

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Pirklbauer Steuerberatung GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern betreffend Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 8 GebG 1957 für das Jahr 1993 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **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**

Im Jahr 1996 fand bei der L GmbH & Co KG (= Bw.) eine Prüfung der Gesellschaftsteuer und Gebühren statt (Bericht vom 22. Mai 1996 zu AB-Nr. X).

Der Prüfer stellte u.a. fest, dass laut Kommanditgesellschaftsvertrag vom 9. April 1992 (richtig wohl: 9. April 1991) FS sein Einzelunternehmen – mit Ausnahme der im Ergänzungsvertrag vom 9. April 1992 (richtig wohl wiederum: 9. April 1991) angeführten Wirtschaftsgüter – in

die neu gegründete GmbH & Co KG eingebracht habe (Tz. 1 des Berichtes).

Bis zum 28. Februar 1991 habe unter den Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens ein "Verrechnungskonto FS GmbH" mit einem Stand von 2.661.889,31 S bestanden. Dieses Verrechnungskonto sei in der nunmehrigen GmbH & Co KG weiter geführt und unter den "sonstigen Verbindlichkeiten" als Darlehen verbucht worden. Im geprüften Zeitraum habe dieses Verrechnungskonto per 28. Februar 1993 einen Höchststand von 5.151.200,25 S erreicht. Dieser Vorgang unterliege gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG einer Gebühr von 0,8 %, diese betrage somit 41.210,00 S (Tz. 3 des Berichtes).

Das Finanzamt setzte, dieser Prüfungsfeststellung folgend, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 5.151.200,00 S mit Bescheid vom 14. Juni 1996 eine 0,8%ige Gebühr, somit 41.210,00 S, fest und verwies zur Begründung auf den genannten Prüfungsbericht.

Mit Eingabe vom 8. Juli 1996 erhab die Bw. Berufung gegen diesen Bescheid und brachte dazu im Wesentlichen vor, dass sich die im angefochtenen Bescheid angeführte Bemessungsgrundlage betreffend Forderungen der L GmbH an die L GmbH & Co KG wie folgt zusammensetze:

Forderungen gegenüber FS (damals Einzelunternehmen) zum 1. März 1991	2.661.889,31 S
Verkauf des Warenlagers an die KG zum 1. März 1991	580.102,80 S
Stehen gelassene Gewinne der Jahre 1992 und 1993 sowie Geschäftsführerbezüge der Jahre 1992 und 1993	1.909.207,89 S
Summe	5.121.200,00 S

FS habe sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen mit Wirksamkeit 1. März 1991 in die L GmbH & Co KG eingebracht. Die Rechtsgrundlage für die Vorschreibung gegenständlicher Gebühr bilde die Bestimmung des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG, welche Gesellschafterdarlehen regle. Das Vorliegen eines Darlehensvertrages sei somit Voraussetzung für die Gebührenpflicht. Dies bedeute, dass eine ausdrückliche oder konkludente Einigung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft über die Darlehensgewährung vorliegen müsse. Das bloß faktische "Stehen lassen" von Gewinnen stelle dem BMF-Erlass 104a (gemeint sind wohl die bei Frotz/Hügel/Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, im Erlassteil unter der Z. 104a wiedergegebenen Erlässe des BMF vom 2. November 1977 und vom 9. Jänner 1978) zufolge

keinen Darlehens- oder Kreditvertrag dar. Ebenso wenig stelle die Unterlassung der Geltendmachung einer Forderung aus einem anderen Rechtsgeschäft, wie beispielsweise einem Geschäftsführervertrag oder einer Warenlieferung, mit der Gesellschaft einen Darlehens- oder Kreditvertrag dar. Aber auch die Stundung derartiger Forderungen, die die Causa des Rechtsgeschäftes unberührt lasse, stelle weder einen Darlehens- noch einen Kreditvertrag dar. Würden nicht behobene Gewinne oder andere von der Gesellschaft geschuldete Beträge auf einem Privatkonto verbucht, so liege in der Regel selbst dann kein Gesellschafterdarlehen vor, wenn für derartige Konten eine Verzinsung vereinbart würde. Nach allgemeinen Gebührenrechtlichen Grundsätzen müsse der Darlehensvertrag bereits zum Zeitpunkt der Urkundenerrichtung gültig zustande gekommen sein, wobei bei Ersatzbeurkundungen nichts Abweichendes gelten könne. Eine Gebühr falle dann nicht an, wenn im Rahmen der Einbringung gemäß Art. IV Umgründungssteuergesetz ein Darlehen an die übernehmende Gesellschaft – gegenständlich die Kommanditgesellschaft – im Rahmen des Einbringungsvertrages oder durch Aufnahme in die Bücher beurkundet werde, der Darlehensvertrag aber zu diesem Zeitpunkt nicht gültig sei, weil die Kommanditgesellschaft mangels Eintragung in das Firmenbuch noch nicht bestehe, sodass auch die Forderung der GmbH an das Einzelunternehmen FS zum 1. März 1991 mit 2,661.889,31 S nicht von der Gebührenpflicht nach § 33 TP 8 Abs. 4 GebG zu erfassen sei. Im vorliegenden Fall liege daher ein Gesellschafterdarlehen nicht vor, weshalb beantragt werde, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Juli 1996 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Werde 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 worden sei, als Urkunde. Im vorliegenden Fall sei ein bis zum 28. Februar 1991 unter den Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens bestehendes "Verrechnungskonto FS GmbH" mit einem Stand von 2,661.889,31 S in der am 1. März 1991 errichteten L GmbH & Co KG weiter geführt und unter den sonstigen Verbindlichkeiten als Darlehen verbucht worden. Zum Zeitpunkt der Urkundenerrichtung bzw. Ersatzbeurkundung müsse daher ein gültig zustande gekommener Darlehensvertrag vorliegen. Laut Firmenbuchauszug bestehe die Firma seit 1. März 1991. Aus der Verbuchung als Darlehen ergebe sich zwingend der Schluss, dass zwischen den Vertragspartnern vor dieser Verbuchung ein Darlehensvertrag zustande gekommen sei. Zu den vom Einzelunternehmen eingebrachten Verbindlichkeiten sei festzustellen, dass die dem

Darlehensvertrag wesensmäßige "Übergabe ins Eigentum" auch durch Schuldumwandlung – also die Umwandlung eines Verrechnungsguthabens in eine Darlehensforderung bzw. entsprechende Darlehensschuld – erfolgen könne. Zum Zeitpunkt des Höchststandes des Verrechnungskontos sei daher ein gültig zustande gekommener Darlehensvertrag vorgelegen.

Am 21. August 1996 beantragte die Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die in der Berufungsvorentscheidung aufgestellte Behauptung, die KG habe das Verrechnungskonto an die GmbH weiter geführt und als Darlehen verbucht, sei – wie aus der beiliegenden Eröffnungsbilanz zum 1. März 1991 ersichtlich sei – unrichtig. Das gegenständliche Konto sei eben nicht als Darlehens-, sondern als Verrechnungskonto geführt worden. Unter der Position "Bank- und Darlehensverbindlichkeiten" sei dieser Betrag daher nicht zu finden. Daraus sei zwingend abzuleiten, dass es sich hierbei, wie in der Berufung bereits dargelegt, um laufende Verrechnungen handle. Auch in den Folgebilanzen sei das genannte Verrechnungskonto nicht als Darlehen verbucht. Dies ergebe sich aus der beiliegenden Bilanz bzw. Kontenaufstellung der jeweiligen Bilanzen. Auch die L GmbH weise diesen Saldo nicht als Darlehensforderung, sondern eindeutig als laufenden Verrechnungssaldo unter der Position "Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände" aus. FS als Geschäftsführer der GmbH einerseits und als Geschäftsführer der zur Vertretung der KG befugten Komplementär-GmbH andererseits erkläre ausdrücklich, dass zwischen diesen beiden Gesellschaften weder schriftlich noch mündlich ein Darlehensvertrag abgeschlossen worden sei. Als weiterer Beweis dafür, dass die laufenden Verrechnungen nicht auf einem Darlehenskonto gebucht worden seien, könnten ferner die Kontoblätter vorgelegt werden.

Dem Vorlageantrag beigefügt wurden sowohl Auszüge aus der Eröffnungsbilanz der L GmbH & Co KG zum 1. März 1991 und aus den Schlussbilanzen zum jeweils 28. Februar der Jahre 1993, 1994 und 1995, als auch Auszüge aus den Schlussbilanzen der L GmbH zum 29. Februar 1992 und zum jeweils 28. Februar der Jahre 1993, 1994 und 1995. In der Eröffnungsbilanz der L GmbH & Co KG zum 1. März 1991 ist unter den Verbindlichkeiten unter der Position "Verrechnungskonto L GmbH" ein Betrag von 2.661.889,31 S ausgewiesen sowie in den Schlussbilanzen 1993, 1994 und 1995 unter den "sonstigen Verbindlichkeiten" zu der Position "Verrechnungskonto L GmbH" jeweils ein Betrag von 5.151.200,25 S, 1.512.116,61 S und 2.603.017,46 S. In den Schlussbilanzen der L GmbH ist unter den "sonstigen Forderungen und Vermögensgegenstände" unter der Position "Verrechnungskonto L GmbH & Co KG" der jeweils korrespondierende Betrag ausgewiesen.

Mit Ergänzungsvorhalt ersuchte die Rechtsmittelbehörde die Bw., zu nachfolgenden Fragen Stellung zu nehmen:

*Die in Ihrem Vorlageantrag zum Beweis dafür angebotenen Kontoblätter, dass es sich bei dem als Gesellschafterdarlehen vergebührten Betrag von 5,151.200,00 S nicht um ein Darlehen handelt, mögen (in Kopie) zur Einsicht vorgelegt werden.*

*Darüber hinaus wären geeignete Unterlagen vorzulegen, aus denen die in der Berufung dargelegte Zusammensetzung des oben angeführten Betrages (nämlich 2,661.889,31 S als Forderungen gegenüber dem damaligen Einzelunternehmen FS, 580.102,80 S als Verkauf des Warenlagers an die KG sowie stehen gelassene Gewinne und Geschäftsführerbezüge der Jahre 1992 und 1993 in Höhe von insgesamt 1,909.207,89 S) in geeigneter Weise nachvollziehbar ist.*

*Vorgelegt mögen weiters eine Kopie des Kommanditgesellschaftsvertrages vom 12. April 1991 sowie eine so genannte Zusammenschlussbilanz im Sinne des Art. IV des Umgründungssteuergesetzes werden.*

*In der Berufung wird auf Seite 3 angeführt: "Keine Gebühr fällt daher an, wenn im Rahmen der Einbringung gem. Art. IV Umgründungssteuergesetz ein Darlehen an die übernehmende Gesellschaft (Kommanditgesellschaft) im Rahmen des Einbringungsvertrages oder durch Aufnahme in die Bücher beurkundet wird, der Darlehensvertrag aber zu diesem Zeitpunkt nicht gültig ist, weil die Kommanditgesellschaft mangels Eintragung in das Firmenbuch noch nicht besteht, sodass auch die Forderung der GmbH an das Einzelunternehmen FS zum 1. März 1991 mit 2,661.889,31 S nicht von der Gebührenpflicht gem. § 33 TP 8 Abs. 4 GebG zu erfassen ist."*

*Unabhängig von dem damit angesprochenen Problem, dass die Darlehensnehmerin zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe eventuell rechtlich noch nicht existiert haben könnte, bedeutet dieses Vorbringen nach Dafürhalten der Rechtsmittelbehörde, dass ein Darlehensvertrag abgeschlossen worden ist.*

*Den beiliegenden Kopien (Auszüge aus dem Bilanzakt zu St.Nr. A, neu: St.Nr. B, Bilanzen zum 28.2.1993 und 28.2.1994) ist zu entnehmen, dass das in Streit stehende Konto in den "sonstigen Verbindlichkeiten" enthalten ist. In einer Aufschlüsselung dieser Bilanzposition ist ersichtlich, dass unter der Position "Darlehen" nicht nur das "Darlehen GS", sondern auch das "Verrechnungskonto L GmbH" enthalten ist. Wenn auch die Wahl der Bezeichnung für ein Konto rechtlich ohne Bedeutung ist, ist die Subsumtion des Verrechnungskontos unter "Darlehen" doch ein Indiz dafür, dass ein Darlehensvertrag tatsächlich zu Stande gekommen ist.*

*Im Vorlageantrag wurde vorgebracht, dass auf dem "Verrechnungskonto L GmbH" laufende*

*Verrechnungen verbucht wurden. Welche Art von Geschäftsfällen bzw. Verrechnungen wurden auf diesem Konto genau verbucht?*

Vorgelegt wurden daraufhin der Kommanditgesellschaftsvertrag vom 9. April 1991, die Eröffnungsbilanz der L GmbH & Co KG zum 1. März 1991, eine Rechnung über die Unternehmenseinbringung zum 1. März 1991, ein Kontoauszug betreffend das "Verrechnungskonto L GmbH" für den Zeitraum 1. März 1994 bis 28. Februar 1995 sowie eine handschriftliche Aufstellung der Entwicklung des Verrechnungskontos vom 1. März 1991 bis zum 28. Februar 1995. Die Eröffnungsbilanz sei als Zusammenschlussbilanz zu werten. Der Vorlageantrag sei bereits vor mehr als sieben Jahren gestellt worden, sodass der Geschäftsführer der Bw. der Meinung gewesen sei, das Berufungsverfahren sei bereits erledigt. Kontoblätter der Jahre 1991 bis 1995 könnten daher nicht mehr vorgelegt werden. Eine Zusammenstellung der Kontenentwicklung des Verrechnungskontos habe jedoch noch ausfindig gemacht werden können. Aus dieser Aufstellung gehe eindeutig hervor, dass die Bewegungen aus der Verrechnung von laufenden Geschäftsfällen herrührten.

Aus dem vorgelegten Kontoauszug, der die Entwicklung des Kontos "Verrechnungskonto L GmbH" im Wirtschaftsjahr 1994/1995 dokumentiert, ist ersichtlich, dass auf diesem Konto u.a. Mietzahlungen, der Verkauf von Anlagevermögen, der Geschäftsführerbezug sowie ein Gewinnanteil und Habenzinsen verbucht worden sind.

Dem handschriftlichen Vermerk zur Entwicklung dieses Kontos im Zeitraum 1. März 1991 bis 28. Februar 1995 ist ebenfalls zu entnehmen, dass auf diesem Konto im Wesentlichen Mietzahlungen, Geschäftsführervergütungen, Gewinnanteile sowie Zinsen verbucht worden sind.

Die L GmbH & Co KG wurde am 15. Mai 2003 im Firmenbuch gelöscht. Handelsrechtlicher Geschäftsführer der persönlich haftenden L GmbH war zum Zeitpunkt der Löschung MS.

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

Vorweg ist festzuhalten, dass nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, seit 1. Jänner 2003 der unabhängige Finanzsenat zur Entscheidung berufen ist.

Nach § 33 TP 8 Abs. 1 GebG unterliegen Darlehensverträge nach dem Wert der dargeliehenen Sache einer Gebühr von 0,8 Prozent.

Nach Abs. 4 leg. cit. gelten die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde, wenn 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 wurde.

Das Vorliegen eines Darlehensvertrages ist somit Voraussetzung der Gebührenpflicht. Das bedeutet, dass eine ausdrückliche oder konkludente Einigung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft über die Darlehensgewährung vorliegen muss.

Der Rechtsgebühr unterliegt nicht die Urkunde als solche, sondern das Rechtsgeschäft. Die Urkunde ist lediglich Bedingung für die Gebührenpflicht eines Rechtsgeschäftes (§ 15 Abs. 1 GebG). In jedem Gebührenfall ist somit zu prüfen, ob ein Rechtsgeschäft beurkundet wird.

Auch die Ersatzbeurkundung eines Darlehens führt nur dann zur Gebührenpflicht, wenn ein rechtsgültig zu Stande gekommener Darlehensvertrag vorliegt. Die Aufnahme des Darlehens in die Bücher der Gesellschaft ersetzt nicht die Feststellung, dass bereits vor diesem Zeitpunkt ein gültig zu Stande gekommener Darlehensvertrag vorlag (vgl. VwGH 2.4.1990, 88/15/0007).

Gerade das Vorliegen dieser Tatbestandsvoraussetzung bestreitet die Bw. aber mit ihrem Vorbringen. Die von der Abgabenbehörde zwecks Abklärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes vorgenommenen ergänzenden Sachverhaltserhebungen bestätigen im Ergebnis die Richtigkeit der Ausführungen der Bw.

Zwar besteht nach § 132 Abs. 1 BAO nicht nur die Verpflichtung, Bücher und Aufzeichnungen sowie die dazu gehörigen Belege sieben Jahre aufzubewahren, sondern diese darüber hinaus noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, doch konnte die Bw. auch ohne Vorlage der nicht mehr vorhandenen Kontoblätter glaubhaft darlegen, dass auf dem Verrechnungskonto tatsächlich die Verrechnung von laufenden Geschäftsfällen und Leistungsbeziehungen verbucht wurde.

Auch für das Vorliegen einer Schuldumwandlung, wie dies in der Berufungsvorentscheidung angeführt wurde, bietet der gegebene Sachverhalt keinen Anhaltspunkt.

Gegen die Bw. spricht lediglich, dass sie bei Aufgliederung der "sonstigen Verbindlichkeiten" dieses Verrechnungskonto unter dem Überbegriff "Darlehen" angeführt hat, wenngleich das in Streit stehende Konto selbst stets als Verrechnungskonto bezeichnet wurde.

Dieser Umstand ist aber, nach Prüfung des Berufungsvorbringens und der vorgelegten Unterlagen, für die Annahme eines gültig zustande gekommenen Darlehensvertrages nicht ausreichend.

Zu Gunsten der Bw. ist daher davon auszugehen, dass es sich bei dem "Verrechnungskonto" auch tatsächlich um ein Verrechnungskonto handelte und ein wirksamer Darlehensvertrag

nicht vorliegt.

Zur Auflösung der Personengesellschaft und Löschung der Firma der Bw. im Firmenbuch ist anzumerken, dass dadurch ihre Partefähigkeit so lange nicht beeinträchtigt wird, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten – dazu zählt auch der Abgabengläubiger – noch nicht abgewickelt sind. Die Berufungsentscheidung ist somit an die im Firmenbuch bereits gelöschte Bw. zu richten (vgl. VwGH 23.6.1994, 92/17/0180).

Linz, 13. Juli 2004