



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X.GmbH.&CoKG, Adresse, vertreten durch die Steuerberatungsgesellschaft, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 24. April 2003 betreffend Rechtsgebühr bzw. Rechtsgebühren entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Ausgehend vom Wert der dargeliehenen Sache in Höhe von 7.159.172,40 € wird die Gebühr von 0,8 % gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG mit 57.273,38 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Im Bericht vom 11. April 2003 über das Ergebnis der bei der X.GmbH.&CoKG gemäß § 150 BAO durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung steht unter Tz 3 Barvorlagen Folgendes:

"Bei diesen "Barvorlagen" handelt es sich um ersatzbeurkundete Gesellschafterdarlehen gem. § 33 TP 8 (4) des Gesellschafters Bank.XY.

Insgesamt wurden im Zeitraum 1992 bis 2002 (ho. Anm: kein Dotierung/Ansatz erfolgte für 1992, 1996 und 1998) Barvorlagen in Höhe von ATS 117.312.360,00 dotiert.

Die betreffenden Barvorlagen unterliegen ab dem Jahr 1992 der Gebühr für –ersatzbeurkundete-Gesellschafterdarlehen gem. § 33 TP 8 (4) GebG in Höhe von 0,8 % der Darlehensvaluta (€ 8.525.421,68).

Der Rückgriff bis auf das Jahr 1992 erfolgt, da objektive und subjektive Tatbestandsmerkmale der Hinterziehung vorliegen, welche die Ausdehnung der Verjährungsfrist rechtfertigen.

Gebühr gem. § 33 TP 8 (4) GebG, 0,8 % von 117.312.360,00 S	938.499,00
Gebühr in €	68.203,37"

Das Finanzamt folgte mit dem Gebührenbescheid vom 24. April 2003 diesen Prüfungsfeststellungen und setzte gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG vom Wert der dargeliehenen Sache in Höhe von 8.525.421,68 € die Gebühr mit 68.203,37 € fest.

Die gegen diesen Gebührenbescheid erhobene Berufung bekämpft zum einen die Einbeziehung der jeweils dotierten Barvorlagen der Jahre 1992 bis 1997 in die Bemessungsgrundlage mit dem Vorbringen, der Vorschreibung für diese Jahre stehe die bereits eingetretene fünfjährige Verjährung entgegen. Zum anderen handle es sich bei den "Barvorlagen" um Kredite zur kurzfristigen Überbrückung von Finanzierungsengpässen, ohne dass dafür ein schriftlicher Kredit- bzw. Darlehensvertrag erstellt werde. Bei Schiliftgesellschaften sei es praktisch branchenüblich, dass knapp vor Beginn der Wintersaison zur Abdeckung der Anlaufkosten (Winterdiesel für die Schipistengeräte, Schikarten, Löhne etc.) eine Finanzierung mittels Barvorlagen erfolge. Diese würden dann nach Beginn der Wintersaison und dem Einsetzen des Kartenverkaufes regelmäßig rasch (meist innerhalb von ein bis zwei Monaten) zurückgezahlt. Da diese Finanzmittel nur kurze Zeit benötigt würden, werde zur Vermeidung der bei einer solch kurzen Zeit exzessiv ausfallenden Kreditgebühr mit Barvorlagen gearbeitet, über die kein schriftlicher Vertrag errichtet werde. Weiters sei die Bank.XY praktisch die Hausbank der X.GmbH.&CoKG, weshalb es nur logisch sei, dass die Barvorlagen von dieser Bank finanziert würden. Wirtschaftlich sei es aber unumstritten, dass die Bank.XY die Barvorlagen nur in ihrer Eigenschaft als "Kreditinstitut" und nicht in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin gewährt habe. Dazu komme noch, dass die Bank.XY nur als Minderheitsgesellschafterin (8,32 %) daran beteiligt sei. Da die Gewährung der Barvorlagen ihre Wurzeln nicht im Gesellschaftsverhältnis sondern ausschließlich im Unternehmenszweck der Bank, nämlich dem Kreditgeschäft habe, sei die formelle Zuordnung der Barvorlagen als Gesellschafterdarlehen unsachlich und im vorliegenden Fall verfassungswidrig. Da die Bank.XY die Barvorlagen regelmäßig zu den gleichen Konditionen anbiete wie andere Kreditinstitute, hätte bei Bejahung der Gebührenpflicht diese einen nicht haltbaren Wettbewerbsnachteil in Höhe der Gebühr.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2003 begründete das Finanzamt wie folgt:

"Bei den strittigen Barvorlagen handelt es sich um ersatzbeurkundete Gesellschafterdarlehen gem. § 33 TP 8 (4) Geb. des Gesellschafters Bank.XY, sämtliche gegeben auf Grund mündlicher Vereinbarungen und der Zwischenfinanzierung diverser Projekte dienend. Die Dotierung von Barvorlagen erfolgt, wie auch deren Rückerstattung, in den meisten Fällen mehrmals jährlich. Insgesamt wurden im Zeitraum 1992 bis 2002 Barvorlagen in Höhe von ATS 117.312.360 dotiert."

Die X.GmbH.&CoKG (Bw.) stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitpunkt: Verjährung ("Formelle Einwendungen")

Die Rechtmäßigkeit der mit Bescheid vom 24. April 2003 erfolgten Gebührenfestsetzung gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG für die im Zeitraum 1992 bis 2002 dotierten Barvorlagen (ersatzbeurkundete Gesellschafterdarlehen) des Gesellschafters Bank.XY von insgesamt 8.525.421,68 € (117,312.360 S) wird mit dem Einwand bekämpft, der Vergebühnung der auf die Jahre 1993 (3,000.000 S), 1994 (8,000.000 S), 1995 (7,800.000 S) und 1997 (7,000.000 S) entfallenden Barvorlagen stehe der Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist entgegen.

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung (Bemessungsverjährung).

Nach § 207 Abs. 2 erster Satz BAO beträgt die Verjährungsfrist für Rechtsgebühren (da zu den "übrigen Abgaben" der zitierten Gesetzesstelle zählend) fünf Jahre.

Gemäß § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO in der im anhängigen Rechtsmittelverfahren (§ 323 Abs. 18 BAO) noch anzuwendenden Fassung vor dem StReformG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004 beträgt bei hinterzogenen Abgaben die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der bis 31. Dezember 2004 geltenden Rechtslage wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährung neu zu laufen. Die Verjährung wird durch abgabenbehördliche Prüfungen unterbrochen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Rz 13-18 zu § 209 BAO und die dort angeführte hg. Rechtsprechung).

Die Frage, ob eine Abgabenhinterziehung iSd § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO vorliegt, ist (als Vorfrage) im Abgabenverfahren zu beurteilen. Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben richtet sich nach § 33 FinStrG. Die maßgeblichen Hinterziehungskriterien dieses (objektiven beziehungsweise subjektiven) Straftatbestandes sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen, ohne dass es eines förmlichen Strafverfahrens bedarf (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142, VwGH 15.3.1995, 92/13/0178). Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (VwGH 30.10.2003, 99/15/0098, VwGH 21.10.2004, 2000/13/0026), und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde, zumal Verjährung im Abgabenverfahren von Amts wegen wahrzunehmen ist (VwGH 18.10.1988, 87/14/0173, VwGH 23.6.1992, 92/14/0036). Aus der

Begründung des Abgabenbescheides muss sich somit ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (VwGH 23.9.1988, 85/17/0132, 29.9.1997, VwGH 96/17/0453). Dabei gilt für die Beurteilung der "hinterzogenen Abgabe" die Unschuldsvermutung (Art. 6 MRK, § 6 Abs. 2 FinStRG, als materiell- rechtliche Regel), aber auch schon wegen der die Abgabenbehörde treffenden Beweislast der Hinterziehung der Zweifelsgrundsatz (in dubio pro reo) als verfahrensrechtliche Richtschnur, wie der Nachweis der Schuld herzustellen ist (Stoll, BAO. Kommentar, Band 2, Seite 2172 und Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Seite 458).

Bei der Beurteilung der Verwirklichung des Hinterziehungstatbestandes ist zu berücksichtigen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern als Schuldform Vorsatz erfordert. Eine Abgabenhinterziehung kann somit erst als erwiesen gelten, wenn auch der Vorsatz feststeht (VwGH 18.10.1988, 87/14/0173, VwGH 18.9.1991, 91/13/0064, VwGH 23.6.1992, 92/14/0036 und VwGH 30.10.2003, 99/15/0098). Dabei genügt es, dass sich der Täter mit der ernstlich für möglich gehaltenen Abgabenverkürzung abfindet (bedingter Vorsatz; vgl. VwGH 23.4.1985, 84/14/0157 und VwGH 26.2.2004, 99/15/0127, 0131). Weiters kommt es nicht darauf an, ob der Abgabenschuldner selbst die Abgaben hinterzogen hat, sondern nur darauf, ob sie überhaupt hinterzogen wurden.

Der bekämpfte Bescheid wird durch den Hinweis auf Tz 3 des Betriebsprüfungsberichtes begründet. Darin wird hinsichtlich der Verjährung Folgendes ausgeführt: *"Der Rückgriff bis auf das Jahr 1992 erfolgt, da objektive und subjektive Tatbestandsmerkmale der Hinterziehung vorliegen, welche die Ausdehnung der Verjährungsfrist rechtfertigen"*. Obwohl in der Berufung ausdrücklich die Verjährungseinrede erhoben worden war, unterließ es das Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung jene Tatumstände und Feststellungen darzulegen, die das Vorliegen von hinterzogene Abgaben aufgezeigt und damit die angenommene zehnjährigen Verjährungsfrist gerechtfertigt hätten. Lediglich aus einer im Akt befindlichen Stellungnahme des Prüfers zur gegenständlichen Berufung (die der Bw. allerdings nicht vorgehalten worden war) ergibt sich, warum bei der Betriebsprüfung von einer hinterzogenen Abgabe ausgegangen wurde. Die diesbezügliche Wortfolge lautete folgendermaßen: *"Zur Verjährung wird festgestellt, dass der gegenständliche Betrieb während sämtlicher relevanter Zeiträume durch einen Steuerberater vertreten war, diesem die Kenntnis der Sachlage bekannt gewesen sein musste, und damit ausreichende subjektive und objektive Tatbestandsmerkmale vorhanden sind um die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben als gerechtfertigt zu erachten."* Entgegen der Rechtsmeinung des Betriebsprüfers vermögen jedoch diese Feststellungen die für eine Abgabenhinterziehung sprechende

Schuldform des Vorsatzes in keiner Weise aufzuzeigen, denn "bekannt sein müssen" ist nach der Rechtsprechung des VwGH (Erk. vom 21.11.1963, 103/63, siehe Reger/ Hacker/ Kneidinger, Das Finanzstrafgesetzbuch, 3. Auflage, Band 1, Seite 153f) etwas anderes als "bekannt sein". Das Finanzamt ist daher in Übernahme der Prüfungsfeststellungen bei der Beurteilung der Verwirklichung des Hinterziehungstatbestandes von solchen Ermittlungsergebnissen ausgegangen und hat darauf seine Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung gestützt, die letztlich nicht geeignet waren, die erfolgte Annahme der Hinterziehung zu rechtfertigen. Das Finanzamt vermochte im Ergebnis durch keine eindeutigen und nachvollziehbaren Feststellungen Tatumstände aufzuzeigen, die eine begründete Schlussfolgerung auf das Vorliegen von hinterzogenen Abgaben zulassen würden. Unter Beachtung der im Abgabenverfahren für die Beurteilung der "hinterzogenen Abgaben" geltenden Unschuldsvermutung, aber auch schon wegen des Zweifelgrundsatzes (in dubio pro reo) als verfahrenstechnische Richtschnur, wie der Nachweis der Schuld herzustellen ist, sieht die Abgabenbehörde zweiter Instanz unter Einbeziehung des Umstandes, dass augenscheinlich das Finanzamt als Ergebnis einer umfangreichen Prüfung keine konkreten Tatumstände feststellen und anführen konnte, die schlüssig und begründet für "hinterzogene Abgaben" gesprochen hätten, keine gebotene Notwendigkeit zur Vornahme ergänzender Sachverhaltserhebungen. Ausgehend von der Aktenlage ergeben sich für die Abgabenbehörde zweiter Instanz keine eindeutigen und nachvollziehbaren Gründe die für eine Beurteilung dieser Gebühr als hinterzogene Abgabe sprechen würden. Das Finanzamt ist somit zu Unrecht von hinterzogenen Abgaben und damit von einer zehnjährigen Verjährungsfrist ausgegangen. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt folglich die Verjährungsfrist für diese Rechtsgebühr fünf Jahre. Der Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 15. November 2002 wurde am Beginn der Amtshandlung (10. Dezember 2002, Uhrzeit 9.30) entsprechend der Bestimmung des § 148 Abs.1 BAO vorgewiesen und mit der Prüfung begonnen. Der dem Abgabepflichtigen oder seinem steuerlichen Vertreter bekanntgegebene Prüfungsauftrag unterbricht die Verjährung (siehe Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, Seite 465 und Reeger/Stoll, BAO, § 209 Tz 2). Unter Beachtung dieser im Jahr 2002 gesetzten Unterbrechungshandlung stand gemäß § 209 Abs. 1 BAO idF vor AbgÄG 2004 bzw. StReformG 2005 im Zeitpunkt der Bescheiderlassung der im Jahr 1997 dotierten Barvorlage die fünfjährige Bemessungsverjährungsfrist nicht entgegen. Dem erhobenen formellen Einwand der Verjährung der Jahre 1992 bis 1997 kam daher insoweit Berechtigung zu, dass der mit Bescheid vom 24. April 2003 vorgenommenen Vergebührung der in den Jahren 1993 (3,000.000 S), 1994 (8,000.000 S) und 1995 (7.800.000 S) dotierten Barvorlagen (ho. Anm: kein Dotierung erfolgte für 1992 und 1996) die eingetretene Verjährung entgegenstand, nicht verjährt war hingegen als Folge der im Jahr 2002 unternommenen Unterbrechungshandlung

die Barvorlage des Jahres 1997 (7,000.000 S). Von der streitgegenständlichen in der betragsmäßigen Höhe unbestritten gebliebenen Bemessungsgrundlage von 8.525.421,68 € waren daher die verjährten Barvorlagen von 1,366.249,28 € (= 18,800.000 S) auszuschneiden, wodurch sich eine solche von 7,159.172,40 € (siehe auch Zusammenstellung im Bp.- Bericht) ergibt.

Streitpunkt: Gebührenpflicht von Barvorlagen ("Materielle Einwendungen")

Darlehensverträge unterliegen gemäß § 33 TP 8 (1) GebG der Rechtsgebühr nach dem Werte der dargeliehenen Sache mit 0,8 v. H.

§ 33 TP 8 Abs. 4 erster Satz GebG idF. BGBl. I Nr. 144/2001 (gültig ab 1. Jänner 2002) lautet wie folgt:

"(4) 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."

Vor obiger Gesetzesnovelle lautete diese Gesetzesbestimmung auszugsweise wie folgt:

"(4) Wurde über das Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft oderkeine 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 wurde, als Urkunde."

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur Geb- Novelle 1976, mit der die Ersatzbeurkundung von Gesellschafterdarlehen eingeführt wurde, lauten (338 BlgNr 14. GP):

"Der Ausweis eines Darlehens eines Gesellschafters in den nach den abgabenrechtlichen Vorschriften im Inland zu führenden Büchern und Aufzeichnungen seiner Gesellschaft gilt 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."

§ 33 TP 8 Abs. 4 GebG stellt eine Spezialnorm zu § 15 Abs. 1 GebG dar, nach welcher Vorschrift Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig sind, wenn über sie eine Urkunde errichtet wurde. Sie stellt aber keine Erweiterung des Tatbestandes nach Abs. 1 dieser Tarifpost dar; Voraussetzung für ihre Anwendung ist somit das Vorliegen eines

Darlehensvertrages. Das bedeutet, dass eine ausdrückliche oder konkludente Einigung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft über die Darlehensgewährung vorliegen muss.

Der Begriff des Darlehens ist nach dem Zivilrecht zu beurteilen, da im Gebührengesetz jede Begriffsumschreibung fehlt. Nach dem § 983 ABGB entsteht 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 (vgl. VwGH 11.11.2004, 2004/16/0088). Ein Darlehen ist also die Hingabe vertretbarer Sachen ins Eigentum des Empfängers mit der Verpflichtung zur Rückgabe von Sachen gleicher Art und Güte. Ein Darlehensvertrag kommt als Realkontrakt erst mit der Übergabe der Darlehensvaluta in der Weise, dass der Darlehensnehmer darüber willkürlich verfügen kann, zu Stande.

Dem vorliegenden Berufungsfall liegt an Sachverhalt zugrunde, dass die Bank.XY als Kommanditistin eine Gesellschafterin der X.GmbH.&CoKG ist. Unbestritten blieb, dass die Gesellschafterin zur kurzfristigen Überbrückung von Finanzierungsengpässen an diese Personengesellschaft, an der sie unmittelbar beteiligt ist, jeweils sogenannte "Barvorlagen" mit bestimmter Laufzeit gewährte (zuzählte), die in die abgabenrechtlich zu führenden Bücher und Aufzeichnungen der jeweiligen Jahre als Verbindlichkeiten gegenüber Banken (Konto "Barvorlage") aufgenommen wurden. Außer Streit steht auch, dass es sich bei diesen "Barvorlagen" nach der Begriffsdefinition des § 983 ABGB zivilrechtlich um Darlehen handelte, wurden doch von der Bank.XY der Bw. zur Abdeckung deren Liquidationsbedarfes jeweils nach einer vorangegangenen "Vorsprache" bzw. "Besprechung" mit dem Geschäftsführer (erwähnt auf dem Überweisungsbeleg der Bank) Geldmittel in vereinbarter Höhe auf ein Konto der Personengesellschaft überwiesen und damit "zugezählt" mit der Verpflichtung um Rückzahlung nach einer gewissen Zeit.

War aber an Sachverhalt unbedenklich davon auszugehen, dass zwischen der Kommanditistin Bank.XY und der Personengesellschaft, an der sie als Gesellschafterin beteiligt ist, als Folge von jeweiligen Besprechungen eine ausdrückliche oder zumindest konkludente Einigung über die Darlehensgewährung (Barvorlage) bestand und kam dieser (jedenfalls mündlich vereinbarte) Darlehensvertrag durch Zuzählung (Überweisung) der Valuta zustande, wobei diese Barvorlagen in den Büchern und Aufzeichnungen der Schuldnerin als Verbindlichkeiten aufgenommen wurden, dann fallen diese Barvorlagen als Gesellschafterdarlehen unter den Ersatzbeurkundungstatbestand des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG. Zum diesem Ergebnis kommt im Übrigen auch Univ. Prof. Dr. Reinhold Beiser (siehe SWK 2006, Heft 3, S 80, Seite 108 ff: Die Ersatzbeurkundung von Barvorlagen- überschießende Gebührenpflicht) wenn er darin ausführt, bezogen auf die von einer Bank an eine Gesellschaft, an der sie als Gesellschafterin beteiligt ist, gewährten Barvorlagen "*greift nach dem Gesetzeswortlaut die Ersatzbeurkundung*

nach § 33 TP 8 Abs. 4 oder TP 19 Abs. 2 GebG." Die in der Berufung gegen diese Gebührenpflicht vorgebrachten Argumente vermögen aus nachstehenden Gründen keine Rechtswidrigkeit der gegenständlichen Gebührenvorschreibung aufzuzeigen. Der Frage nämlich, ob die Bank.XY diese Barvorlage in ihrer Eigenschaft als "Kreditinstitut" und nicht in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin gewährt hat, kommt keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu. Aus dem Gesetzeswortlaut lässt sich eine solche Einschränkung auf bestimmte Anwendungsbereiche keinesfalls ableiten, wird doch darin lediglich gefordert, dass es sich um ein Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft handelt, ohne darin zu normieren, die Darlehensgewährung müsse in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Beteiligung stehen. Was den weiteren Einwand anlangt, die Bank.XY sei nur als "Minderheitengesellschafterin" beteiligt, betrage doch ihr Kommanditanteil nur 8,32 %, ist zu erwidern, dass es auf das Ausmaß der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft aus der Sicht des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG nicht ankommt. Der hier enthaltene Ersatzbeurkundungstatbestand findet auch auf Darlehensgewährungen durch Inhaber von Zwergbeteiligungen Anwendung (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 44 zu § 33 TP 8 GebG und VwGH 1.12.1986, 85/15/0146 bei Beteiligungen von 0,33 bzw. 0,08 Prozent).

Der weitere Einwand, die gegenständliche Anwendung des Ersatzbeurkundungstatbestandes auf kurzfristige Barvorlagen würde für die Bw. zu unsachlichen und verfassungsrechtlich nicht haltbaren Wettbewerbsnachteilen führen, lässt unberücksichtigt, dass keinesfalls nachgewiesen wurde bzw. gesichert davon auszugehen ist, dass solche Barvorlagen (hier: in Höhe von mehreren Millionen S jährlich) ohne gleichzeitig vorliegender Gesellschafterstellung und dem damit verbundenen Naheverhältnis des Gesellschafters zu seiner Gesellschaft jedenfalls immer ohne jegliche zu Nachweiszwecken angefertigte entsprechende schriftliche Beurkundung zwischen Geldinstitut und Darlehensnehmer vereinbart werden. Diesbezüglich bleibt festzuhalten, dass als gebührenpflichtige Beurkundung schon ein Beleg über einen Kassaausgang genügt, wenn dieser Beleg die Person des Darlehensgebers und des Darlehensnehmers, die Höhe des Betrages und den Rechtsgrund der Auszahlung als Darlehen erkennen lässt und außerdem der Empfang vom Darlehensnehmer bestätigt wird. Es tut der Gebührenpflicht keinen Abbruch, wenn auf dem Beleg die Angabe des Rückzahlungstermines und die Höhe der Zinsen nicht eigens verzeichnet sind. Die in der Form eines Beleges über den Kassaausgang ausgefertigte Schuldurkunde ist auch dann gebührenpflichtig wenn sie durch Ausfüllen eines Vordruckes erteilt wird, sofern der Beleg den Darlehenscharakter der Zahlung zum Ausdruck bringt (siehe Takacs, Die Ersatzbeurkundung im Gebührengesetz, ÖStZ 1995, Seite 205). Es widerspricht aber wohl jeglicher Lebenserfahrung und dem Prinzip der gebotenen kaufmännischen Sorgfaltspflicht, dass ein Geldinstitut Barvorlagen wie im Streitfall

in Höhe von mehreren Millionen S einem Schuldner einräumt, ohne für einen Nachweis der Zuzählung der Valuta durch eine gebotene Beurkundung Sorge zu tragen. Es kann daher nicht schlichtweg davon ausgegangen werden, dass zum einen Geldinstitute ohne Gesellschafterstellung immer und in jedem Fall Barvorlagen unter Verzicht auf eine gebührenpflichtige Beurkundung zuerkennen und zum anderen kann nicht ausgeschlossen werden, ob nicht doch von den Vertragsparteien, zumindest aber von den Geldinstituten zu Beweis Zwecken solche Unterlagen über die erfolgte Zuerkennung von Barvorlagen ausgestellt werden, die dem Grunde nach die Gebührenpflicht auslösen würden, aber von den Vertragsparteien nicht als gebührenpflichtige Beurkundung erkannt bzw. angesehen werden. Was die angesprochenen Wettbewerbsnachteile anlangt darf außerdem nicht übersehen werden, dass andererseits eine solche Gesellschafterbeteiligung für ein Geldinstitut auch ein entsprechendes Naheverhältnis zu dieser Gesellschaft und damit einen gewissen "Informations- und Wettbewerbsvorteil" bringt. Die von der Berufung behauptete "Unsachlichkeit" der durch den Ersatzbeurkundungstatbestand ausgelösten Gebührenpflicht der Barvorlagen liegt somit wie oben dargelegt deshalb nicht vor, ist doch jedenfalls davon auszugehen, dass solche Barvorlagen zum Teil auch gebührenpflichtig beurkundet werden. Diesfalls besteht dann hinsichtlich der Gebührenpflicht kein Unterschied gegenüber einer Barvorlage eines als Gesellschafter beteiligten Geldinstitutes, für die bei Nichterrichtung einer Urkunde die Gebührenpflicht als Folge der Ersatzbeurkundung eintritt. Wird aber –wie behauptet wird- bei Barvorlagen zwecks Vermeidung der Gebührenpflicht auf eine Beurkundung (im oben dargelegten Sinn) verzichtet, dann vermag dieser Umstand für die Entscheidung des vorliegenden Streitfalles letztlich doch nichts zu ändern, denn die gegenständlichen Barvorlagen der Gesellschafterin Bank.XY an "ihre" Gesellschaft X.GmbH & CoKG erfüllen bei "wortgetreuer Auslegung" (siehe nochmals den Artikel in der SWK) unbestrittenermaßen den Ersatzbeurkundungstatbestand des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG. Für die ins Treffen geführte "verfassungskonforme Interpretation" dieser Gesetzesbestimmung besteht keine Veranlassung, denn eine solche Auslegung ist auf Zweifelsfälle beschränkt und kommt nur dann in Frage, wenn der Wortlaut des Gesetzes mehrere Auslegungen ermöglicht (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 33 und 34 zu § 1 GebG bzw. VwGH 11.2.1994, 93/17/0305). Der Gesetzeswortlaut des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG lässt aber nur die eine Auslegung zu, dass bei einer Barvorlage (die zweifellos zivilrechtlich ein Darlehen ist) von Gesellschaftern an die Gesellschaft, an der sie beteiligt sind, die Ersatzbeurkundung dann greift, wenn über diese Barvorlage keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise errichtet wurde. An der Verwirklichung des Ersatzbeurkundungstatbestandes ändert aber der Umstand nichts, dass laut Berufungsvorbringen auch in Fällen von Kreditinstituten, die nicht Gesellschafter der

damit finanzierten Gesellschaft sind, zwecks Vermeidung der Gebührenpflicht auf eine etwaige Beurkundung der Barvorlagen oftmals (laut Beiser "in der Regel") verzichtet wird. Im Übrigen war bei der Entscheidung von der Verfassungsmäßigkeit dieser gesetzlichen Bestimmung auszugehen, sodass auf die eingewendeten verfassungsrechtlichen Bedenken nicht einzugehen war. Die "materiellen" Berufungseinwendungen vermochten somit keine Rechtswidrigkeit der gegenständlichen Gebühreenvorschreibung aufzuzeigen.

Im Ergebnis war der Berufung durch Ausscheiden der verjährten Barvorlagen von 1,366.249,28 € (18.800.000 S) aus der bekämpften Bemessungsgrundlage von 8.525.421,68 € teilweise stattzugeben und ausgehend von dem dadurch sich ergebenden Wert der dargeliehenen Sache in Höhe von 7,159.172,40 € die Gebühr von 0,8 % gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG mit 57.273,38 € festzusetzen.

Innsbruck, am 28. Juni 2006