



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die **Berufung** der Bw., vom 16. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 30. Juni 2006 betreffend **Rechtsgebühren** entschieden:

Die **Berufung** wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der sich schon zum damaligen Zeitpunkt in Liquidation befindlichen A-Beteiligungs-GmbH (in der Folge: A-GmbH) mit Sitz in Ö-Stadt vorgenommenen abgabenrechtlichen Nachschau wurden zahlreiche als "Finanzierungsvertrag" überschriebene Urkunden vorgefunden. Diesen zufolge hatte die A-GmbH einerseits von ihrer alleinigen Gesellschafterin, der nunmehrigen Berufungswerberin (im Folgenden auch: Bw.), zwischen Februar 2001 und Dezember 2002 zinsenlose Darlehen mit Beträgen von € 3.000,00 bis € 2.600.000,00, in Summe € 10.412.500,00, erhalten. Die Bw. ist eine einer inländischen GmbH vergleichbare juristische Person mit Sitz in Inselstaat, welche bis März 2004 den Firmenwortlaut "B-Transport-Ltd" (im Weiteren auch: B-Ltd) führte. Andererseits hatte die A-GmbH im Zeitraum von Februar 2001 bis Juli 2002 der damaligen X-Beratungs-GmbH (in der Folge auch: X-GmbH), deren alleinige Gesellschafterin im angeführten Zeitraum die A-GmbH gewesen ist, ebenfalls Darlehen mit Beträgen von € 50.000,00 bis € 2.594.000,00, in Summe € 10.674.000,00, gewährt. In einigen Fällen erfolgten diese Darlehenseinräumungen in engem zeitlichen Zusammenhang und mit exakt den gleichen Beträgen wie die korrespondierenden Darlehenshingaben seitens der Bw. an die A-GmbH.

Das Finanzamt Klagenfurt (im Folgenden auch: Finanzamt oder bloß FA) wertete – der Ansicht des Prüfers folgend – die in den Urkunden dokumentierten Rechtsgeschäfte als Darlehen und setzte in der Folge der A-GmbH gegenüber mit Bescheid vom 15. März 2006 – ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 21.086.500,00 – Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 Gebührengesetz 1957 (GebG) mit einem Betrag von € 168.692,00 fest.

Neben dem Verweis auf das Ergebnis der durchgeföhrten Nachschau ist in der Begründung noch festgehalten, dass die Steuervorschreibung sowohl jene Gebühr, für die die A-GmbH Steuerschuldner sei (Anm.: hinsichtlich der der X-GmbH gewährten Darlehen), als auch die Gebühr, für die die A-GmbH nur Haftender wäre (Anm.: betreffend die von der Bw. erhaltenen Darlehen), beinhalte. Dieser Bescheid erwuchs infolge eines abgegebenen Rechtsmittelverzichtes in Rechtskraft.

Da für das Finanzamt die begründete Annahme bestand, dass die festgesetzte Abgabenschuld bei der A-GmbH nur zu einem geringen Teil einbringlich gemacht werden könnte, schrieb es der Bw. gegenüber mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid Rechtsgebühr nach § 33 TP 8 GebG im Ausmaß von € 83.300,00 vor. Als Bemessungsgrundlage brachte das FA die von der Bw. der A-GmbH eingeräumten Darlehen im Gesamtausmaß von € 10.412.500,00 in Ansatz.

In ihrer dagegen fristgerecht erhobenen Berufung beantragte die Bw. die Aufhebung des angefochtenen Bescheides mit dem Argument, der als Begründung dienende Verweis auf das Ergebnis der Nachschau bei der A-GmbH ermögliche es ihr nicht, Grund und Höhe der vorgeschriebenen Gebühr nachzuvollziehen.

Hiezu führte das FA mit Schreiben vom 22. August 2006 ergänzend aus, durch die Hingabe zinsenloser Darlehensbeträge in Höhe von € 10.412.500,00 von der Bw. an die A-GmbH sei der bereits im Bescheid angezogene Tatbestand des § 33 TP 8 GebG erfüllt worden und wäre die Bw. als Rechtsnachfolgerin der darlehensgebenden B-Ltd Gebührenschuldnerin. Weiters erging noch mit gleichem Datum ein Auftrag an die Bw., innerhalb einer bestimmten Frist die Mängel ihrer Berufung zu beheben.

In Beantwortung des ergänzenden Schreibens brachte die Bw. vor, die Ermittlung der Bemessungsgrundlage sei für sie noch immer nicht nachvollziehbar, weshalb um Übersendung der entsprechenden Darlehensverträge ersucht werde. Auch wäre nicht einleuchtend, warum immer der Darlehensgeber Gebührenschuldner sei, wie dies das Finanzamt vermeine. Betreffend den Mängelbehebungsauftrag wies die Bw. auf den schon in der Berufungsschrift gestellten Antrag auf Aufhebung des bekämpften Bescheides hin.

Im Rahmen der Übermittlung von Ablichtungen der maßgeblichen Urkunden legte das Finanzamt noch dar, dass bei einseitig verbindlichen Rechtsgeschäften derjenige

Gebührenschuldner sei, in dessen Interesse die Urkunde errichtet würde. Nach herrschender Auffassung wäre dies bei Darlehensverträgen der Darlehensgeber.

Ergänzend zum bisherigen Vorbringen stellte die Bw. zunächst die Höhe der Bemessungsgrundlage außer Streit. Bezugnehmend auf die in Kopie vom Finanzamt erhaltenen Urkunden wendete die Bw. weiters ein, dass diese weder von der als Finanzierungsgesellschaft bezeichneten Bw. noch von der A-GmbH als begünstigte Gesellschaft entsprechend den Bestimmungen des ABGB firmamäßig unterfertigt worden wären. Da auch andere zivilrechtliche Kriterien für Darlehensverträge fehlen würden, stellten die Urkunden keine dem ABGB entsprechenden Darlehensverträge dar und könnten diese demzufolge keine Gebührenschuld auslösen. Vielmehr würden die Verbuchungen der hingeggebenen Beträge mit einer Gesamtsumme von € 10.412.500,00 in den Jahresabschlüssen 2001 und 2002 der A-GmbH zu diesen Zeitpunkten die gebührenauslösenden Ersatzbeurkundungen darstellen. Diesfalls sei aber Gebührenschuldner derjenige, der die erhaltenen Beträge in seine Bücher aufgenommen habe, also die A-GmbH. Da die vorgelegten Urkunden keine Darlehensverträge wären, könnten diese auch keine Gebührenschuld auslösen und wäre der A-GmbH ohnehin schon mit Bescheid vom 15. März 2006 eine Gebühr vorgeschrieben worden, welcher jedoch mit Rücksicht auf die vorliegende Ersatzbeurkundung auf einer falschen Rechtsgrundlage basierte. Durch den genannten Bescheid hätte die Abgabenbehörde – wenn auch mit einer unrichtigen Rechtsgrundlage – der A-GmbH zutreffend die Gebührenschuldnerposition zugewiesen. Mit dem nunmehr angefochtenen und an die Bw. gerichteten Bescheid verwerfe die Behörde daher ihre bis dahin vertretene Ansicht und wäre unter der – hier aber nicht zutreffenden – Annahme, Gebührenschuldner sei die Bw., der Bescheid vom 15. März 2006 zumindest in diesem Umfang amtswegig zu beheben, da nicht die A-GmbH und die Bw. gemeinsam Gebührenschuldner sein könnten. Weil aber tatsächlich keine dem ABGB entsprechenden Darlehensverträge vorlagen und die A-GmbH schon aufgrund der Ersatzbeurkundung Gebührenschuldnerin wäre, könne die Behörde nicht auch die Bw. zum Gebührenschuldner erklären, weshalb der bekämpfte Bescheid aufzuheben wäre.

Mit einer ausführlich begründeten Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt das Begehren der Bw. ab, worauf diese innerhalb der Frist des § 276 Abs. 1 BAO den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte. Unter Hinweis auf ihr bisheriges Vorbringen wiederholte die Bw. nochmals ihre Ansicht, mangels firmenmäßiger Unterfertigung durch die beiden Vertragsparteien würden die Finanzierungsverträge keine Darlehensverträge im Sinne des ABGB darstellen, keine Rechtswirksamkeit entfalten und somit auch keine Gebührenpflicht für die Bw. auslösen. Für die durch eine Ersatzbeurkundung ausgelöste Gebührenpflicht der A-GmbH könne aber die

Bw. als Geldgeber nicht zur Haftung herangezogen werden, da dies das Gebührengesetz nicht vorsähe. Zivilrechtlich komme der firmamäßigen Zeichnung eine erhöhte Bedeutung zu, da Verträge nur dann rechtsverbindlich seien, wenn die firmenmäßige Unterfertigung in Übereinstimmung mit den beim Firmenbuch erliegenden Unterschriftenproben erfolgen würde. Für die Bw. träfe dies jedenfalls nicht zu, da die diesbezüglichen Buchstaben auf den Vertragsurkunden unleserlich wären und nicht hervorgehe, ob diese überhaupt von einer hiezu bevollmächtigten Person stammen würden. Aber auch die Unterfertigung seitens der A-GmbH durch deren Geschäftsführerin A.H. (im Folgenden auch: A.H.) sei nur mit deren Namenszug, nicht jedoch unter Beifügung einer Firmenstampigie, erfolgt. Mangels Vorliegen gültiger Darlehensverträge könnten diese auch keine Gebührenpflicht auslösen, sondern wäre diese ausschließlich durch die Verbuchung der unbestrittenermaßen von der Bw. hingegebenen Beträge in den Büchern der A-GmbH entstanden.

Im von der Berufungsbehörde fortgesetzten Ermittlungsverfahren gab die ehemalige Geschäftsführerin der A-GmbH, A.H., über Befragen an, sie wäre ebenso wie M.F. (in der Folge auch: M.F.) im fraglichen Zeitraum 2001 und 2002 Geschäftsführerin der A-GmbH gewesen. Da M.F. der deutschen Sprache nicht mächtig gewesen sei, wäre sie nahezu ausschließlich für die österreichischen Agenden der A-GmbH als Geschäftsführerin zuständig gewesen. Bezuglich der streitgegenständlichen Vertragsurkunden gab A.H. an, diese wären ihr von M.F. – üblicherweise per Post – übermittelt worden mit dem Ersuchen, diese für die A-GmbH zu unterfertigen. Als für den österreichischen Bereich mehr oder weniger allein zuständige Geschäftsführerin habe sie wohl über eine Firmenstampigie verfügt, welche sie üblicherweise bei der Unterzeichnung für die A-GmbH auch verwendet habe. Warum sie diese gerade auf den strittigen Urkunden nicht angebracht habe, könne sie nach so langer Zeit nicht mehr angeben. Für die Bw. bzw. die B-Ltd vor Namensänderung sei deren Direktor T.T. zeichnungsberechtigt gewesen. Ob die für die Finanzierungsgesellschaft geleisteten Unterschriften tatsächlich von ihm stammten, könne sie nicht sagen, ebensowenig, ob sich die Unterschriften für die B-Ltd schon vor Unterfertigung durch sie auf der jeweiligen Urkunde befunden haben oder erst nachher angebracht worden sind. Nach Unterzeichnung durch sie habe sie jedenfalls die Urkunden wieder an M.F. zurückübersendet. Was mit den Urkunden dann in der Folge geschehen ist, vermochte A.H. nicht anzugeben, ebensowenig, ob M.F. eine Funktion bei der B-Ltd innegehabt habe.

M.F. gab über Vorhalt der Berufungsbehörde bekannt, die strittigen Urkunden seien von den ehemaligen Steuerberatern der A-GmbH, Stb&Stb, verfasst worden. Er glaube, die Unterschrift für die Finanzierungsgesellschaft würde vom gesetzlichen Vertreter der B-Ltd, der hiezu bevollmächtigt gewesen sein dürfte, stammen. Weiters glaube er sich erinnern zu können, dass die in einer einzigen Ausfertigung in Ö-Stadt verfassten Urkunden der B-Ltd zur

Unterfertigung übersendet und erst danach von A.H. unterschrieben worden wären. Die Urkunden seien dann bei der A-GmbH verbleiben, da die B-Ltd als alleinige Gesellschafterin der A-GmbH keine Finanzierungsunterlagen bei sich aufzubewahren brauchte.

Im Laufe des Verfahrens war das Vollmachtsverhältnis zwischen der Bw. und ihrer inländischen steuerlichen Vertreterin beendet worden. Seitens der von der bisherigen steuerlichen Vertreterin der Bw. namhaft gemachten Steuerberatungskanzlei wurde erklärt, eine Bevollmächtigung durch die Bw. liege nicht vor, vertreten würden lediglich M.F. und die in Liquidation befindliche A-GmbH werden.

In Beantwortung eines direkt der Bw. zugestellten Vorhaltes, dem eine Kopie eines der Finanzierungsverträge beigelegt war, bestätigte deren Direktor T.T., dass die namens der als Finanzierungsgesellschaft bezeichneten B-Ltd geleistete Unterschrift auf der Vertragsurkunde von ihm stamme.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als Ergebnis des Ermittlungsverfahrens war von nachstehendem und als erwiesen anzunehmenden Sachverhalt auszugehen:

Die Berufungswerberin ist eine einer inländischen GmbH vergleichbare juristische Person mit Firmensitz in Inselstaat, deren Firma bis zum März 2004 "B-Transport-Ltd" (B-Ltd) lautete. Handlungsbevollmächtigter Vertreter der B-Ltd war (und ist für die Bw. noch immer) deren Direktor T.T.. Die B-Ltd war alleinige Gesellschafterin der "A-Beteiligungs-GmbH" (A-GmbH) mit Sitz in Ö-Stadt, für die laut Firmenbuchabfrage damals M.F. und A.H. als jeweils selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer tätig waren. Im Zeitraum von Februar 2001 bis Dezember 2002 hatte die A-GmbH von ihrer Muttergesellschaft, der B-Ltd, Geldbeträge zwischen € 3.000,00 und € 2.600.000,00, insgesamt € 10.412.500,00, erhalten. Diese Vorgänge waren in die Bücher der A-GmbH aufgenommen worden. Die A-GmbH wiederum hatte als damalige Alleingesellschafterin der ehemaligen "X-Beratungs-GmbH" (X-GmbH) dieser im Zeitraum von Februar 2001 bis zum Juli 2002 Beträge im Gesamtausmaß von € 10.674.000,00 zur Verfügung gestellt. Über all diese Transaktionen sind von der damaligen steuerlichen Vertreterin der A-GmbH, der Beratungsgesellschaft Stb&Stb in Ö-Stadt, jeweils in einfacher Ausfertigung Urkunden verfasst worden. Die in den Grundzügen gleichlautenden und als "Finanzierungsvertrag" überschriebenen Urkunden hatten betreffend die hier zu beurteilenden – in insgesamt 15 Tranchen vollzogenen und ebensovielen Urkunden festgehaltenen – Zahlungen im Wesentlichen nachstehenden – zum Teil wörtlich wiedergegebenen – Inhalt:

Die als "Finanzierungsgesellschaft" bezeichnete B-Ltd und die "begünstigte Gesellschaft" genannte A-GmbH kommen überein, dass die Finanzierungsgesellschaft der begünstigten Gesellschaft einen Betrag von (€ 3.000,00 bis € 2.600.000,00) als zinsenloses Darlehen zur Verfügung stellt. Dieser Betrag wurde bereits übergeben. Dieser Vertrag gilt für die Dauer von fünf Jahren, beginnend mit (TT. Februar 2001 bis TT. Dezember 2002) und endet somit am (TT. Februar 2006 bis TT. Dezember 2007). Bis zu diesem Endtermin ist der Darlehensbetrag vollständig an die Finanzierungsgesellschaft zurück zu zahlen. Eine frühere Rückzahlung ist möglich. Die Dauer kann durch schriftlichen Vertrag zwischen den Vertragsparteien verlängert werden. Als Abschluss finden sich in den Urkunden noch die Ortsbezeichnung Ö-Stadt und das jeweilige Datum sowie darunter die Unterschriften. Für die B-Ltd als Finanzierungsgesellschaft hatte deren handlungsbevollmächtigter Direktor T.T. handschriftlich mit einem Namenskürzel unterfertigt, für die A-GmbH als begünstigte Gesellschaft einer ihrer allein vertretungsbefugten Geschäftsführer, nämlich A.H., mit klar erkennlichen und leserlichen Schriftzügen. Firmenstampiglien waren weder seitens der B-Ltd noch für die A-GmbH auf den Urkunden angebracht worden. Im Anschluss an eine abgabenbehördliche Nachschau schrieb das Finanzamt der A-GmbH mit Bescheid vom 15. März 2006 Rechtsgeschäftsgebühr im Ausmaß von € 168.692,00 vor, wovon nach der Bescheidbegründung sowohl die von der A-GmbH seitens der B-Ltd erhaltenen (hiefür als Haftende) als auch die der X-GmbH zur Verfügung gestellten Beträge (diesfalls als Gebührenschuldnerin) umfasst waren. Da daraus eine nur geringfügige Befriedigung des Steuergläubigers zu erwarten war, setzte das FA der Bw. als Gebührenschuldnerin gegenüber mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid Rechtsgeschäftsgebühr für die an die A-GmbH geleisteten Zahlungen fest, welche hier den Gegenstand des Berufungsverfahrens bilden.

Diese Feststellungen gründen sich auf Datenbankabfragen, auf den Inhalt der im Zuge der Ermittlungsverfahren vorgelegten Schriften und auf die Angaben der im Verfahren befragten Personen, welche insgesamt als unstrittig zu betrachten und als glaubhaft zu werten sind.

Der vorliegende und maßgebliche Sachverhalt ist in rechtlicher Hinsicht wie folgt zu beurteilen:

Nach § 1 Gebührengesetz 1957 (GebG) unterliegen den Gebühren nach diesem Bundesgesetz (...) Rechtsgeschäfte nach Maßgabe der Bestimmungen im III. Abschnitte.

Im III. Abschnitt ist unter der Überschrift "Gebühren für Rechtsgeschäfte" in § 15 Abs. 1 GebG normiert, dass Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig sind, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.

Gemäß § 33 TP 8 GebG beträgt der Tarif für Darlehensverträge 0,8 von Hundert nach dem Wert der dargeliehenen Sache.

Voraussetzung für eine rechtsrichtige Vorschreibung einer Gebühr nach dem GebG sind demnach ein gültig zustandegekommenes Rechtsgeschäft und – von wenigen Ausnahmen abgesehen – eine darüber errichtete Urkunde.

In Ermangelung einer Begriffsbestimmung im Gebührengesetz ist für die Frage, ob ein Darlehensvertrag vorliegt, auf zivilrechtliche Vorschriften zurückzugreifen. Nach § 983 ABGB liegt ein Darlehen dann vor, wenn jemandem eine verbrauchbare Sache unter der Bedingung hingegeben wird, dass nach einer gewissen Zeit ebensoviel von derselben Gattung und Güte zurückgegeben werden soll. Ein solches Rechtsgeschäft kommt als Realvertrag – unabhängig von der ebenfalls erforderlichen Willenseinigung – erst mit der Übergabe des dargeliehenen Gegenstandes zustande.

Diesbezüglich wendete die Bw. zunächst ein, die Urkunden wären weder seitens der Bw. als Finanzierungsgesellschaft noch von Seiten der begünstigten Gesellschaft dem ABGB entsprechend firmamäßig unterfertigt worden. Deshalb und weil auch andere zivilrechtliche Kriterien für Darlehensverträge fehlen würden, stellten die Urkunden keine dem ABGB entsprechende Darlehensverträge dar. Die Verträge wären nicht rechtsverbindlich, würden keine Rechtswirksamkeit entfalten und eine Gebührenpflicht nicht auslösen, weil eine mit den im Firmenbuch erliegenden Unterschriftenproben übereinstimmende firmenmäßige Zeichnung nicht erfolgt sei. Hinsichtlich der Unterzeichnung für die Bw. sei noch dazu fraglich, ob überhaupt eine hiezu befugte Person unterschrieben habe, da lediglich unleserliche Buchstaben auf den Urkunden angebracht worden wären.

Dem ist zunächst entgegenzuhalten, dass die Bw. nicht weiter ausgeführt hat, welche anderen zivilrechtlichen Kriterien für Darlehensverträge ihres Erachtens noch fehlen würden. Vielmehr enthalten die jeweils als "Finanzierungsvertrag" überschriebenen Urkunden unzweifelhaft sämtliche erforderlichen Merkmale von Darlehensverträgen: So sind dort Darlehensgeber und –nehmer angeführt, Art und Umfang der dargeliehenen Sache, Rückgabeverpflichtung innerhalb eines bestimmten Rückgabearbeitsraumes, eine allfällige Entgeltlichkeit bzw. hier infolge der vereinbarten zinslosen Hingabe eben deren Unentgeltlichkeit. Weiters vermeint die Bw., dass infolge der ihres Erachtens nach mangelhaften Unterzeichnung der Urkunden die Darlehensverträge nicht rechtsgültig zustande gekommen wären und keine Rechtswirksamkeit entfalten würden. Mit dieser ihrer Argumentation übersieht die Bw. jedoch, dass Darlehensverträge auch nach den zivilrechtlichen Bestimmungen nur durch Willensübereinkunft und Hingabe der dargeliehenen Sache zustandekommen. Eine besondere Form, etwa Schriftlichkeit, ist für das rechtsgültige Wirksamwerden von Darlehensverträgen

indes nicht vorgesehen und können daher solche Verträge auch durch bloß mündliche Vereinbarungen in Verbindung mit der Hingabe volle Rechtsgültigkeit erlangen, ohne dass es – für die Wirksamkeit des Rechtsgeschäftes – der Errichtung einer Urkunde über diesen Vorgang bedarf. Dass darüber errichtete Urkunden etwa zu Beweiszwecken qualifizierteren Erfordernissen genügen müssen, vermag am rechtsgültigen Zustandekommen eines Darlehensvertrages auch ohne Anfertigung einer Urkunde nichts zu ändern. Die hier zu beurteilenden Schriften sind – betrachtet man das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens – seitens der Vertragsparteien von hiezu befugten Personen, nämlich für die Bw. von deren handlungsbevollmächtigtem Direktor T.T. und für die A-GmbH von A.H. als einer allein vertretungsbefugten Geschäftsführerin, unterzeichnet worden. Ob nun die Unterfertigung der Urkunden zivilrechtlich korrekt erfolgte, etwa unter Verwendung von Firmenstampiglien, ist aus den gerade dargelegten Gründen für das gültige Zustandekommen eines Darlehensvertrages nicht von entscheidender Bedeutung. Dass es aber am tatsächlichen Willen der Vertragsparteien, die gegenständlichen Darlehensverträge genau in der in den Urkunden festgehaltenen Form abschließen und so durchführen zu wollen, gemangelt habe, hat die Bw. gar nicht erst vorgetragen. Auch liegen keinerlei Indizien dafür vor, dass die Unterzeichnung der Urkunden durch die Vertreter der Vertragsparteien nicht in diesen ihren Funktionen erfolgte. Gründe für eine Annahme, die Unterzeichner der Urkunden hätten die Unterfertigung etwa als Privatpersonen oder aus anderen und nicht in ihren Funktionen als bevollmächtigte Organe begründeten Motiven vorgenommen, sind im gesamten Verfahren nicht zu Tage getreten. Allein der nicht aufzuklärende Umstand, dass ausgerechnet bei den berufungsgegenständlichen Urkunden eine sonst übliche Beifügung einer Firmenstampiglie unterblieben ist, kann nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht dahingehend ausgelegt werden, dass den Vertragsparteien ein Abschlusswillen gefehlt hätte. In dieses Bild fügt sich noch, dass die Bw. als Darlehensgeberin alleinige Gesellschafterin der darlehensnehmenden A-GmbH gewesen ist und möglicherweise aus diesem Umstand heraus bei den im Mutter-Tochter-Verhältnis begründeten Rechtsgeschäften auf die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mit Dritten üblicherweise angewendete Sorgfalt und Korrektheit schlachtweg vergessen oder diese als nicht notwendig erachtet worden war. Schließlich ist noch auf die Bestimmung des Abs. 3 in § 33 TP 8 GebG zu verweisen, wonach bei der Erhebung der Gebühr vermutet wird, dass der Darlehensvertrag gültig zustande gekommen ist, wenn der Darlehensschuldner in der Darlehensurkunde erklärt, die dargeliehenen Sachen erhalten zu haben. Diese Vermutung kann durch die Einrede der nicht erfolgten Zuzählung der Darlehensvaluta nicht widerlegt werden. Abgesehen davon, dass in den Urkunden die A-GmbH als Darlehensschuldnerin durch die Unterzeichnung seitens ihrer Geschäftsführerin A.H. die Übergabe und sohin den Erhalt der Darlehensvaluta bestätigt hatte, hatte die Bw. selbst im Vorlageantrag die Geldhingabe

ausdrücklich außer Streit gestellt. Insgesamt gesehen sind daher nach Auffassung der Berufungsbehörde die hier maßgeblichen fünfzehn Darlehensverträge als gültig zustandegekommene, rechtswirksame Rechtsgeschäfte zu werten.

Weitere Voraussetzung für die Vergebührung eines gültig zustande gekommenen Rechtsgeschäftes ist das Vorliegen einer darüber errichteten Urkunde. Unter einer Urkunde ist jede, auch formlose, schriftliche Festhaltung eines Rechtsgeschäftes, also ein Schriftstück zu verstehen, welches kraft seines Inhaltes geeignet ist, über ein gültig zustande gekommenes Rechtsgeschäft gegenüber dem Vertragspartner zum Beweis zu dienen. Dazu muss die Urkunde unterzeichnet sein und alle wesentlichen Merkmale des Rechtsgeschäftes enthalten. Dass letzteres der Fall ist, wurde bereits oben dargelegt. Unter einer Unterschrift ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) das schriftliche Bekenntnis zum Inhalt eines Schriftstückes durch den eigenhändigen Namenszug (VwGH vom 3. März 1982, 81/03/0227) zu verstehen. Die Unterschrift muss nicht lesbar sein, es muss aber ein die Identität des Unterschreibenden ausreichend kennzeichnender individueller Schriftzug sein, der entsprechende charakteristische Merkmale aufweist und sich als Unterschrift eines Namens darstellt (*Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 12 zu § 16 GebG, mit zahlreichen Judikaturhinweisen). Die hier zu beurteilenden Schriftstücke sind seitens der Darlehensnehmerin mit dem leicht lesbaren eigenhändigen Namenszug der Geschäftsführerin A.H. versehen. Für die darlehensgebende Berufungswerberin hatte deren vertretungsbefugter Direktor T.T. mit einem zwar nicht lesbaren, wohl aber individuelle und charakteristische Merkmale aufweisenden abgekürzten Namenszug unterfertigt. Nach *Fellner*, a.a.O., Rz 6 zu § 18 GebG, gilt auch die bloße Abzeichnung, also die Beisetzung der abgekürzten Unterschrift (Paraphe), als – gebührenrechtlich maßgebliche – Unterzeichnung. Im Ergebnis ist sohin davon auszugehen, dass eine gebührenrechtlich relevante Unterzeichnung der Schriftstücke erfolgte. Dass andere Normen, etwa das ABGB oder § 18 GmbHG in Verfolgung anderer Ziele in ihrem jeweiligen Anwendungsbereich für das Vorliegen einer gültigen Unterschrift andere Voraussetzungen verlangen, muss im Rahmen der Anwendung des Gebührenrechtes außer Betracht bleiben. Der Hinweis der Bw. auf die fehlende Firmenstampiglie und daher das Fehlen einer firmamäßigen Zeichnung geht demzufolge ins Leere. In Verbindung mit dem Umstand, dass die gebührenrechtlich ordnungsgemäß unterschriebenen Schriftstücke auch jeweils alle wesentlichen Merkmale eines Darlehens als dokumentiertes Rechtsgeschäft enthalten, liegen daher Urkunden im Sinne des § 15 GebG vor.

Nach § 16 Abs. 1 Z 2 GebG entsteht die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird, bei einseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, a) wenn die Urkunde nur von dem unterzeichnet wird, der sich verbindet, im Zeitpunkt der

Aushändigung (Übersendung) der Urkunde an den Berechtigten oder dessen Vertreter, oder b) wenn die Urkunde auch von dem Berechtigten unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Unterzeichnung.

Im gegenständlichen Berufungsfall wurden die im Inland errichteten Urkunden über die Darlehen, welche einseitig verbindliche Rechtsgeschäfte sind, sowohl von der sich verbindenden Darlehensnehmerin A-GmbH als auch der daraus Berechtigten, nämlich der Bw. als Darlehensgeberin, durch deren jeweils bevollmächtigte Vertreter unterzeichnet und ist demgemäß die Steuerschuld im jeweiligen Zeitpunkt der Unterzeichnung entstanden.

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 2 GebG ist zur Entrichtung der Gebühren bei einseitig verbindlichen Rechtsgeschäften derjenige verpflichtet, in dessen Interesse die Urkunde ausgestellt ist.

Beim Darlehensvertrag als einem einseitig verbindlichen Rechtsgeschäft ist ausschließlich (Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 8. Mai 1980, G 1/80, 2/80, 16-25/80) der Darlehensgeber als Gläubiger Gebührenschuldner, weil er derjenige ist, in dessen Interesse die Urkunde ausgestellt ist (*Fellner*, a.a.O., Rz 7 zu § 28 GebG, mit umfangreichen Judikaturhinweisen, etwa VwGH vom 19. September 2001, 2001/16/0171, 0172, und vom 21. März 2002, 2001/16/0599). Die darauf bezogene Rechtsansicht des Finanzamtes ist demnach zutreffend und nicht zu beanstanden.

Die Bw. wendete weiters ein, wenn überhaupt, dann sei die Gebührenschuld durch die Aufnahme in die Bücher der A-GmbH entstanden und sohin allenfalls die A-GmbH Schuldnerin der Gebühren, was auch im rechtskräftigen Bescheid vom 15. März 2006 seitens des Finanzamtes so zum Ausdruck gebracht worden wäre.

Dem ist die Norm des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG entgegenzuhalten, wonach die nach abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, (Anm.: nur dann) als Urkunde gelten, wenn über das Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft (...) *keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise errichtet wurde*, wobei *Gebührenpflicht* und *Gebührenschuld* gleichbedeutend zu verstehen sind (Arnold, Rechtsgebühren, Kommentar⁸, Rz 1d zu § 16 GebG). In den hier zu beurteilenden Fällen waren aber, wie gerade oben ausführlich dargelegt wurde, Urkunden über die Darlehenseinräumungen errichtet worden, die im Zeitpunkt ihrer Unterzeichnung jeweils die Gebührenschuld (-pflicht) entstehen hatten lassen. Die Spezialnorm des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG konnte daher entgegen der Auffassung der Bw. nicht zur Anwendung gelangen.

In diesem Zusammenhang zu beurteilen war noch das Vorbringen der Bw., das Finanzamt habe ursprünglich mit dem (rechtskräftigen) Bescheid vom 15. März 2006 der A-GmbH die

Gebührenschuldnerposition zugewiesen und nunmehr die Bw. als Gebührenschuldnerin in Anspruch genommen, was jedoch nicht richtig sein könne.

Diesbezüglich ist auf die Bestimmung des § 30 GebG zu verweisen, wonach neben den Gebührenschuldnern die übrigen am Rechtsgeschäft Beteiligten (...) für die Gebühr haften. Abgabenrechtliche Haftungen setzen aber nicht voraus, dass die (Abgaben-) Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber auch bereits geltend gemacht wurde (*Fellner*, a.a.O., Rz 3 zu § 30 GebG; VwGH vom 21. März 1995, 94/14/0156, und vom 2. August 1995, 93/13/0056), es bedarf sohin zur Geltendmachung der persönlichen Haftung nicht der vorherigen Inanspruchnahme des Abgabenschuldners (*Fellner*, a.a.O., Rz 5; VwGH vom 31. Mai 1995, 94/16/0291, und vom 19. September 2001, 2001/16/0171, 0172). Mit dem Bescheid vom 15. März 2006 indes hatte das FA – nach dem Inhalt der Begründung desselben – der A-GmbH die Stellung des Gebührenschuldners nur hinsichtlich der von dieser der X-GmbH gewährten Darlehen zugewiesen. Für die von der Bw. erhaltenen Darlehen war die A-GmbH jedoch lediglich als Haftende gemäß § 30 GebG herangezogen worden. Wenn nun das FA mit dem bekämpften Bescheid der Berufungswerberin gegenüber als (Abgaben- bzw. Gebühren-) Schuldnerin erstmalig Rechtsgebühr festgesetzt hatte, so kann – bezogen auf die von der Bw. der A-GmbH eingeräumten Darlehen – von einer doppelten Gebührenschuldnerschaft wohl nicht gesprochen werden. Dass daher der Bescheid vom 15. März 2006 zumindest im Ausmaß der vermeintlich doppelt erfolgten Vorschreibung amtswegig zu beheben wäre, ist unzutreffend und wäre dies auch nicht im gegenständlichen Berufungsverfahren abzuhandeln.

Insgesamt gesehen sind sohin die fünfzehn Darlehensverträge gültig zustande gekommen und wurden über diese Rechtsgeschäfte Urkunden im Sinne des § 15 GebG errichtet. Die Gebührenschuld ist gemäß § 16 Abs. 1 Z 2 GebG jeweils durch die gebührenrechtlich ordnungsgemäße Unterzeichnung seitens der beiden Vertragsparteien entstanden und ist die Berufungswerberin Gebührenschuldnerin für diese Rechtsgeschäfte. Ausgehend von der unstrittigen Bemessungsgrundlage in Höhe von € 10.412.500,00 beträgt die Gebühr nach § 33 TP 8 GebG 0,8% davon, also € 83.300,00, weshalb sich der angefochtene Bescheid in jeder Hinsicht als frei von den behaupteten Rechtswidrigkeiten erweist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 10. Dezember 2008