



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A B, inC, vertreten durch Mag. Ursula Zimmerl, 1180 Wien, Sternwartestraße 82, gegen den Bescheid gemäß § 201 BAO des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 1. Oktober 2001, ErfNr. xxx, StNr. yyy betreffend Rechtsgebühr bzw. Rechtsgebühren (Gesellschafterdarlehen gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Über ein Gesellschafterdarlehen wurde keine Urkunde errichtet, sondern es wurde in die Buchhaltung der Gesellschaft aufgenommen. Der Gesellschafter, der Bw., bekämpft die Rechtsgeschäftgebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG mit dem Argument, dass er seiner Gesellschaft kein Darlehen geben wollte.

1. Verfahrensablauf

Mit Schreiben vom 10. August 1999 gab der steuerliche Vertreter der "D" Prod. Gesellschaft mbH bekannt, dass der Berufungswerber A B ein Gesellschafterdarlehen in der Höhe von S 1,788.200,00 einbezahlt hatte. Eine Urkunde wurde darüber nicht errichtet, weswegen er für die Vergebührung folgendes anführte:

„a) Gesellschafterdarlehen...vom Bw....

b) Name und Anschrift der Gesellschaft "D" Prod. Gesellschaft mbH...

c) Höhe des gewährten Darlehens: S 1,788.200,00

d) Höhe der einbezahlten Gebühr: 0,8% von S 1,788.200,00 = S 14.306,00

Beiliegend die Seite der Bilanz sowie die Aufstellung der Einzahlungsbeträge.

Die einzelnen Einzahlungsbeträge sind unterjährig noch nicht als Darlehen gewidmet worden, sondern erst bei der Bilanzerstellung 1998 – das war der 10.8.1998 – hat sichder Bw.....dazu entschlossen, die von ihm vorläufig widmungsfrei zur Finanzierung an die Gesellschaft überlassenen Gelder nunmehr als Darlehen darin stehen zu lassen. Deshalb nimmt die Gebührenanzeige auch auf den Endsaldo von S 1,788.200,00 Bezug.....

Das Darlehen ist unverzinslich gewährt worden. Für die nicht verrechneten Zinsen überreiche ich die Kapitalverkehrssteuererklärung, wobei der Zinsverzicht gemäß der Beilage für das Jahr 1998 berechnet worden ist.

Ich ersuche, die Kapitalverkehrssteuer an die Gesellschaft zur Vorschreibung zu bringen....“

Mit Bescheid vom 22. Dezember 1999 setzte das Finanzamt die Darlehensgebühr fest und adressierte den Bescheid an die Gesellschaft.

Da bei der Gesellschaft wegen Konkurseröffnung der Rückstand uneinbringlich war, zog das Finanzamt den Bw. mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 1. Oktober 2001 heran: Gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG vom Wert der dargeliehenen Sache in Höhe von S 1,788.200,00 = S 14.306,00.

Dagegen wurde Berufung erhoben.

Eingewendet wurde, dass der Bw. an die Gesellschaft kein Gesellschafterdarlehen gegeben, sondern Akontierungen für ein mit der Gesellschaft geplantes Projekt geleistet habe. Es sei dem Bw. auch nicht in Erinnerung, je eine Darlehensurkunde mit der Gesellschaft unterzeichnet zu haben.

Im Rahmen des Ermittlungsverfahrens wurde vom Finanzamt Wiener Neustadt der Jahresabschluss per 31.12.1998 übersendet. Unter den Passiva heißt ein Posten „Darlehen B A (RLZ > 1 Jahr) S 1,788.200,00.“

In den Erläuterungen zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung:

„Die Gesellschaft weist unter Passivaden Posten „negatives Eigenkapital“ in Höhe von 1,130.300,43 aus.

Die Geschäftsführung nimmt zur Frage, ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vorliegt, wie folgt Stellung:

Die Verbindlichkeiten der Gesellschaft beinhalten ein Gesellschafterdarlehen von Herrn A B . A B gibt eine Rangrücktrittserklärung für dieses Darlehen in Höhe von S 1,788.200,00 ab und erklärt damit seine Ansprüche erst nach den anderen Gläubigern der Gesellschaft geltend zu machen. Damit ist eine insolvenzrechtliche Überschuldung nicht gegeben.“

In der Aufgliederung der Verbindlichkeiten wurde für den Betrag von S 1,788.200 eine Restlaufzeit 2. bis 5. Jahr angegeben (Jahresabschluss per 31.12.1998, Seite 29).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. April 2002 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab:

„§ 33 TP 8 (4) GebG i.d.z. Zeitpunkt der Gebührenfestsetzung geltenden Fassung besagt: „Wurde über das Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft....keine Urkunde in einer

für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise errichtet, so gelten die nach abgabenrechtlichen Vorschriften im Inland zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde.' Gelten die im Inland zu führenden Bücher als Urkunde über den Darlehens- oder Kreditvertrag, so entsteht die Gebührenpflicht mit der Aufnahme in diese (gem. § 16 Abs. 6 GebG). Für die Festsetzung der Gebühren ist gemäß § 17 Abs. 1 GebG der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Das berufungsgegenständliche Darlehen scheint in der Bilanz zum 31.12.1998 unter den sonstigen Verbindlichkeiten wörtlich mit ‚Darlehen B A‘ auf. Durch die Verbuchung des Betrages von S 1,788.200,00 in der Bilanz zum 31.12.1998 unter sonstige Verbindlichkeiten....wurde der Tatbestand gem. § 33 TP 8 Abs. 4 GebG verwirklicht.“

Im fristgerecht eingebrachten Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde 2. Instanz (als Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung bezeichnet) wurde vorgebracht, dass nach Ansicht des Bw. für das Zustandekommen eines gültigen Vertrages es zu einer Willensübereinstimmung zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer kommen müsse. Dies sei, wie sich nun herausgestellt habe, nicht der Fall gewesen. Der Bw. habe gar nicht den Willen gehabt, der Gesellschaft ein Darlehen zur Verfügung zu stellen. Die Tatsache, dass der Geschäftsführer in den Büchern das hingegebene Geld als Darlehen bezeichnet habe, entspreche nicht dem Willen des Bw. Dieser habe auf die Art der Verbuchung keinen Einfluss gehabt, habe auch nie eine Bilanz gesehen und hätte daher nichts von einem vermeintlichen Darlehen gewusst. Daher könne auch nur die Gesellschaft für die Darlehensgebühr herangezogen werden.

2. Sachverhalt

Einsicht genommen wurde

- in das Firmenbuch der "D" Prod. Gesellschaft mbH, FN d1,
- in den Einkommensteuerakt des Bw., StNr. bw1 und in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung Auftragsbuch Nr. bw2 des Finanzamtes 2/20/21/22,
- in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung Nr. d2 des Finanzamtes Wiener Neustadt, betreffend Fa. "D" Prod. Gesellschaft mbH
- sowie in den Kapitalverkehrsteuerakt (Gesellschaftsteuer) d3 der Fa. "D" Prod. Gesellschaft mbH

Festgestellt wurde folgender Sachverhalt:

2.1. Der Bw. war Gesellschafter

Die Fa. "D" Prod. Gesellschaft mbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 5. August 1998 von dem Bw. und F gegründet. Der Bw. übernahm laut Gesellschaftsvertrag S 245.000,-- an Stammeinlagen und F S 255.000,--. Nach § 4 des Gesellschaftsvertrages bestimmt sich der Geschäftsanteil eines jeden Gesellschafters nach der Höhe der von ihm übernommenen Stammeinlagen. § 5 des Gesellschaftsvertrages lautet:

„Die Generalversammlung bestellt einen oder mehrere Geschäftsführer. Die Gesellschaft wird durch die Geschäftsführer vertreten und gezeichnet...Der Geschäftsführer ist an die

Beschlüsse der Gesellschafter gebunden....Er ist verpflichtet, die Zustimmung der Gesellschafter einzuholen:

- 1. Vor Abschluss von Einzelgeschäften, bei denen die Verbindlichkeiten den Betrag von S 500.000.- übersteigen.*
- 2. Vor Bestellung eines Prokuristen und Handlungsbevollmächtigten unter Vorlage eines Dienstvertragsentwurfes.*
- 3. Vor der Errichtung oder Auflösung von Zweigniederlassungen und Betriebsstätten und*
- 4. überhaupt vor Verträgen, die über den Umfang des laufenden Geschäftsbetriebes hinausgehen oder für die Gesellschaft von grundsätzlicher Bedeutung sind.*
- 5. Vor Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen.*
- 6. Einstimmigkeit der Firmengesellschafter ist erforderlich:*

a) Bei Erwerb/Veräußerung von Liegenschaften...."

Als handelsrechtlicher Geschäftsführer wurde laut Firmenbuch G H bestellt. Er vertrat seit 27.8.1998 selbständig.

Im Gesellschaftsvertrag ist kein Passus enthalten, nach welchem die beiden Gesellschafter auf die Einsicht in die Bücher und Aufzeichnungen verzichten, oder dieses Recht nur F zusteht.

Der Betrieb der Gesellschaft wurde mit 30. November 2000 geschlossen. In der Gläubigerliste der Gesellschaft Stand 1.12.2000 schien der Bw. als Gesellschafter mit einer Forderung von S 3,076.619,32 auf. In diesem Betrag ist das Gesellschafterdarlehen enthalten.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Wiener Neustadt vom 1. Februar 2001 wurde der Konkurs eröffnet und die Gesellschaft infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Mit 18. Jänner 2002 wurde der Konkurs aufgehoben und die Firma gelöscht.

2.2. Wegen der Unverzinslichkeit des Darlehens wurde Gesellschaftsteuererklärung gelegt

Im gegenständlichen Fall löste das Gesellschafterdarlehen die Rechtsgeschäftsgebühr aus, die den Abschluss des Rechtsgeschäftes „Darlehen“, gleichgültig ob verzinslich oder unverzinslich, besteuert. Da die Zinsen das Entgelt für die Zurverfügungstellung des Kapitals sind, stellt die unverzinsliche Gewährung des Gesellschafterdarlehens eine Leistung des Gesellschafters dar, die bei seiner Gesellschaft eine Zinersparnis bewirkt und die den kapitalverkehrsteuerlichen Tatbestand „Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung“ („Nutzungsüberlassung“) verwirklicht. Die Gesellschaftsteuer wird von den "fiktiven Zinsen" berechnet.

Die Fa. "D" Prod. Gesellschaft mbH zeigte gleichzeitig mit 10. August 1999 das Darlehen als vom Bw. stammend zur Vergebührung gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG und wegen kapitalverkehrsteuerlicher „Nutzungsüberlassung“ gemäß § 2 Z. 4 KVG an. Die Gesellschaft legte die Gesellschaftsteuererklärung gemäß § 10 Abs. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz über den Rechtsvorgang „Freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen: Verzicht auf 5,5% Zinserträge aus einem (unverzinslichen) Gesellschafterdarlehen“. In der Beilage wurde die „Darstellung Darlehen A B “ gegeben:

Darstellung Darlehen

Zugang	Zugang	Prozentsatz	Jahreswert	Kreditdauer in Tagen	Jahresfaktor Kd/365	Zinsverz./Einl.
6.8.1998	55.000	5,50%	3.025	148	0,40547945	1.226,58
10.8.1998	200.000	5,50%	11.000	144	0,39452055	4.339,73
20.8.1998	33.200	5,50%	1.826	134	0,36712329	670,37
24.9.1998	300.000	5,50%	16.500	99	0,27123288	4.475,34
28.10.1998	800.000	5,50%	44.000	65	0,17808219	7.835,62
17.11.1998	400.000	5,50%	22.000	45	0,12328767	2.712,33
Stand 21.12	1,788.200	5,50%	98.351			21.259,96

Vom Gesellschafterdarlehen von S 1,788.200 wurde eine Zinersparnis für das Jahr 1998 von S 21.259,96 errechnet und davon Gesellschaftsteuer von 1% in Höhe von S 213 festgesetzt. Der Gesellschaftsteuerbescheid vom 15. September 1999 erwuchs in Rechtskraft.

2.3. Einkommensteuerverfahren des Bw.

In seiner Einkommensteuererklärung 1999 erklärte der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb und zwar als Einnahmen P - Provisionen, als Ausgaben wurden das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG, sowie Versicherungsbeiträge geltend gemacht. Am 11. Mai 2001 erging der Einkommensteuerbescheid 1999.

Anlässlich einer Betriebsprüfung 1998 bis 2000 wurde mit dem Bw. am 14. März 2003 eine Niederschrift aufgenommen, bei welcher die Geldflüsse des Bw. an die Fa. "D" Prod. Gesellschaft mbH das Thema waren:

„Wie begründen sie die Differenz zwischen dem lt. Vermögensrechnung an die "D" Ges.m.b.H abgeflossenen Betrag und dem in der Buchhaltung des Unternehmens ausgewiesenen Betrag?

Ich gebe an niemals ATS 3,076.000 an die Fa. "D" bezahlt zu haben. Warum dies in den Buchhaltungsunterlagen verzeichnet ist kann ich nicht sagen.

Ist ein funktioneller Zusammenhang zwischen Zahlungsschwierigkeiten der "D" Ges.m.b.H und den Zahlungen gegeben?

Ich habe nach und nach Gelder an die Fa. "D" bezahlt, weil der Geschäftsführer immer wieder Gelder wollte. Mit der Zeit habe ich mich selbst in die Geschäfte eingeschaltet, weil nichts weiter ging. Das Vertrauen in H den GF wurde immer weniger. Es gab zu diesem Zeitpunkt keinen Warenverkehr mit der Fa. "D" der angezahlt hätte werden können.

Haben sie für andere in die Fa. "D" investiert?

Ich hatte eine Vereinbarung mit meinem Geschäftspartner Herrn I J, dass jeweils derselbe Betrag den ich investiere auch von ihm investiert wird. Herr J ist aber bei der Fa. "D" nicht in Erscheinung getreten. Dem Geschäftsführer H war die Investition des Herrn J glaublich bekannt.

Ich habe mich bei der Fa. "D" inC am Stammkapital beteiligt und laufend Geld nachgeschossen. Dies geschah um die Fa. "D" am Leben zu halten, damit deren Produkte über das Netzwerk der Ärzte P verkauft werden können. Wir hatten auch vor, eine Vertriebsgesellschaft zu gründen und zwar mit Herrn J im Hinblick auf dieses Vorhaben. Herr H stellte mir die Situation so dar, dass er das Geld für die Entwicklung eines Prototyps bzw. eines Ventils benötige. Ich habe nicht gewusst, wie die Firma das Geld tatsächlich verwendet hat.“

Mit Fax vom 12. Mai 2003 beantragte der Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 mit der Begründung, dass der Bw. in den Jahren 1998 und 1999 massive Anlaufverluste erlitten habe, die zu berücksichtigen seien. Der Bw. habe in den Jahren 1998 und 1999 Anzahlungen für einen Prototyp an die Fa. "D" Prod. Gesellschaft mbH geleistet, die infolge Konkurses dieser Unternehmung verloren seien.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 4. August 2003 gab der Bw. an, was die Zahlungen an die Fa. "D" betreffe, sei erst im Rahmen der Aufrollung des Sachverhaltes – der zwei Tage dauerte - festgestellt worden, dass es sich bei den Zahlungen um Anlaufverluste handle. Dem Bw. sei das nicht bekannt gewesen, er habe gemeint, nachdem der Masseverwalter der Fa. "D" ihm mitgeteilte, dass er seine Forderungen gar nicht anzumelden brauche, weil kein Vermögen da sei, ohnehin alles verloren sei. Die Nichtgeltendmachung der Zahlungen an die Fa. "D" als Anlaufverluste liege nicht im Verschulden des Bw., er hätte aufgrund der Unkenntnis des Steuersachverhaltes ohne Betriebsprüfung diese Anlaufverluste wahrscheinlich nie geltend gemacht.

Das diesbezügliche Rechtsmittelverfahren ist beim UFS unter Zahl RV/3425-W/07 anhängig.

Über die Berufung wurde erwogen:

3. Rechtliche Würdigung

Gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG unterliegen Darlehensverträge nach dem Werte der dargeliehenen Sache einer Gebühr von 0,8%.

Erklärt gemäß § 33 TP 8 Abs. 3 GebG der Darlehensschuldner in der Darlehensurkunde, die dargeliehenen Sachen erhalten zu haben, so wird bei Erhebung der Gebühr vermutet, dass der Darlehensvertrag gültig zustande gekommen ist; diese Vermutung kann durch die Einrede der nicht erfolgten Zuzählung der Darlehensvaluta nicht widerlegt werden.

Wurde gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG 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. Der Darlehensschuldner hat die Gebühr selbst zu berechnen.

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

Für die Entscheidung der Frage, ob es sich im Einzelnen um ein Gesellschafterdarlehen (oder um einen Gesellschafterkredit) handelt, wird maßgeblich sein, was die Bücher und Aufzeichnungen aufweisen, unter welcher Bezeichnung also etwa die entsprechenden Konten im Kontenplan etc. eingeordnet sind. Da es sich bei diesen Aufzeichnungen um Urkunden über das Rechtsgeschäft handelt, gilt auch hier der Grundsatz des Gebührengesetzes, dass für die Festsetzung der Gebühr der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde maßgeblich ist (*Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band I Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 8, insbes. Rzn. 3, 18 und 35 f., UFS 10.05.2007, RV/0712-I/06).

3.1. Der Bw. als Gesellschafter hat ein Einsichtsrecht in die Buchhaltung, da es ihm obliegt, den Jahresabschluss zu genehmigen.

Nach dem Berufungsvorbringen *„entspräche die Tatsache, dass der Geschäftsführer in den Büchern das hingegebene Geld als Darlehen bezeichnet habe, nicht dem Willen des Bw. Dieser habe auf die Art der Verbuchung keinen Einfluss gehabt, habe auch nie eine Bilanz gesehen und hätte daher nichts von einem vermeintlichen Darlehen gewusst.“*

Es wird dem Vorbringen des Bw. nachgegangen, ob und inwieweit er als Gesellschafter einen Einfluss auf die Art der Verbuchung, bzw. ein Einsichtsrecht in die Buchhaltung hat und auch

der Frage, wie der Bw. vom Gesellschafterdarlehen, obwohl es mehrfach im Jahresabschluss erwähnt wurde, nichts wissen konnte.

Die Gesellschaft, bei der der Bw. Gesellschafter war, war eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Nach dem GmbHG in damaligen Fassung galten folgende Bestimmungen:

Die Gesellschaft wird gemäß § 19 GmbHG durch die von den Geschäftsführern in ihrem Namen geschlossenen Rechtsgeschäfte berechtigt und verpflichtet. Gemäß § 22 Abs. 1 GmbHG haben die Geschäftsführer Sorge zu tragen, dass die erforderlichen Bücher der Gesellschaft geführt werden. Jedem Gesellschafter sind ohne Verzug nach Aufstellung des Jahresabschlusses samt Lagebericht Abschriften zuzusenden. Er kann innerhalb von vierzehn Tagen vor der zur Prüfung des Jahresabschlusses berufenen Versammlung der Gesellschafter oder vor Ablauf der für die schriftliche Abstimmung festgesetzten Frist in die Bücher und Schriften Einsicht nehmen. Eine Bestimmung, dass den Gesellschaftern das Einsichtsrecht nicht zustehe, oder dass es innerhalb einer kürzeren Frist auszuüben oder sonstigen Beschränkungen unterworfen sei, darf in den Gesellschaftsvertrag nur aufgenommen werden, wenn ein Aufsichtsrat zu bestellen ist (Abs. 2). Ist das Einsichtsrecht der Gesellschafter gemäß Abs. 2 ausgeschlossen, die hierfür bestehende gesetzliche Frist verkürzt oder sonstigen Beschränkungen unterworfen worden, so sind der Lagebericht, der Vorschlag der Geschäftsführer für die Gewinnverteilung, der Prüfungsbericht jedem Gesellschafter unverzüglich zuzusenden (BGBl. 1996/304). Nach § 35 Abs. 1 Z. 1 GmbHG unterliegen der Beschlussfassung der Gesellschafter die Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses. Gemäß § 93 Abs. 4 GmbHG behalten die Gesellschafter und deren Rechtsnachfolger das Recht auf Einsicht und Benützung der Bücher und Schriften.

Laut Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht, Band I², (1997), zu XI. Bucheinsichts- und Auskunftsrecht des Gesellschafters, Rz 2/726, sind nach Aufstellung des Jahresabschlusses (samt Lagebericht) jedem Gesellschafter unverzüglich Abschriften zuzusenden (§ 22 Abs. 2 Satz 1). Zur Zusendung verpflichtet ist jedenfalls die GmbH, aber auch jeder Geschäftsführer. Das Bucheinsichtsrecht erstreckt sich auf alle Geschäftsbücher und Unterlagen (Rz 2/731). Das Bucheinsichtsrecht bezieht sich auch auf die Unterlagen des laufenden Geschäftsjahrs, weil diese zur Prüfung, ob etwa Aufwendungen für das abgelaufene Geschäftsjahr erst im laufenden Geschäftsjahr verbucht und Jahresabschluss unrichtig abgegrenzt wurden kontrolliert werden können müssen. (Rz 2/732). Im Hinblick auf die relativ kurze Frist zur Bucheinsicht zur Kontrolle des Jahresabschlusses vor seiner Beschlussfassung müssen die Geschäftsführer alles vornehmen, um den Gesellschaftern einen reibungslosen Verlauf der Bucheinsicht zu ermöglichen. Dies bedingt, dass die Geschäftsführer sämtliche Konten und Geschäftsbücher zur Einsicht bereithalten, EDV-Ausdrucke vorbereiten, und gegebenenfalls, soweit sie selbst nicht in der Lage sind, Mitarbeiter bereitstellen, die in ange-

messener Frist die Belege und sonstigen Unterlagen auffinden und vorlegen. Einsicht ist in den Büroräumen der GmbH zu nehmen oder beim Steuerberater, wenn dort die Bücher geführt werden und dies dem Gesellschafter zumutbar ist (Rz 2/733). Die „Feststellung“ (früher: „Genehmigung“) des Jahresabschlusses obliegt den Gesellschaftern. Ein anderes Organ kann dafür nicht zuständig gemacht werden (Rz 3/223). Änderungen des von den Geschäftsführern vorgelegten Jahresabschlusses sind bis zu seiner Feststellung durch die Gesellschafter zulässig und können bis dahin von den Geschäftsführern und von den Gesellschaftern (durch Beschluss) vorgenommen werden (Rz 3/232). Eine Berichtigung (Richtigstellung eines bisher unrichtigen Jahresabschlusses, z.B. wegen unzulässiger Bilanzansätze oder sonstiger Rechtswidrigkeiten) ist erlaubt und wird sogar als geboten angesehen. Eine handelsrechtliche Verpflichtung ist gesetzlich nicht normiert und wird wohl nur bei groben Gesetzesverletzungen und nur solange, als nicht bereits ein nachfolgender Jahresabschluss festgestellt ist, anzunehmen sein (Rz 3/234).

Die "D" GmbH bestand zum fraglichen Zeitpunkt aus zwei Gesellschaftern, nämlich F und dem Bw. Als Geschäftsführer war G H bestellt. Laut § 5 des Gesellschaftsvertrages ist der Geschäftsführer an die Beschlüsse der Gesellschafter gebunden.

Das Darlehen wurde in der Bilanz zum 31.12.1998 unter den Passiva als „Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern“, bzw. „Darlehen B A (RLZ > 1 Jahr)“ und unter Punkt II. Allgemeine Erläuterungen zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen und textlich beschrieben: *„Die Geschäftsführung nimmt zur Frage, ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes vorliegt, wie folgt Stellung: Die Verbindlichkeiten der Gesellschaft beinhalten ein Gesellschafterdarlehen von Herrn A B ...gibt ein Rangrücktrittserklärung für dieses Darlehen ab....Damit ist eine insolvenzrechtliche Überschuldung nicht gegeben.“*

Das Gesellschafterdarlehen wurde von Seiten der Gesellschaft dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern sowohl gemäß § 33 TP 8 GebG, als auch wegen der in der Unverzinslichkeit liegenden Gesellschafterleistung vom Wirtschaftstreuhänder, Buchprüfer und Steuerberater K gemäß § 10 Abs. 1 KVG angezeigt. Nach dessen Schreiben wurde die Bilanz 1998 am 10.8.1998 (es dürfte 1999 gemeint gewesen sein, da laut Firmenbuch der Jahresabschluss am 27.8.1999 eingereicht wurde) erstellt.

Der Geschäftsführer ist verpflichtet, dem Gesellschafter die Einsicht in die Buchhaltung zu ermöglichen, da die Gesellschafter letztendlich den Jahresabschluss genehmigen müssen. Der Bw. kann sich daher nicht darauf zurückziehen, er hätte die Buchhaltung der Gesellschaft nicht zu Gesicht bekommen. Die Passagen in der Buchhaltung über das Gesellschafterdarlehen des Bw. sind ohne besondere Buchhaltungskenntnisse verständlich und nicht nur als Buchungssätze, sondern als eindeutiger Text ausformuliert (z.B. *„Gesellschafterdarlehen A B “*

oder „Die Verbindlichkeiten der Gesellschaft beinhalten ein Gesellschafterdarlehen vom....Bw.....“). Für die Erkennbarkeit dieses Gesellschafterdarlehens in der Buchhaltung sind keine dermaßen großen Fachkenntnisse Voraussetzung, dass sie das Können eines durchschnittlichen Gesellschafters bei weitem übersteigen und nur durch bei gezogene Sachverständige ausgeübt werden könnte (vgl. Reich-Rohrwig, GmbH-Recht, in Rz 2/735). Wenn der Bw. der Gesellschaft kein Darlehen hätte geben wollen, stellt sich die Frage, warum er diesen Jahresabschluss 1998 genehmigt hat. Angesichts der eindeutigen Buchhaltung und der „Abgabenerklärungen“ Gesellschafterdarlehen und Kapitalverkehrsteuer ist die Behauptung, des Bw., er hätte nicht gewusst, der Gesellschaft ein Darlehen in Höhe von S 1,788.200 gegeben zu haben, nicht glaubwürdig. Diese Behauptung steht auch konträr zur Aussage des Bw. in der Niederschrift vom 14. März 2003, er hätte nach und nach Gelder an die Gesellschaft gezahlt, weil der Geschäftsführer das wollte, weswegen er sich selbst in die Geschäfte eingeschaltet habe. Mit den Angaben des Bw., er hätte sich einerseits in die Geschäfte eingeschaltet, da er zum Geschäftsführer kaum mehr Vertrauen hatte und andererseits trotzdem nicht gewusst, dass er der Gesellschaft ein Darlehen von S 1,788.200 gegeben hatte, behauptet er Widersprüchliches, da man sich nicht einerseits um die Geschäfte der Gesellschaft mehr kümmern kann und auf der anderen Seite trotzdem nicht weiß, auf welcher Rechtsgrundlage man seiner Gesellschaft nahezu S 1,8 Mio überlässt.

Auch sonst ist das Vorbringen des Bw. divergierend. In der Gläubigerliste Stand 1.12.2000 stellte der Bw. als Gesellschafter die Forderung in Höhe von S 3,076.619,32. In der Niederschrift vom 14. März 2003 anlässlich der Betriebsprüfung 1998 bis 2000 gab er an, niemals S 3,076.000 an die Gesellschaft bezahlt zu haben, warum dies in den Buchhaltungsunterlagen verzeichnet sei, könne er nicht sagen. In weiterer Folge sagte der Bw. doch aus, er habe sich am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt und laufend Geld nachgeschossen. Mitte des Jahres 2003 brachte der Bw. im Einkommensteuerverfahren vor, dass die Nichtgeltendmachung der Zahlungen an die Gesellschaft als Anlaufverluste aus seiner Unkenntnis des Steuersachverhaltes resultiere und er erst durch die Betriebsprüfung auf den Betriebsausgabencharakter dieser Zahlungen gekommen wäre.

3.2. Die Buchhaltung der Gesellschaft gilt als Urkunde über das Darlehen des Gesellschafters

Ein Beweis gegen die Ersatzbeurkundung wird von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes prinzipiell für möglich gehalten (VwGH 27.9.1984, 83/15/0165; VwGH 2.4.1990, 88/15/0007), da nicht die Urkunde, sondern das Rechtsgeschäft der Gebühr unterliegt. Doch in den beiden Erkenntnissen zugrunde liegenden Sachverhalten war die GmbH noch nicht existent. Diese Sachlage ist mit gegenständlichem Fall nicht vergleichbar, da die Gesellschaft

zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung bereits existent war (vgl. auch UFS 29.11.2006, RV/1417-W/03).

Zu untersuchen ist, ob die Ersatzurkunde „Buchhaltung“ in Bezug auf das Darlehen Zweifel am Zustandekommen des Darlehensvertrages aufweist. Für das Vorbringen des Bw., zwischen ihm und der Gesellschaft hätte es nie eine Willensübereinstimmung über das Darlehen gegeben, sind die Ausführungen im Jahresabschluss eindeutig zu detailliert. Die Darlehensgewährung wird nicht nur in den Konten dargestellt, sondern auch textlich in den Erläuterungen zum Jahresabschluss. Daraus lassen sich auch die sonstigen Vertragsabreden des Gesellschafterdarlehens (Unverzinslichkeit, Laufzeit und Rangrücktritt) erfahren.

Zusätzlich wurden in den „Abgabenerklärungen“ Gesellschafterdarlehen und Gesellschaftsteuer die vom Bw. an die Gesellschaft zugeführten Geldbeträge als „Darlehen“ bezeichnet und mitsamt den sonstigen Vertragsabreden in Übereinstimmung mit dem Jahresabschluss deklariert.

Aus dem Jahresabschluss per 31.12.1998 - ergänzt durch die Abgabenerklärungen - ergibt sich folgendes Bild des Darlehens:

- Der Bw. wurde als Darlehensgeber genannt,
- Darlehensnehmer ist die Gesellschaft,
- die Darlehensvaluta betragen S 1,788.200. Der Betrag resultiert aus dem Entschluss des Bw., die von ihm vorläufig widmungsfrei zur Finanzierung an die Gesellschaft überlassenen Gelder als Darlehen in der Bilanz stehen zu lassen,
- das Darlehen an die Gesellschaft wurde unverzinslich gewährt,
- die Höhe der aus der Unverzinslichkeit resultierenden Zinersparnis der Gesellschaft für das Jahr 1998 („Nutzungsüberlassung von Kapital“) wurde von der Gesellschaft berechnet und dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern für Kapitalverkehrsteuerzwecke bekannt gegeben,
- die Restlaufzeit des Darlehens beträgt zwischen zwei und fünf Jahren und
- der Bw. hat eine Rangrücktrittserklärung abgegeben und erklärt, seine Ansprüche erst nach den anderen Gläubigern der Gesellschaft geltend zu machen.

Der Ausweis des Gesellschafterdarlehens in den Büchern und Aufzeichnungen der Gesellschaft gilt grundsätzlich als Beweis über die Zuzählung des Darlehens, womit der Realvertrag „Darlehen“ zwischen dem Bw. und seiner Gesellschaft zustande gekommen ist.

Die „Abgabenerklärungen“ Gebühren und Gesellschaftsteuer wurden erst im Herbst 1999 gelegt, nach Einreichung des Jahresabschlusses an das Firmenbuch. Der Bw. hat bisher nur

vorgebracht, dass keine Willensübereinstimmung bestehe und er die Buchhaltung nicht kenne, doch für sein Vorbringen hat er keine Beweise vorgelegt.

Die Aussage des Bw. „mit der Zeit habe er sich selbst in die Geschäftsführung eingeschaltet, weil nichts weiter ging“ steht nicht nur in deutlichem Widerspruch zum Berufungsvorbringen, er hätte auf die Verbuchung keinen Einfluss gehabt sondern auch dazu, es hätte nie eine Willensübereinstimmung zwischen ihm und der Gesellschaft über das Darlehen gegeben.

4. Schlussfolgerungen

Die Hingabe des Geldes an die Gesellschaft ist konkret gegeben gewesen und hatte nach den Angaben des Bw. Finanzierungscharakter („Akontozahlungen für ein geplantes Projekt der Gesellschaft“, der Bw. zahlte „nach und nach Gelder an die Gesellschaft, weil der Geschäftsführer immer wieder Gelder wollte“, „ich habe....laufend Gelder nachgeschossen. Dies geschah um die Fa. "D" am Leben zu halten....“). Das Geld war vom Bw. bereits zugeführt worden und wurde laut „Abgabenerklärung“ Gesellschafterdarlehen anlässlich der Erstellung des Jahresabschlusses als Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt gewidmet. Die Bilanz wurde vom Bw. als Gesellschafter genehmigt. Am Zustandekommen des Gesellschafterdarlehens kann hier kein Zweifel bestehen, da sich die Buchhaltung textlich sehr ausführlich und in zweifelsfreier Weise mit dem Gesellschafterdarlehen befasst. Die Gesellschaft selbst hatte darüber hinaus die Unverzinslichkeit des erhaltenen Darlehens kapitalverkehrssteuerlich als Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung beurteilt und zur Ermittlung der Gesellschaftsteuerbemessungsgrundlage eine marktübliche Verzinsung von 5,5% jährlich angenommen. Die Gesellschaft berechnete die Zinersparnis durch die Unverzinslichkeit des gegenständlichen Gesellschafterdarlehens anhand der fiktiven Zinsen nach einer für Tageszinsen verwendeten Formel ($[\text{Kapital} \times \text{Jahreszinssatz} \times \text{Tage}]$ dividiert durch 365).

Das Darlehen ist dem Jahresabschluss nicht nur durch Überschriften und über Buchungssätze entnehmbar. Die Bezeichnung der entsprechenden Konten in der Buchhaltung und die textliche Darstellung im Jahresabschluss per 31.12.1998, ergänzt durch die „Abgabenerklärungen“ Rechtsgeschäftsgebühr Gesellschafterdarlehen und Gesellschaftsteuer geben ein sehr vollständiges Bild eines Darlehensvertrages wieder, bei welchem nicht nur die Übergabe und Höhe der Darlehensvaluta, sondern auch Unverzinslichkeit, Restlaufzeit, Rangrücktritt, zwischen den Vertragspartnern vereinbart wurden.

Die Gesellschaft richtete weiters ein besonderes Augenmerk auf die Unverzinslichkeit indem sie ihre Zinersparnis für Kapitalverkehrssteuerzwecke rechnerisch unterlegte. Der Ausweis des Gesellschafterdarlehens in den Büchern und Aufzeichnungen der Gesellschaft ist zusätzlich

Beweis über die Zuzählung des Darlehens, das damit als Realvertrag "Darlehen" zwischen dem Bw. und seiner Gesellschaft zustande gekommen ist.

Ein Beweis gegen die Ersatzbeurkundung ist zwar grundsätzlich möglich, doch wurde dieser Gegenbeweis vom Bw. nicht erbracht. Der Unabhängige Finanzsenat ist daher in freier Beweiswürdigung zu dem Schluss gelangt, dass nach der Aktenlage ein Gesellschafterdarlehen, das in die Bücher und Aufzeichnungen der Gesellschaft aufgenommen wurde, vorliegt.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass

1. die Ersatzurkunde "Buchhaltung" des Darlehensschuldners ein sehr vollständiges Bild des Gesellschafterdarlehens wiedergibt, das durch die Gesellschaftsteuererklärung wegen Unverzinslichkeit ("Nutzungsüberlassung") bestätigt wird,
2. im vorliegenden Fall in eindeutiger Weise vom Darlehensschuldner, der Gesellschaft, erklärt wurde, die dargeliehenen Sachen erhalten zu haben, weswegen die gesetzliche Vermutung des § 33 TP 8 Abs. 3 GebG, die mit dem Ersatzbeurkundungstatbestand "Aufnahme in die Buchhaltung" durchaus kompatibel ist, schlagend wird, und
3. ein von Literatur und Judikatur grundsätzlich möglicher Gegenbeweis, dass das Rechtsgeschäft nicht zustande gekommen ist, dem Bw. nicht gelungen ist.

Die Festsetzung der Darlehensgebühr gem. § 33 TP 8 Abs. 1 und 4 GebG gem. § 201 BAO besteht daher zu Recht.

Aus all diesen Gründen war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Wien, am 20. August 2009