 2000 eindeutig "frische" Geldmittel, vorwiegend aus der Kreditaufnahme, zugeführt; dies in der Form des dementsprechend verbuchten und damit beurkundeten Darlehens offenkundig, wie auch aus der Berufung hervorgeht, bis zur endgültigen Durchführung des Erwerbes.

Dem Umstand, dass die Bw dieses Darlehen zur Abdeckung/Tilgung eigener Bankverbindlichkeiten verwendet haben sollte, kommt gegenständlich keinerlei rechtliche Bedeutung zu und kann auch nicht dazu führen, das Darlehensgeschäft etwa "indirekt" als Schuldübernahme zu beurteilen.

Entgegen der Darstellung in der Berufung hat somit im Jahr 2000 keine Schuldübernahme von Seiten der Gesellschafter stattgefunden, sondern hat vielmehr die Bw Jahre danach - wie aus der am 7. August **2003** abgeschlossenen "Privativen Schuldübernahme gemäß § 1405 ABGB" hervorkommt – von den Gesellschaftern deren bestehendes Obligo (€ 6.177.000) aus dem

Kreditvertrag vom 17. Juli 2000 als neuer Kreditnehmer zur Zahlung übernommen, was buchhalterisch seinen Niederschlag in der entsprechenden Erhöhung der Bankverbindlichkeiten der Bw im Jahr 2003 gefunden hatte. Diese "Schuldübernahme" war zutreffend als gebührenrechtlich steuerneutral qualifiziert worden.

Wenn die Bw vermeint, da bereits der Kreditvertrag zu vergebühren war, könne die Darlehensgewährung nicht eine nochmalige 0,8%ige Gebühr auslösen, so ist dem entgegen zu halten, dass steuerlich bzw. gebührenrechtlich jeder Tatbestand für sich zu betrachten ist. Der zwischen der Bank und den beiden Gesellschaftern abgeschlossene Kreditvertrag, welcher der Kreditvertragsgebühr nach § 33 TP 19 GebG zu unterwerfen war, ist daher streng zu unterscheiden von dem gegenständlich in Streit gezogenen "Gesellschafterdarlehen". Es handelt sich also um zwei unterschiedliche Rechtsinstitute, die zudem zwischen verschiedenen Vertragsparteien abgeschlossen wurden.

In Anbetracht der obigen Sach- und Rechtslage hat daher das Finanzamt zu Recht gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 und 4 GebG hinsichtlich des Gesellschafterdarlehens die Rechtsgebühr vorgeschrieben. Gegen die Höhe der Vorschreibung wurde im Übrigen kein Einwand erhoben. Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 10. Mai 2007