

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der RG L, in Le, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GesmbH, Steuerberatungskanzlei, 4021 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 5. Juni 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 5. Mai 1998 betreffend Rechtsgeschäftsgebühr für den Zeitraum 1994 bis 1995 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer Gebühren- und Verkehrsteuerprüfung bei der AGL (AG =Muttergesellschaft) wurde festgestellt, dass von der AG in den Jahren 1994 und 1995 Darlehen in Höhe von insgesamt 12 Mio. S zunächst an die Großmuttergesellschaft, AG Beteiligungs-GmbH gebucht und von dieser wiederum in gleicher Höhe und mit gleichem Datum an die RG L (RG =Tochtergesellschaft) weitergegeben wurden. Nach Ansicht des Finanzamtes sollte durch diese Vorgangsweise unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts gemäß § 22 Abs. 1 BAO die Steuerpflicht für Gesellschafterdarlehen gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG umgangen werden. Mit Bescheid vom 5. Mai 1998 wurde daher die 0,8 %-ige Gebühr in Höhe von S 96.000,-- der RG vorgeschrieben.

Dagegen hat die RG Berufung erhoben und vorgebracht, dass für die konkrete Abwicklung der Darlehen nicht abgabenrechtliche sondern wirtschaftliche Überlegungen ausschlaggebend gewesen seien. Ein Missbrauch sei jedoch nur dann anzunehmen, wenn wirtschaftliche Gründe für den beschrittenen Weg zur Gänze fehlten. Überdies sei das Gebührengesetz ein formales Gesetz, sodass regelmäßig kein Platz für eine wirtschaftliche

Betrachtungsweise gegeben sei.

Es sei somit zwischen der AG und der RG weder ein Darlehensvertrag zustande gekommen, noch liege darüber eine Urkunde vor, sodass eine Gebührenpflicht nicht denkbar sei.

In der abweislichen Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 1998 hat das Finanzamt unter anderem darauf hingewiesen, dass die Anwendung des § 22 BAO nach der Rechtsprechung des VwGH auch für das Gebührenrecht nicht zur Gänze ausgeschlossen werden könne.

Am 10. Juli 1998 hat daraufhin die RG im wesentlichen unter Hinweis auf die Begründung zur Berufung, deren Vorlage zur Entscheidung durch die II. Instanz beantragt, weil ein Missbrauch im Gebührenrecht de facto undenkbar sei, weil die Gebührenpflicht an die zivilrechtliche Gestaltung anknüpfe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 TP 8 GebG unterliegen Darlehensverträge einer Gebühr von 0,8 % vom Werte der dargeliehenen Sache.

Wird 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 zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde (Ersatzurkunde gemäß Abs. 4 der Bestimmung).

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob im Gebührenrecht die Bestimmung des § 22 BAO zur Anwendung kommen kann.

§ 22 Abs. 1 BAO besagt zunächst, dass die Abgabepflicht nicht durch einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes umgangen oder gemindert werden kann.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung sind für den Fall, dass ein Missbrauch (Abs. 1) vorliegt, die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Während in der Lehre nahezu einhellig und mit überzeugenden Argumenten die sogenannte Innentheorie vertreten wird, wonach § 22 BAO nur bei wirtschaftlicher Anknüpfung eines Tatbestandes zur Anwendung komme (siehe Lang ÖStZ 1994, 176 ff), hat der VwGH in seinen früheren Entscheidungen § 22 BAO im Bereich rechtlicher Anknüpfung teilweise für anwendbar gehalten.

Demgegenüber hat der VfGH - im Sinne der Innentheorie - in seinem grundlegenden Erkenntnis zum Auslandsbeurkundungserlass vom 8. Mai 1980, V 14/80, ausgesprochen, dass § 22 BAO als Sonderfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur unter der Voraussetzung anzuwenden sei, dass der maßgebende Abgabentatbestand überhaupt einen

wirtschaftlichen Vorgang der Abgabe unterzieht. Im Bereich der Gebühren und Verkehrsteuern sei die wirtschaftliche Betrachtungsweise daher nicht schlechthin ausgeschlossen, allerdings beschränkt auf Tatbestände, bei denen der Gesetzgeber selbst an wirtschaftliche Merkmale anknüpft.

In der Folge hat sich auch in der Rechtsprechung die Innentheorie durchgesetzt.

Unter Hinweis auf die oben zitierte Entscheidung des VfGH hat der VwGH den § 16 Abs. 2 GebG als die speziellere Norm gegenüber der allgemeinen Missbrauchsregel des § 22 BAO qualifiziert (VwGH vom 6. November 1980, 2511/78).

Zum Schenkungssteuerrecht hat der VwGH klargestellt, dass der zivilrechtlich geprägte Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z1 ErbStG einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich ist (VwGH vom 21. Oktober 1982, 81/15/0059, ebenso 15. November 1990, 90/16/0192).

Nach dem weiteren Erkenntnis des VwGH vom 27. Jänner 1983, 81/15/0121, ist für die wirtschaftliche Betrachtungsweise vor allem dort kein Raum, wo sich die Abgabenpflicht allein an die Beurkundung eines Rechtsgeschäftes knüpft (ergangen zu § 33 TP 19 GebG, Kreditverträge).

Nach dem soeben Gesagten kommt es darauf an, ob sich der § 33 TP 8 GebG einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Anknüpfung bedient.

Der III. Abschnitt des GebG Besteuer Rechtsgeschäfte, wobei die in den einzelnen Tarifposten enthaltenen Gebührentatbestände zivilrechtlich umschrieben sind. § 33 TP 8 GebG unterzieht seinem Wortlaut nach Darlehensverträge im Sinne des § 983 ABGB der Steuerpflicht. Dass sich der Gesetzgeber im Rahmen des Katalogs des § 33 GebG einer rechtlichen Anknüpfung bedient hat, ergibt sich unzweifelhaft aus dem Umstand, dass einige Rechtsgeschäfte, durch die wirtschaftlich gleichwertige Wirkungen regelmäßig erreicht werden, gebührenrechtlich unterschiedlich geregelt sind (zB Darlehens- und Kreditverträge, Garantievertrag und Bürgschaft oder Schuldbeitritt, Gesellschafterdarlehen und Vermögenseinlage). Die Interpretation des § 33 ergibt daher, dass weder § 21 noch § 22 BAO zur Anwendung kommen können. (Frotz-Hügl-Popp, Kommentierung zu § 33).

Nicht zuletzt vertritt auch Gaier, Kommentar zum Gebührengesetz, konkret zu der im gegenständlichen Fall eingeschlagenen Umwegtransaktion die Ansicht, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht zur Konstruktion einer Gebührenpflicht führen könne. (§ 33 TP 8, Rz. 42 und 43).

Es handelt sich daher bei dem von den beteiligten Firmen gewählten Weg um eine zulässige Steuervermeidung und nicht um einen unzulässigen Missbrauch.

Der Berufung war daher stattzugeben.

Linz, am 26. April 2005