

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Ri. und die weiteren Senatsmitglieder im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache A. B. GmbH, Adr., vertreten durch PWB Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Wolfholzgasse 1, 2345 Brunn am Gebirge, über die Beschwerde vom 30. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 11. März 2011, ErfNr. 1/2010, betreffend Rechtsgebühren in der Sitzung am 4. November 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert, dass die zusammengefasst festgesetzten Darlehensgebühren wie folgt gesondert festgesetzt werden:

1. Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV mit Abs. 4 GebG wird für das am 8.7.2005 in die Bücher der A. B. GmbH aufgenommenen Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 150.000,- nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache, somit mit € 1.200,- festgesetzt.
2. Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV mit Abs. 4 GebG wird für das am 25.11.2005 in die Bücher der A. B. GmbH aufgenommenen Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 175.000,- nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache, somit mit € 1.400,- festgesetzt.
3. Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV mit Abs. 4 GebG wird für das am 25.11.2005, in die Bücher der A. B. GmbH aufgenommenen Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 75.000,- nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache, somit mit € 600,- festgesetzt.
4. Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV mit Abs. 4 GebG wird für das am 1.12.2005 in die Bücher der A. B. GmbH aufgenommenen Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 50.000,- nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache, somit mit € 400,- festgesetzt.
5. Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV mit Abs. 4 GebG wird für das am 7.12.2005 in die Bücher der A. B. GmbH aufgenommenen Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 200.000,- nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache, somit mit € 1.600,- festgesetzt.
6. Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV mit Abs. 4 GebG wird für das am 31.12.2005 in die Bücher der A. B. GmbH aufgenommenen Gesellschafterdarlehen in Höhe von

€ 450.600,37 nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache, somit mit € 3.604,80 festgesetzt.

7. Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV mit Abs. 4 GebG wird für das am 18.1.2006 in die Bücher der A. B. GmbH aufgenommenen Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 300.000,- nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache, somit mit € 2.400,- festgesetzt.

8. Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV mit Abs. 4 GebG wird für das am 15.2.2006 in die Bücher der A. B. GmbH aufgenommenen Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 200.000,- nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache, somit mit € 1.600,- festgesetzt.

9. Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV mit Abs. 4 GebG wird für das am 19.7.2006 in die Bücher der A. B. GmbH aufgenommenen Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 100.000,- nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache, somit mit € 800,- festgesetzt.

10. Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV mit Abs. 4 GebG wird für das am 16.8.2006 in die Bücher der A. B. GmbH aufgenommenen Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 200.000,- nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache, somit mit € 1.600,- festgesetzt.

11. Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV mit Abs. 4 GebG wird für das am 20.9.2006 in die Bücher der A. B. GmbH aufgenommenen Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 100.000,- nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache, somit mit € 800,- festgesetzt.

12. Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV mit Abs. 4 GebG wird für das am 7.4.2009 in die Bücher der A. B. GmbH aufgenommenen Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 100.000,- nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache, somit mit € 800,- festgesetzt.

13. Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV mit Abs. 4 GebG wird für das am 7.4.2009 in die Bücher der A. B. GmbH aufgenommenen Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 50.000,- nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache, somit mit € 400,- festgesetzt.

14. Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV mit Abs. 4 GebG wird für das am 24.11.2009 in die Bücher der A. B. GmbH aufgenommenen Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 100.000,- nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache, somit mit € 800,- festgesetzt.

15. Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV mit Abs. 4 GebG wird für das am 24.11.2009 in die Bücher der A. B. GmbH aufgenommenen weitere Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 100.000,- nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache, somit mit € 800,- festgesetzt.

16. Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV mit Abs. 4 GebG wird für das am 24.11.2009 in die Bücher der A. B. GmbH aufgenommenen Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 60.000,- nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache, somit mit € 480,- festgesetzt.

17. Die Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 iV mit Abs. 4 GebG wird für das am 24.11.2009 in die Bücher der A. B. GmbH aufgenommenen Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 50.000,- nach Maßgabe des § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache, somit mit € 400,- festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Mit Gesellschaftsteuererklärung vom 6. August 2010 erklärte die Beschwerdeführerin (Bf.) gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien eine freiwillige Leistung gemäß § 2 Z 4 KVG eines Gesellschafters an die Bf. durch *"Umwidmung eines Gesellschafterdarlehens in eine Kapitalrücklage laut Umlaufbeschluss der Gesellschafter"* in Höhe von € 8.188.213,86.

Die mit Firmenstempel versehene und von C. A. händisch gefertigte Gesellschaftsteuererklärung wurde mit Begleitschreiben vom 12. August 2010 von der steuerlichen Vertretung der Bf. dem Finanzamt als *"von unserer Mandantschaft unterfertigte Gesellschaftsteuererklärung über Umwidmung eines Gesellschafterdarlehens in eine Kapitalrücklage laut Umlaufbeschluss"* übermittelt.

In Folge eines Ergänzungsersuchens erklärte die Bf. gegenüber dem Finanzamt, dass zu keiner Zeit ein Darlehen vorgelegen sei, sondern die Gelder bereits vom Zeitpunkt der Hingabe an zur Kapitalstärkung der Gesellschaft gedient hätten. Es sei lediglich in der Buchhaltung fälschlicherweise eine Verbuchung als Darlehen erfolgt.

Der im Schreiben der Bf. angeführte Begriff "Umwidmung" sei nicht in seinem ureigensten Sinn zu verstehen, sondern resultiere aus einer sprachlichen Ungenauigkeit der Sachbearbeiterin.

Der dazu in Kopie beigelegte Umlaufbeschluss hat folgenden Inhalt:

"Umlaufbeschluss der Gesellschafter der A. B. GmbH

Der Gesellschafter C. A. hat der Gesellschaft bis zum 31. Dezember 2009 Gelder in Gesamthöhe von € 8.188.213,86 zur Verfügung gestellt, die bilanziell bisher fälschlicherweise in der Buchführung der Gesellschaft als Darlehen ausgewiesen werden. Es wird nunmehr klargestellt, dass diese Geldmittel vom Zeitpunkt der Hingabe an der

Kapitalstärkung der Gesellschaft dienen. Der Betrag von € 8.188.213,86 ist daher in eine Kapitalrücklage einzustellen Wienerherberg, 06.08.2010 <Unterschrift C. A.>".

In der Folge ersuchte das Finanzamt um Auflistung, wann welche Beträge zur Verfügung gestellt worden seien, sowie um Übermittlung von Urkunden und Schriftverkehr im Zusammenhang mit der Zurverfügungstellung und um Vorlage des Kontos, auf dem die Beträge verbucht worden seien.

Dazu legte die Bf. die Kontoblätter des in EUR geführten Kontos "3490 Darlehen C. A." beginnend mit 1. Oktober 2001 mit -281.928,71 bis zum 16. Dezember 2009 mit einem Habensaldo von -8.188.213,86 (Jahresabschluss 2004 -84.140,30; Jahresabschluss 2005 -2.372.083,86; Jahresabschluss 2006 -4.741.853,86; Jahresabschluss 2007 -7.188.213,86; Jahresabschluss 2008 -7.638.213,86).

Auf diesem Konto erfolgten laufend Buchungen im Soll wie im Haben, zum Teil mit und zum Teil ohne Textangaben (ua. mit den Buchungstexten Darlehen einerseits und Rückzahlungen sowie Ausbuchungen auf das Konto 9230 unter dem Titel "Gesellschafterzuschuss" andererseits).

Dazu erging folgende neuerliche Anfrage des Finanzamtes:

....."

Wurden für die laut Kontenbezeichnung und Buchungstext gewährten Darlehen von € 150.000,-, verbucht am 8.7.2005,

€ 175.000,- sowie € 75.000,-, verbucht am 25.11.2005,

€ 50.000,-, verbucht am 1.12.2005,

€ 200.000,-, verbucht am 7.12.2005,

€ 450.600,37, verbucht am 31.12.2005,

€ 300.000,-, verbucht am 18.1.2006,

€ 200.000,-, verbucht am 15.2.2006,

€ 100.000,-, verbucht am 19.7.2006,

€ 200.000,-, verbucht am 16.8.2006,

€ 100.000,-, verbucht am 20.9.2006,

€ 100.000,- sowie € 50.000,-, verbucht am 7.4.2009 und

€ 100.000,-, € 100.000,-, € 60.000,- sowie € 50.000,-, verbucht am 24.11.2009 jeweils eine Urkunde errichtet? Wenn ja, bitte um Vorlage in Kopie.

Wenn nein, liegt ein Ersatzbeurkundungstatbestand gemäß § 33 TP8 Abs.4 GebG vor.

Wurde die Gebühr selbstberechnet und abgeführt? Wenn ja, bitte um Nachweis.

Wurden für die gesamten auf dem Darlehenskonto verbuchten Beträge Verzinsung vereinbart und entrichtet? In welcher Höhe?

....."

Dazu erklärte die Bf., dass für die laut Kontenbezeichnung und Buchungstext gewährten Darlehen keine Urkunde errichtet worden sei, da es sich hierbei um kein Darlehen handle. Wie im Schreiben vom 10. September 2010 mitgeteilt, dienten die Gelder als Hingabe zur

Kapitalstärkung der Gesellschaft. Lediglich in der Buchhaltung sei fälschlicherweise die Verbuchung als Darlehen erfolgt.

Da es sich bei den vom Finanzamt angeführten Geldern um keine Darlehen handle, sondern um eine Hingabe zur Kapitalstärkung der Gesellschaft, liege kein Ersatzbeurkundungstatbestand gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG vor. Aufgrund der Tatsache, dass kein Darlehen gewährt worden sei, falle keine Gebühr an. Diese könne somit nicht selbstberechnet und auch nicht abgeführt werden. Es könne daher auch keine Verzinsung vereinbart werden. Für die vom Finanzamt angeführten Beträge seien bereits am 9. August 2010 Gesellschaftsteuer entrichtet und am 12. August 2010 die Gesellschaftsteuererklärung eingereicht worden.

Auf Grund dieser Aktenlage setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 11. März 2011 für die Umwidmung von Gesellschafterdarlehen in Höhe von € 8.188.213,86 Gesellschaftsteuer fest.

Für die der Bf. vorgehaltenen, lt. Kontenbezeichnung und Buchungstext gewährten Darlehen setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. eine Darlehensgebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG von 0,8% der Summe dieser Darlehensbeträge von € 2.460.600,37, somit in Höhe von € 19.684,80 mit der Begründung fest, dass gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG der Ausweis eines Gesellschafterdarlehens in den nach abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Büchern der Gesellschaft als Beurkundung gelte.

In der gegen den Gebührenbescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung verwies die Bf. unter Wiederholung ihres bisherigen Vorbringens auf die Gebührenrichtlinie Rz 803, wonach für die Ersatzbeurkundung Voraussetzung sei, dass der Aufnahme in die Bücher und Aufzeichnungen ein rechtsgültiger Darlehensvertrag zugrunde liege. Da zu keiner Zeit ein Darlehen vorgelegen sei, sondern die Gelder bereits vom Zeitpunkt der Hingabe an zur Kapitalstärkung der Gesellschaft dienten, könne keine Gebührenpflicht entstehen. Weiters verwies die Bf. im Zusammenhang mit der Gesellschaftsteuererklärung vom 12. August 2010 auf § 15 Abs. 3 GebG.

Im April 2011 nahm das Finanzamt Einsicht in das Firmenbuch, im Besonderen in die Jahresabschlüsse bzw. offenzulegenden Auszüge aus der Bilanz der Bf. der Jahre 2005 bis 2010.

Zum negativen Eigenkapital des Jahres 2005 ist darin Folgendes festgehalten:

"Eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts liegt nicht vor, da von einer positiven Fortführungsprognose ausgegangen werden kann. Der Jahresverlust 2005 ist auf hohe Entwicklungs- und Fertigungskosten für einen neuen Prototyp zurückzuführen. Da bereits Aufträge für eine Serienfertigung vorliegen, ist in absehbarer Zeit mit Gewinnen zu rechnen".

Die Ausführungen zum negativen Eigenkapital in den Abschlüssen der Jahre 2006 bis 2008 entsprechen grundsätzlich dem Vermerk des Jahres 2005.

Im Abschluss des Jahres 2008 ist ergänzend festgehalten:

" Außerdem ist in den sonstigen Verbindlichkeiten eine Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter in Höhe von EUR 7.638.213,86 enthalten, welche Eigenkapitalcharakter hat".

Dieser Betrag ist im offenzulegenden Anhang als *"Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren"* ausgewiesen.

Im offenzulegenden Anhang des Jahres 2005 wurde der Habesaldo des Kontos *"3490 Darlehen C. A."* in Höhe von *"EUR 2.372.083,86"* ebenfalls als Verbindlichkeit mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren ausgewiesen.

Im offenzulegenden Anhang des Jahres 2006 wurde der Habesaldo des Kontos *"3490 Darlehen C. A."* in Höhe von *"EUR 4.741.853,86"* lediglich unter Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr ausgewiesen. Die Verbindlichkeit mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren wurden mit *"0,00"* angegeben.

Im offenzulegenden Anhang des Jahres 2007 wurde unter Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr der Habesaldo des Kontos *"3490 Darlehen C. A."* in Höhe von *"EUR 7.188.213,86"* ausgewiesen. Die Verbindlichkeit mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren wurden mit *"EUR 6.000.000,00"* angegeben.

Im am 17. August 2010 erstellten Jahresabschluss 2009 ist offensichtlich in Folge der Erhöhung der Kapitalrücklagen entsprechend dem Umlaufbeschluss vom 6. August 2010 und der sich daraus gegenüber dem Vorjahr ergebenden Reduktion der Gesamtverbindlichkeiten von € 7.819.005,83 auf € 162.797,68 mehr kein negatives Eigenkapital ausgewiesen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt wie folgt:

"..... Gemäß § 33 TP8 Abs.4 GebG gelten die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften im Inland zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde, wenn über das Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise errichtet wurde. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur GebG-Novelle 1976(338 BlgNR 14.GP) - mit dieser wurde die Ersatzbeurkundung eingeführt - gilt der Ausweis des Darlehens in den Aufzeichnungen und Büchern der Gesellschaft als Beurkundung, da diese Bücher und Aufzeichnungen geeignet sind, über die Darlehenszuzählung Beweis zu erbringen. Bei den Aufzeichnungen handelt es sich um Urkunden über ein Rechtsgeschäft, daher gilt auch hier der Grundsatz des Gebührenrechtes, dass für die Festsetzung der Gebühr der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde maßgeblich ist. In den Jahresabschlüssen scheinen Verbindlichkeiten auf. Die Buchung der Geldbeträge erfolgte seit vielen Jahren auf dem Konto "3490 Darlehen C. A." mit dem Text "Darlehen". Gegen das Vorbringen der BW, zwischen ihr und dem Gesellschafter hätte es keine Willensübereinstimmung über das Darlehen gegeben, spricht die eindeutige Buchhaltung. Am Zustandekommen des Gesellschafterdarlehens kann in Hinblick auf die

textlichen Ausführungen in der Buchhaltung und der Darstellung in der Bilanz kein Zweifel bestehen".

Dagegen brachte die Bf. einen Vorlageantrag unter Wiederholung ihres bisherigen Vorbringens ein und beantragte weiters die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Die Berufung wurde vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Da die Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Lt. Firmenbuch, in welches das Bundesfinanzgericht Einsicht genommen hat, handelt es sich bei der Bf. um eine im Jahr 1998 gegründete inländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Herr C. A. war seit der Gründung Gesellschafter der Bf. und vom 1. Jänner 2004 bis September 2014 alleiniger Geschäftsführer und Gesellschafter der Bf.

An der mündlichen Verhandlung vor dem Senat nahmen sowohl ein Vertreter der Bf. wie auch Vertreter des Finanzamtes teil.

Nach Darstellung des Sachlage durch den Berichterstatter erklärten die Parteienvertreter, dass es zum Sachverhalt keine Ergänzungen gebe. Des weiteren nahm die mündliche Verhandlung im Wesentlichen folgenden Verlauf:

".....

Zur rechtlichen Beurteilung führt der PV aus, wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzt:

Es wird nicht mehr bestritten, dass Urkunden vorliegen, der Gebühr unterliegen aber nicht die Urkunden, sondern das Rechtsgeschäft. Unbestritten ist, dass in den Jahresabschlüssen Darlehen ausgewiesen wurden. Es gibt widersprechende Beweismittel, einerseits die Jahresabschlüsse, andererseits den Gesellschafterbeschluss vom August 2010. Die Frage ist, welches hat mehr Aussagekraft. Meiner Meinung ist der Gesellschafterbeschluss stärker, weil er sich ausdrücklich mit diesem Thema auseinandersetzt. Die Jahresabschlüsse hatten für den Mandanten keine Bedeutung, es gab keine Bankverbindlichkeiten, die Jahresabschlüsse wurden vom Bilanzbuchhalter dem Mandanten vorgelegt und ihm war es egal, wie die Kapitalzufuhr verbucht wurde. Es zeigt sich auch bei Vergleich 2005/2006, dass den Jahresabschlüssen keine besondere Bedeutung zugemessen wurde. Einmal ist von kurzfristigen Verbindlichkeiten, einmal von langfristigen Verbindlichkeiten die Rede, obwohl sich inhaltlich nichts verändert hat.

Dazu erwiderte das FA Folgendes: Wir vertreten weiterhin, dass eine Ersatzbeurkundung vorliegt, die die Gebührenpflicht auslöst. Den Jahresabschlüssen kommt insofern Bedeutung zu, da damit zum Ausdruck kommt, was sich innerhalb der Gesellschaft abspielt. Auch wenn es den Gesellschaftern egal ist, was drin steht, spätestens mit Genehmigung des Jahresabschlusses kommt auch der Vertrag zustande und

die nachträgliche Feststellung im Umlaufbeschluss führt nicht mehr zum Entfall der Gebührenpflicht. Die Bezeichnung einmal kurzfristig, einmal langfristig, deutet darauf hin, dass sehr wohl bewusst war, das Darlehen vorliegen, man könnte sogar davon ausgehen, dass neuerliche Darlehen gewährt wurden.

PV: Es ist nicht so, dass rückwirkend Eigenkapital zugeführt wurde, sondern es war von Anfang an Eigenkapital. Die Gebührenpflicht kann nur dann bestehen, wenn das Beweismittel Gesellschafterbeschluss vom August 2010 negiert wird.

FA: Wenn es von Anfang an eine Eigenkapitalzufuhr war, dann stellt sich die Frage, warum wurden nicht von Anfang an Gesellschaftsteuererklärungen beim FA eingereicht.

PV: Das ist dem Sachbearbeiter aufgrund der irrtümlichen Verbuchung nicht aufgefallen und wurde erst 2011 korrigiert.

Frage: Wie viele Gesellschafter gibt es?

PV: Es gibt nur einen Gesellschafter, es war ein "Pensionsprojekt", der Gesellschafter hat in Summe rund 8 Millionen Euro investiert. Er hätte es genauso in ein Einzelunternehmen investiert, wie in die GmbH. Es gibt auch keinen wirtschaftlichen Grund, warum er Darlehen gewähren hätte sollen, der Gesellschafter ist die GmbH, es kam ihm selber wieder zu Gute. Er hat sich selbst Geld gewährt. Wirtschaftlich gesehen hat er nur mit sich selbst kontrahiert. Rechtlich ist es natürlich anders.

FA: Die wirtschaftliche Betrachtung ist gebührenrechtlich irrelevant.

PV: Es ist jedoch insofern relevant, als es hilft zu verstehen, was damals gewollt war.

..... "

Nach der Feststellung, dass keine Beweisanträge mehr offen sind, ersuchte das Finanzamt abschließend, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und der Vertreter der Bf., der Beschwerde antragsgemäß Folge zu geben.

Sachverhalt

Die Bf. ist eine im Jahr 1998 gegründete inländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Herr C. A. war seit der Gründung Gesellschafter der Bf. und vom 1. Jänner 2004 bis September 2014 alleiniger Geschäftsführer und Gesellschafter der Bf.

Herr C. A. gewährte der Bf. in den Jahren 2005 bis 2009 folgende unverzinsliche Gesellschafterdarlehen, die in der Folge in die Bücher der Bf. auf dem Konto mit der Bezeichnung "3490 Darlehen C. A." ausdrücklich als "Darlehen" aufgenommen worden sind:

€ 150.000,-	verbucht am 8.7.2005,
€ 175.000,-	verbucht am 25.11.2005,
€ 75.000,-	verbucht am 25.11.2005,
€ 50.000,-	verbucht am 1.12.2005,
€ 200.000,-	verbucht am 7.12.2005
€ 450.600,37	verbucht am 31.12.2005

€ 300.000,- verbucht am 18.1.2006
€ 200.000,- verbucht am 15.2.2006
€ 100.000,- verbucht am 19.7.2006
€ 200.000,- verbucht am 16.8.2006
€ 100.000,- verbucht am 20.9.2006
€ 100.000,- verbucht am 7.4.2009
€ 50.000,- verbucht am 7.4.2009
€ 100.000,- verbucht am 24.11.2009
€ 100.000,- verbucht am 24.11.2009
€ 60.000,- verbucht am 24.11.2009
€ 50.000,- verbucht am 24.11.2009

Diese Darlehen wurden der Bf. von ihrem Gesellschafter mit der Verpflichtung gewährt, diese nach einer gewissen (unbestimmten) Zeit unverzinst zurückzugeben und es konnte der Darlehensgeber von einer Rückzahlung in absehbarer Zeit ausgehen.

Die Darlehensgewährungen wurden lediglich in die Bücher der Bf. aufgenommen. Gesonderte Urkunden wurden darüber nicht errichtet.

Erst mit Umlaufbeschluss vom 6. August 2010 wurden die auf dem Konto "3490 Darlehen C. A." erfassten Verbindlichkeiten und somit auch die beschwerdegegenständlichen Darlehen der Bf. in einen nicht rückzahlbaren Kapitalzuschuss umgewandelt.

Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vom Bf. vorgelegten Kontoauszügen und aus den, dem Firmenbuch vorgelegten Jahresabschlüssen einschließlich den Erklärungen der Bf.

Im gegebenen Fall besteht entsprechend obiger Feststellungen ein besonders gesellschaftsrechtliches Naheverhältnis zwischen den Vertragsparteien, sodass es sich bei den beschwerdegegenständlichen Vorgängen um "Insichgeschäfte" handelt.

So genannte "Insichgeschäfte" sind abgabenrechtlich anzuerkennen, wenn keine Veranlassung besteht, an ihrer Ernsthaftigkeit und ihrem reellen Zustandekommen zu zweifeln (vgl. VwGH 15.9.1999, 94/13/0053).

Schon allein die Tatsache, dass die hier gegenständlichen Vorgänge in den Büchern der Bf. als "Darlehen" auf einem Verbindlichkeitenkonto verbucht wurden, welche Verbindlichkeiten zwischen dem Gesellschafter der Bf. als Gläubiger und der Bf. als Schuldnerin ausweist, spricht dafür, dass es sich dabei tatsächlich um Darlehen (iSd. § 983 ABGB vor dem Darlehens- und Kreditrechts-Änderungsgesetz) handelt, welche die Bf. ihrem Gesellschafter nach einer gewissen Zeit zurückzugeben verpflichtet war.

Auf diesem Konto wurden nicht nur über Jahre hinweg Verbindlichkeiten der Bf. gegenüber ihrem Gesellschafter verbucht, sondern auch Rückzahlungen und Ausbuchungen als Gesellschafterzuschüsse.

Wenn die Bf. entsprechend den Darstellungen im Umlaufbeschluss vom 6. August 2010 sinngemäß meint, es handle sich bei den auf dem Konto "3490 Darlehen C. A."

der Bf. von ihren Gesellschafter zur Verfügung gestellten Geldern insgesamt um - vom Zeitpunkt der Hingabe an - der Gesellschaft auf Dauer zur Verfügung gestellte Geldmittel ohne Anspruch auf Rückzahlung, somit nicht um Darlehen sondern um nicht rückzahlbare Kapitalzuführungen, so ist dazu zu sagen, dass schon alleine im Lichte der auf diesem Konto vorgenommenen Buchungen die Darstellung der Bf. wie die Darstellung im Umlaufbeschluss mehr als zweifelhaft ist.

Umsomehr ist es zweifelhaft, dass es sich bei den auf dem Konto "3490 Darlehen C. A." ausdrücklich unter dem Titel "Darlehen" erfassten Vorgängen, für welche das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid eine Darlehensgebühr festgesetzt hat, nicht um Darlehen handelt.

Der Umlaufbeschluss vom 6. August 2010 wurde erst zu einem Zeitpunkt beurkundet, zu dem bereits feststand, dass der Gesellschafter auf die Darlehensrückzahlungen verzichtet. Es kommt schon alleine deshalb dem Umlaufbeschluss als Beweismittel nicht dieselbe Bedeutung zu, wie den Büchern der Bf., in welche die Darlehensgewährungen unmittelbar aufgenommen worden sind. Im Übrigen steht der Inhalt des dem Finanzamt mit Schreiben vom 10. September 2010 in Kopie vorgelegten Umlaufbeschlusses in Widerspruch zu der zuvor gelegten, vom Gesellschafter unterfertigten Gesellschaftsteuererklärung und im Widerspruch zum Begleitschreiben der steuerlichen Vertretung vom 12. August 2010.

Die Gesamtverbindlichkeiten der Bf. lt. den Jahresabschlüssen 2005 bis zur Bildung der Kapitalrücklage mit Jahresabschluss 2009 sind zum weitaus überwiegenden Teil auf die auf dem Konto "3490 Darlehen C. A." verbuchten Verbindlichkeiten gegenüber dem Gesellschafter zurückzuführen. Hätte es sich dabei nicht um Darlehen bzw. sonstige Verbindlichkeiten sondern um Eigenkapital gehandelt, wäre in den Jahresabschlüssen 2005 bis 2008 kein negatives Eigenkapital auszuweisen gewesen und es wären auch keine Erläuterungen, warum eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrecht nicht vorliege, erforderlich gewesen. Auch wären diese nicht unter den Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem bzw. fünf Jahren auszuweisen gewesen.

Es ist auszuschließen, dass der Geschäftsführer und Gesellschafter, der an den gegenständlichen Vorgängen selbst beteiligt war, bei der Erstellung und Genehmigung der Jahresabschlüsse derart irrte.

Entgegen den Behauptungen der Bf. ist es für einen Gesellschafter einer GmbH wie für die Gesellschaft selbst wirtschaftlich von Bedeutung, ob der Gesellschafter seiner Gesellschaft Kapital als Darlehen zur Verfügung stellt, somit eine vertraglicher Rückzahlungsanspruch besteht, oder die Gesellschaft mit Eigenkapital ausstattet.

Es ist daher aus dem Ausweis der gegenständlichen Verbindlichkeiten in den Jahresabschlüssen als Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr bzw. mehr als fünf Jahren und den Ausführungen in den Jahresabschlüssen, wonach absehbare Gewinne einer insolvenzrechtlichen Überschuldung entgegenstehen, zu schließen, dass Herr C. A. als Gläubiger dieser Verbindlichkeiten mit einer Rückzahlung

in absehbarer Zeit rechnen konnte. Dass in den Jahresabschlüssen die Restlaufzeiten unterschiedlich ausgewiesen wurden, kann als nebensächlich dahingestellt bleiben, da dies für die hier wesentliche Frage, ob es sich hier um Gesellschafterdarlehen handelt, die in absehbarer Zeit zurückzuzahlen waren, ohne Bedeutung ist. Angesichts der gegebenen Sachlage kann daraus nicht der Schluss gezogen werden, der Ausweis der gegenständlichen Zuzählungen als Darlehen in den Büchern bzw. als Verbindlichkeiten in den Jahresabschlüssen wäre dem Grunde nach falsch.

Lediglich im Jahresabschluss 2008 wird zusätzlich festgehalten, dass die Verbindlichkeiten gegenüber dem Gesellschafter Eigenkapitalcharakter hätten, was jedoch nicht bedeutet, dass es sich dabei nicht um Verbindlichkeiten (Darlehen) handelt und die Bf. die Darlehen nicht in absehbarer Zeit zurückzuzahlen gehabt hätte.

Über die Erfassung der Darlehen in den Büchern der Bf. hinaus liegen dokumentierte Vereinbarungen, insbesondere über Laufzeit und Verzinsung, nicht vor. Dass für die gegenständlichen Darlehen Zinsen verrechnet worden wären, lässt sich aus den vorgelegten Kontoauszügen nicht ersehen. Da vor dem DaKRÄG keine allgemeine Vermutung, dass ein Darlehen verzinslich wäre (vgl. OGH 27.8.1997, 9 Ob A 87/97b) bestand, war im Rahmen der freien Beweiswürdigung davon auszugehen, dass der Gesellschafter der Bf. die zugezählten Beträge als Darlehen gegen Rückzahlung auf absehbare Zeit zur unentgeltlichen Nutzung überlassen hat.

Der Ansicht des Finanzamtes, dass spätestens mit Genehmigung des Jahresabschlusses auch der Vertrag zustande komme, konnte nicht gefolgt werden. Es besteht kein Grund daran zu zweifeln, dass es sich bei den in den Büchern der Bf. auf dem Konto *"3490 Darlehen C. A."* erfassten Darlehen um vom Alleingesellschafter der Bf., C. A., zum Zeitpunkt der Verbuchung bereits zugezahlte Darlehen handelt. Da nicht davon ausgegangen werden kann, dass das Finanzamt meinte, die Darlehen wären erst mit Genehmigung der Jahresabschlüsse zugezählt worden, und Darlehensverträge vor dem Darlehens- und Kreditrechts-Änderungsgesetz im Allgemeinen mit Zuzählung zustande kamen, würde sich die Frage stellen, welcher Rechtsgrund den tatsächlichen Zuzählungen dann zugrunde lag und woraus sich erschließt, dass mit den Jahresabschlüssen allenfalls Vereinbarungsdarlehen beurkundet worden wären. Auch wäre dann fraglich, ob es sich dabei noch um dieselbe Sache handelt, die dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegt, zumal dann nicht mehr von denselben Rechtsgeschäften auszugehen wäre. Auf Grund des festgestellten Sachverhalt erübrigen sich jedoch weitere Überlegungen dazu.

Rechtslage

Darlehensverträge für die die Gebührenschild vor dem 1. Jänner 2011 entsteht (§ 37 Abs. 28 letzte Satz GebG) unterliegen gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG der Rechtsgebühr nach dem Werte der dargeliehenen Sache mit 0,8 v.H.

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 nach Abs. 4 leg.cit. die

nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde. Der Darlehensschuldner hat die Gebühr selbst zu berechnen und innerhalb von drei Monaten nach dem 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.

Auf Grund des § 15 Abs. 3 GebG sind ua. Rechtsgeschäfte, die unter das Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil Gesellschaftsteuer und II. Teil Wertpapiersteuer) fallen, sind von der Gebührenpflicht ausgenommen.

Gelten die nach abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen als Urkunde über den Darlehens- oder Kreditvertrag, so entsteht gemäß § 16 Abs. 6 GebG in der hier auf Grund des § 37 Abs. 28 GebG anzuwendenden Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, die Gebührenschuld mit der Aufnahme in diese.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann auf Grund des § 201 Abs. 1 BAO nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß Abs. 2 Z 1 leg.cit. kann die Festsetzung von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages erfolgen und gemäß Abs. 2 Z 3 leg.cit. ua. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird.

Innerhalb derselben Abgabenart kann auf Grund des Abs. 4 leg.cit. die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Der Gesellschaftsteuer unterliegen gemäß § 2 KVG ua.

1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;
2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt;
3. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien).

4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

- a) Zuschüsse,
- b) Verzicht auf Forderungen;
- c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
- d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.

Erwägungen:

In den vorliegenden Fällen handelt es sich, wie festgestellt, um unverzinsliche Darlehen iSd § 983 ABGB vor dem Darlehens- und Kreditrechts-Änderungsgesetz, welche in absehbarer Zeit zurückzuzahlen waren.

Da es sich hier um Darlehen handelt, erfüllen diese jedenfalls den Tatbestand des § 33 TP 8 Abs. 1 GebG.

Gewährt der Gesellschafter einer Gesellschaft formal ein Darlehen und ist von vornherein eine Rückzahlung des Darlehens nicht beabsichtigt, so liegt darin ein Zuschuss (vgl. VwGH 9.6.2004, 2003/16/0017; VwGH 20.11.2007, 2007/16/0146).

Ein solcher Fall liegt hier entsprechend dem festgestellten Sachverhaltsfest nicht vor.

Eine allfällige eigenkapitalersetzende Funktion eines Darlehens ist seit der ersatzlosen Aufhebung des § 3 Abs. 1 Satz 1 KVG idF vor Novelle BGB1. Nr. 629/1994 gesellschaftsteuerrechtlich nicht mehr relevant (vgl. VwGH 18. 11. 1993, 93/16/0104; UFS 22.09.2008, RV/1162-W/05).

Auch wenn die unentgeltliche Zurverfügungstellung der Darlehensvaluta der Gesellschaftsteuer unterliegt, so kommt für die Darlehensgewährungen selbst eine Befreiung nach § 15 Abs. 3 GebG nicht in Betracht.

Der Gebühr nach § 33 TP 8 Abs 1 GebG unterliegt die tatsächliche Zuzählung des dargeliehenen Betrages, während bei der Gesellschaftsteuer nicht die Begründung der freiwilligen Übernahmungsverpflichtung, sondern erst deren Erfüllung, also das tatsächliche Bewirken der Leistung (im Beschwerdefall: die fortlaufende Überlassung der Darlehensvaluta zur Nutzung) den Steuertatbestand auslöst (vgl. VwGH 18.12.1995, 95/16/0195). Eine Identität des Rechtsvorganges ist nur dann gegeben, wenn die Zurverfügungstellung des bestimmten Geldbetrages vom Gesellschafter an die Kapitalgesellschaft eine Gesellschaftsteuerpflicht vom gesamten Kapitalbetrages auslöst. Hingegen liegt keine Identität des Rechtsvorganges vor, wenn der Gesellschaftsteuer bloß die fortlaufende Überlassung des Geldbetrages zur Nutzung unterliegt (die Gesellschaftsteuer also nicht vom gesamten Kapitalbetrag, sondern bloß von den ersparten Zinsen zu berechnen ist) (vgl. UFS 22.09.2008, RV/1162-W/05; UFS 06.12.2010, RV/3341-W/07).

Gesellschaftsteuer wurde für die Gewährung der Darlehen weder erklärt noch festgesetzt. Die spätere Umwandlung der Gesellschafterdarlehen in einen Kapitalzuschuss hat keinen Einfluss auf die bereits entstandene Gebührenschuld.

Wie aus der Vorhaltsbeantwortung vom 28. Dezember 2010 zu schließen ist, hatte die Bf. eine Selbstberechnung der Darlehensgebühren oder eine entsprechende, wie immer geartete Erklärung nicht einmal in Erwägung gezogen. Der Auszug aus den Büchern wurde erst auf Verlangen des Finanzamtes übermittelt, sodass hier keine Bekanntgabe eines "selbstberechneten" Betrages vorliegt.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zB 05.11.2003, 99/17/0116; 26.01.1995, 94/16/0150) bewirkt die Einreichung der Erklärung betreffend eine Selbstbemessungsabgabe kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung die Festsetzung der Abgabe. Damit verbinden sich dieselben Rechtswirkungen wie mit einer bescheidmäßigen Festsetzung. Die "Quasirechtskraft" einer solchen Festsetzung durch Erklärung wird allerdings durch die bescheidmäßige Festsetzung der Abgabe, wie sie in den Fällen des § 201 BAO vorgesehen ist, wieder durchbrochen (vgl. UFS vom 22.3.2005, RV/1241-L/04; UFS 28.07.2010, RV/0478-L/10).

Da hier keine Selbstberechnung der Darlehensgebühren erfolgte, ist im Sinne dieser Judikatur auch keine "Quasirechtskraft" eingetreten.

Auf Grund des § 201 Abs. 1 BAO iVm. Abs. 2 Z 3 erster Fall leg.cit. liegt die Festsetzung jedoch auch in diesem Fall im Ermessen der Behörde.

Selbst wenn die Übersendung des Auszuges aus den Büchern mit Vorhaltsbeantwortung vom 5. November 2010 als "Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages" vor Erlassung des Gebührenbescheides gemäß § 201 BAO (vgl. VwGH 26.03.2015, Ra 2014/17/0006) anzusehen wäre, wäre die Festsetzung auf Grund des § 201 Abs. 2 Z 1 BAO zu Recht, zumal in Folge der Ersatzbeurkundung die Gesellschafterdarlehen der Gebühr gemäß § 33 TP 8 GebG unterliegen, sich eine solche "Selbstberechnung" durch bloße Übersendung des Auszuges aus den Büchern somit als nicht richtig erwiesen hätte und die Festsetzung gemäß § 201 BAO mit Gebührenbescheid vom 11. März 2011 jedenfalls innerhalb eines Jahres ab dieser "Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages" erfolgt wäre.

Im Gegensatz zu § 201 Abs. 2 Z 3 zweiter Fall BAO bedarf es im Falle des Abs. 2 Z 1 und des Abs. 2 Z 3 erster Fall leg.cit. keiner Begründung, die nicht auf Grund des § 279 BAO im Rechtsmittelverfahren nachgeholt werden könnte.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die maßgeblichen Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben

sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung, im vorliegenden Fall somit aus dem Normzweck des § 201 BAO idF BGBl. I 97/2002.

Die Neufassung des § 201 BAO durch das AbgRmRefG dient primär der Harmonisierung der Rechtswirkungen (insbesondere im Bereich des Rechtsschutzes) von Selbstberechnungen und von Veranlagungsbescheiden (siehe 1128 BlgNR 21. GP, 9). Das Pendant zur Maßnahme nach § 201 BAO im Falle einer unrichtig durchgeführten Selbstberechnung stellt die Behebung eines Bescheides nach § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes dar, sodass die vorhandene Judikatur zur Ermessensübung im Bereich des § 299 BAO auf die Ermessenübung im Bereich des § 201 BAO übertragen werden kann. Für den Bereich des § 299 BAO kommt dem Prinzip der Rechtsmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu und wird das eingeräumte Ermessen regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung des bereits rechtskräftigen Bescheides vorgeht, gleichgültig, ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabepflichtigen (vgl. ua. 18.11.1993, 92/16/0068). Der Normzweck der Neufassung des § 201 BAO durch BGBl. I 97/2002 spricht daher dafür, dass auch im Bereich des § 201 BAO dem Prinzip der Rechtsmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommt. Im vorliegenden Fall wurde Darlehensgebühren in Höhe von € 19.684,80 nicht selbstberechnet, sodass nicht bloß eine geringfügige Abweichung vorliegt und daher dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorzug zu geben war. Außerdem spricht bei der Interessensabwägung auch noch die Sicherung des öffentlichen Interesses an der Gleichmäßigkeit der Besteuerung für die Ergreifung einer Maßnahme nach § 201 BAO (vgl. UFS 21.12.2009, RV/0755-W/05).

Da aber eine zusammengefasste Festsetzung über mehrere Jahre nicht zulässig ist, war der angefochtene Bescheid entsprechend abzuändern.

Außer in den Fällen des § 278 BAO [Formalentscheidungen] hat das Verwaltungsgericht auf Grund des § 279 Abs. 1 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Abänderungsbefugnis ("nach jeder Richtung") ist lediglich durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. VwGH 29.6.2006, 2006/16/0004; BFH 11.7.1984, II R 87/82).

Die Richtigstellung des Spruches war im Rahmen der Abänderungsbefugnis des § 279 Abs. 1 BAO zulässig, zumal kein Zweifel bestehen konnte, welche Vorgänge das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden erfasste (vgl. VwGH 26.1.1995, 94/16/0058; BFH 12.10.1983, II R 56/81) und hier über keine andere Sache als im angefochtene Bescheid abgesprochen wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es waren im Wesentlichen lediglich Tatfragen auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösen.

Zur Frage der Befreiung nach § 15 Abs. 3 GebG wird auf VwGH 18.12.1995, 95/16/0195 und zur Änderungsbefugnis auf VwGH 29.6.2006, 2006/16/0004 verwiesen.

Wien, am 7. November 2016