



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X.GmbH&CoKG, Adresse, vertreten durch die Steuerberatungsgesellschaft Y, vom 26. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck, vom 24. April 2003 betreffend Rechtsgebühr bzw. Rechtsgebühren entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert.

Gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG wird die Gebühr mit 0,8 % vom Wert der dargeliehenen Sache in Höhe von 858.266,17 € mit 6.866,13 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Im Bericht vom 11. April 2003 über das Ergebnis der bei der X.GmbH&CoKG gemäß § 150 BAO durchgeführten, am 10. Dezember 2002 begonnenen Buch- und Betriebsprüfung findet sich unter TZ 1 Gesellschafterdarlehen folgende Prüfungsfeststellung:

"Mit 30.4.1991 wurden Gesellschafterdarlehen in Höhe von ATS 10.352.500,00 zur Rückzahlung eines Fremdwährungskredits bei der Bank Y geleistet.

Dazu hat der Gesellschafter Raiffeisenkasse Y 1992, und damit noch innerhalb offener Verjährungsfrist, ein ersatzbeurkundetes Darlehen in Höhe von ATS 3 Mio geleistet, welches aus Umwandlung eines Teiles der ehemaligen stillen Beteiligung stammt.

Nach Ende der 10-jährigen Laufzeit wurde durch nahezu alle der betr. Gesellschafter einer Verlängerung der Darlehenslaufzeit für eine Gesamthöhe der Darlehen von ATS 11.810.000,00 zugestimmt, und dies auch im weiteren in der laufenden Buchhaltung, demgemäß bereits im Wirtschaftsjahr 2000/2001, beurkundet.

Diese Ersatzbeurkundung der Verlängerung der Laufzeit unterliegt gem. § 33 TP 8 (4) GebG in Zusammenhang mit dem Umkehrschluss des § 33 TP 19 (4) Zi 1 der Gebühr in Höhe von 0,8 % der Darlehensvaluta.

Vorschreibung betr. des Bank-Darlehen über 3 Mio und des verlängerten Darlehens über 11.810.000,00 (gesamt € 1.076.284,67):

Gebühr gem. § 33 TP 8 (4) GebG-0,8 % von 14.810.000,00	118.480,00
Gebühr in €	8.610,28"

Das Finanzamt folgte mit Gebührenbescheid vom 24. April 2003 diesen Prüfungsfeststellungen und setzte gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG vom Wert der geliehenen Sache in Höhe von 1.076.284,67 € die Gebühr mit 8.610,28 € fest. Als Begründung wurde auf Tz 1 des Bp-Berichtes verwiesen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wird zum einen gegen die Vergebühung des bereits im Jahr 1992 von der Raiffeisenkasse Y gewährten Darlehens von 3 Mio S eingewendet, dass dieser Vorschreibung- unbeschadet der Frage, ob überhaupt ein "Gesellschafterdarlehen" vorliege, die eingetretene fünfjährige Verjährung entgegenstehe. Zum anderen wird gegen die Vergebühung der Verlängerung der Laufzeit von Gesellschafterdarlehen in Höhe von 11.810.000,-- vorgebracht, dass die Darlehen ja schon bereits in den Büchern der Gesellschaft enthalten gewesen seien und die Verlängerung der Laufzeit keine neuerliche Verbücherung darstelle. Damit liege aber auch keine neuerliche Ersatzbeurkundung vor, die eine Vergebühung auslöse. Es liege nämlich nicht der Abschluss eines neuerlichen Vertrages, sondern eben nur die Verlängerung der ursprünglich befristeten Vertragsdauer vor (vgl. dazu VwGH 31.5.1995, 94/16/0237, ÖStZB 1996, 61).

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2003 enthielt folgende Begründung:

"Mit 30.4.1991 wurden Gesellschafterdarlehen in Höhe von 10.352.500,-- zur Rückzahlung eines Fremdwährungskredites bei der Bank Y geleistet. Es gab dazu lediglich mündliche Übereinkünfte bzw. die Aussendung einer zusammengefassten Darstellung mit Zahlungsaufforderung vom 12.4.1991. Für diese Beurkundung bzw. Ersatzbeurkundung lt. Buchhaltung ist bereits Verjährung eingetreten. Dazu hat der Gesellschafter Raiffeisenkasse Y 1992, und damit noch innerhalb offener (zehnjähriger) Verjährungsfrist, ein ersatzbeurkundetes Darlehen in Höhe von ATS 3 Mio geleistet, welches aus Umwandlung eines Teiles der ehemaligen stillen Beteiligung stammt. Nach Ende der 10-jährigen Laufzeit wurde durch nahezu alle der betreffenden Gesellschafter eine Verlängerung der Darlehenslaufzeit für eine Gesamthöhe des Darlehens von ATS 11.810.000,-- zugestimmt, und wurde dies auch im weiteren in der laufenden Buchhaltung, demgemäß bereits im Wirtschaftsjahr 2000/2001, beurkundet. Diese Ersatzbeurkundung der Verlängerung der Laufzeit unterliegt gem. § 33 TP 8 (4) GebGes im Zusammenhang mit dem Umkehrschluss des § 33 TP 19 (4) Z 1 der Gebühr in Höhe von 0,8 % der Darlehensvaluta. Die Berufung war daher abzuweisen."

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

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitpunkt Verjährung:

Gegen die Rechtmäßigkeit der mit Bescheid vom 24. April 2003 erfolgten Festsetzung des im Jahr 1992 geleisteten Gesellschafterdarlehens von 3 Mio S wird zum einen der Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist eingewendet. Diesen Berufungspunkt entscheidet folglich, ob das Finanzamt zu Recht von hinterzogenen Abgaben und damit von einer Verjährungsfrist von zehn Jahren ausgegangen ist, denn nur bei hinterzogenen Abgaben erfolgte unter Beachtung der im Jahr 2002 begonnenen

abgabenbehördlichen Prüfung (Unterbrechungshandlung) diese Gebührenfestsetzung noch vor Ablauf der dann zehnjährigen Verjährungsfrist.

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

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

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

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

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

Die Frage, ob eine Abgabenhinterziehung iSd § 207 Abs. 2 zweiter Satz BAO vorliegt, ist (als Vorfrage) im Abgabenverfahren zu beurteilen. Der Tatbestand der hinterzogenen Abgaben richtet sich nach § 33 FinStrG. Die maßgeblichen Hinterziehungskriterien dieses (objektiven beziehungsweise subjektiven) Straftatbestandes sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen, ohne dass es eines förmlichen Strafverfahrens bedarf (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142, VwGH 15.3.1995, 92/13/0178). Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus (VwGH 30.10.2003, 99/15/0098, VwGH 21.10.2004, 2000/13/0026), und zwar auch dann, wenn im Verwaltungsverfahren noch keine Verjährungseinrede erhoben wurde, zumal Verjährung im Abgabenverfahren von Amts wegen wahrzunehmen ist (VwGH 18.10.1988, 87/14/0173, VwGH 23.6.1992, 92/14/0036). Aus der Begründung des Abgabenbescheides muss sich somit ergeben, auf Grund welcher Ermittlungsergebnisse sowie auf Grund welcher Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung die Annahme der Hinterziehung gerechtfertigt ist (VwGH 23.9.1988, 85/17/0132, 29.9.1997, VwGH 96/17/0453). Dabei gilt für die Beurteilung der "hinterzogenen Abgabe" die Unschuldsvermutung (Art. 6 MRK, § 6 Abs. 2 FinStrG, als materiell- rechtliche Regel), aber auch schon wegen der die Abgabenbehörde treffenden Beweislast der Hinterziehung der Zweifelsgrundsatz (in dubio pro reo) als verfahrensrechtliche Richtschnur, wie der Nachweis der Schuld herzustellen ist (Stoll, BAO. Kommentar, Band 2, Seite 2172 und Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Seite 458).

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

Der bekämpfte Bescheid enthält, obwohl damit ua. für ein im Jahr 1992 geleistetes Gesellschafterdarlehen von 3 Mio S die Rechtsgebühr festgesetzt worden war und bei dieser mehr als zehnjährigen Zeitdifferenz die von Amts wegen wahrzunehmende Bemessungsverjährung wohl vorrangig ein bei dieser Festsetzung einfließendes und zu beurteilendes "Thema" hätte sein müssen, keinerlei Feststellungen, dass hinsichtlich dieser Rechtsgebühr der Tatbestand der hinterzogenen Abgabe vorliege. Aber selbst nachdem in der Berufung die Verjährungseinrede erhoben worden war, findet sich in der Begründung der Berufungsvorentscheidung lediglich der Hinweis, dass *"der Gesellschafter Raiffeisenkasse Y 1992, und damit noch innerhalb offener (zehnjähriger) Verjährungsfrist, ein ersatzbeurkundetes Darlehen in Höhe von ATS 3 Mio geleistet hat"*. Der bekämpfte Bescheid und selbst noch die Berufungsvorentscheidung entbehren jeglicher eindeutiger, ausdrücklicher und nachprüfbarer bescheidmäßiger Feststellungen über die Abgabenhinterziehung. Lediglich aus einer im Akt befindlichen Stellungnahme des Prüfers zur gegenständlichen Berufung (die der Bw. allerdings nicht vorgehalten worden war) ergibt sich, warum bei der Betriebsprüfung von einer hinterzogenen Abgabe und damit von der zehnjährigen Verjährungsfrist ausgegangen worden war. Die diesbezügliche Wortfolge der Stellungnahme lautet folgendermaßen: *"Zur Verjährung wird festgestellt, dass der gegenständliche Betrieb während sämtlicher relevanter Zeiträume durch einen Steuerberater vertreten war, diesem die Kenntnis der Sachlage bekannt gewesen sein musste, und dieser auch bereits zur Gebührenschuld der ursprünglichen Ersatzbeurkundung selbsttätig die Entrichtung zu veranlassen gehabt hätte. Aus diesem Grund wird die zehnjährige Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben als gerechtfertigt erachtet."* Entgegen der Rechtsmeinung des Betriebsprüfers vermögen jedoch diese Feststellungen die für eine Abgabenhinterziehung sprechende Schuldform des Vorsatzes in keiner Weise aufzuzeigen, denn "bekannt sein müssen" ist nach der Rechtsprechung des VwGH (Erk. 21.11.1963, 103/63, siehe Reger/Hacker/Kneidinger, Das Finanzstrafgesetzbuch, 3. Auflage, Band 1, Seite 153f) etwas anderes als "bekannt sein". Das Finanzamt ist daher in Übernahme der Prüfungsfeststellungen bei der Beurteilung der Verwirklichung des Hinterziehungstatbestandes von solche Ermittlungsergebnissen sowie Überlegungen ausgegangen und hat darauf seine Überlegungen zur Beweiswürdigung und zur rechtlichen Beurteilung gestützt, die letztlich nicht geeignet waren, die erfolgte Annahme der Hinterziehung zu rechtfertigen. Das Finanzamt vermochte im Ergebnis durch keine eindeutigen und nachvollziehbaren Feststellungen Tatumstände aufzuzeigen, die eine begründete

Schlussfolgerung auf das Vorliegen von hinterzogenen Abgaben zulassen würden. Unter Beachtung der im Abgabenverfahren für die Beurteilung der "hinterzogenen Abgaben" geltenden Unschuldsvermutung, aber auch schon wegen des Zweifelsgrundsatzes (in dubio pro reo) als verfahrenstechnische Richtschnur, wie der Nachweis der Schuld herzustellen ist, sieht die Abgabenbehörde zweiter Instanz unter Einbeziehung des Umstandes, dass augenscheinlich das Finanzamt als Ergebnis einer umfangreichen Prüfung keine konkreten Tatumstände feststellen und anführen konnte, die schlüssig und begründet für "hinterzogene Abgaben" gesprochen hätten, keine gebotene Notwendigkeit zur Vornahme ergänzender Sachverhaltserhebungen. Ausgehend von der Aktenlage ergeben sich für die Abgabenbehörde zweiter Instanz keine eindeutigen und nachvollziehbaren Gründe die für eine Beurteilung dieser Gebühr als hinterzogene Abgabe sprechen würden.

Das Finanzamt ist somit zu Unrecht von einer hinterzogenen Abgabe und damit von einer zehnjährigen Verjährungsfrist ausgegangen. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO betrug folglich die Verjährungsfrist für diese Rechtsgebühr fünf Jahre. Die mit Bescheid vom 24. April 2003 vorgenommene Festsetzung der Rechtsgebühr für das im Jahr 1992 geleistete Gesellschafterdarlehen in Höhe von 3 Mio S erfolgte daher zweifelsfrei nach Ablauf der fünfjährige Verjährungsfrist, was die diesbezügliche Vorschreibung mit Rechtswidrigkeit belastet.

Streitpunkt: Gebührenpflicht bei vereinbarter (ersatzbeurkundeter) Verlängerung der Geltungsdauer von Gesellschafterdarlehen

Nach Ende der zehnjährigen Darlehenslaufzeit wurden für die am 30. April 1991 geleisteten Gesellschafterdarlehen durch Zustimmung der meisten Gesellschafter die Darlehenslaufzeiten für eine Gesamthöhe von ATS 11.810.000 verlängert und durch entsprechende Verbuchungen im Wirtschaftsjahr 2000/2001 beurkundet. Diese Ersatzbeurkundung der Verlängerung der Laufzeit unterliegt nach Ansicht des Finanzamtes der Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG, während die Bw. im Wesentlichen einwendet, die Verlängerung der Laufzeit stelle keine neuerliche Verbücherung dar.

Nach § 33 TP 8 GebG 1957, BGBl. Nr. 267/1957 unterliegen Darlehensverträge einer Gebühr von 0,8 v. H. nach dem Wert der dargeliehenen Sache.

Wurde über das Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet, so gelten die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften im Inland zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensnehmers, in die das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde (§ 33 TP 8 Abs. 4 GebG idF BGBl. I Nr. 26/2000).

Werden durch einen Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde die darin beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert oder wird die

vereinbarte Geltungsdauer des Rechtsgeschäftes verlängert, so ist gemäß § 21 GebG idF. GebG-Novelle 1981 (BGBl. Nr. 48/1981) dieser Zusatz oder Nachtrag im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig. Nach § 21 GebG ist die Verlängerung der vereinbarten Geltungsdauer gebührenrechtlich insoweit als Neuabschluss eines selbständigen Rechtsgeschäftes zu behandeln (VwGH 24.1.2001, 2000/16/0562); jede Verlängerung eines beurkundeten Rechtsgeschäftes ist demzufolge so zu vergebühren, als ob es erstmals abgeschlossen worden wäre (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 35-37 zu § 21 GebG). Die für die Ersatzbeurkundung bei Gesellschafterdarlehen bestehende Sondervorschrift des § 33 TP 8 Abs.4 GebG gilt in gleicher Weise auch bei der Verlängerung eines auf diese Weise ersatzbeurkundetes Rechtsgeschäft, ist doch die Verlängerung der vereinbarten Geltungsdauer gebührenrechtlich als Neuabschluss eines selbständigen Rechtsgeschäftes (eines Gesellschafterdarlehens) zu behandeln. Bezüglich dieses hinsichtlich der verlängerten Laufzeit neu abgeschlossenen Rechtsgeschäftes, für das keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtete wurde, gilt nämlich die im Jahr 2001 erfolgte Aufnahme des Darlehens nach Ablauf der zehnjährigen Laufzeit in den Büchern und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners als Urkunde für die Verlängerung der vereinbarten Geltungsdauer des Gesellschafterdarlehens.

Die streitigen Prolongationen der Gesellschafterdarlehensverträge unterliegen somit grundsätzlich der Gebühr, da nach § 21 GebG eine Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig ist. Da aber gemäß § 33 TP 8 Abs. 2 Z 3 GebG die Befreiungsbestimmung des § 33 TP 19 Abs. 4 Z 1 GebG zu beachten ist (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 10 zu § 33 TP 8 GebG), bleibt von Amts wegen noch zu abzuklären, ob im Streitfall diese Befreiungsbestimmung zum Tragen kommt.

Gemäß § 33 TP 8 Abs. 2 Z 3 GebG idF 48/1981 unterliegen der Gebühr nicht Darlehensverträge, die den Voraussetzungen für die Gebührenfreiheit von Kreditverträgen gemäß § 33 TP 19 Abs. 4 sinngemäß entsprechen. Gebührenfrei sind nach § 33 TP 19 Abs. 4 Z 1 GebG Prolongationen von Kreditverträgen, für die nach diesem Bundesgesetz eine Gebühr zu entrichten war, bis zu einer Dauer des Kreditverhältnisses von fünf Jahren; im übrigen bei wiederholten Prolongationen jene, mit denen nicht ein Vielfaches von fünf Jahren überschritten wird. Unter einer Prolongation iS dieser gesetzlichen Bestimmung ist die einvernehmliche Verlängerung eines auf bestimmte Zeit begrenzten Vertragsverhältnisses zu verstehen (VwGH 3.11.1983, 82/15/0082 und VwGH 24.6.1991, 90/15/0159,0160). Aus § 33 TP 19 Abs. 4 Z 1 GebG folgt im Umkehrschluss, dass jede erste Prolongation eines auf mehr als fünf Jahre eingegangenen Kreditverhältnisses (hier: Darlehensverhältnisses) der Gebührenpflicht unterliegt (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 65 und 70 zu § 33 TP 19 GebG).

Im vorliegenden Berufungsfall haben im Jahr 2001 für eine Gesamthöhe der Darlehen von 11.810.000 S die betreffenden Gesellschafter einer einvernehmlichen Verlängerung der bisher mit 10 Jahren

vereinbarten Geltungsdauer der Gesellschafterdarlehen zugestimmt. Die erfolgten Prolongationen der Gesellschafterdarlehen wurden in der laufenden Buchhaltung des Wirtschaftsjahres 2000/2001 durch die "fortgeführte" Aufnahme dieser Darlehensbeträge in den Büchern und Aufzeichnungen entsprechend beurkundet. An Sachverhalt war folglich unbedenklich davon auszugehen, dass es sich bei den gegenständlichen Verlängerungen um die ersten Prolongationen der auf eine Laufzeit von zehn Jahren eingegangenen Gesellschafterdarlehen handelte. Damit ist die Befreiungsbestimmung gemäß § 33 TP 19 Abs. 4 Z 1 GebG im Gegenstandsfall nicht anzuwenden, folgt doch aus dem angeführten Umkehrschluss dieser Befreiungsbestimmung, dass jede erste Verlängerung eines auf mehr als fünf Jahre eingegangenen Kreditverhältnisses nicht gebührenfrei ist. Die Prolongationen der Gesellschafterdarlehen in Höhe von 11.810.000 S unterliegen somit gemäß § 21 GebG als selbständige Rechtsgeschäfte der Gebührenpflicht des § 33 TP 8 GebG; das Finanzamt hat zu Recht hierfür diese Rechtsgebühr vorgeschrieben.

Der Berufung war somit wie im Spruch ausgeführt teilweise stattzugeben. Als Ergebnis der Entscheidung über beide Streitpunkte ergibt sich eine Bemessungsgrundlage in Höhe von 858.266,17 € (11.810.000 S) und eine festzusetzende Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG von 6.866,13 € (= 0,8 % von 858.266,17 €).

Innsbruck, am 14. Oktober 2005