

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, Adr.1, vertreten durch die StB-GmH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 02. Mai 2014, Erf. Nr. 10-ZI/2013, GVG 21, betreffend Haftung für Rechtsgebühren, zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Am Da1 bzw. am Da2 unterfertigten die X als Pfandbestellerin und Y, öffentlicher Notar, als der „Gemeinsame Vertreter“ eine als „Pfandbestellungsurkunde und Bestellung eines gemeinsamen Vertreters im Sinne der Bestimmung der §§ 15a f, KuratorenG RGBI. Nr. 49/1874 idF BGBl. 1991/10“ überschriebene Urkunde. Punkt 1 der Urkunde („Präambel“) enthält die wesentlichen Anleiheangaben betreffend die auf Inhaber lautenden Teilschuldverschreibungen. Laut dessen Unterpunkt 1.1.1 begibt die X eine Anleihe in Form von in einer Sammelurkunde verbriefen Inhaberteilschuldverschreibungen im Gesamtbetrag von bis zu € 15.000.000,00, eingeteilt in bis zu 15.000 auf Inhaber lautende Teilschuldverschreibungen im Nennbetrag von jeweils € 1.000,00. Unterpunkt 1.1.6 hat (auszugsweise) folgenden Inhalt:

„ Gemäß § 14(b) der Anleihebedingungen hat sich die Pfandbestellerin als Emittentin in einem abstrakten Schuldanerkennntnis (die „Parallelverpflichtung“) unwiderruflich und unbedingt verpflichtet, an den Gemeinsamen Vertreter Beträge (in Euro) zu zahlen, die allen gegenwärtigen und zukünftigen Beträgen (die „Ursprünglichen Verpflichtungen“) entsprechen, die die Pfandbestellerin den Anleihegläubigern unter oder in Verbindung

mit den Teilschuldverschreibungen (einschließlich aufgrund ungerechtfertigter Bereicherung oder Schadenersatz aus oder in Zusammenhang mit der Begebung der Schuldverschreibungen) schuldet (das „Abstrakte Schuldanerkenntnis“).

Der Gemeinsame Vertreter hat folglich einen eigenen und von den Anleihegläubigern unabhängigen Anspruch darauf, Zahlungen auf die Parallelverpflichtung zu verlangen. Die Parallelverpflichtung beschränkt (.....)“

Punkt 2 der Urkunde enthält folgende Pfandbestellung:

„ 2.1. Gesicherte Forderungen

Zur Sicherstellung aller derzeit bestehender und künftig erwachsener, bedingten oder unbedingten Forderungen und Ansprüche

(i) des gemeinsamen Vertreters als Begünstigten des Abstrakten Schuldanerkenntnisses; und

(ii) der Anleihegläubiger,

an Hauptverbindlichkeiten (Rückzahlung des eingesetzten Kapitals bei Fälligkeit je in Entsprechung der Anleihebedingungen) und Nebenverbindlichkeiten, die dem Gemeinsamen Vertreter und den Anleihegläubigern oder deren jeweiligen Rechtsnachfolgern aus und /oder im Zusammenhang mit den Teilschuldverschreibungen (einschließlich, um Zweifel zu vermeiden, gemäß dem Abstrakten Schuldanerkenntnis) erwachsen, mögen diese Forderungen aus Zinsen, Spesen, Kosten (insbesondere- aber nicht ausschließlich- auch aus Kosten des Gemeinsamen Vertreters), Gebühren oder sonstigen im Zusammenhang mit den Teilschuldverschreibungen (einschließlich, um Zweifel zu vermeiden, gemäß dem Abstrakten Schuldanerkenntnis) stehenden Rechtstiteln erwachsen (die „Gesicherten Forderungen“), verpfändet die Pfandbestellerin zugunsten des Gemeinsamen Vertreters und der Anleihegläubiger bis zu einem Betrag von insgesamt höchstens EUR 16.500.000,00 (in Worten: Euro sechzehn Millionen und fünfhundert Tausend) simultan folgende Liegenschaften jeweils samt allem faktischen und rechtlichen gegenwärtigen und zukünftigen Zugehör:

Lageadr.1

Katastralgemeinde A

Einlagezahl Z1

Bezirksgericht Z

(.....)

Lageadr.2

Katastralgemeinde A

Einlagezahl Z2

Bezirksgericht Z

(.....)“

In Punkt 3. 1 der Urkunde wurde hiermit der öffentliche Notar Y zum Gemeinsamen Vertreter der Anleihegläubiger gemäß § 15a KuratorenG auf Grundlage dieser

Pfandbestellungsurkunde bestellt und Y nahm die Bestellung an. Dem Gemeinsamen Vertreter wurden gemäß § 15 Abs. 2 KuratorenG insbesondere die in Punkt 3.2. der Urkunde angeführten Befugnisse, Aufträge und Verpflichtungen übertragen. Unter Punkt 4 der Urkunde erteilte die Pfandbestellerin hiermit ihre ausdrückliche Einwilligung, dass aufgrund dieser Pfandbestellungsurkunde, ohne ihr weiteres Wissen und Einvernehmen, auf den in Punkt 2.1 angeführten Liegenschaften das (Simultan) Pfandrecht im Höchstbetrag von EUR 16.500.000,00 (in Entsprechung des § 12 KuratorenG, RGBI Nr. 1874/49 idF BGBl. 1991/10) für den Gemeinsamen Vertreter und die Anleihegläubiger der bis zu EUR 15.000.000,00, 9,5 % Teilschuldverschreibungen einverleibt wird.

Mit Schreiben vom 13. Juni 2013 erfolgte in eventu eine Gebührenanzeige hinsichtlich dieser Pfandbestellungsurkunde. Darin wird zum einen begründet, warum nach Meinung der anzeigenden Pfandbestellerin die gegenständliche Pfandbestellungsurkunde nicht der Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 18 Abs. 1 GebG unterliegt, zum anderen wurde für den etwaigen Fall der Bejahung der Gebührenpflicht ersucht, die Gebühr gemäß § 30 GebG der X als an der am Rechtsgeschäft beteiligten Person und damit Haftende vorzuschreiben, zumal diese nach Maßgabe von Punkt 7.6 der Pfandbestellungsurkunde im Innenverhältnis zur Tragung einer allfälligen Rechtsgeschäftsgebühr verpflichtet ist.

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel beurteilte diese Pfandbestellungsurkunde als gebührenpflichtige Hypothekarverschreibung und setzte gegenüber der X (im Folgenden: Bf) unter Bezugnahme auf die Pfandbestellungsurkunde vom Da2 eine Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 18 GebG in der Höhe von 165.000,00 € (Bemessungsgrundlage: 16.500.000,00 €) fest. Begründet wurde diese Verschreibung tragend damit, dass mit dieser Pfandbestellungsurkunde die Pfandbestellerin zu Gunsten des gemeinsamen Vertreters und der Anleihegläubiger die beiden Liegenschaften verpfändet habe. Unterfertigt sei diese Urkunde von beiden Vertragsparteien worden, sodass von einer einseitigen Erklärung nicht gesprochen werden könne.

Die Bf. erhob dagegen Beschwerde und bestreitet unter Verweis auf die einschlägige VwGH- Rechtsprechung die Gebührenpflicht im Wesentlichen mit dem Argument, da der Gemeinsame Vertreter weder im eigenen Namen noch im Namen der Besitzer der Teilschuldverschreibungen die rechtsgeschäftliche Erklärung abgegeben habe, das von der Pfandbestellerin angebotene Pfandrecht anzunehmen, sei kein Pfandvertrag zustande gekommen. Die einseitig erklärte Einräumung der Hypothek durch die Pfandbestellerin sei mangels Vertragscharakters keine gebührenpflichtige Hypothekarverschreibung im Sinn des § 33 TP 18 GebG. Durch die in Frage stehende Hypothekarbestellung würde deshalb nicht der Tatbestand des § 33 TP 18 GebG verwirklicht. Auf die Begründung des angefochtenen Bescheides wird erwidert, der gemeinsame Vertreter habe in der Pfandbestellungsurkunde (siehe Pkt. 3.1) lediglich seine Kuratorenbestellung angenommen. Aber selbst wenn man davon ausgehen würde, die Hypothek sei aufgrund eines Pfandvertrages eingeräumt worden, bestünde keine Gebührenpflicht, weil dann der Pfandvertrag als Sicherungsgeschäft unter § 20 Z 5 GebG fallen würde und deshalb auch aus diesem Grund keine Gebührenpflicht bestehe.

Die abweisende Beschwerdeentscheidung begründet das Finanzamt wie folgt:

„Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Aus dem Inhalt der gegenständlichen Pfandbestellungsurkunde ist ein Anbot (Offert) nicht ersichtlich. Vielmehr haben die Vertragsteile vereinbart, dass zur Sicherstellung aller derzeit bestehender und künftig erwachsener Forderungen und Ansprüche des Gemeinsamen Vertreters und der Anleihegläubiger die Pfandbestellerin zu Gunsten des Gemeinsamen Vertreters und der Anleihegläubiger die in der Urkunde angeführten Liegenschaften bis zu einem Höchstbetrag von € 16.500.000,-- verpfändet. Aus der Aufsandungsurkunde (Punkt 4) ergibt sich eindeutig, dass das Pfandrecht nicht nur zu Gunsten der Anleihegläubiger, sondern auch zu Gunsten des Gemeinsamen Vertreters bestellt wurde.

Auch wenn das Pfandrecht nur den Anleihegläubigern eingeräumt würde- was jedoch dem Urkundeninhalt widerspricht- wäre die Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 18 GebG gegeben. Die Gebührenschuld entsteht bei einseitig verbindlichen Rechtsgeschäften- die Hypothekarverschreibung iSd § 33 TP 18 GebG stellt ein solches dar- im Zeitpunkt der Unterzeichnung durch beide Vertragsteile. Die Pfandbestellungsurkunde wurde sowohl von der X als Pfandbestellerin als auch von Y als gemeinsamer Vertreter der Anleihegläubiger unterfertigt.

Gemäß § 20 Z 5 GebG sind Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte zu Darlehens-, Kredit-, Haftungs- und Garantiekreditverträgen gebührenfrei. Die zu besichernde Forderung muss auf dem Rechtsgrund „Kredit“ beruhen. Im beschwerdegegenständlichen Fall werden durch die Hypothek alle derzeit bestehenden und künftig erwachsenen Forderungen und Ansprüche des Gemeinsamen Vertreters und der Anleihegläubiger besichert. Dass die zu besichernden Forderungen und Ansprüche ihre Wurzel in einem Kredit oder Darlehen haben, ist der Urkunde nicht zu entnehmen.“

Die Bf. stellte daraufhin den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Darin wird unter nochmaligem Hinweis auf die einschlägige VwGH- Rechtsprechung im Wesentlichen repliziert, die Einverleibung des Pfandrechtes zugunsten der Anleihegläubiger sei im vorliegenden Fall auf Grundlage der einseitigen Erklärung (Pfandversprechen) der Bf. und der erteilten Aufsandungserklärung und nicht auf Grundlage eines Pfandvertrages erfolgt, sodass dafür nach der zitierten VwGH- Rechtsprechung keine Gebührenpflicht bestünde. Die Verbücherung von Pfandrechten für „die Besitzer von Teilschuldverschreibungen“ unterliege der Sonderregelung des § 11 KuratorenG und sei deshalb auf Grund einer bloß einseitigen Erklärung des Schuldners möglich. Der Umstand, dass laut Aufsandungserklärung das Pfandrecht zugunsten der Anleihegläubiger und zugunsten des Gemeinsamen Vertreters bestellt worden sei, ändere daran nichts, denn die Pfandbestellerin habe sich in Punkt 4 der Urkunde lediglich damit einverstanden erklärt, dass für den Gemeinsamen Vertreter und die Anleihegläubiger ein Pfandrecht im Grundbuch einverleibt werde. Diese Zustimmung der Pfandbestellerin zur Eintragung des Pfandrechtes zugunsten der Anleihegläubiger und zugunsten von Y könne die für das Entstehen eines Pfandvertrages erforderliche obligatorische

Einigung zwischen den Parteien nicht ersetzen. Da der Gemeinsame Vertreter weder im eigenen Namen noch im Namen der Besitzer der Teilschuldverschreibungen die rechtsgeschäftliche Erklärung abgegeben habe, das von der Pfandbestellerin angebotene Pfandrecht anzunehmen, komme eine Gebührenpflicht auf Grundlage des § 33 TP 18 GebG nicht in Betracht. Ein Pfandbestellungsvertrag sei trotz der Unterschriftenabgabe des Gemeinsamen Vertreters nicht begründet worden.

Hinsichtlich der vom Finanzamt verneinten Anwendung der Befreiung nach § 20 Z 5 GebG wird letztlich erwidert, durch die gegenständliche Pfandbestellungsurkunde wären Kreditverträge im Sinne des § 20 Abs. 5 GebG besichert worden und aus der Pfandbestellungsurkunde könne auch eindeutig der Zusammenhang zwischen Sicherungs- und Hauptgeschäft entnommen werden. Wegen der damit gegebenen Anwendbarkeit der Gebührenbefreiung gemäß § 20 Z 5 GebG bestehe selbst dann keine Gebührenpflicht, wenn man entgegen der dargelegten Auffassung der Bf. annehmen würde, die Hypothek sei aufgrund eines Pfandvertrages eingeräumt worden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Im Beschwerdefall besteht vorrangig Streit darüber, ob durch die gegenständliche Pfandbestellungsurkunde überhaupt der Tatbestand des § 33 TP 18 GebG verwirklicht wird. Für den (etwaigen) Fall des Vorliegens einer Hypothekarverschreibung iSd § 33 TP 18 GebG wird eine Ausnahme von der Gebührenpflicht aufgrund der dann zum Tragen kommenden Befreiung nach § 20 Z 5 GebG eingewendet. Die vorliegende Beschwerde entscheidet damit die Abklärung der Frage, ob das Finanzamt zu Recht hinsichtlich dieser Pfandbestellungsurkunde von einer gebührenpflichtigen Hypothekarverschreibung ausgegangen ist.

2. An Sachverhalt liegt dem Beschwerdefall zugrunde, dass am Da1 / Da2 eine von den zwei Geschäftsführern der X (= Pfandbestellerin) und von Y als Gemeinsamer Vertreter unterfertigte, als „Pfandbestellungsurkunde und Bestellung eines gemeinsamen Vertreters“ überschriebene Urkunde errichtet wurde. Im Unterpunkt. 1.1.1 der Urkunde wird festgehalten, dass die X (= Pfandbestellerin) eine Anleihe in Form von in einer Sammelurkunde verbrieften Inhaberteilschuldverschreibungen im Gesamtnennbetrag von € 15.000.000,00 begibt. Die genauen Anleihebedingungen ergaben sich aus der Präambel (Punkt 1) der Pfandbestellungsurkunde und aus einer Anlage dazu. In Unterpunkt 1.2 bzw. in Pkt. 3 der Urkunde wurde der öffentliche Notar Y auf Grundlage dieser Pfandbestellungsurkunde gemäß § 15a des Gesetzes vom 24. April 1874 betreffend die gemeinsame Vertretung der Rechte der Besitzer von auf Inhaber lautenden oder durch Indossament übertragbaren Teilschuldverschreibungen und die bürgerliche Behandlung für solche Teilschuldverschreibungen eingeräumten Hypothekarrechte, RGBI. Nr. 49/1874 idF BGBl. Nr. 10/1991 (im Folgenden: KuratorenG) zum Gemeinsamen Vertreter der

Anleihegläubiger bestellt und Y nahm diese Bestellung ausdrücklich an. Unter Punkt 2 der Urkunde verpfändete die Pfandbestellerin zur Sicherstellung der darin genau bezeichneten „Gesicherten Forderungen“ zugunsten des Gemeinsamen Vertreters und der Anleihegläubiger bis zu einem Betrag von höchstens € 16.500.000,00 simultan die angeführten beiden Liegenschaften.

3. Beschwerdepunkt: „Keine Gebührenpflicht, da keine Hypothekarverschreibung iSd § 33 TP 18 GebG vorliegt“

Nach § 33 TP 18 Abs. 1 GebG unterliegen Hypothekarverschreibungen, wodurch zur Sicherstellung einer Verbindlichkeit eine Hypothek bestellt wird, nach dem Werte der Verbindlichkeit, für welche die Hypothek eingeräumt wird, einer Gebühr von 1 v.H.

Nach vom Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 29. Oktober 1962, ZI. 2261/61, Slg. 2731 (F), vom 12. Juni 1969, ZI. 499/67, Slg. 3924(F) und vom 1. Februar 1973, ZI. 0539/72 zum Ausdruck gebrachten Rechtsauffassung wird der Tatbestand des § 33 TP 18 GebG nur durch die Beurkundung eines Pfandvertrages und nicht bereits durch die einseitige Pfandbestellungsofferte des Pfandschuldners verwirklicht. Unter einer „Hypothekarverschreibung“ im Sinne des § 33 TP 18 GebG ist der Hypothekarvertrag als Unterart des Pfandvertrages gemäß § 1368 ABGB zu verstehen, also ein Vertrag, wodurch der Schuldner (oder ein anderer an seiner Stelle) dem Gläubiger eine unbewegliche Sache „durch die Pfandbücher verschreibt“. Der an dieser Stelle verwendete Ausdruck „verschreibt“ bildet offensichtlich die Brücke zu der „Hypothekarverschreibung“ iS des § 33 TP 18 GebG. Abgesehen davon, dass der § 1368 ABGB den Ausdruck „verschreiben“ unter dem Blickwinkel einer vertragsmäßigen Pfandbestellung gebraucht, bildet zufolge § 449 ABGB neben dem Gesetz, dem richterlichen Ausspruch oder dem letzten Willen des Eigentümers nur ein Vertrag, niemals aber eine einseitige Erklärung des Pfandschuldners einen gültigen Titel für ein Pfandrecht, wenn man etwa von der durch § 11 KuratorenG geschaffenen Ausnahme einmal absieht. Betrachtet unter dem Blickwinkel der Rechtsgeschäfte unter Lebenden bildet somit den Titel zur Erwerbung des Pfandrechtes ein Pfand(Hypothekar)vertrag. Unter einer Hypothekarverschreibung im Sinne des § 33 TP 18 GebG ist demzufolge der vertragsmäßige Pfandrechtstitel zu verstehen (vgl. VwGH vom 10. Juni 1991, 90/15/0026 unter Verweis auf seine Vorjudikatur). Den Pfandrechtstitel stellt aber bereits der durch Einigung über den Pfandrechterwerb zustande gekommene Konsensualvertrag dar. Der Gebührentatbestand nach § 33 TP 18 Abs. 1 GebG ist somit dann verwirklicht, wenn alle rechtsgeschäftlichen Voraussetzungen der Pfandrechtsbegründung durch Eintragung in das Grundbuch, somit die schuldrechtliche (Titelgeschäft: Pfandbestellungsvertrag) und die – nach heute herrschender Auffassung im allgemeinen im Titelgeschäft enthaltene dingliche Einigung (Verfügungsgeschäft = Pfandvertrag gemäß § 1368 ABGB) vorliegen (vgl. Frotz- Hülgl- Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, § 33 TP 18 B I 3, Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel und Rechtsgebühren, § 33 TP 18 GebG Rz 2-4; VwGH 10. Juni 1991, 90/15/0026, VwGH 18. August 1994, 93/16/0131). Ein Konsensualvertrag kommt laut Zivilrecht durch die übereinstimmenden Willenserklärungen

(mindestens) zweier Personen zustande (§ 861 ABGB). Die einleitende Willenserklärung heißt Anbot, Angebot oder Offerte. Die zweite Erklärung ist eine Äußerung des anderen Teils darüber, ob er mit dem vorgeschlagenen Abschluss einverstanden ist. Die zustimmende Erklärung wird „Annahme“ genannt.

4. Die Bf. vertritt letztendlich die Auffassung, die gegenständliche „Pfandbestellungsurkunde“ stelle nicht den durch die (schuldrechtliche und dingliche) Einigung zwischen Pfandbestellerin und Pfandnehmer (Gläubiger) über den Pfandrechterwerb zustande gekommenen Konsensualvertrag (=vertragsmäßige Pfandrechtstitel) dar, weshalb im Beschwerdefall kein Pfand(Hypothekar)vertrag vorliege, der nach der VwGH-Rechtsprechung als Hypothekarverschreibung iSd § 33 TP 18 Geb zu verstehen sei, da der gemeinsame Vertreter weder im eigenen Namen noch im Namen der Besitzer der Teilschuldverschreibungen die rechtsgeschäftliche Erklärung abgegeben habe, das von der Pfandbestellerin angebotene Pfandrecht anzunehmen. Die Gläubigerunterschrift bringe die Einwilligung des Gläubigers im Rahmen des Pfandbestellungsvertrages nicht zum Ausdruck. Das Finanzamt hält diesem Vorbringen entgegen, durch die Unterschrift des Gemeinsamen Vertreters würde die Pfandbestellungsurkunde zu einem zweiseitigen gebührenpflichtigen Rechtsgeschäft. Durch die Unterzeichnung der Pfandbestellungsurkunde habe sich der Gemeinsame Vertreter mit dem Inhalt der Urkunde einverstanden erklärt.

5. Die Besonderheit der gegenständlichen Schrift liegt darin, dass deren Gegenstand zum einen in der Pfandbestellung und zum anderen in der Bestellung eines Gemeinsamen Vertreters im Sinne der Bestimmung des § 15a Kuratorengesetz RGBI.Nr. 49/1874, idF BGBl. 10/1991 besteht. Unter Punkt 2 der Urkunde verpfändet die Pfandbestellerin zugunsten des Gemeinsamen Vertreters als Begünstigten des "Abstrakten Schuldanerkenntnisses" und zugunsten der Anleihegläubiger im Zusammenhang mit den Teilschuldverschreibungen und den damit zusammenhängenden Zinsen, Spesen und Kosten bis zu einem Betrag von insgesamt € 16.500.000,00 simultan die beiden bezeichneten Grundstücke. In Punkt 3.1 der Urkunde wurde der öffentliche Notar Y „hiermit“ zum Gemeinsamen Vertreter der Anleihegläubiger gemäß § 15a KuratorenG auf Grundlage dieser Pfandbestellungsurkunde bestellt und Y nahm seine Bestellung mit ausdrücklicher Erklärung an. Während somit die erfolgte Bestellung zum Gemeinsamen Vertreter von Y durch seine zustimmende Erklärung ausdrücklich angenommen wurde, lässt der Wortlaut der Pfandbestellungsurkunde nicht erkennen, dass der Gemeinsame Vertreter die rechtsgeschäftliche Erklärung abgegeben hätte, das von der Pfandbestellerin (Bf.) angebotene Pfand anzunehmen. Das augenscheinlich bewusste Unterlassen einer diesbezüglichen Annahmeerklärung hängt vermutlich mit dem Umstand zusammen und findet darin seine Erklärung, dass es bezogen auf die Pfandbestellung zugunsten der Anleihegläubiger einer solchen zustimmenden Willenserklärung im Gegenstandsfall überhaupt nicht bedurfte, denn die Bestellung einer Hypothek anlässlich der beabsichtigten Emission von auf Inhaber lautenden Teilschuldverschreibungen ob auf der emittierenden Kapitalgesellschaft

gehörenden Liegenschaften konnte auf Grund der besonderen Rechtsvorschrift des § 11 KuratorenG (somit für den Fall der Pfandbestellung zugunsten der Anleihegläubiger) auch nur durch eine einseitige Einräumung der Hypothek durch die Schuldnerin bestellt werden. Gemäß dieser besonderen Gesetzesbestimmung findet nämlich die Eintragung des Pfandrechtes für die Besitzer von auf Inhaber lautenden Teilschuldverschreibungen auf Grund einer vom Schuldner ausgestellten Pfandbestellungsurkunde statt (vgl. nochmals VwGH 01.02.1973, 0539/72). Unter dem aus Sicht des Gebührenschuldners berechtigten Aspekt, eine etwaige Gebührenpflicht wenn möglich zu vermeiden, und in zweifelsfrei vorliegender Kenntnis der sich aus § 11 KuratorenG ergebenden Rechtslage macht es durchaus Sinn und ist schlüssig nachvollziehbar, dass der Gemeinsame Vertreter im Vertragstext – hierin in auffallendem Gegensatz zu seiner unter Punkt 3 der Urkunde ausdrücklich erklärten Annahme seiner Bestellung zum Gemeinsamen Vertreter – keine rechtsgeschäftliche Erklärung dahin abgegeben hat, das von der Bf. angebotene Pfand anzunehmen. Für eine solche rechtsgeschäftliche Einigung über den Pfandrechtserwerb durch übereinstimmende Willenserklärungen von Pfandbesteller und Pfandnehmer, worin der vertragsmäßige Pfandrechtstitel durch zustande gekommenen Konsensualvertrag liegt, bestand im Übrigen im Beschwerdefall hinsichtlich der Pfandbestellung zugunsten der Anleihegläubiger wegen des Sonderrechtes gemäß § 11 KuratorenG überhaupt keine rechtliche Notwendigkeit und damit keine Veranlassung. Es ist aber schlichtweg auszuschließen, dass der Gemeinsame Vertreter (ein Notar) in Kenntnis dieser Rechtslage durch seine Unterschrift überflüssigerweise eine Annahmeerklärung abgibt, wohl wissend, dass eine solche vertragsmäßige Einigung über den Pfandrechtserwerb (Konsensualvertrag) jenen vertragsmäßigen Pfandrechtstitel darstellt, der nach der VwGH- Rechtsprechung unter einer Hypothekarverschreibung im Sinne des § 33 TP 18 GebG zu verstehen ist und als Pfandvertrag diesen Gebührentatbestand verwirklicht. Wenn demgegenüber das Finanzamt letztendlich meint, durch die Unterschrift unter die Urkunde habe der Gemeinsame Vertreter die rechtsgeschäftliche Erklärung abgegeben, das von der Bf. angebotene Pfand anzunehmen und darin liege die vertragsmäßige Pfandbestellung, also der Pfandvertrag, dann mag diese Rechtsauffassung durchaus im „Normalfall“ bezüglich einer Unterschriftsleistung zutreffen, auf Grund der nachstehenden Überlegungen jedoch nicht im Beschwerdefall. Die streitgegenständliche Schrift umfasst laut ihrem Titel und dem Textinhalt sowohl eine Pfandbestellung als auch die Bestellung eines Gemeinsamen Vertreters. Während hinsichtlich der Bestellung zum Gemeinsamen Vertreter vom bestellten Notar eine diesbezügliche rechtsgeschäftliche Annahmeerklärung abgegeben wurde, enthält der Vertragstext hinsichtlich der Pfandbestellung keine derartige rechtsgeschäftliche Erklärung. Dies hängt – wie oben bereits ausgeführt – vermutlich damit zusammen, dass die durch die Bf. eingeräumte Pfandbestellung zumindest zugunsten der Anleihegläubiger im Hinblick auf das Sonderrecht des § 11 KuratorenG keiner ausdrücklichen Annahme seitens des Gemeinsamen Vertreters bedurfte. Berücksichtigt man aber den Tatumstand, dass nach dem Vertragstext zwar die Bestellung zum Gemeinsamen Vertreter, nicht jedoch die Pfandrechtseinräumung, durch eine ausdrückliche vertragsmäßige Erklärung angenommen wurde und bedenkt

man des Weiteren noch, dass die Pfandbestellung zugunsten der Anleihegläubiger im Hinblick auf die Sonderregelung des § 11 KuratorenG überhaupt keiner ausdrücklichen Annahme seitens des Gemeinsamen Vertreters bedurfte und nicht davon auszugehen ist, dass ein Notar überflüssige rechtsgeschäftliche Erklärungen abgibt, dann kann wegen dieser besonderen und durchaus speziellen Konstellation die Unterfertigung der Urkunde durch den Gemeinsamen Vertreter nicht schlichtweg auch als ausdrückliche oder konkludente Abgabe der rechtsgeschäftlichen Annahmeerklärung hinsichtlich der angebotenen Pfandbestellung verstanden werden. Diese Unterfertigung ist vielmehr in verständiger Würdigung des zum Ausdruck gebrachten Vertragswortlautes unter Einbeziehung des sich aus § 11 KuratorenG ergebenden Sonderrechtes „vernünftigerweise“ auf die Bestellung zum Gemeinsamen Vertreter zu beziehen. Gegen die Schlüssigkeit der allein mit der Unterfertigung der Urkunde begründeten Meinung des Finanzamtes kann im Übrigen noch Folgendes ins Treffen geführt werden. Hinsichtlich der Unterfertigung einer Urkunde, deren Gegenstand die Einräumung einer Hypothek und die Bestellung eines Gemeinsamen Vertreters iSd KuratorenG umfasst, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 1. Februar 1973, ZI. 0539/72 – auf das im Beschwerdevorbringen ausführlich Bezug genommen wurde – implizit die Rechtsauffassung vertreten, dass wegen der sich aus § 11 KuratorenG ergebenden speziellen Rechtslage nicht eo ipso und jedenfalls die Unterfertigung der Urkunde durch den Gemeinsamen Vertreter als Annahme der Pfandbestellung zu werten ist. Im Hinblick auf dieses VwGH- Erkenntnis hätte sich das Finanzamt nicht damit begnügen dürfen, in der Unterfertigung der Urkunde durch den Gemeinsamen Vertreter die vertragsmäßige Annahme der Pfandbestellung und darin den Abschluss eines Hypothekarvertrages (Pfandvertrages) zu sehen, ohne dabei jene Tatumstände und Überlegungen anzuführen, warum im vorliegenden Fall im Gegensatz zum VwGH- Erkenntnis trotzdem davon auszugehen ist, dass mit seiner Unterfertigung der Gemeinsame Vertreter die Pfandbestellung angenommen hat. Bezogen auf diese aus § 11 KuratorenG sich ergebende spezielle Konstellation blieb somit das Finanzamt eine tragende Begründung für seine Rechtsauffassung schuldig. Unter verständiger Würdigung des Urkundentextes, womit zwar die Bestellung zum Gemeinsamen Vertreter, nicht jedoch die Einräumung der Hypothek durch eine ausdrückliche vertragsmäßige Erklärung angenommen wurde, und unter Einbeziehung der Überlegung, dass es einer ausdrücklichen Annahme der Pfandbestellung seitens des Gemeinsamen Vertreters im Hinblick auf die Bestimmung des § 11 KuratorenG nicht bedurfte und damit diese Erklärung letztlich überflüssig gewesen wäre, besteht für das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung in Zweifel zu ziehen, dass hinsichtlich des bestellten Pfandrechtes zugunsten der Anleihegläubiger mit der Fertigung der Urkunde durch die Pfandbestellerin und den Gemeinsamen Vertreter keine vertragsmäßig zustande gekommene Einigung zwischen den Vertragsparteien über die Pfandbestellung beurkundet wurde.

Aber auch hinsichtlich des zugunsten des Gemeinsamen Vertreters als Begünstigten des "Abstrakten Schuldverhältnisses" von der Bf. bestellten Pfandes liegt in der Unterfertigung der Pfandbestellungsurkunde durch den Gemeinsamen Vertreter keine vertragsmäßige Pfandbestellung, also ein Pfandvertrag. Wenn nämlich im

auffallenden Gegensatz zur ausdrücklich erklärten Annahme seiner Bestellung zum Gemeinsamen Vertreter der Wortlaut der Pfandbestellungsurkunde keine derart gesondert abgegebene Annahmeerklärung enthält, rechtfertigt diese unterschiedliche Vorgehensweise durchaus die begründete Schlussfolgerung, dass zwischen den Vertragsparteien keine vertragsmäßige Einigung über die Pfandbestellung durch Annahme des von der Bf. gestellten Angebotes zustande gekommen ist, also kein Pfandvertrag geschlossen und damit kein gültiges Titelgeschäft für den rechtsgeschäftlichen Pfandrechtserwerb vorliegt. Daran ändert auch die Unterfertigung der Schrift durch den Gemeinsamen Vertreter nichts, denn seine Unterschriftleistung kann nach obigen Ausführungen vernünftigerweise nur auf seine damit angenommene Bestellung zum Gemeinsamen Vertreter bezogen werden. Das Fehlen eines gültigen Titelgeschäftes für den rechtsgeschäftlichen Pfandrechtserwerb führte letztlich dazu, dass im C- Blatt der beiden Liegenschaften zugunsten des Gemeinsamen Vertreters keine Hypothek einverleibt wurde, hingegen für die Anleihegläubiger der Teilschuldverschreibungen die Einverleibung der von der Bf. zu deren Gunsten bestellte Hypothek auf Grund der Sonderbestimmung des § 11 KuratorenG erfolgte.

Für die Entscheidung des Beschwerdefalles folgt daraus, dass die gegenständliche Bestellung der Hypothek zugunsten des Gemeinsamen Vertreters und zugunsten der Anleihegläubiger kein Hypothekarvertrag (Pfandvertrag) war, sondern die einseitige Einräumung einer Hypothek durch die Pfandbestellerin (Schuldnerin) auf Grund der besonderen Rechtsvorschrift des § 11 KuratorenG. Eine solche (einseitige) Hypothekarbestellung ist aber mangels ihres Vertragscharakters keine gebührenpflichtige „Hypothekarverschreibung“ nach § 33 TP 18 GebG, hat doch der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung deutlich gemacht, dass unter einer „Hypothekarverschreibung“ im Sinne dieses Gebührentatbestandes der Hypothekarvertrag als Unterart des Pfandvertrages gemäß § 1368 ABGB zu verstehen ist.

6. Zusammenfassend entscheidet somit den Beschwerdefall, dass bei vorliegender speziellen Sachverhaltskonstellation in der Unterfertigung der gegenständlichen Schrift (übertitelt „Pfandbestellungsurkunde und Bestellung eines Gemeinsamen Vertreters“) durch den Gemeinsamen Vertreter sowohl hinsichtlich der Pfandbestellung zugunsten des Gemeinsamen Vertreters als auch zugunsten der Anleihegläubiger nicht die rechtsgeschäftlich abgegebene Erklärung liegt, das von der Pfandbestellerin angebotene Pfand anzunehmen. Die Pfandbestellungsurkunde kann deshalb nicht als Beurkundung eines Hypothekarvertrages (Pfandvertrages) verstanden werden, sondern (und dies wird im Tatsächlichen durch die Einverleibung der Hypothek lediglich zugunsten der Anleihegläubiger grundbücherlich schlichtweg bestätigt) als einseitige Einräumung der Hypothek durch die Pfandbestellerin (Schuldnerin der emittierten Teilschuldverschreibungen) auf Grund der besonderen Rechtsvorschrift des § 11 KuratorenG. Eine solche Hypothekarbestellung ist aber mangels ihres Vertragscharakters keine gebührenpflichtige Hypothekarverschreibung nach § 33 TP 18 GebG. Damit ist das Schicksal des Beschwerdefalles bereits entschieden.

7. Beschwerdepunkt: "Keine Gebührenpflicht aufgrund der Befreiung nach § 20 Z 5 GebG"

Damit erübrigt sich ein abschließendes Beurteilen des erhobenen Einwandes, dass selbst dann, wenn man zur Rechtsauffassung gelangen sollte, die Hypothek sei aufgrund eines Pfandvertrages eingeräumt worden, keine Gebührenpflicht bestünde, weil dann der Pfandvertrag als Sicherungsgeschäft unter die Befreiung nach § 20 Z 5 GebG fallen würde. Obiter dictum wird aber erwähnt, dass Anleihen ihrer Natur nach Darlehensgeschäfte sind, sind doch Anleihen (Teilschuldverschreibungen) unzweifelhaft Instrumente zur Akquirierung von Fremdkapital, wobei sich der Emittent einer Anleihe verpflichtet, das von den Zeichnern der Anleihe zur Verfügung gestellte Kapital denjenigen Personen zurückzuzahlen, die zum Fälligkeitszeitpunkt aufgrund des in der Anleihe verbrieften Forderungsrechtes berechtigt sind (siehe auch Fellner, aaO, § 20 GebG Rz 8). Im Erkenntnis vom 5. Oktober 1987, Zlen. 87/15/0071,0072 hat im Übrigen der Verwaltungsgerichtshof zur Vorschrift des § 20 Z 5 GebG ausgesprochen, dass die Zuerkennung der Gebührenfreiheit in jenen Fällen in Frage kommt, in welchen die errichteten Urkunden sowohl über den Darlehens- oder Kreditvertrag als auch über das zu diesem abgeschlossene Sicherungsgeschäft eindeutig den Rechtsbezug zueinander erkennen lassen. Die Präambel der Pfandbestellungsurkunde enthält zum Teil die Anleihebedingungen und außerdem wird darin zwecks Bekanntgabe deren genauer Regelungen auf die angeschlossene Anlage/P1 ("Anleihebedingungen") verwiesen. In dieser Anlage werden in den §§ 1, 3-15 die Anleihebedingungen im Detail angeführt und unter § 2 konkret dargelegt, auf welche Weise die Besicherung durch die Einverleibung einer Simultanhypothek erfolgt. Diese "Anleihebedingungen" bildeten einen integrierenden Bestandteil der jeweiligen Globalurkunde. Daraus folgt aber schlüssig, dass sowohl in den errichteten Urkunden über die Anleihe (Teilschuldverschreibungen) als auch in der vorliegenden Pfandbestellungsurkunde ein eindeutig zueinander hergestellter Rechtsbezug enthalten ist. Entgegen den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung ist der Urkunde somit durchaus *"zu entnehmen, dass die zu besichernden Forderungen ihre Wurzel in einem Kredit oder Darlehen haben"*. Mit diesem Argument erscheint somit nicht stichhaltig begründet, warum die Gebührenbefreiung nach § 20 Z 5 GebG im Beschwerdefall nicht zum Tragen kommen könne.

8. Wurde nach dem Vorgesagten mit der gegenständlichen Schrift kein Pfandvertrag geschlossen und ist deshalb mangels Beurkundung eines Pfandvertrages der Tatbestand nach § 33 TP 18 GebG nicht verwirklicht, dann hat das Finanzamt zu Unrecht betreffend dieser Pfandbestellungsurkunde mit dem angefochtenen Bescheid die Gebühr nach § 33 TP 18 GebG vorgeschrieben. Über die Beschwerde war daher spruchgemäß abzusprechen.

9. Zulässigkeit der Revision

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, war doch mit diesem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Nach der

ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nämlich klargestellt, dass der Tatbestand nach § 33 TP 18 GebG nur durch einen Pfandvertrag (Hypothekarvertrag) verwirklicht wird, nicht hingegen durch eine einseitige Einräumung einer Hypothek durch die Schuldnerin auf Grund der besonderen Rechtsvorschrift des § 11 KuratorenG. Von dieser VwGH- Rechtsprechung wird mit diesem Erkenntnis nicht abgewichen.

Innsbruck, am 17. Juni 2016