

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache der Bf****+****Adr, vertreten durch PWB Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungs GmbH, Wolfholzgasse 1, 2345 Brunn am Gebirge, gegen den Bescheid vom 10.07.2007 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, Erfassungsnummer ****x1****, StNr. ****x2**** betreffend Darlehensgebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG 1957 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 18. April 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben und der angefochtene Rechtsgeschäftsgebührenbescheid aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob dem in der „Buchhaltung“ bezeichneten Gesellschafterdarlehen ein gebührenpflichtiges Darlehen oder eine gebührenfreie Kaufpreisstundung zugrunde liegt?

Bemerkt wird, dass das Verfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....“

„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“

1. Verfahrensablauf

1.1. Außenprüfung

Herr*G**** gab am 27. April 2006 eine Schenkungssteuererklärung für eine Schenkung eines Geschäftsanteils an der Bf. an seine Privatstiftung ab. Im Zuge der Außenprüfung betreffend die Bewertung dieses Geschäftsanteils der Bf. nach dem Wiener Verfahren wurde anhand der Jahresabschlüsse festgestellt, dass unter den sonstigen Verbindlichkeiten Posten mit dem Titel „*Darlehen Herr*G*****“ aufscheinen und gesellschaftsteuer- und gebührenrechtliche Vorgänge im Zeitraum 01.01.2002 bis 31.12.2006 bei der Bf. überprüft. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 05.07.2007 wurde in den Jahresabschlüssen für die Jahre 2001 und 2002 ein „*Darlehen Herr*G*****“ in Höhe von € 21.075 festgestellt. Das Darlehen ist im Jahr 2003 zur Gänze zurückgeführt worden, sodass der Stand zum 31.12.2003 € 0,-- betragen hat. Für das Jahr 2004 scheint neuerlich ein Darlehen in Höhe von € 291.500,-- auf. Das Darlehen hat sich im Jahr 2005 auf € 268.650,-- sowie infolge von Rückzahlungen im Jahr 2006 auf € 159.800,-- reduziert.

Die ausgewiesenen Darlehen sind laut Einsichtnahme der Außenprüfung in die EDV-Buchhaltung der Gesellschaft unverzinst zur Verfügung gestellt worden.

Im Akt des Finanzamtes liegt die Kopie eines Kaufvertrages vom 19.08.2004 ein, wonach zwischen der Bf. als Käuferin und ihrem Gesellschafter Herrn Herr*G**** als Verkäufer ein Kaufvertrag betreffend seine Anteile der **LIEGENSCHAFT**, zu einem Kaufpreis von € 250.000,-- abgeschlossen wurde. Unter Punkt II. Abs. 3 verpflichtet sich die Bf. vom 01.08.2004 bis 28.02.2006 eine monatliche Rate in Höhe von € 1.000,-- zu bezahlen. Ab 01.03.2006 hat die „Verkäuferin“ (richtig wohl „Käuferin“) 77 aufeinanderfolgende gleich bleibende monatliche Raten iHv € 3.000,-- und eine abschließende Rate iHv € 2.000,-- zu bezahlen.

Der Kaufpreis sowie die Ratenvereinbarung wurden mit Ergänzungsvereinbarung zum Kaufvertrag vom 12.12.2005 dahingehend geändert, dass der Verkauf der Liegenschaft als umsatzsteuerpflichtig behandelt wird, sohin der Kaufpreis insgesamt € 300.000,-- beträgt und sämtliche Raten zuzüglich der Umsatzsteuer in Höhe von 20% rückwirkend zu bezahlen sind.

In der Niederschrift führte die Außenprüfung zur Darlehensgebühr gemäß § 33 TP 8 GebG 1957 aus, dass im Jahresabschluss zum 31.12.2004 unter den sonstigen Verbindlichkeiten neuerlich ein Darlehen Herr*G**** in Höhe von € 291.500,-- aufscheine. Die neuerliche Zuzählung dieses Darlehensbetrages unterliege somit der Gebühr. Eine gesonderte Urkunde sei über das Darlehen nicht errichtet worden. Bis zu diesem Zeitpunkt sei weder eine Gebührenanzeige vorgenommen worden, noch eine Entrichtung der Darlehensgebühr an das Finanzamt erfolgt.

1.2. Bescheid

Mit „**Gebührenbescheid**“ vom **10. Juli 2007** setzte das Finanzamt zu dem Betreff „*Abgabenrechtliche Prüfung zu AB-Nr. ****x3**** und ****x4**** – Kapitalverkehrsteuerprüfung hinsichtlich der Bf. für 1.1.2002 - 31.12.2006 sowie Widmung von Kapitalanteilen an die Privatstiftung laut Stiftungsurkunde vom 1. Februar 2006*“ die Darlehensgebühr in Höhe von € 2.332,-- (€ 291.500,-- x 0,8% gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG 1957) fest. Die Vorschreibung erfolge für das in die Bilanz aufgenommene Darlehen i.H.v. € 291.500,-- gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 GebG 195, die Niederschrift bilde insoweit einen integrierenden Bestandteil des Bescheides.

1.3. Berufung/Beschwerde

Am 24.7.2007 erhob die Bf. Berufung/Beschwerde mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Der Betrag von € 291.500,-- sei kein Darlehen, sondern handle es sich bei dem Bezug habenden Dokument um den Kaufvertrag einer Liegenschaft vom 19.8.2004 (Verkäufer Herr*G****, Käufer Bf.), in welchem eine Stundung des Kaufpreises und die Entrichtung in Raten vereinbart worden sei. Ein Darlehensvertrag sei nicht errichtet worden. Die Kaufpreisstundung stelle nach Ansicht der Bf. keine Darlehensgewährung dar, da der Darlehensvertrag ein Realvertrag sei, der mit Übergabe der Darlehensvaluta zustande komme. Eine bloße Kaufpreisstundung sei kein Darlehen.

Laut VwGH 2.4.1990, 88/15/0007, löse nur ein tatsächlich zustande gekommenes Rechtsgeschäft, über welches eine rechtserzeugende oder rechtsbezeugende Urkunde errichtet worden sei oder in Ermangelung einer derartigen Urkunde, der Tatbestand einer Ersatzbeurkundung, die Gebührenpflicht aus. Eine solche Urkunde sei nicht errichtet worden. Nicht die Urkunde als solche unterliege der Gebühr, sondern das jeweilige Rechtsgeschäft. Die Urkunde sei lediglich Bedingung für die Gebührenpflicht eines Rechtsgeschäftes. Daher führe die Ersatzbeurkundung eines Darlehens nur in jenem Fall zur Gebührenpflicht, in welchem ein rechtsgültig zustande gekommener Darlehensvertrag vorliege. Auch ersetze die Aufnahme des Darlehens in die Bücher der Gesellschaft für sich nicht die Feststellung, dass ihr ein rechtsgültig zustande gekommener Darlehensvertrag zugrunde liege. Im Kaufvertrag sei kein rechtsgültig zustande gekommener Darlehensvertrag beurkundet worden. Es liege kein taugliches Titelgeschäft für eine Darlehensgewährung vor. Auch liege als einziger Anhaltspunkt, welcher auf das Zustandekommen eines Darlehensvertrages zu einem späteren Zeitpunkt hindeute, die Aufnahme eines Darlehens in die Bücher vor.

1.4. Berufungs/Beschwerdevorentscheidung und Vorlageantrag

Das Finanzamt wies das Rechtsmittel mit Berufungsvorentscheidung vom 14.12.2007 als unbegründet ab, da nach § 33 TP 8 Abs. 4 GebG 1957 die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften im Inland zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde gelten würden, wenn über das Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise

errichtet worden sei. Grundsätzlich sei Voraussetzung für die Gebührenpflicht, dass ein Rechtsgeschäft abgeschlossen wurde. Dies bedeute, dass eine ausdrückliche oder konkludente Einigung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft über die Darlehensgewährung bestehen müsse. Werde aber eine Forderung des Gesellschafters auf ein ausdrücklich als Darlehenskonto bezeichnetes Konto verbucht, so könne die Finanzbehörde gemäß § 17 GebG 1957 nach dem Urkundeninhalt und unter der Annahme der zweckmäßigen Führung und Gestaltung des Kontenplans vom Vorliegen eines Darlehens ausgehen. Im gegenständlichen Fall scheine im Jahresabschluss 2004 unter den sonstigen Verbindlichkeiten ein Konto mit der Bezeichnung „Darlehen Herr*G***“ auf, auf welchem der verfahrensgegenständliche Darlehensbetrag verbucht worden sei. Mit Aufnahme in die Bücher erfolge die Ersatzbeurkundung, deren Urkundeninhalt nach ein gebührenpflichtiges Darlehen vorliege.

Die Bf. stellte am 20.12.2007 den **Antrag auf Vorlage** an die Rechtsmittelinstanz und beantragte die mündliche Verhandlung vor dem Senat.

2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

2.1. Vorhalteverfahren

Mit Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vor dem Senat vom 1.2.2016 teilte das Bundesfinanzgericht der Bf. und dem Finanzamt mit, von welchem Sachverhalt ausgegangen wird und wie sich die Rechtslage unvorgreiflich der mündlichen Verhandlung für die Berichterstatterin darstellt.

Das Finanzamt gab am 17.2.2016 eine Stellungnahme ab. In den Jahresabschlüssen scheine unter den sonstigen Verbindlichkeiten eine als „Darlehen Herr*G***“ bezeichnete Verbindlichkeit auf. Am Zustandekommen des Gesellschafterdarlehens könne wohl kein Zweifel bestehen, scheine doch die Bezeichnung „Darlehen Herr*G***“ in den Bilanzen über einen Zeitraum von mehreren Jahren hindurch auf – und dies an mehreren Stellen. So werde unter den Passiven, Punkt C/4 „Sonstige Verbindlichkeiten“ ein Darlehen Herr*G*** angeführt, ebenso in den Erläuterungen zu Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, Punkt C/4. Es erscheine sehr unwahrscheinlich, über Jahre ein Darlehen „Herr*G***“ bilanzmäßig zu erfassen und darzustellen, obwohl es ein solches Darlehen nicht gäbe. Gegen die von der Bf. vertretene Ansicht, es handle sich um kein Darlehen, sondern um eine Kaufpreisstundung, spräche auch die im Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vorgenommene Berechnung unter Berücksichtigung der im Kaufvertrag vereinbarten Ratenzahlungen. Das Finanzamt beantrage daher die Abweisung der Beschwerde.

Die Bf. übersendete am 8.3.2016 zuerst mit E-Mail ein Schreiben mit der Anlage „Detailkonto ****“ und gab darin eine Stellungnahme ab. Im vorliegenden Fall sei es nicht dazu gekommen, dass keine Urkunde errichtet wurde, sondern es sei eine eindeutige Urkunde über einen Ratenkauf errichtet worden. Es ergäbe sich aus der vorliegenden Urkunde, dass kein Darlehen gewährt worden sei. Bezugnehmend auf Punkt 6.1. des Vorbereitungsvorhaltes und die darin beschriebene Entwicklung der Buchhaltungskonten

der Bf. werde das eigene Vorbringen durch die angefügte detaillierte Darstellung der Entwicklung der Buchhaltungskonten ergänzt. Daraus sei ersichtlich, dass auf dem genannten Buchhaltungskonto mit der Bezeichnung „Darlehen Herr*G***“ nicht nur der gestundete Kaufpreis aus dem Erwerb der Liegenschaft **LIEGENSCHAFT**, sondern auch andere Verrechnungspositionen aus Vorjahren gebucht worden seien. Auch dies spräche dafür, dass lediglich die Kontenbezeichnung falsch gewählt worden sei und es sich nicht um ein Darlehen, sondern um Ratenzahlungen gehandelt habe. Ein typisches Darlehen würde nämlich separat verbucht werden und nicht über ein gemischtes Konto das mehrere Ratenzahlungen beinhalte. In der Anlage seien die Ratenzahlungen in der Detailliste grün markiert. Es sei ersichtlich, dass die Ratenzahlungen in den Jahren 2004 und 2005 mit anderen Kaufpreisraten gemeinsam verbucht worden waren. Ab dem Jahr 2006 seien die anderen Ratenzahlungen sukzessive weggefallen und die gegenständlichen Kaufpreisraten von 3.600 Euro ersichtlich.

Die Stellungnahmen wurden jeweils an die Bf. und an das Finanzamt mit E-Mail zur Information weitergereicht.

Mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung vor dem Senat wurden an die Bf. folgende Fragen gestellt:

*„Die Bf. hat in der Anlage zur Stellungnahme vom 8.3.2016 nach ihren eigenen Angaben das „Detailkonto ****“ übersendet. Als Gegenkonten wurden für 250.000 Euro die Anlagekonten 200 und 210 angegeben, für den Betrag von 43.500 Euro wurde als Gegenkonto das „UB Verrechnungskonto *G*“ Nummer 3720 angegeben. Es wird daher gebeten, wenn möglich noch vor dem Senatstermin am 18. April 2016, anhand der Kontonummern bekanntzugeben, ob es sich bei den Geldmitteln von insgesamt 291.500 Euro um die Einbuchung einer Forderung oder um „Geld“ handelte.“*

Mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung vor dem Senat wurden an das Finanzamt folgende Fragen gestellt:

*„Laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. Juli 2007, Seite 4, 3. Absatz von oben, wurden die ausgewiesenen Darlehen gegenüber Herrn Herr*G*** im Prüfungszeitraum laut Einsichtnahme in die EDV-Buchhaltung der Gesellschaft unverzinst zur Verfügung gestellt. In der BVE wird von einer Forderung des Gesellschafters gesprochen, die auf ein ausdrücklich als Darlehenskonto bezeichnetes Konto verbucht wird. Es wird daher gebeten, wenn möglich noch vor dem Senatstermin am 18. April 2016, bekanntzugeben, ob es sich bei den Geldmitteln von insgesamt 291.500 Euro um die Einbuchung einer Forderung oder um „Geld“ handelte und auf welche Beweismittel sich das Finanzamt stützt.“*

Der ergänzte Sachverhalt wurde der Bf. und dem Finanzamt mit der Ladung mitgereicht.

Die Bf. gab dazu am 18. März 2016/5.4.2016 folgende Stellungnahme ab:

„Bei den fraglichen Buchungssätzen auf den Konten Nummer 200, 210 und 3720 handelt es sich nicht um die Einbuchung von Geld, sondern es wurden (andere)

*Vermögensgegenstände eingebucht, nämlich unter anderem die Liegenschaft **LIEGENSCHAFT** , aber auch andere materielle Wirtschaftsgüter (wie z.B. Bilder für das Kunsthotel).“*

Die E-Mailversion wurde dem Finanzamt am 21.3.2016 weitergeleitet.

Das Finanzamt gab dazu keine Stellungnahme ab.

2.2. Mündliche Verhandlung

Vor Beginn der mündlichen Verhandlung vor dem Senat nahm der Parteienvertreter der Bf. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurück, sodass die Verhandlung am 18.4.2016 vor dem Einzelrichter stattfand.

Der Parteienvertreter der Bf. brachte vor, dass die Bezeichnung des fraglichen Kontos als „Darlehen- *G*“ daher komme, dass der Buchhalter einen Kaufvertrag zu buchen bekommt aufgrund dessen er eine Verbindlichkeit zu verbuchen habe. Er wähle dann die Bezeichnung für das Konto selbst und diese Bezeichnung sei oft etwas Naheliegendes. Im gegenständlichen Fall liege eine irreführende Kontenbezeichnung vor, die nicht ausreiche, um die Darlehensgebühr auszulösen. Der Differenzbetrag zwischen 291.000 und 250.000 Euro, d.s. 41.500 Euro, sei eine Restschuld aus Verkäufen von Bildern aus den Vorjahren. Der Gesellschafter habe Bilder gesammelt und diese dann der Bf. verkauft. Die Bf. sei ein Kunsthôtel gewesen und die Bilder seien für den Hotelbetrieb verwendet worden. Das „Darlehenskonto“ sei ein Verrechnungskonto gewesen. Abschließend wurde die Stattgabe der Beschwerde beantragt.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass grundsätzlich die Bezeichnung in der Buchhaltung als Beweis über die Zuzählung des Darlehens gelte, es gäbe die Entscheidung des UFS 20.8.2009, RV/3619-W/02. Eine irreführende Kontenbezeichnung könne nicht vorliegen, da über Jahre hinweg diese Bezeichnung gewählt worden sei, erst als das Finanzamt den Bescheid erließ, sei dieses Vorbringen aufgekommen.

Ebenso sei die Äußerung, dass kein Darlehen abgeschlossen worden sei, erst nach der Bescheiderlassung eingewendet worden und nicht schon anlässlich der Außenprüfung. Schließlich hätte die irreführende Bezeichnung schon dem Geschäftsführer auffallen sollen, aus den gegenständlichen Bilanzen sei das ersichtlich, z.B. aus der Bilanz 2004, Seite 13. Abschließend wurde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

3. Beweis wurde erhoben

durch Einsicht in den Finanzamtsakt ErfNr. ****x1****, StNr. ****x2****, insbesondere betreffend den Firmenbuchauszug der Bf. vom 15.05.2007 hinsichtlich des Sitzes der Gesellschaft und die Gesellschafterstellung des Herrn Herr*G****, den Kaufvertrag vom 19.08.2004 zwischen Herrn Herr*G**** und der Bf. hinsichtlich der vorgebrachten Rückzahlungsvereinbarung, den Auszügen aus den Jahresabschlüssen der Jahre 2004, 2005 und 2006 betreffend die ausgewiesenen sonstigen Verbindlichkeiten zum Posten „Darlehen Herr*G****“ sowie die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 05.07.2007 anlässlich der Außenprüfung bei der Bf.

Die genannten Unterlagen und deren Inhalte blieben im bisherigen Verfahren unbestritten. Lediglich die Rechtsgrundlage der in den Büchern ausgewiesenen Posten „Darlehen Herr*G****“ sind strittig.

Weiters wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die AB-Nr. ****x4**** und ****x3****, insbesondere betreffend die Ergänzungsvereinbarung zum Kaufvertrag vom 02.09.2004, und in das Firmenbuch, sowie durch Internetrecherche, Vorhalteverfahren und mündliche Verhandlung vor dem Einzelrichter am 18.4.2016.

4. Festgestellter Sachverhalt

4.1. Zur Person der Bf

Die Bf. hat ihren Sitz in Österreich, war im Firmenbuch unter der ****x5**** eingetragen und ist mittlerweile gelöscht. Der Gesellschaftsvertrag ist vom 4.12.1998. Der Betriebsgegenstand war zuletzt die Führung eines Hotels an der Anschrift ****ADR*Bf****. Herr*G**** war seit 2002 Gesellschafter der Bf. 2006 wurde im Firmenbuch seine Funktion als Gesellschafter gelöscht. Seit 2010 ist Frau*G**** die alleinige Geschäftsführerin. Am 15.1.2013 wurde der Hotelbetrieb inklusive der Liegenschaft verkauft. Die Bf. befand sich vom 19.3.2014 bis 31.7.2014 in Liquidation und wurde dann gelöscht.

4.2. Chronologie

Im Kaufvertrag vom 19.08.2004 betreffend die Anteile des Verkäufers Herr*G**** der **LIEGENSCHAFT**, wurde zur Zahlung des Kaufpreis von € 250.000,-- ausgeführt wie folgt:

„Die Verkäuferin [gemeint wohl Käuferin] verpflichtet sich vom 01.08.2004 bis 28.02.2006 eine monatliche Rate in Höhe von € 1.000,-- (in Worten: Euro eintausend) bis zum 05. eines jeden Monats zu bezahlen. Ab 01.03.2006 zahlt die Verkäuferin 77 aufeinanderfolgende gleich bleibende monatliche Raten in Höhe von € 3.000,-- (in Worten Euro dreitausend) sowie eine abschließende Rate in Höhe von € 2.000,-- (in Worten: Euro zweitausend).“

Diese Ratenvereinbarung wurde mit Ergänzungsvereinbarung zum Kaufvertrag vom 12.12.2005 dahingehend geändert, dass der Verkauf der Liegenschaft als umsatzsteuerpflichtig behandelt wird und daher sämtliche Raten zuzüglich der Umsatzsteuer in Höhe von 20% rückwirkend zu bezahlen sind. Respektive wurden unter Einhaltung der bisherigen Zahlungstermine Raten in Höhe von € 1.200,--, € 3.600,-- sowie € 2.400,-- (je inkl. 20% USt.) vereinbart. Der Gesamtkaufpreis erhöhte sich entsprechend auf € 300.000,--.

Die Gesellschafterstellung des Verkäufers in der Bf. wurde mit 22.08.2006 im Firmenbuch gelöscht.

Aus den Jahresabschlüssen der Bf. zu den Jahren 2004, 2005 und 2006 im Zusammenhang mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 05.07.2007 ergeben sich folgende relevante Eintragungen: Unter den sonstigen Verbindlichkeiten scheint ein Posten mit dem Titel „Darlehen Herr*G***“ auf. Dieser wies zum 31.12.2003

einen Stand von € 0,-- auf. Sodann scheint neuerlich ein Betrag in Höhe von € 291.500,-- für das Jahr 2004 auf. Der Posten hat sich im Jahr 2005 auf € 268.650,-- sowie im Jahr 2006 auf € 159.800,-- reduziert.

Bemerkt wird, dass ein Gesellschafterdarlehen bis 1.1.2011 die Rechtsgeschäftsgebühr auslöste, die den Abschluss des Rechtsgeschäftes „Darlehen“, gleichgültig, ob verzinslich oder unverzinslich, besteuerte. Da die Zinsen das Entgelt für die Zurverfügungstellung des Kapitals sind, stellte gleichzeitig die unverzinsliche Gewährung des Gesellschafterdarlehens eine Leistung des Gesellschafters dar, die bei der Gesellschaft eine Zinsersparnis bewirkt und die bis 31.12.2015 den kapitalverkehrsteuerlichen Tatbestand „Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung“ (~Nutzungsüberlassung) verwirklichte. Daher wurde auch im gegenständlichen Fall die Gesellschaftsteuer von den „fiktiven Zinsen“ berechnet und mit Bescheid vom 10.7.2007 Gesellschaftsteuer in Höhe von insgesamt € 500,04 (davon entfallen laut Begründung € 369,41 auf die Kapitalnutzung des Darlehens Herr*G****) festgesetzt und auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 05.7.2007 verwiesen. Gegen den Gesellschaftsteuerbescheid wurde kein Rechtsmittel erhoben.

5. Gesetzesmaterialien

5.1. Gebührengesetz 1957 in der maßgeblichen Fassung

§ 15 Abs. 1 GebG 1957 bestimmt, dass Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig sind, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.

Nach § 17 Abs. 1 GebG 1957 ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

§ 17 Abs. 2 GebG 1957 bestimmt: Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG 1957 idF vor dem 1.1.2011 unterliegen Darlehensverträge einer Gebühr von 0,8% vom Wert der dargeliehenen Sache.

Gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG 1957 idF vor dem 1.1.2011 gelten die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in welche das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde, wenn über das Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft, die den Ort ihrer Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hat, keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise errichtet wurde. Der Darlehensschuldner hat die Gebühr selbst zu berechnen und innerhalb von drei Monaten nach dem Entstehen der Gebührenschuld bei dem Finanzamt, in dessen Amtsreich 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 GebG 1957.

5.2. Bundesabgabenordnung

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 80 Abs. 3 BAO ist Vertreter (Abs. 1) der aufgelösten Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Beendigung der Liquidation ist, wer nach § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war.

Gemäß § 93 Abs. 3 GmbHG sind die Bücher und Schriften der aufgelösten GmbH einem der Gesellschafter oder einem Dritten auf die Dauer von sieben Jahren nach dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Liquidation beendet wurde, zur Aufbewahrung zu übergeben. Die Person des Verwahrers wird in Ermangelung einer Bestimmung des Gesellschaftsvertrages durch das Handelsgericht bestimmt.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (freie Beweiswürdigung).

6. Rechtliche Erwägungen

6.1. Zur Person der Bf.

Die Bf. wurde während des Rechtsmittelverfahrens im Firmenbuch gelöscht. Gemäß §§ 18ff GmbHG sind zur Vertretung einer GmbH die Geschäftsführer oder auch die gemäß § 15a GmbHG vom Gericht bestellten Geschäftsführer zur Vertretung befugt. Nach Beendigung der Liquidation sind Vertreter der aufgelösten GmbH die gemäß § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher auf sieben Jahre verpflichteten (*Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 80, 232 unter Verweis auf ErläutRV 686 BlgNR 22. GP 36; und § 82, 245; zu den Folgen der Lösung: VwGH 19.6.1989, 88/15/0160; VwGH 18.10.1999, 99/17/0217; UFS 6.2.2012, RV/1518-W/05; *Kotschnigg*, Der Bescheidadressat im Abgabenverfahren, ÖStZ 1994, 318).

Nach dem Firmenbuch war die zuletzt eingetragene Geschäftsführerin Frau Frau*G****. Sie wurde dann auch als Liquidatorin eingetragen. § 80 Abs. 3 BAO gilt für sieben Jahre gerechnet ab Ende des Kalenderjahres in dem die Liquidation beendet wurde (*Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 82, 246).

Nach dem Schreiben des Parteienvertreters vom 23.2.2016 wendete er sich wegen des Darlehenskontos an Frau Frau*G****.

Es ist daher Frau*G**** Vertreterin gemäß § 80 Abs. 3 BAO der im Firmenbuch gelöschten ****Bf****, ****ADR*Bf****.

****Bf**** in Liqu. ist der letzte Firmenname der Bf.

6.2. Darlehen oder Kaufpreisstundung

Bis 31.12.2010 abgeschlossene Darlehensverträge sind mit 0,8% vom Wert der dargeliehenen Sache zu vergebühren (BudBG 2011, BGBl. I 2010/111). Mit dem Begriff „Darlehensverträge“ rekurriert das Gebührengesetz auf das Zivilrecht. Der Darlehensvertrag war zum damaligen Zeitpunkt im ABGB noch als Realvertrag geregelt und kam wirksam mit der Übergabe der Darlehensvaluta zustande. Die Änderung in einen Konsensualvertrag erfolgte erst mit dem Darlehens- und Kreditrechtsänderungsgesetz BGBl. I 2010/28, Inkrafttretendatum 11.6.2010. Die Vereinbarung einer Laufzeit bzw. eines Rückzahlungstermines ist nicht Voraussetzung für die Wirksamkeit des Darlehensvertrages. Die Urkunde muss gerade die Einräumung eines Darlehens enthalten. (*Frotz/Hügel/Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz § 33 TP 8 B I 1).

Wurde über ein Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft keine Urkunde errichtet, sondern dieses nur in die Buchhaltung aufgenommen, so ordnete § 33 TP 8 Abs. 4 GebG 1957 an, dass die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in welche das Darlehen aufgenommen wurde, als Ersatzurkunde gelten sollten. (vgl. UFS 29.11.2006, RV/1417-W/03; UFS 20.08.2009, RV/3619-W/02). § 33 TP 8 Abs. 4 GebG 1957 stellt eine Spezialbestimmung zu § 15 Abs. 1 GebG 1957 dar, wonach Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig sind, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur GebG-Novelle 1976 (338 BlgNR 14. GP) 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*“.

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 der Bf. und Herr*G**** grundsätzlich als zustande gekommen gelten könnte. Die Argumentationen zur Frage der Ersatzbeurkundung sowohl des Finanzamtes als auch der Bf. stimmen dem grundsätzlich zu.

Voraussetzung der Gebührenpflicht ist aber das Vorliegen eines Darlehensvertrages. Das bedeutet, dass eine ausdrückliche oder konkludente Einigung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft über die Darlehensgewährung vorliegen muss. (*Frotz/Hügel/Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz § 33 TP 8 B I 5a). Ob es sich im Einzelnen um ein Gesellschafterdarlehen (oder um einen Gesellschafterkredit) handelt, ist danach zu entscheiden, was die Bücher und Aufzeichnungen aufweisen, unter welcher Bezeichnung

die entsprechenden Konten im Kontenplan eingeordnet sind. (vgl. *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band I Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 8 Rz 40).

Die Bf. bestreitet das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes Darlehen und führt die in den Jahresabschlüssen angeführten Verbindlichkeiten mit dem Titel „Darlehen Herr*G****“ auf die Stundung des Kaufpreises im Kaufvertrag vom 19.8.2004 zurück.

Da nicht die Urkunde, sondern das Rechtsgeschäft der Gebühr unterliegt, wird ein Gegenbeweis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich für möglich gehalten (VwGH 27.9.1984, 83/15/0165; VwGH 2.4.1990, 88/15/007). Jedoch war die GmbH in den diesen beiden Entscheidungen zugrunde liegenden Sachverhalten noch nicht existent. Im gegenständlichen Fall hingegen bestand die Bf. seit dem Jahr 1998. Es ist daher zu prüfen, ob anhand des festgestellten Sachverhaltes und des Vorbringens der Bf. der Beweis erbracht werden konnte, dass entgegen der Ersatzbeurkundung in den Büchern und Aufzeichnungen der Bf., tatsächlich kein Darlehensvertrag zwischen der Bf. und ihrem (zum damaligen Zeitpunkt) Gesellschafter Herrn Herr*G**** zustande gekommen ist, ansonsten nach § 17 GebG 1957 vom Inhalt der Urkunde auszugehen ist, welche auf den Abschluss eines Darlehensvertrages hinweist.

Unbestritten blieb im vorliegenden Fall sowohl von Seiten des Finanzamtes als auch der Bf., dass die Bf. vom Gesellschafter die Liegenschaft gekauft hat und im Kaufvertrag eine Ratenzahlung vereinbart worden war.

Ratenzahlung kann als eine Art Stundung angesehen werden. Die Stundung von Forderungen, die die *causa* des Rechtsgeschäftes unberührt lässt, stellt weder einen Darlehens- noch einen Kreditvertrag dar. (*Frotz/Hügel/Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz § 33 TP 8 B I 5a). Mit der Stundung einer Forderung wird entweder der Fälligkeitszeitpunkt einvernehmlich hinausgeschoben oder der Gläubiger verzichtet für eine bestimmte Zeit auf die Geltendmachung seines schon fälligen Anspruchs.

Die Forderung ist weiterhin fällig und kann vom Schuldner, der sich weiterhin im Verzug befindet, jederzeit beglichen werden. Daraus ergibt sich, dass beide Formen der Stundung das bis dahin bestehende Rechtsverhältnis, z.B. einen Kaufvertrag, nicht in einen Darlehens- bzw. Kreditvertrag umändern. Auch wenn die Fälligkeit einer Kaufpreisforderung hinausgeschoben oder auf die Geltendmachung für eine bestimmte Zeit verzichtet wird, ist der Zweck des Rechtsgeschäftes unverändert auf die entgeltliche Übertragung der Kaufsache gerichtet. (*Frotz/Hügel/Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz § 21 B II 2b cc, § 33 TP 19 B I 3 d). Laut VwGH 21.5.1981, 81/15/0005 zur früheren Kreditvertragsgebühr gemäß § 33 TP 19 GebG, die einen mit § 33 TP 8 Abs. 4 GebG vergleichbaren Ersatzbeurkundungstatbestand enthielt, ist bei der Abgrenzung des Kreditvertrages von anderen Rechtsgeschäften darauf zu achten, dass die Abgrenzung von Rechtsgeschäften nach rechtlichen Kriterien zu treffen ist. **Das bedeutet, dass nicht jeder Vorgang, der nach seinem wirtschaftlichen Gehalt eine Kreditierung darstellt, auf einem Kreditvertrag beruhen muss. Auch die Stundung eines Kaufpreises kann wirtschaftlich Kreditierung sein, doch diese Kreditierung hat**

nicht in einem Kreditvertrag, sondern in einem Kaufvertrag ihren Rechtsgrund und kann die Kreditvertragsgebühr gemäß § 33 TP 19 nicht auslösen.

Damit ein Darlehen gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG vorliegt, muss es zugezählt worden sein. D.h. der Darlehensgeber muss dem Darlehensnehmer sozusagen „den Geldbeutel“ zu Eigentum überreichen, das gilt genauso beim Gesellschafterdarlehen. Wurde eine Ratenzahlung des Kaufpreises vereinbart und die Kaufpreisschuld der Bf. gegenüber dem Gesellschafter in der Buchhaltung verbucht, dann ist der Rechtsgrund für diese Verbindlichkeit der Kaufvertrag. Es ist natürlich möglich, dass Käufer und Verkäufer die Ratenzahlung in ein Darlehen umwandeln.

6.3. Zum Vorbringen der Bf. und des Finanzamtes

Wie bereits erwähnt, führte die Bf. in ihrem Rechtsmittel vom 24.07.2007 aus, dass es sich bei den in den Jahresabschlüssen 2004 (€ 291.500,--), 2005 (€ 268.650,--) und 2006 (€ 159.800,--) unter dem Punkt „Darlehen Herr*G***“ aufgelisteten Beträgen nicht um Darlehensverbindlichkeiten handle, sondern diese Beträge die Stundung des Kaufpreises des Kaufvertrags vom 19.08.2004 beträfen.

Die Differenz zwischen dem Kaufpreis für die Liegenschaft von 250.000 Euro und dem „Darlehens“ - Kontostand zum 31.12.2004 von 291.500 Euro wurde von der Bf. anlässlich der mündlichen Verhandlung insoweit aufgeklärt, als sich der Differenzbetrag daraus ergeben habe, dass der Gesellschafter an die Bf. Bilder verkauft habe.

Die Bf. hat als Stellungnahme zum Vorhalt zur Vorbereitung auf die Senatsverhandlung am 8.3.2016 eine ExcelDatei als Anlage zur E-Mail übersendet, wobei aus der Anlage selbst nicht hervorgeht, um welches Konto bzw. ob es sich um ein Konto handelt. Die Anlage hat allerdings den Namen „Detailkonto ****“. Die Bf. schreibt dazu nur, dass das eigene Vorbringen durch die angefügte detaillierte Darstellung der Entwicklung der Buchhaltungskonten ergänzt wird. Die Ratenzahlungen im Jahr 2004 sind bis auf 2.000 Euro nicht ersichtlich, es ist nicht nachvollziehbar, warum ab 2006 die Ratenzahlungen detailliert ausgewiesen sind, aber 2004 und 2005 als Konglomerat diverser anderer Zahlungen.

Das Finanzamt wies darauf hin, dass das Konto jahrelang als „Darlehen des Gesellschafters“ bezeichnet wurde, aber tatsächlich nur Kaufpreisraten enthalten sollte und warum die Gesellschaftsteuervorschreibung nicht bekämpft wurde, die als Voraussetzung genauso die (unverzinsliche) Darlehenshingabe des Gesellschafters an seine Gesellschaft hat.

Für die Ansicht des Finanzamtes spricht, dass die Kontenbezeichnung als Darlehen von der Bf. zumindest in den Jahren 2001 bis 2006 beibehalten wurde. Die Kontenbezeichnung als Darlehen spricht für den Ersatzbeurkundungstatbestand. Dass die Bf. kein Rechtsmittel gegen die Gesellschaftsteuervorschreibung gemacht hat, ist im Gebührenverfahren zwar nicht von Relevanz, dennoch konnte das Finanzamt in einem früheren Verfahrensstadium davon ausgehen, dass tatsächlich die Kaufpreisratenzahlung in ein Darlehen umgewandelt worden war.

Allerdings ist der vorliegende Fall anders gelagert als die vom Finanzamt zitierte Entscheidung UFS 20.8.2009, RV/3619-W/02. Im Sachverhalt von UFS 20.8.2009, RV/3619-W/02 ging dem Gesellschafterdarlehen 1. kein Kaufvertrag mit Ratenzahlungsvereinbarung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft voraus und 2. wurde in der Gewinn- und Verlustrechnung, sowie in der Kapitalverkehrsteuererklärung dargelegt, dass es sich um ein Darlehen handle, für die Kapitalverkehrsteuer wurde der Zinsverzicht errechnet, es wurde für dieses Gesellschafterdarlehen eine Rangrücktrittserklärung abgegeben und diese Unterlagen textlich in Bezug auf das Darlehen unterlegt.

Für das Vorbringen der Bf. spricht, dass tatsächlich ein Kaufvertrag über den Erwerb der Liegenschaft vom 19.8.2004 durch die Bf. von ihrem Gesellschafter vorliegt, in welchem auch eine Ratenzahlung des Kaufpreises vereinbart worden war.

Weder von der Bf. noch vom Finanzamt wird bestritten, dass in das Konto „Darlehen Herr*G****“ der Kaufpreis für den Verkauf des Grundstücks an die Bf. und die eingehenden Ratenzahlungen eingebucht wurden. Insoweit hat die eingebuchte Verbindlichkeit den Rechtsgrund im Kaufvertrag. Zur Frage, ob der Kaufpreis zusätzlich als Darlehen übergeben wurde, konnten weder das Finanzamt, noch die Bf. überzeugend darlegen, dass eine Forderung bzw. „Geld“ iSd Übergabe der Darlehensvaluta eingebucht wurde. Daher hält es das Bundesfinanzgericht nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung in freier Beweiswürdigung für wahrscheinlicher, dass es sich im vorliegenden Fall um eine Kaufpreisstundung und nicht um ein Gesellschafterdarlehen handelt. Für eine Darlehenszuzählung reicht die Beweislage nicht aus.

7. Schlussfolgerungen

Der Darlehensgebühr auch im Format des Gesellschafterdarlehens gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG unterlag bis 1.1.2011 das Rechtsgeschäft und nicht die „Ersatzurkunde“. Die „Ersatzurkunde“, die Buchhaltung, war bloß die Bedingung, dass die Gebührenschuld ausgelöst wurde. Die Bf. kaufte am 19.8.2004 eine Liegenschaft von ihrem Gesellschafter. Vereinbart wurde in der Kaufvertragsurkunde, dass die Bf. den Kaufpreis in Raten zahlt. Verbucht wurde die Kaufpreisverbindlichkeit bei der Bf. auf einem Konto, das als „Darlehen des Gesellschafters“ bezeichnet wurde. Die Ratenzahlung hat ihren Ursprung und Rechtsgrund im Kaufvertrag und kommt zwar wirtschaftlich einer Kreditierung gleich, doch unterliegt nicht der Kaufvertrag der Gebühr, sondern das Darlehen. Die Umwandlung einer „gestundeten“ Kaufpreisverbindlichkeit in ein Gesellschafterdarlehen, sodass die Bf. die Zurückzahlung aus dem Rechtsgrund Darlehen vornimmt, konnte aber nicht nachgewiesen werden.

Da dem in der Buchhaltung bezeichneten „Gesellschafterdarlehen“ kein gebührenpflichtiges Darlehen zugrunde liegt, sondern eine gebührenfreie Kaufpreisstundung in freier Beweiswürdigung für wahrscheinlicher gehalten wird, war der Beschwerde statzugeben und der Rechtsgeschäftsgebührenbescheid aufzuheben.

8. Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig. Damit liegt gegenständlich kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Wien, am 19. April 2016