

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Herbert Schrettl und Partner SteuerberatungsgmbH, Madersbacherweg 26, 6300 Wörgl

I. gegen den Bescheid vom 29. Oktober 2012 betreffend **Wechselgebühr gemäß [§ 33 TP 22 Abs. 5 GebG](#)**

II. gegen den Bescheid vom 29. Oktober 2012 betreffend **Erhöhung gemäß [§ 9 Abs. 2 GebG](#)**

des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ErfNr. ***1***, AbgabekontoNr. ***2*** (Rechtsmittelvorlagezahlen: RV/7100778/2013, RV/7100780/2013)

III. gegen den Bescheid vom 22. September 2014 betreffend **Gesellschaftsteuer**

des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ErfNr. ***3***, AbgabekontoNr. ***2*** (Rechtsmittelvorlagezahl: RV/7102017/2016)

zu Recht erkannt:

Zu I. Die Beschwerde gegen den Wechselgebührenbescheid wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des Bescheides wird ergänzt:

Die Festsetzung erfolgt gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO.

Die Angabe zur Fälligkeit hat statt „Die festgesetzte Abgabe wird mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Bescheides fällig“, zu lauten:

Die Wechselgebühr war bereits fällig. Gemäß [§ 210 Abs. 4 BAO](#) wird die Festsetzung der Wechselgebühr mit Ablauf eines Monats ab Zustellung des Bescheides fällig (Nachfrist).

Zu II. Die Beschwerde gegen den Erhöhungsbescheid gemäß § 9 Abs. 2 GebG wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des Erhöhungsbescheides wird ergänzt:

Die Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG wird mit Ablauf eines Monats ab Zustellung des Bescheides fällig.

Zu III. Die Beschwerde gegen den Gesellschaftsteuerbescheid wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis, Spruchpunkt I., II. und III., ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Übersicht:

Zu Spruchpunkt I. und II.: Wechselgebühr samt Erhöhung (RV/7100778/2013, RV/7100780/2013)

Strittige Punkte

1. Verfahrensablauf

2. Beweiserhebungen

2.1. Einsicht in die kaufmännischen Verpflichtungsscheine

2.2. Einsicht in die Buchhaltungsunterlagen der ***4***

2.3. Auskunftsscheiben des Finanzamtes vom 28.6.2006

2.4. Zur Person der Bf.

2.5. Zur Person der ***4***

3. Sachverhalt

3.1. Wechselgebühr

3.2. Erhöhung

4. Gesetzliche Grundlagen

5. Erwägungen

5.1. Begebungsvertrag und Gegenüberstellung des Wechsels zur Anweisung aus zivilrechtlicher Sicht

5.2. Gegenüberstellung des unternehmerischen Verpflichtungsscheines zu Wechsel und Anweisung aus zivilrechtlicher Sicht

5.3. Gebührenrechtliche Beurteilung

5.3.1. Verhältnis Wechsel – Anweisung

5.3.2. Entstehen der Gebührenschild gemäß [§ 16 Abs. 3 GebG](#)

5.4. Die Wechselgebühr ist eine angeordnete Selbstberechnungsabgabe iSd [§ 201 BAO](#)

5.5. Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG

6. Zusammenfassung

7. Schlussfolgerung

8. Unzulässigkeit der Revision

Zu Spruchpunkt III.: Gesellschaftsteuer (RV/7102017/2016)

Strittige Punkte

1. Verfahrensablauf

2. Beweiserhebungen

3. Gesetzliche Grundlagen

4. Sachverhalt

5. Erwägungen

6. Schlussfolgerung

7. Unzulässigkeit der Revision

Zu Spruchpunkt I. und II.: Wechselgebühr samt Erhöhung (RV/7100778/2013, RV/7100780/2013)

Strittige Punkte

Sind gebührenrechtlich dem Wechsel gleichgestellte unternehmerische Verpflichtungsscheine gemäß [§ 363 UGB](#) von der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß [§ 33 TP 4 Abs. 2 Z 2 GebG](#) befreit?

Entsteht die Gebührenschuld gemäß § 16 Abs. 3 GebG mit dem Akzept (der Unterschrift) des Unternehmers, der sich aufgrund des unternehmerischen Verpflichtungsscheines verpflichtet, zu zahlen?

1. Verfahrensablauf

Aus den vorgelegten Finanzamtsakten ergibt sich, dass der Parteienvertreter der Bf. mit Schreiben vom 9. März 2006 dem Finanzamt einen kaufmännischen Verpflichtungsschein zur Auskunft vorgelegt hatte. **Das Finanzamt teilte auf diese Anfrage mit Schreiben vom 28. Juni 2006 mit, dass ein solcher kaufmännischer Verpflichtungsschein der Gebühr gemäß § 33 TP 22 Abs. 5 GebG und nicht (nach der damaligen Rechtslage) dem Ersatztatbestand gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG für Gesellschafterdarlehen unterliege.** Die Gebührenschuld für den kaufmännischen Verpflichtungsschein entstehe gemäß § 16 Abs. 3 GebG in dem Zeitpunkt, in dem der Verpflichtungsschein entweder dem Nehmer oder dem Indossatar übergeben oder mit einem Indossament versehen werde.

Im Jahr 2011 wurde dem Finanzamt über Kontrollmitteilung bekannt, dass die Bf. mehrere Urkunden mit der Bezeichnung „Kaufmännischer Verpflichtungsschein“ aus den Jahren 2007 bis 2009 unterschrieben hatte. Nach den im Finanzamtsakt einliegenden Kopien der Verpflichtungsscheine verpflichtete sich die Bf., an die *****4***** Beträge von insgesamt 4.500.000,00 Euro zu bezahlen.

Das Finanzamt ersuchte mit „Ersuchen um Ergänzung“ am 3. April 2012 die Bf. um Vorlage der Verpflichtungsscheine, aufgrund deren Verbuchungen bei der *****4***** im Jahr 2011 Überweisungen in Höhe von 1.501.000 Euro getätigt wurden. Mit Schreiben vom 19. April 2012 teilte die Bf. mit, dass die Verpflichtungsscheine in Summe den Betrag von 1.660.000 ergeben. Der Abruf dieses Betrages erfolge in Teilbeträgen und haben diese Teilbeträge im Jahr 2011 insgesamt einen Betrag von 1.501.000 Euro erreicht. Dazu überreichte die Bf. Kopien von kaufmännischen Verpflichtungsscheinen über diesen Betrag, die von ihr nicht unterschrieben waren.

Mit Bescheid vom 17. September 2012 setzte das Finanzamt für die Bf. von 4.500.000,00 Euro die Darlehensgebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG von 0,8% in Höhe von 36.000 Euro und eine

Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG von 50% in Höhe von 18.000 Euro fest. In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Bf. vor, dass nicht von einem Darlehen, sondern von kaufmännischen Verpflichtungsscheinen auszugehen sei. Diese seien aber gebührenfrei, einerseits, weil diese nicht mit einem Indossament oder Akzept versehen wurden und andererseits, weil eine Gebührenbefreiung gemäß § 33 TP 4 Abs. 2 Z 2 GebG bestünde. Weiters verwies die Bf. auf das obgenannte Auskunftsschreiben des Finanzamtes aus dem Jahr 2006. Mit Berufungs/Beschwerdevorentscheidungen vom 25. Oktober 2012 gab das Finanzamt der Berufung gegen den Darlehensgebührenbescheid statt. (im Finanzamt erfasst unter ErfNr. ***5***).

Die Bf. hatte keine Selbstberechnung der Wechselgebühr gemäß [§ 33 TP 22 Abs. 6 GebG](#) vorgenommen.

Mit **Bescheid vom 29. Oktober 2012** setzte das Finanzamt die **Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 22 Abs. 1 GebG** von 1/8% von einer Bemessungsgrundlage von 6,160.000,00 Euro, in die es die Beträge von 4,500.000,00 Euro der von der Bf. unterschriebenen Verpflichtungsscheine aus den Jahren 2007 bis 2009, sowie die im Jahr 2011 aufgrund der von der Bf. nicht unterschriebenen Verpflichtungsscheine abgerufenen Teilbeträge von 1,501.000 Euro sowie von 159.000 Euro, einbezog, insgesamt in Höhe von 7.700 Euro fest.

Ebenfalls mit **Bescheid vom 29. Oktober 2012** setzte das Finanzamt für die Bf. die **Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG** von 100% in Höhe von 7.700 Euro fest. Als Begründung gab das Finanzamt an: „Mit Anfragenbeantwortung vom 28.6.2006 durch das Finanzamt wurden Sie in Kenntnis gesetzt, dass die *Gebührenschild* gemäß § 16 Abs. 3 GebG unter anderem in dem Zeitpunkt, in dem der Verpflichtungsschein dem Nehmer ausgehändigt wird, entsteht.“

Fristgerecht, am 12. November 2012, wurde dagegen Berufung/Beschwerde erhoben. Nach Ansicht der Bf. seien die kaufmännischen Verpflichtungsscheine weder an einen neuen Begünstigten (Indossament) übergeben, noch vom Nehmer unterzeichnet worden (Akzept), weshalb die Befreiung gemäß § 33 TP 4 Abs. 2 Z 2 GebG zum Tragen komme. Da die Gebührenschild gemäß § 16 Abs. 3 GebG erst mit Übergabe, also mit dem Zeitpunkt, mit dem der Verpflichtungsschein mit Indossament oder mit einem Akzept versehen wird, entsteht, diese Übergabe jedoch nicht stattgefunden habe, sei die Gebührenschild mit Null Euro festzusetzen. In weiterer Folge fehle es damit an einer Basis für die Festsetzung der Gebührenerhöhung und sei diese ebenfalls mit Null Euro festzusetzen. Die Bf. stellte daher den Antrag, der Berufung/Beschwerde in allen Punkten stattzugeben und die beiden Bescheide ersatzlos zu beheben.

Mit **Berufung/Beschwerdevorentscheidung vom 12. Dezember 2012** wies das Finanzamt die Berufung/Beschwerde gegen den Rechtsgebühren- samt Erhöhungsbescheid ab. In der Begründung führte das Finanzamt unter Verweis auf VwGH 7.12.2000, [97/16/0506](#) aus, dass gemäß § 33 TP 22 Abs. 5 GebG Verpflichtungsscheine gemäß § 363 HGB eines Unternehmers

dem Wechsel gebührenrechtlich gleichstehen, wenn sie auf Order lauten und über eine Geldleistung ausgestellt sind. Außerdem gelte die Gebührenbefreiung gemäß § 33 TP 4 Abs. 2 Z 2 GebG nur für die im § 33 TP 22 Abs. 5 GebG genannten Anweisungen.

Die Bf. stellte am 16. Jänner 2013 den Vorlageantrag, und wendete folgendes ein:

Zur Wechselgebühr: In keiner Weise sei das Finanzamt in der Berufungs/Beschwerdevorentscheidung auf die Argumente der Bf. eingegangen. Insbesondere sei die Tatsache, dass kaufmännische Verpflichtungsscheine erst mit Übergabe, also mit dem Zeitpunkt, in dem der Verpflichtungsschein mit Indossament oder Akzept versehen werde, einer Gebühr unterliege, nicht gewürdigt worden. Die Bf. ergänzte ihr bisheriges Vorbringen: Im Jahr 2006 habe die Bf. beim Finanzamt angefragt, wie ein kaufmännischer Verpflichtungsschein beurteilt werde. Der zuständige Sachbearbeiter habe mitgeteilt, dass kaufmännische Verpflichtungsscheine unter § 33 TP 22 Abs. 5 GebG einzuordnen seien, die Gebührenschuld nach § 16 Abs. 3 GebG jedoch erst in dem Zeitpunkt entstehe, in dem der Verpflichtungsschein entweder dem Nehmer oder dem Indossatar übergeben oder mit einem Indossament versehen werde. Im Sinne dieser Auskunft seien auch die gegenständlichen kaufmännischen Verpflichtungsscheine abgewickelt worden. Allein aus dem Grundsatz von Treu und Glauben ergäbe sich keine Rechtfertigung für die Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühr und der Erhöhung.

Zur Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG: Für den Eventualfall, dass den Argumenten der Bf. betreffend Rechtsgeschäftsgebühr nicht gefolgt werden könne, sei jedenfalls die festgesetzte 100%ige Gebührenerhöhung als unangemessen hoch zu bezeichnen. Aufgrund der Auskunft des Finanzamtes vom 28. Juni 2006 sei die Bf. davon ausgegangen, dass mit den vorliegenden kaufmännischen Verpflichtungsscheinen keine Gebührenpflicht verbunden ist. Die Bf. habe sich nach Treu und Glauben auf die Aussage der Finanzbehörde verlassen und demgemäß auch keine Gebühr entrichtet. Außerdem sei der Bf. das Erkennen der Gebührenpflicht nicht zumutbar gewesen, sie habe vielmehr alles getan, um diese im Vorfeld abzuklären. In die Bemessung der Gebührenerhöhung sei in keiner Weise eingeflossen, ob die Bf., wenn überhaupt, die Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt verletzt habe. Zumindest sei der Gebührenerhöhungsbescheid ersatzlos zu streichen.

Das Finanzamt legte die Berufung/Beschwerde dem Unabhängigen Finanzsenat vor und ersuchte, das Rechtsmittel als unbegründet abzuweisen. Laut kaufmännischen Verpflichtungsscheinen habe sich die Bf. verpflichtet, an die Order der ***4*** Beträge von insgesamt 6,160.000 Euro zu bezahlen. Die von der Bf. unterfertigten Dokumente seien dem Finanzamt vorgelegt worden. Die Übergabe weiterer kaufmännischer Verpflichtungsscheine sei aus einem dem Finanzamt vorliegenden Auszug aus dem Hauptbuch der ***4*** ersichtlich gewesen. Die Gebührenschuld für diese Dokumente sei nach § 16 Abs. 3 GebG in dem Zeitpunkt entstanden, in dem die Verpflichtungsscheine dem Nehmer übergeben worden sind.

Mit 1.1.2014 ging das Verfahren der Bf. vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht über. 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.“

2. Beweiserhebungen

Beweis durch das Bundesfinanzgericht wurde erhoben,

- durch Einsicht in die im Papiermedium vorgelegten Teile der Finanzakten ErfNr. ***5*** und ErfNr. ***6*** und in die dort einliegenden Unterlagen, insbesondere
 - in die vorgelegten Kopien der kaufmännischen Verpflichtungsscheine,
 - in die Kopien der Buchhaltungsunterlagen der ***4*** und
 - in das Auskunftsscheiben des Finanzamtes vom 28.6.2006;
- durch Einsicht in das Firmenbuch der Bf. (FN ***7***),
- durch Einsicht in das Firmenbuch der ***4*** (FN ***8***).

2.1. Einsicht in die kaufmännischen Verpflichtungsscheine

Die Einsicht in die vorgelegten Kopien der kaufmännischen Verpflichtungsscheine ergab folgendes:

Die Bf. stellte am 29. Juni 2007 einen kaufmännischen Verpflichtungsschein gemäß [§ 363 HGB](#) (UGB) aus, dessen wesentliche Passagen lauten:

*„Wir verpflichten uns, an die Order der ***4*** [Adresse] den nachstehend genannten Betrag gemäß den folgenden Bedingungen und Konditionen zu bezahlen:*

Betrag EUR 500.000

Verwendungszweck: Investitionen

Laufzeit: Bis auf weiteres

Rückführung; Diese Schuld ist bis zum 31.12.2008 tilgungsfrei gestellt. Ab 1.1.2009 erfolgte die Tilgung in jährlich frei zu vereinbarenden Raten. Eine vorzeitige Tilgung ist jederzeit möglich

Konditionen: Der Zinssatz wird mit dem 3-Monats-Euribor +0,75% gerundet auf 1/8 festgelegt“

Unterschrift der Bf.

„Für uns an die Order der“

Im Wesentlichen gleichlautende Verpflichtungsscheine wurden von der Bf. ausgestellt:

- Am 31. Dezember 2007 über 1,500.000
- am 12. März 2009 über 1,000.000
- am 22. Juni 2009 über 700.000
- am 1. Oktober 2009 über 800.000

2.2. Einsicht in die Buchhaltungsunterlagen der *4*****

Mit Schreiben vom 19. April 2012 teilte die Bf. dem Finanzamt mit, dass weitere Verpflichtungsscheine aus dem Jahr 2011 in Summe den Betrag von 1,660.000 ergeben. Der Abruf dieses Betrages erfolge in Teilbeträgen und haben diese Teilbeträge im Jahr 2011 insgesamt einen Betrag von 1,501.000 Euro erreicht. Dazu überreichte die Bf. Kopien von kaufmännischen Verpflichtungsscheinen, über diesen Betrag, die von ihr nicht unterschrieben waren. Diese kaufmännischen Verpflichtungsscheine waren wie die obgenannten kaufmännischen Verpflichtungsscheine verfasst, ebenfalls „an die Order der ***4***“ gerichtet, und mit 10. Jänner 2011, 3. Mai 2011, 5. September 2011 datiert. Nach diesen nicht unterschriebenen kaufmännischen Verpflichtungsscheinen konnten die Verpflichtungsscheinsummen auch in Teilbeträgen abgerufen werden.

Das Finanzamt zog diese und noch weitere „kaufmännische Verpflichtungsscheine“ in die Vergebührung mit ein, die aufgrund des Auszuges des Hauptbuches der ***4*** übergeben wurden, und zwar insgesamt mit einem Betrag von 1,501.000 Euro. Im Rechtsgeschäftsgebührenbescheid hielt das Finanzamt fest, dass aufgrund einer Anfragenbeantwortung noch weitere kaufmännische Verpflichtungsscheine mit einer Gesamtsumme von 159.000 Euro bestünden.

Die Einsicht in die Buchhaltungsunterlagen der ***4*** ergab folgendes: In den Finanzamtsakten liegt eine Kopie des Hauptbuches der ***4*** ein, *S34000 Verbindl. Gegenüber verbundenen Unternehmen (Infodruck), Januar – August 2011*. Beispielsweise heißt es dann Belegdatum 28.01.2011 *ÜW lt. kfm. Verpflichtungsschein 100.000* Die Gesamtsumme betrug 1,501.000 Euro.

2.3. Auskunftsscheiben des Finanzamtes vom 28.6.2006

Das Auskunftsschreiben des Finanzamtes vom 28. Juni 2006, adressiert an Herbert Schrettl, Madersbacherweg 26, 6300 Wörgl lautet:

„Betr.: Schreiben vom 09.03.2006 – Kaufmännischer Verpflichtungsschein

Hinsichtlich Ihrer Anfrage wird Ihnen folgendes mitgeteilt:

Nach § 363 Abs. 1 Satz 1 HGB ist eine kaufmännische Anweisung eine solche, die auf einen Kaufmann über die Leistung von Geld, Wertpapieren oder anderen vertretbaren Sachen ausgestellt ist, ohne dass darin die Leistung von einer Gegenleistung abhängig gemacht ist. Indossierte kaufmännische Anweisungen unterliegen der Gebühr nach § 33 TP 22 Abs. 5 GebG.

Der gegenständliche Verpflichtungsschein ist somit unter § 33 TP 22 Abs. 5 GebG einzuordnen.

Die Gebührenschuld entsteht für das gegenständliche Dokument nach § 16 Abs. 3 GebG in dem Zeitpunkt, in dem der Verpflichtungsschein entweder dem Nehmer oder dem Indossatar übergeben oder mit einem Indossament versehen wird.

Der Ersatztatbestand gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG ist nicht anzuwenden, da es sich im gegenständlichen Fall nicht um ein Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft handelt, über das keine Urkunde errichtet worden ist.“

2.4. Zur Person der Bf.

Die Bf. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 8. September 2004 gegründet. Ihre Gesellschafter sind unter anderem ***9*** und die ***10*** Privatstiftung (Einsicht in das Firmenbuch der Bf. FN ***7***)

2.5. Zur Person der ***4***

Die Einsicht in das Firmenbuch der ***4*** (FN ***8***) ergab:

Die ***4*** wurde mit Erklärung vom 16.12.2005 durch die Bf. errichtet.

Gesellschafterin war die Bf., ***9*** war Geschäftsführer.

Mit Übernahms- und Beitrittserklärung vom 19. September 2007 wurde das Stammkapital von 35.000 Euro auf 500.000 Euro erhöht, am 20. September 2010 auf 800.000 Euro. Laut Auszug aus der Bilanz zum Jahresabschluss 31.12.2011 wies die Gesellschaft ein negatives Eigenkapital aus. Die Geschäftsführung der Gesellschaft nahm dazu Stellung, dass für das der Gesellschaft zur Verfügung gestellte Darlehen durch die Bf. im Betrag von 6,768.543,80 Euro Nachrangigkeitserklärungen bestünden.

Mit Beschluss vom 17. Oktober 2012, ***11***, bestätigte das Landesgericht ***12***, dass der Sanierungsplan rechtskräftig ist.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 31. August 2015 wurde die Gesellschaft aufgelöst und mit 26. Juni 2016 im Firmenbuch gelöscht. Zum Liquidator wurde ***9*** bestellt.

3. Sachverhalt

3.1. Wechselgebühr

Die Bf. stellte zugunsten der ***4*** in den Jahren 2007 bis 2011 mehrere kaufmännische Verpflichtungsscheine gemäß § 363 UGB aus. Darin verpflichtete sich die Bf., an die ***4***, Beträge von insgesamt 6,160.000,00 Euro zu bezahlen.

Davon entfallen auf die von der Bf. unterschriebenen **Verpflichtungsscheine aus den Jahren 2007 bis 2009** [Verpflichtungsscheine vom 29. Juni 2007 über 500.000 Euro, vom 31. Dezember 2007 über 1,500.000 Euro, vom 12. März 2009 über 1,000.000 Euro, vom 22. Juni 2009 über 700.000 Euro und vom 1. Oktober 2009 über 800.000 Euro] insgesamt 4,500.000,00 Euro.

Mit Schreiben vom 19. April 2012 teilte die Bf. dem Finanzamt mit, dass weitere **Verpflichtungsscheine aus dem Jahr 2011** in Summe den Betrag von 1,660.000 ergeben. Der Abruf dieses Betrages erfolge in Teilbeträgen und haben diese Teilbeträge im Jahr 2011 insgesamt einen Betrag von 1,501.000 Euro erreicht. Dazu überreichte die Bf. Kopien von kaufmännischen Verpflichtungsscheinen, über diesen Betrag, die von ihr nicht unterschrieben waren. Diese kaufmännischen Verpflichtungsscheine waren wie die obgenannten kaufmännischen Verpflichtungsscheine verfasst, ebenfalls „an die Order der ***4***“ gerichtet, und mit 10. Jänner 2011, 3. Mai 2011, 5. September 2011 datiert. Nach diesen nicht unterschriebenen kaufmännischen Verpflichtungsscheinen konnten die Verpflichtungsscheinsummen auch in Teilbeträgen abgerufen werden. Die Einsicht in die Kopien der Buchhaltungsunterlagen der ***4*** ergab, dass die in den kaufmännischen Verpflichtungsscheinen genannten Beträge unter Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen gebucht wurden, und zwar mit dem Hinweis auf Überweisung laut kaufmännischer Verpflichtungsschein. Im Rechtsgeschäftsgebührenbescheid hielt das

Finanzamt fest, dass aufgrund einer Anfragenbeantwortung noch weitere kaufmännische Verpflichtungsscheine mit einer Gesamtsumme von 159.000 Euro bestünden.

3.2. Erhöhung

Mit Auskunftsscheiben vom 28.6.2006 hatte das Finanzamt der Bf. mitgeteilt, dass es sich bei den von der Bf. vorgelegten Urkunden um kaufmännische Verpflichtungsscheine handle, die bei Übergabe der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 22 Abs. 5 GebG und nicht als Gesellschafterdarlehen gemäß [§ 33 TP 8 Abs. 4 GebG](#) der Darlehensgebühr unterlägen. Die Gebührenschuld gemäß [§ 16 Abs. 3 GebG](#) für diese vorgelegten Verpflichtungsscheine entstehe im Wesentlichen mit der Übergabe.

Die Bf. hat weder die Wechselgebühr gemäß § 33 TP 22 Abs. 6 GebG selbstberechnet, noch dem Finanzamt die kaufmännischen Verpflichtungsscheine in irgendeiner Form zur Vergebüfung übermittelt.

4. Gesetzliche Grundlagen

[§ 33 TP 22 GebG](#) in der Fassung vom 1.1.2011 lautet: Wechsel

[§ 33 TP 22 Abs. 1 GebG](#): *Im Inland oder Ausland ausgestellte, gezogene und eigene Wechsel, sowohl mit bestimmter Zahlungsfrist als auch auf Sicht oder auf eine bestimmte Zeit nach Sicht unterliegen der Gebühr von 1/8 v. H. der Wechselsumme.*

[§ 33 TP 22 Abs. 5 GebG](#): *Dem Wechsel stehen Anweisungen auf einen Unternehmer und Verpflichtungsscheine eines Unternehmers gleich, wenn sie an Order lauten und über eine Geldleistung ausgestellt sind.*

[§ 33 TP 22 Abs. 6 GebG](#): *Die Gebühr ist*

a) bei Inlandswechseln vom Aussteller oder Inhaber oder Akzeptanten,

selbst zu berechnen.

[§ 33 TP 4 GebG](#) in der Fassung vom 1.1.2011 lautet: Anweisungen

[§ 33 TP 4 Abs. 1 GebG](#): *Anweisungen, wodurch von dem Anweisenden einem Dritten eine Leistung an eine andere Person aufgetragen wird, vom Werte der Leistung 2 v.H.*

[§ 33 TP 4 Abs. 2 GebG](#): *Der Gebühr unterliegen nicht*

2. Anweisungen von Unternehmern oder auf Unternehmer, unbeschadet der Bestimmungen der TP 22.

§ 16 Abs. 3 GebG in der Fassung vom 1.1.2011 lautet: *Die Gebührenschuld entsteht bei einem Wechsel in dem Zeitpunkt, in welchem der Wechsel im Inland entweder dem Wechselnehmer oder einem Indossatar übergeben oder mit einem Indossament oder mit einem Akzept versehen wird oder zum amtlichen Gebrauch gelangt. Handelt es sich hiebei um einen unvollständigen Wechsel, so entsteht die Gebührenschuld im Zeitpunkt der Vervollständigung.*

§ 9 GebG in der Fassung vom 1.1.2011 lautet:

§ 9 Abs. 1 GebG: *Wird eine feste Gebühr, die nicht vorschriftsmäßig entrichtet wurde, mit Bescheid festgesetzt, so ist eine Gebührenerhöhung im Ausmaß von 50 vH der verkürzten Gebühr zu erheben.*

§ 9 Abs. 2 GebG: *Das Finanzamt kann zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften bei nicht ordnungsgemäßer Entrichtung oder nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige bei den im Abs. 1 genannten Gebühren zusätzlich eine Erhöhung bis zu 50 vH, bei den anderen Gebühren, mit Ausnahme der Wettgebühren nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1, eine Erhöhung bis zum Ausmaß der verkürzten (gesetzmäßigen) Gebühr erheben. Bei Festsetzung dieser Gebührenerhöhung ist insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit dem Gebührenschuldner bei Beachtung dieses Bundesgesetzes das Erkennen der Gebührenpflicht einer Schrift oder eines Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte, ob eine Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet wurde sowie, ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt ist.*

§ 201 Abs. 1 BAO lautet: **Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an** oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

§ 201 Abs. 2 BAO lautet: *Die Festsetzung kann erfolgen, 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird*

§ 363 Abs. 1 Unternehmensgesetzbuch mit der Überschrift **Unternehmerische Wertpapiere** lautet:

Anweisungen, die auf einen Unternehmer über die Leistung von Geld, Wertpapieren oder anderen vertretbaren Sachen ausgestellt sind, ohne daß darin die Leistung von einer Gegenleistung abhängig gemacht ist, können durch Indossament übertragen werden, wenn sie an Order lauten. Dasselbe gilt von Verpflichtungsscheinen, die von einem Unternehmer über Gegenstände der bezeichneten Art an Order ausgestellt sind, ohne daß darin die Leistung von einer Gegenleistung abhängig gemacht ist.

5. Erwägungen

Die Bf. bekämpft lediglich die Gebührenpflicht, nicht aber, dass die Beträge tatsächlich der „Nehmerin“ zugekommen sind.

Die Beschwerde der Bf. gegen die Vorschreibung der Wechselgebühr gemäß § 33 TP 22 GebG fokussiert sich auf folgende Punkte:

- Die kaufmännischen Verpflichtungsscheine seien weder an einen neuen Begünstigten (Indossament) übergeben, noch vom Nehmer unterzeichnet worden (Akzept), weshalb die Befreiung gemäß § 33 TP 4 Abs. 2 Z 2 GebG zum Tragen komme und
- die Gebührenschuld gemäß § 16 Abs. 3 GebG sei nicht entstanden, denn eine Übergabe habe nicht stattgefunden, da der Verpflichtungsschein weder mit einem Indossament noch einem Akzept versehen worden sei.

Im Licht dieser Formulierung der Beschwerdepunkte ist daher vorerst zivilrechtlich die Institution des Wechsels der Anweisung, und dann der unternehmerische Verpflichtungsschein dem Wechsel und der Anweisung gegenüberzustellen. Erst dann kann eine gebührengesetzliche Beurteilung stattfinden.

Gegenstand der Gebühr gemäß § 33 TP 22 GebG ist der Wechsel als Urkunde, mit der Forderungsrechte weiterübertragen werden. (*Takacs*, ABC der Gebühren 296-297). Die kaufmännischen Verpflichtungsscheine stehen dem Wechsel unter gewissen Voraussetzungen gleich. (*Blum* in Bergmann/Pinetz, GebG² § 33 TP 22 Rz 21 bis 23). Durch die Novelle BGBl 1988/407 wurden kaufmännische Verpflichtungsscheine gemäß § 33 TP 22 Abs. 5 GebG in die Wechselgebühr einbezogen. Mit BGBl I 2009/52 wurde infolge des Unternehmensgesetzbuches, das ab 1.1.2007 das Handelsgesetzbuch ersetzte, in § 33 TP 22 Abs. 5 GebG der Begriff „Kaufleute“ durch den Begriff „Unternehmer“ ersetzt (unternehmerische Verpflichtungsscheine).

So wie das GebG in § 33 TP 22 GebG den Wechsel nicht definiert, sondern zur Klärung des Begriffes das Wechselgesetz 1955 BGBl. 1955/49 heranzuziehen ist, so ist für den Begriff des unternehmerischen Verpflichtungsscheines § 363 UGB heranzuziehen.

5.1. Begebungsvertrag und Gegenüberstellung des Wechsels zur Anweisung aus zivilrechtlicher Sicht

Nach der gängigen Literatur zum Wertpapierrecht ist der Wechsel (sowohl als eigener Wechsel, als auch als gezogener Wechsel) ein zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft zwischen Aussteller und dem ersten Berechtigten (*Stanzl*, Wechsel-, Scheck- und sonstiges Wertpapierrecht (1957) 13; *Roth*, Wertpapierrecht² (1999) 17; *Krejci*, Unternehmensrecht mit Wertpapierrecht von J. Aicher/F.Schuhmacher⁵, 569).

Begebungsvertrag: Die Wechselverbindlichkeit beim gezogenen Wechsel entsteht noch nicht durch die Ausstellung der Wechselurkunde, sondern erst die Annahme (Akzept) des Wechsels durch den Bezogenen (Angewiesenen) verschafft dem Wechselnehmer einen unmittelbaren Anspruch. Durch die Annahme wird der Bezogene zum Akzeptanten und damit zugleich zum Hauptschuldner der Wechselverbindlichkeit. Mit der Annahme verpflichtet sich der Bezogene, den Wechsel bei Verfall (Fälligkeit) einzulösen. (Art. 28 WechselG; *Koller/Wolkersdorfer*, Wertpapierrecht (2020) 37; ebenso *Krejci*, Unternehmensrecht mit Wertpapierrecht von J. Aicher/F.Schuhmacher⁵, 597-599). Zur Unterschrift kommt regelmäßig hinzu, dass der Schuldner den Wechsel dem Gläubiger übergibt. Der Aussteller haftet aufgrund seiner Unterschrift und der Begebung des Wechsels an den ersten Wechselnehmer. (z.B. OGH 27.1.1977, [6 Ob 507/77](#); *Stanzl*, Wechsel-, Scheck- und sonstiges Wertpapierrecht (1957) 13, 44, 53). Die Übertragung des Wechsels erfolgt grundsätzlich durch Einigung und Übergabe, die Übertragung des Eigentums am Papier als bewegliche Sache folgt nach sachenrechtlichen Grundsätzen iSd [§§ 426 ff ABGB](#). *Dem Recht am Papier folgt das Recht aus dem Papier*. (*Stanzl*, Wechsel-, Scheck- und sonstiges Wertpapierrecht (1957) 23).

Beim gezogenen Wechsel handelt es sich um eine unbedingte Zahlungsanweisung, an der drei Personen beteiligt sind. Der Anweisende (Aussteller, Trassant) weist den Bezogenen (Trassat) an, an den Anweisungsempfänger (Begünstigten, Remittenten) zu leisten. Es liegt hierbei eine **Sonderform der zivilrechtlichen Anweisung** iSd [§§ 1400-1403 ABGB](#) vor. Die Anweisung enthält eine doppelte Ermächtigung. Einerseits wird der Wechselnehmer ermächtigt, die Leistung im eigenen Namen beim Angewiesenen einzuholen. Andererseits wird der Angewiesene ermächtigt, die Leistung im eigenen Namen an den Wechselnehmer zu erbringen. Beide handeln dabei auf Rechnung des Ausstellers (Anweisenden). Von der zivilrechtlichen Anweisung unterscheidet sich der Wechsel durch die besondere Form, durch die Möglichkeit der sachenrechtlichen Übertragung (Indossament), durch die Geltendmachung des Wechselmandatsverfahren ([§§ 557 ff ZPO](#)) und durch die umfänglich weitere Haftung. (*Krejci*, Unternehmensrecht mit Wertpapierrecht von J. Aicher/F.Schuhmacher⁵, 571; *Koller/Wolkersdorfer*, Wertpapierrecht (2020) 36).

Beim eigenen Wechsel liegt, anders als beim gezogenen Wechsel, kein dreipersonales, sondern **ein zweipersonales Verhältnis vor**. Der Aussteller verspricht selbst, den Wechsel bei Fälligkeit einzulösen, also die Wechselsumme an den Wertpapierinhaber zu zahlen („Gegen diesen Wechsel *zahle ich* Euro an Herrn X“). Der eigene Wechsel enthält somit ein unbedingtes Zahlungsverprechen. Der Aussteller haftet in der gleichen Weise wie der Akzeptant eines gezogenen Wechsels (Art. 78 Abs. 1 WechselG), also als Hauptschuldner. Auf den eigenen Wechsel sind – soweit sie nicht mit seinem Wesen im Widerspruch stehen – die für den gezogenen Wechsel geltenden Vorschriften anzuwenden. (Art. 77 WechselG; *Koller/Wolkersdorfer*, Wertpapierrecht (2020) 38).

Für die vorliegende Beschwerdesache ist vorerst festzuhalten, dass es sich zivilrechtlich bei Wechsel und Anweisung nicht um identische Rechtsinstitute handelt. Einerseits ist zwischen eigenem Wechsel und gezogenem Wechsel zu unterscheiden, am eigenen Wechsel sind in der Grundkonstellation zwei Personen, der Aussteller und Wechselnehmer, beteiligt, während am gezogenen Wechsel in der Grundkonstellation drei Personen, der Aussteller, der Akzeptant und der Wechselnehmer beteiligt sind. **Der Wechsel als Sonderform der Anweisung als dreipersonales Schuldverhältnis trifft daher nur auf den gezogenen Wechsel zu, nicht auf den zweipersonalen eigenen Wechsel.** Andererseits unterscheidet sich der gezogene Wechsel von der zivilrechtlichen Anweisung. Auf die zivilrechtliche Anweisung sind die Vorschriften der [§§ 1400-1403 ABGB](#) und nicht des Wechselgesetzes anzuwenden, außerdem ist die Anweisung noch kein Wertpapier, sie wird nicht sachenrechtlich übertragen, bedarf nicht einmal der Schriftform, braucht nicht an einen Unternehmer adressiert zu sein und kann von einer Gegenleistung abhängig gemacht werden. (Roth, Wertpapierrecht² (1999) 114).

5.2. Gegenüberstellung des unternehmerischen Verpflichtungsscheines zu Wechsel und Anweisung aus zivilrechtlicher Sicht

Nach § 33 TP 22 Abs. 5 GebG sind dem Wechsel Anweisungen auf einen Unternehmer und Verpflichtungsscheine eines Unternehmers iSd § 363 UGB gleichgestellt. (VwGH 7.12.2000, [97/16/0506](#)). Im Unterschied zum Wechsel muss bei den unternehmerischen Wertpapieren der aus dem Papier Verpflichtete Unternehmer sein. (Koller/Wolkersdorfer, Wertpapierrecht (2020) 74). Die Unterscheidung der beiden Wertpapiere entspricht insoweit derjenigen zwischen gezogenem Wechsel und eigenem Wechsel, denn bei der unternehmerischen Anweisung handelt es sich um ein dreipersonales, beim unternehmerischen Verpflichtungsschein hingegen um ein zweipersonales Verhältnis. Während der aus der unternehmerischen Anweisung Verpflichtete zur Leistung an den Berechtigten angewiesen wird, verspricht der aus einem unternehmerischen Verpflichtungsschein Verpflichtete selbst die Leistung an den Berechtigten. (Koller/Wolkersdorfer, Wertpapierrecht (2020) 75). Leistungsgegenstand können im Gegensatz zum Wechsel außer Geldbeträgen auch Wertpapiere und andere vertretbare Sachen sein. (Roth, Wertpapierrecht² (1999) 113; Koller/Wolkersdorfer, Wertpapierrecht (2020) 74).

Für die vorliegende Beschwerdesache ist vorerst festzuhalten,

- dass ein **zweipersonales Schuldverhältnis** vorliegt: aus den vorgelegten Urkunden ist zu entnehmen, dass von der Bf. ein unternehmerischer Verpflichtungsschein ausgestellt wurde, in dem sie sich verpflichtet, ihrer Gesellschaft bestimmte Geldbeträge zu bezahlen. Aus der Urkunde geht eine dritte Person nicht hervor.
- dass die anderen Merkmale eines unternehmerischen Verpflichtungsscheines vorliegen: Die Bf. als GmbH ist Unternehmerin. Der Verpflichtungsschein lautet auf Order: „Wir verpflichten uns, an die Order der ***4*** [Adresse] den nachstehend genannten Betrag zu bezahlen“. Er

ist auf einen Geldbetrag ausgestellt – im obigen Beispiel: „*Betrag EUR 500.000*“. Der in der Urkunde angegebene „*Verwendungszweck: Investitionen*“ macht ihn zu einem kausalen Papier, was nach VwGH 7.12.2000, [97/16/0506](#) möglich ist.

5.3. Gebührenrechtliche Beurteilung

5.3.1. Verhältnis Wechsel - Anweisung

Nach den bisherigen Untersuchungen hat die Bf. eindeutig kaufmännische Verpflichtungsscheine zugunsten ihrer Gesellschaft ausgestellt. Die Bf. möchte für die kaufmännischen Verpflichtungsscheine die Befreiung von der Anweisungsgebühr gemäß § 33 TP 4 Abs. 2 Z 2 GebG in Anspruch nehmen. Der Wechsel, d.h. der gezogene Wechsel, gilt auch gebührenrechtlich als Sonderfall der Anweisung, infolge des spezielleren § 33 TP 22 GebG unterliegt er nicht dem § 33 TP 4 GebG. Nach § 33 TP 4 Abs. 2 Z 2 GebG unterliegen Anweisungen von Unternehmern oder auf Unternehmer, unbeschadet der Bestimmungen des § 33 TP 22 GebG, nicht der Gebühr. Wird demnach ein Wechsel, eine unternehmerische Anweisung oder ein kaufmännischer Verpflichtungsschein von einem Unternehmer auf einen Unternehmer ausgestellt, gelten die speziellen Vorschriften des § 33 TP 22 GebG, sie sind nach § 33 TP 4 Abs. 2 Z 2 GebG nicht von der Gebühr befreit. (*Twardosz*, GebG⁶ § 33 TP 22 Rz 33-34; *Petritz/Reinold* in *Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar*, GebG § 33 TP 4 Rz 11, 29).

Dazu kommt noch etwas: Der Begebungsvertrag wurde zwischen der Bf. und ihrer Gesellschaft der ***4*** abgeschlossen, eine dritte Person scheint in den Urkunden nicht auf. Schon mangels dreipersonalem Schuldverhältnis sind die Voraussetzungen für eine analoge Anwendung der bürgerlichrechtlichen Anweisung nicht gegeben.

5.3.2. Entstehen der Gebührenschuld gemäß § 16 Abs. 3 GebG

Das Entstehen der Gebührenschuld beim Wechsel ist in § 16 Abs. 3 GebG geregelt. In der vorliegenden Beschwerdesache tritt anstelle des Wechsels der unternehmerische Verpflichtungsschein. Die Bestimmungen des § 16 Abs. 3 GebG gelten auch für unternehmerische Verpflichtungsscheine (*Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹ § 16 Rz 38).

Man kann – bis auf den unvollständigen Wechsel und ein solcher Fall liegt hier nicht vor - fünf Gebührenausslösetatbestände (Inland) unterscheiden (*Blum* in *Bergmann/Pinetz*, GebG² § 33 TP 22 Rz 7):

Erstens: der Wechsel wird dem Wechselnehmer übergeben

Zweitens: der Wechsel wird einem Indossatar übergeben

Drittens: der Wechsel wird mit einem Indossament versehen

Viertens: der Wechsel wird mit einem Akzept versehen

Fünftens: der Wechsel gelangt zum amtlichen Gebrauch.

Die Punkte Zweitens, Drittens und Fünftens sind im vorliegenden Fall nicht weiters von Belang. Auch vom Finanzamt wurde weder festgestellt, noch behauptet, dass ein Indossament angebracht wurde.

Zu Punkt Viertens: Die Gebührenschuld entsteht mit dem Akzept. Durch das Akzept, d.h. durch die Annahme, erklärt sich der Wechselschuldner, d.h. der Bezogene, damit einverstanden die Wechselschuld zu übernehmen. Das Akzept erfolgt mit Unterschrift des Bezogenen auf der Wechselurkunde. (*Blum* in Bergmann/Pinetz, GebG² § 33 TP 22 Rz 11). In der vorliegenden Beschwerdesache liegt ein zweipersonales Schuldverhältnis vor. Beim unternehmerischen Verpflichtungsschein verspricht der Aussteller selbst, den Geldbetrag an den Wertpapierinhaber zu zahlen. Wie der eigene Wechsel enthält der unternehmerische Verpflichtungsschein somit ein unbedingtes Zahlungsversprechen. Der Aussteller haftet in der gleichen Weise wie der Akzeptant eines gezogenen Wechsels (Art. 78 Abs. 1 WechselG), also als Hauptschuldner.

Da von der Bf. unterschriebene, an die Order der ***4*** lautende kaufmännische Verpflichtungsscheine vom 29. Juni 2007 über 500.000,00, am 31. Dezember 2007 über 1.500.000, am 12. März 2009 über 1.000.000, am 22. Juni 2009 über 700.000 und am 1. Oktober 2009 über 800.000 Euro ausgestellt wurden, entstand die Gebührenschuld für diese bereits mit der Unterschrift (dem Akzept) durch die Bf.

Zu Punkt Erstens: Die Gebührenschuld entsteht mit der Übergabe des Wechsels an den Wechselnehmer. Wechselnehmer ist die Person, an die oder an deren Order der Bezogene zu zahlen hat. (*Blum* in Bergmann/Pinetz, GebG² § 33 TP 22 Rz 9).

Wie das Finanzamt im Bescheid vom 29. Oktober 2012 bereits festhielt, ist aus den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen der ***4*** ersichtlich, dass die unternehmerischen Verpflichtungsscheine übergeben wurden. Die Einsicht in die Kopien der Buchhaltungsunterlagen der ***4*** ergab, dass die in den kaufmännischen Verpflichtungsscheinen genannten Beträge unter Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen gebucht wurden, und zwar mit dem Hinweis auf Überweisung laut kaufmännischer Verpflichtungsschein. Das Finanzamt ist bezüglich des Betrages von 1.501.000,00 Euro + 159.000 Euro zu Recht davon ausgegangen, dass die kaufmännischen Verpflichtungsscheine übergeben wurden und damit spätestens zu diesem Zeitpunkt die Gebührenschuld entstand. Für die tatsächliche Übergabe der kaufmännischen Verpflichtungsscheine von der Bf. an ihre Gesellschaft spricht auch, dass sowohl die Bf., als auch ihre Gesellschaft ihren Sitz an derselben Adresse haben (bzw. hatten: ***13***), und der Gesellschafter der Bf., ***9***, gleichzeitig der Geschäftsführer und jetziger Liquidator der ***4*** ist.

Die Bf. hat in der Beschwerde nicht behauptet, sie hätte die Beträge nicht der ***4*** übergeben.

5.4. Die Wechselgebühr ist eine angeordnete Selbstberechnungsabgabe iSd § 201 BAO

Nach den vom Finanzamt vorgelegten Unterlagen ist keine Selbstberechnung der Gebühr für die kaufmännischen Verpflichtungsscheine erfolgt und auch die Bf. hat eine solche nicht behauptet.

Die Wechselgebühr ist gemäß § 33 TP 22 Abs. 6 GebG selbst zu berechnen und zwar bei Inlandswechseln vom Aussteller oder Inhaber oder Akzeptanten und bis zum 15. des dem Entstehen der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats dem Finanzamt zu entrichten. Der Gebührenschuldner, der die Selbstberechnung vorgenommen hat, hat dem Finanzamt die Selbstberechnung unter Verwendung des dafür vorgesehenen amtlichen Vordrucks (Geb 4) anzuzeigen. Die Anzeige, die als Gebührenanzeige iSd [§ 31 GebG](#) gilt, hat bis zum Fälligkeitstag zu erfolgen und alle für die Gebührenberechnung erforderlichen Informationen zu enthalten. (Blum in Bergmann/Pinetz, GebG² § 33 TP 22 Rz 26). Neben der Selbstberechnung der Wechselgebühr gemäß § 33 TP 22 Abs. 6 GebG kann die Selbstberechnung, bei Bewilligung durch das Finanzamt, auch mittels Gebührenjournals gemäß [§ 3 Abs. 4 GebG](#) oder durch einen Parteienvertreter gemäß [§ 3 Abs. 4a GebG](#) erfolgen. (Blum in Bergmann/Pinetz, GebG² § 33 TP 22 Rz 27).

Die Selbstberechnung ist für gebührenpflichtige Wechsel und für die gemäß § 33 TP 22 Abs. 5 GebG dem Wechsel gleichstehenden Wertpapiere, somit auch für kaufmännische Verpflichtungsscheine, durchzuführen. (siehe Formular Geb 4, Erläuterungen zur Anmeldung über die Selbstberechnung der Wechselgebühr). Gebührenschuldnerin ist die Bf. als Ausstellerin, bzw. als Akzeptantin der kaufmännischen Verpflichtungsscheine.

Aufgrund der Bestimmung des § 33 TP 22 Abs. 6 GebG liegt eine angeordnete Selbstberechnung iSd § 201 Abs. 1 BAO der Wechselgebühr vor. Selbstbemessungsabgaben sind *Abgaben*, bei denen der Abgabenschuldner (Eigenschuldner) oder der Abfuhrpflichtige (Haftungspflichtige) die *Abgaben* selbst zu berechnen und zu entrichten hat, ohne dass vorherige abgabenbehördliche Tätigkeiten (wie zB eine bescheidmäßige Festsetzung) abgewartet werden müssen. Die Selbstbemessung einer *Abgabe* kann gesetzlich angeordnet – wie § 33 TP 22 Abs. 6 GebG - oder gestattet sein. (BFG 17.07.2020, [RV/7103584/2017](#)).

§ 201 BAO regelt die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben durch Abgabenbescheid. (z.B. VwGH 21.9.2006, [2005/15/0122](#); VwGH 2.9.2009, [2005/15/0035](#); jeweils zu § 201 BAO). Eine der Voraussetzungen für die Erlassung eines Bescheides gemäß § 201 BAO ist, dass der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag bekannt gibt. Die Verpflichtung zur Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages kann darin bestehen, dass eine entsprechende „Erklärung“ (zB nach [§ 11 NoVAG 1991](#), [§ 13 Abs. 1 GrEStG 1987](#), § 23a Abs. 2 ErbStG, [§ 8 Abs. 3 VersStG](#)) einzureichen ist. **Ist keine Erklärungspflicht**

– **wie bei der Wechselgebühr - vorgesehen, so hat die Bekanntgabe idR auf dem Zahlungsbeleg zu erfolgen** (Einzahlung mit Verrechnungsweisung). (*Ritz*, BAO⁶ § 201 Tz 10).

In gegenständlicher Beschwerdesache wurden von der Bf. für die kaufmännischen Verpflichtungsscheine aus den Jahren 2007 bis 2009, sowie 2011 keine selbstberechneten Beträge bekannt gegeben. Das Finanzamt hat deshalb den gegenständlichen Wechselgebührenbescheid vom 29. Oktober 2012 erlassen. Die Textierung des Bescheides enthält keinen ausdrücklichen Bezug auf die Gesetzesstelle des § 201 BAO. Aus dem Bescheid geht auch nicht die Ausübung des Ermessens gemäß [§ 20 BAO](#) hervor.

§ 201 BAO erfordert zwar nicht, dass im Spruch des Bescheides zum Ausdruck gebracht wird, auf welchen Tatbestand des § 201 BAO der Bescheid gestützt wird (z.B. VwGH 24.1.2017, [Ro 2016/16/0004](#)). Dies muss aber zumindest aus der Begründung hervorgehen, eine allenfalls mangelhafte Begründung kann vom Bundesfinanzgericht ergänzt werden (z.B. VwGH 29.3.2017, [Ro 2015/15/0030](#); VwGH 27.4.2017, [Ra 2016/15/0047](#)), bzw. kann eine diesbezügliche rechtskonforme Gestaltung durch das Bundesfinanzgericht nachgeholt werden. (z.B. VwGH 16.12.2009, [2009/15/0081](#); VwGH 29.5.2019, [Ro 2018/16/0013](#)).

Der Wechselgebührenbescheid vom 29. Oktober 2012 ist kein automatisch erstellter Bescheid, er lautet „Bescheid“, weist im Betreff auf die kaufmännischen Verpflichtungsscheine mit ***4*** hin, enthält im Spruch einerseits den insgesamt festgesetzten Betrag „Gebühr“ Euro 15.400,00 und andererseits auch die Berechnung gemäß § 33 TP 22 Abs. 1 GebG mit 1/8% von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 6,160.000,00 Euro „mit € 7.700,00, *bisher waren vorgeschrieben € 0,00, Ergibt Nachforderung € 7.700,00*“, sowie die Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG mit 7.700 Euro. Weiters enthält der Bescheid den Hinweis, dass die festgesetzte Abgabe mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Bescheides fällig wird. In der Begründung wurden einerseits die unterschriebenen (bei denen die Gebührenschuld mit dem Akzept entsteht), und andererseits die aus der Buchhaltung ersichtlichen übergebenen Verpflichtungsscheine (bei denen die Gebührenschuld mit der Übergabe entsteht) jeweils nach Datum und Betrag aufgeschlüsselt, und die Gesamtsumme dargestellt. In dem einen (1) Bescheidformular ist sowohl die Wechselgebühr, als auch die Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG festgesetzt. Es handelt sich um (grundsätzlich) zwei Bescheide, wobei es sich bei der Vorschreibung der Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG um einen (normalen) Bescheid iSd [§ 198 BAO](#) handelt und nicht um einen Bescheid gemäß § 201 BAO. Das Finanzamt hat den Gebühren- und den Erhebungsbescheid in dem Bescheidformular sowohl spruch- als auch begründungsmäßig voneinander getrennt. Das Finanzamt hat zwar im Bescheid nicht angeführt, dass die Festsetzung der Wechselgebühr gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO erfolgt, weil kein selbstberechneter Betrag bekanntgegeben wurde, jedoch kann darauf im gegenständlichen Fall aus der Vorschreibung der Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG geschlossen werden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes bringen die beiden in einem Formular zusammengefassten Bescheide (Wechselgebühren- und Erhebungsbescheid) im Spruch und in

der Begründung mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck, dass es sich dabei um den vom Finanzamt herangezogenen Tatsachenkomplex handelt und dass das Finanzamt die Wechselgebühr, hinsichtlich derer die Bf. gebührentechnisch nichts unternommen hatte, nunmehr mit Bescheid festsetzt. (vgl. VwGH 29.3.2017, [Ro 2015/15/0030](#)). Die diesbezügliche rechtskonforme Gestaltung wurde durch das Bundesfinanzgericht nachgeholt (z.B. VwGH 16.12.2009, [2009/15/0081](#); VwGH 29.5.2019, [Ro 2018/16/0013](#)):

- Der **Spruch des Bescheides** wurde ergänzt: Die Festsetzung erfolgt gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 erster Fall BAO.

- Die **Angabe zur Fälligkeit** hat statt *Die festgesetzte Abgabe wird mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Bescheides fällig*, zu lauten: Die Wechselgebühr war bereits fällig. Gemäß § 210 Abs. 4 BAO wird die Festsetzung der Wechselgebühr mit Ablauf eines Monats ab Zustellung des Bescheides fällig (Nachfrist). Die Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG wird mit Ablauf eines Monats ab Zustellung des Bescheides fällig.

- Die **Ermessensbegründung** wird nachgeholt: Wird kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben, kann die Festsetzung der Wechselgebühr gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO mit Bescheid erfolgen. Bei der gemäß § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Auch können die steuerlichen Auswirkungen, die Wechselgebühr beträgt 7.700,00 Euro, unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Für eine Abstandnahme von einer Bescheiderlassung ist daher kein Platz, denn sowohl die Berechnung, als auch die Entrichtung der Wechselgebühren für die kaufmännischen Verpflichtungsscheine lag in der Verantwortung der Bf. Bei Einhaltung der Bestimmung des § 33 TP 22 Abs. 6 GebG wäre es von vornherein Sache der Bf. gewesen, für die Selbstberechnung und Entrichtung der Gebühren zu sorgen und an das Finanzamt abzuführen.

5.5. Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG

Gemäß § 9 Abs. 2 GebG kann das Finanzamt zur Sicherung der Einhaltung der Gebührenvorschriften bei nicht ordnungsgemäßer Entrichtung oder nicht ordnungsgemäßer Gebührenanzeige bei den Rechtsgeschäftsgebühren eine Erhöhung bis zum Ausmaß der verkürzten (gesetzmäßigen) Gebühr erheben. Diese Entscheidung über die Gebührenerhöhung ist als Ermessensentscheidung grundsätzlich gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. (*Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern Band I, Stempel- und Rechtsgebühren § 9 Rz 13). Bei Auslegung des § 20 BAO ist dabei dem Gesetzesbegriff der Billigkeit die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei und dem Begriff Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben beizumessen. (z.B. VwGH 25.3.1992, [90/13/0238](#); VwGH 3.7.2003, [2000/15/0043](#); VwGH

17.5.2004, [2003/17/0132](#); VwGH 24.2.2011, [2009/15/0161](#)). Die „Billigkeit“ gebietet etwa die Berücksichtigung von Treu und Glauben, sowie des steuerlichen Verhaltens und der wirtschaftlichen Verhältnisse der Partei. (Ritz, BAO⁶ § 20 Tz 7). Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (VwGH 15.3.2001, [2001/16/0063](#); VwGH 16.11.2006, [2002/14/0010](#) und 0122; VwGH 22.11.2012, [2008/15/0265](#); Ritz, BAO⁶ § 114 Tz 6).

Nach der speziellen Vorschrift des zweiten Satzes des § 9 Abs. 2 GebG ist bei der Festsetzung der Gebührenerhöhung insbesondere zu berücksichtigen, inwieweit dem Gebührensschuldner bei Beachtung des Gebührengesetzes

Erstens: das Erkennen der Gebührenpflicht einer Schrift oder eines Rechtsgeschäftes zugemutet werden konnte,

Zweitens: ob eine Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet wurde, sowie

Drittens: ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt ist. (VwGH 19.3.1990, [89/15/0066](#), VwGH 24.6.1991, [90/15/0058](#)).

Zu Punkt Erstens: das Erkennen der Gebührenpflicht des kaufmännischen Verpflichtungsscheines konnte der Bf. zugemutet werden.

Der Vertreter der Bf. hatte im Jahr 2006 zu einem kaufmännischen Verpflichtungsschein vom Finanzamt die Antwort erhalten, dass der Verpflichtungsschein unter § 33 TP 22 Abs. 5 GebG fällt, und nicht unter den Ersatztatbestand des Gesellschafterdarlehens gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG. Was den Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld betrifft, liegen dem Bundesfinanzgericht keine Unterlagen vor, ob der der Anfrage zugrundeliegende kaufmännische Verpflichtungsschein mit einem Akzept versehen war oder nicht. Im Finanzamtsakt (ErfNr. ***5***) liegt die Kopie eines kaufmännischen Verpflichtungsscheines der Bf. vom 8. März 2006 ein. Dieser Verpflichtungsschein ist bis auf die Beträge und Zeitangaben identisch mit den beschwerdegegenständlichen Verpflichtungsscheinen.

In ihren Beschwerdevorbringen beruft sich die Bf. im Hinblick auf das Auskunftsschreiben des Finanzamtes vom 28. Juni 2006 auf Treu und Glauben. Doch aus diesem Auskunftsschreiben kann dafür kein Ansatzpunkt gewonnen werden, aus Treu und Glauben keine Wechselgebühr vorschreiben zu können. Der Text des Auskunftsschreibens ist im Gegenteil ganz eindeutig: „*Der gegenständliche Verpflichtungsschein ist somit unter § 33 TP 22 Abs. 5 GebG einzuordnen.*“

Das Erkennen der Gebührenpflicht des kaufmännischen Verpflichtungsscheines war der Bf. daher zuzumuten. Die Bf. erhielt eindeutig die Antwort vom Finanzamt, dass auf derartige

Verpflichtungsscheine die Wechselgebühr zur Anwendung kommt. Die Bf. hätte daher die auf die kaufmännischen Verpflichtungsscheine anzuwendende Wechselgebühr zwingend selbstzuberechnen gehabt. Die Selbstberechnung der Wechselgebühr erfordert keine Auslegung komplexer Vertragsbestimmungen, sondern ergibt sich aus der Wechselsumme $\times 1/8\%$ (bzw. $\times 0,125\%$).

Die Bf. kann auch nichts für sich gewinnen, wenn sie sich auf die Befreiungsbestimmung gemäß § 33 TP 4 Abs. 2 Z 2 GebG beruft, bzw. darauf, dass die Gebührenschuld nicht entstanden sei.

Arnold/Arnold haben sich mit dieser Thematik befasst: Im Hinblick auf die Sanktion der Gebührenerhöhung nach § 9 GebG ist im Zweifel zu einer Gebührenanzeige gemäß § 31 GebG zu raten, diese kann durchaus mit der Darlegung der Gründe verbunden werden, warum man Gebührenfreiheit annimmt. Eine Anzeige „im Zweifel“ unter Darlegung der Gründe, die für die Gebührenfreiheit sprechen, empfiehlt z.B. auch der Verwaltungsgerichtshof 24.6.1991, [90/15/0058](#) (zu dem es allerdings anzumerken gilt, dass im Fall des Gebührenjournals eine vergleichbare Aufnahme „im Zweifel“ in das Gebührenjournal zu erfolgen hätte. Der „gute Rat“ scheitert allerdings dort, wo die Verpflichtung zur Selbstberechnung der Gebühr besteht. (*Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹, § 31 Rz 3 und 3a).

Bei der zwingend selbst zu berechnenden Wechselgebühr gemäß § 33 TP 22 Abs. 6 GebG sieht das Gebührengesetz selbst zwar keine Möglichkeit vor, eine Gebührenanzeige „im Zweifel“ vorzunehmen, jedoch bieten die Verfahrensvorschriften Abhilfe. Die Bf. hätte bis zum 15. des Zweitfolgemonats ab Entstehen der Gebührenschuld für den jeweiligen kaufmännischen Verpflichtungsschein die Wechselgebühr selbst berechnen müssen, jedoch nach § 201 Abs. 3 Z 1 BAO innerhalb von einem Monat ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages den Antrag auf Bescheiderlassung stellen können, z.B. mit der Begründung, dass nach ihrer Ansicht eine Gebührenbefreiung stattfindet oder die Gebührenschuld tatsächlich nicht entstehen konnte. Dieser Antrag auf Festsetzung unterliegt der Entscheidungspflicht ([§ 85a BAO](#)). (*Ritz*, BAO⁶ § 201 Tz 25 Tz 29). Damit hätte die Bf. auch die Möglichkeit gehabt, ihre Frage im Rechtsweg klären zu lassen, ohne sich einem Erhöhungsbescheid gemäß § 9 Abs. 2 GebG auszusetzen. (vgl. BFG 30.05.2018, [RV/7101595/2011](#)).

Zu Zweitens: ob eine Gebührenanzeige geringfügig oder beträchtlich verspätet erstattet wurde

In der gegenständlichen Beschwerdesache erfolgte keine Gebührenanzeige, die Bf. gab erst über Anfrage des Finanzamtes vom 3. April 2012 bekannt, dass sie an die Order ihrer Gesellschaft mehrere kaufmännische Verpflichtungsscheine ausgestellt hatte.

Zu Drittens: ob eine Verletzung der Gebührenbestimmungen erstmalig oder wiederholt erfolgt ist. (VwGH 19.3.1990, [89/15/0066](#), VwGH 24.6.1991, [90/15/0058](#)).

Da die Bf. im Zeitraum 2007 bis 2009 und 2011 mehrere kaufmännische Verpflichtungsscheine ausstellte und „keine Gebührenanzeige“ (hier: keine Selbstberechnung) tätigte, hat die Bf. die Gebührenbestimmungen wiederholt verletzt.

Das Bundesfinanzgericht kommt daher zu dem Ergebnis, dass die Wechselgebühr nicht ordnungsgemäß entrichtet wurde. Die Bf. ist eine österreichische GmbH bei welcher zu erwarten ist, dass sich die Geschäftsführung mit den einschlägigen steuerlichen Vorschriften entsprechend vertraut macht und diese kennt. (VwGH 10.10.1996, [94/15/0122](#) und die dort zitierte Vorjudikatur; UFS 02.07.2012, [RV/0034-I/12](#)). Dazu ist die Bf. steuerlich vertreten. Das Finanzamt gab in einem Auskunftsschreiben vom 28. Juni 2006 zu einer Anfrage der Bf. bekannt, dass ihre (vorgelegten) kaufmännischen Verpflichtungsscheine der Gebühr gemäß § 33 TP 22 Abs. 5 GebG unterliegen. Die beschwerdegegenständlichen kaufmännischen Verpflichtungsscheine aus den Jahren 2007 bis 2009 und 2011 wurden von der Bf. jedoch nicht einer Selbstberechnung gemäß § 33 TP 22 Abs. 6 GebG unterzogen, es wurde auch kein Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 BAO gestellt. Das Finanzamt erfuhr erst über eine Kontrollmitteilung von diesen kaufmännischen Verpflichtungsscheinen. Daraus ergibt sich, dass keine Umstände vorgelegen sind, nach denen es der Bf. nicht zumutbar gewesen wäre, die Gebührenpflicht der kaufmännischen Verpflichtungsscheine zu erkennen, sie dieser nicht nur verspätet, sondern gar nicht nachgekommen ist und es liegt auch vor dem Hintergrund mehrerer Verpflichtungsscheine über mehrere Jahre nicht nur eine einmalige Verletzung der Gebührenbestimmung vor. (BFG 31.05.2016, [RV/1100653/2014](#); BFG 11.03.2020, [RV/7102436/2019](#)).

Eine Festsetzung der Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG im Ausmaß von 100% ist daher zu Recht erfolgt.

6. Zusammenfassung

Im Auskunftsschreiben vom 28. Juni 2006 teilte das Finanzamt zur Anfrage der Bf. mit, dass ein kaufmännischer Verpflichtungsschein unter § 33 TP 22 Abs. 5 GebG einzuordnen ist. Im Jahr 2011 kam hervor, dass die Bf. zugunsten ihrer Gesellschaft, *an die Order* der ***4*** in den Jahren 2007 und 2009 mehrere kaufmännische Verpflichtungsscheine gemäß § 363 UGB unterzeichnet hatte. Die Übergabe weiterer kaufmännischer Verpflichtungsscheine im Jahr 2011 ersah das Finanzamt aus einem Auszug aus dem Hauptbuch der ***4***. Die Wechselgebühr für diese kaufmännischen Verpflichtungsscheine war von der Bf. nicht selbstberechnet und nicht abgeführt worden. Das Finanzamt erließ daher einen Wechselgebührenbescheid über 7.700 Euro und setzte gemäß § 9 Abs. 2 GebG die Erhöhung mit 100% der nicht entrichteten Gebühr, 7.700 Euro fest. Das Beschwerdebegehren richtete sich im Wesentlichen darauf, dass die Gebührenbefreiung gemäß § 33 TP 4 Abs. 2 Z 2 GebG zur Anwendung käme, die Gebührenschuld mangels Übergabe nicht entstanden sei und im Hinblick auf das Auskunftsschreiben des

Finanzamtes aus dem Grundsatz von Treu und Glauben keine Rechtsfertigung für eine Vorschreibung der Wechselgebühr bestünde.

Nach § 33 TP 22 Abs. 5 GebG sind dem Wechsel Anweisungen auf einen Unternehmer und Verpflichtungsscheine eines Unternehmers iSd § 363 UGB gleichgestellt. (VwGH 7.12.2000, [97/16/0506](#)). Die Unterscheidung der beiden Wertpapiere entspricht insoweit derjenigen zwischen gezogenem Wechsel und eigenem Wechsel, denn bei der unternehmerischen Anweisung handelt es sich um ein dreipersonales, beim unternehmerischen Verpflichtungsschein hingegen um ein zweipersonales Verhältnis. Der aus einem unternehmerischen Verpflichtungsschein Verpflichtete verspricht selbst die Leistung an den Berechtigten. (*Koller/Wolkersdorfer*, Wertpapierrecht (2020) 75). Die Bf. als aus den unternehmerischen Verpflichtungsscheinen Verpflichtete versprach selbst die Leistung an ihre Gesellschaft als Berechtigte, für die analoge Anwendung der Anweisungsgebühr gemäß § 33 TP 4 GebG ist daher kein Raum. Abgesehen davon gelten die speziellen Vorschriften des § 33 TP 22 GebG, dem Wechsel gleichgestellte unternehmerische Verpflichtungsscheine gemäß § 363 UGB sind nach § 33 TP 4 Abs. 2 Z 2 GebG nicht von der Gebühr befreit. (*Twardosz*, GebG⁶ § 33 TP 22 Rz 33-34; *Petriz/Reinold* in *Bavenek-Weber/Petriz/Petriz-Klar*, GebG § 33 TP 4 Rz 11, 29). Die Gebührenschuld gemäß § 16 Abs. 3 GebG entsteht mit dem Akzept (der Unterschrift) des Unternehmers, der sich aufgrund des unternehmerischen Verpflichtungsscheines verpflichtet, zu zahlen, bzw. mit der Übergabe des Verpflichtungsscheines an den Berechtigten.

Die beschwerdegegenständlichen kaufmännischen Verpflichtungsscheine aus den Jahren 2007 bis 2009 und 2011 wurden von der Bf. nicht einer Selbstberechnung gemäß § 33 TP 22 Abs. 6 GebG unterzogen, sie stellte auch keinen Antrag auf bescheidmäßige Festsetzung gemäß § 201 BAO. Wird die Wechselgebühr gemäß § 33 TP 22 Abs. 6 GebG nicht selbstberechnet und entrichtet, ist mit Bescheid gemäß § 201 BAO vorzugehen. Hat das Finanzamt nicht auf die Gesetzesstelle des § 201 BAO hingewiesen, geht das aber aus dem Bescheid hervor, ist die rechtskonforme Gestaltung des Bescheides im Hinblick auf § 201 BAO durch das Bundesfinanzgericht nachzuholen. (z.B. VwGH 16.12.2009, [2009/15/0081](#); VwGH 29.5.2019, [Ro 2018/16/0013](#)).

7. Schlussfolgerung

Gebührenrechtlich dem (eigenen) Wechsel gleichgestellte unternehmerische Verpflichtungsscheine gemäß § 363 UGB sind schon mangels dreipersonalem Schuldverhältnis nicht von der Anweisungsgebühr gemäß § 33 TP 4 Abs. 2 Z 2 GebG befreit. Die Gebührenschuld entsteht mit Unterschrift des sich verpflichtenden Unternehmers, fehlt diese, mit der Übergabe des Verpflichtungsscheines an den Nehmer (Berechtigten). Wird die Wechselgebühr gemäß § 33 TP 22 Abs. 6 GebG nicht selbstberechnet und entrichtet, ist mit Bescheid gemäß § 201 BAO vorzugehen. Die Festsetzung der an sich zwingend selbstzuberechnenden Wechselgebühr erfolgte daher zu Recht.

Aus diesen Gründen war die Berufung/Beschwerde gegen den Wechselgebührenbescheid als unbegründet abzuweisen und die rechtskonforme Gestaltung des Bescheides im Hinblick auf § 201 BAO durch das Bundesfinanzgericht nachzuholen. (z.B. VwGH 16.12.2009, [2009/15/0081](#); VwGH 29.5.2019, [Ro 2018/16/0013](#)).

Da die Bf. eine österreichische GmbH und steuerlich vertreten ist, und es das Auskunftsschreiben des Finanzamtes gibt, dass kaufmännische Verpflichtungsscheine der Gebühr gemäß § 33 TP 22 Abs. 5 GebG unterliegen, liegen keine Umstände vor, nach denen es der Bf. nicht zumutbar gewesen wäre, die Gebührenpflicht der kaufmännischen Verpflichtungsscheine zu erkennen und eine Selbstberechnung gemäß § 33 TP 22 Abs. 6 GebG durchzuführen. Der Gebührenpflicht ist die Bf. nicht nur verspätet, sondern gar nicht nachgekommen und es liegt auch vor dem Hintergrund mehrerer Verpflichtungsscheine über mehrere Jahre nicht nur eine einmalige Verletzung der Gebührenbestimmung vor. (BFG 31.05.2016, [RV/1100653/2014](#); BFG 11.03.2020, [RV/7102436/2019](#)). Eine Festsetzung der Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG im Ausmaß von 100% ist daher zu Recht erfolgt.

Aus diesen Gründen war die Berufung/Beschwerde gegen die Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG als unbegründet abzuweisen.

8. Unzulässigkeit 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Zu Spruchpunkt III.: Gesellschaftsteuer (RV/7102017/2016)

Strittige Punkte

Hat die ***10*** Privatstiftung die Zuschüsse an die Bf. aufgrund einer Verpflichtung, die sie vor Eintritt der Verluste einging, oder aufgrund der Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit der Bf. geleistet?

1. Verfahrensablauf

Im Rahmen einer Außenprüfung stellte das Prüfungsorgan fest, dass in den Jahren 2008 bis 2012 von der Gesellschafterin der Bf., der ***10*** Privatstiftung Zuschüsse in Höhe von 10,591.719,13 Euro an die Bf. geleistet wurden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfungsorgans und setzte mit **Bescheid vom 22. September 2014** von den Zuschüssen die Gesellschaftsteuer mit 1% in Höhe von 105.917,19 Euro fest. Als Begründung führte das Finanzamt an, durch die Zuschüsse zur Abdeckung der laufenden Verluste sei der Wert der Gesellschaftsrechte (objektiv) erhöht und das Wirtschaftspotenzial gestärkt worden.

Fristgerecht wurde dagegen **Beschwerde** erhoben.

Die Bf. beantragte die ersatzlose Aufhebung des Gesellschaftssteuerbescheides und wendete ein: Verlustübernahmeverpflichtungen für die betroffenen Jahre 2008 bis 2012 seien von der Gesellschafterin stets im Vorhinein abgegeben worden. Darüber hinaus sei in der Stiftungsurkunde der Gesellschafterin der Bf. vom 24.10.2000 festgelegt, dass entsprechende Zuschüsse zu leisten seien. Seit dem Urteil des EuGH 28.3.1990, [C-38/88](#), Rs *Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH* sei grundsätzlich unstrittig, dass eine Verlustübernahme im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages keine Gesellschaftsteuerpflicht auslöse. In Anlehnung an diese Rechtsprechung des EuGH verwies die Bf. auf den Artikel *Mühllehner*, Unterliegen Gesellschafterzuschüsse zur Verlustabdeckung der Gesellschaftsteuer? SWK 23/1995 A535. Nach Ansicht des Autors könne es keinen Unterschied machen, ob es sich um eine Verlustübernahmeverpflichtung im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages handelt, oder ob eine Verpflichtung zur Abdeckung dieser Verluste im Einzelfall eingegangen werde. Diese Auffassung sei durch das Urteil EuGH 1.12.2011, [C-492/10](#) Rs *Immobilien Linz* untermauert worden. Der Gerichtshof habe nämlich entschieden, dass für einen Zuschuss zur Verlustabdeckung keine Gesellschaftsteuerpflicht bestehe, wenn die Übernahme der Verluste durch einen Gesellschafter in Erfüllung einer vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangenen Verlustabdeckungsverpflichtung erfolge. Denn damit hätten die Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit keinen Einfluss mehr auf das wirtschaftliche Potential der Gesellschaft.

Die Stiftungsurkunde der Gesellschafterin vom 24. Oktober 2000 laute dahingehend, dass die Stiftung die langfristigen betrieblichen Interessen jener Unternehmen, an denen sie mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist, einschließlich deren verbundenen Unternehmen und allfälligen Nachfolgegesellschaften, unter anderem durch Zuschuss von Eigenkapital sowie Zuwendungen gewährt, soweit dies aus betriebswirtschaftlicher Sicht erforderlich und zweckmäßig ist, fördert.

Dazu legte die Bf. Umlaufbeschlüsse der ***10*** Privatstiftung von Oktober 2008, Februar 2009, Juli 2009, Jänner 2010, August 2010, Jänner 2011, August 2011 und März 2012 vor. Z.B. stimmte der Vorstand der ***10*** Privatstiftung mit Umlaufbeschluss vom Oktober 2008 zu,

der Bf. im Jahr 2008 rechtsverbindlich weitere Mittel in Höhe von max. 1,650.000,00 Euro zur Abdeckung der Verluste des Jahres 2008 zur Verfügung zu stellen. Der Geschäftsführer der Bf., ***9***, wird gegen vorherige Ankündigung die benötigten Geldbeträge beim Vorstandsvorsitzenden der Privatstiftung abrufen. Die Auszahlung der Geldbeträge entspreche den Voraussetzungen der Ausschüttungsrichtlinien, Punkt E der Stiftungszusatzurkunde vom 17. August 2000. Die anderen vorgelegten Umlaufbeschlüsse waren bis auf die Beträge in etwa gleichlautend.

Die abweisende Beschwerdeentscheidung wurde damit begründet, durch das Urteil des EuGH vom 01.12.2011, [C-492/10](#), ergebe sich einwandfrei, dass die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch einen ihrer Gesellschafter zur Stärkung des Wirtschaftspotenzials beiträgt und somit als geeignet anzusehen ist, den Wert der Gesellschaftanteile zu erhöhen.

Die Bf. beantragte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Im Vorlageantrag wurde angeführt, nach Art. 3 lit. h iVm Art. 7 KapitalansammlungsRL dürfen die Mitgliedsstaaten die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters unterwerfen, sofern diese Leistungen ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen. Die Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes beziehe sich auf ein Erkenntnis des VwGH 13.12.2012, [2012/16/0133](#), in welchem der VwGH eine Übertragbarkeit der Grundsätze der von der Bf. zitierten EuGH-Rechtsprechung auf den erkenntnisrelevanten Sachverhalt verneine. Fraglich sei, ob die Unterscheidung, ob es sich um die Übernahme des Jahresverlustes handle oder Übernahme von Aufwendungen aus einzelnen Geschäftsfällen, entscheidend für eine unterschiedliche Behandlung sein könne. Zudem sei der Sachverhalt aus dem VwGH-Erkenntnis mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar, da es hier um die Abdeckung von Jahresverlusten gehe. Warum die von der Gesellschafterin der Bf. gefassten Vorstandsbeschlüsse, welche eindeutig und rechtsverbindlich darlegen, dass die ***10*** Privatstiftung die Verluste der Bf. abdecken wird, nicht die Qualität einer Übernahmezusage erfüllen würden sei von der Bescheidbegründung und der Beschwerdeentscheidung offen gelassen worden.

2. Beweiserhebungen

Beweis durch das Bundesfinanzgericht wurde erhoben,

- durch Einsicht in die elektronisch vorgelegten Teile der Finanzamtsakten ErfNr. ***3***, AbgabekontoNr. ***2*** (Rechtsmittelvorlagezahl: RV/7102017/2016) und in die dort einliegenden Unterlagen, insbesondere in die Kopien der Vorstandsbeschlüsse der ***10*** Privatstiftung;
- durch Einsicht in das Firmenbuch der Bf. (FN ***7***),
- durch Einsicht in das Firmenbuch der ***4*** (FN ***8***).

- durch Internetrecherche:

14 electronic document, 19.1.2021; ***15***

16, electronic document, 19.1.2021; ***17***.

3. Gesetzliche Grundlagen

Gemäß [§ 2 Z 4 des Kapitalverkehrsteuergesetzes](#) (KVG) unterlagen der Gesellschaftsteuer bis zum 31. Dezember 2015 ([§ 38 Abs. 3e KVG](#) idF BGBl. I Nr. 13/2014) folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen: a) Zuschüsse.

Der vorliegende Sachverhalt ist noch nach der Rechtslage vor dem 31. Dezember 2015 zu beurteilen.

Neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG, neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG (RL 2008/7/EG, maßgeblich für die ab 1. Jänner 2009 verwirklichten Vorgänge) unmittelbar anzuwenden.

Nach Art. 3 lit. h der für die verfahrensgegenständlichen Investitionszusagen maßgeblichen Richtlinie RL 2008/7/EG gilt für die Zwecke dieser Richtlinie und vorbehaltlich von Art. 4 die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen, als Kapitalzuführung, für die auch der österreichische Staat Gesellschaftsteuer erheben darf.

4. Sachverhalt

Folgender Sachverhaltsteil ist unstrittig:

Wie bereits zu den Spruchpunkten I. und II. Punkte 2.4. und 2.5. festgestellt, ist die Bf. Gesellschafterin der ***4***. Diese Unternehmung galt als Vorzeigeunternehmen im Zusammenhang mit der ***18***technologie (***19***, electronic document, 19.1.2021; ***15***). Laut Internetrecherche kam es im Jahr 2012 zur Insolvenz, da die Verluste nur durch Zuschüsse der Gesellschafter teilweise aufgefangen werden konnten. (***16***, electronic document, 19.1.2021; ***17***.).

Die Bf. betreibt den Geschäftszweig der Verwaltung von Unternehmensbeteiligungen sowie Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften, Einrichtungen und Infrastruktur. Das Geschäftsjahr dauert von 1.1. bis 31.12., der Jahresabschluss wurde jeweils zwischen Mai und Oktober des Folgejahres vom Geschäftsführer unterschrieben. (Einsicht in das Firmenbuch der Bf. FN ***7***). Die Bf. erhielt von ihrer Gesellschafterin, der ***10*** Privatstiftung über mehrere Jahre Zuschüsse. Die Zuschüsse wurden vom Vorstand der ***10*** Privatstiftung beschlossen. In diesen Umlaufbeschlüssen sind die Gründe für die Beschlussfassung angegeben:

Beschluss von Oktober 2008, auszugsweise Wiedergabe: Gründe für die Beschlussfassung:
*Ing. ***10*** legt dem Stiftungsvorstand Zwischenabschlüsse zum 31.8.2008 vor. Daraus ist erkennbar, dass für das Jahr 2008 wieder mit negativen Jahresergebnissen zu rechnen ist. Somit besteht weiterer Finanzierungsbedarf in der „***20*** Gruppe“ zur Abdeckung der zu erwartenden Verluste. Der Geschäftsführer, Herr Ing. ***10*** rechnet bis zum Jahresende 2008 mit einem Geldbedarf von EUR 1,650.000,00 zur Verlustabdeckung.*

*Die ***10*** Privatstiftung ist weiterhin dazu aufgefordert, diese Mittel zur Verfügung zu stellen, um die weiteren Verluste der Unternehmen zu bedienen. Der Abruf der benötigten Finanzierungstranchen soll durch den Geschäftsführer Herrn Ing. ***10*** nach Notwendigkeit erfolgen. Der Vorstand der ***10*** Privatstiftung stimmte mit Umlaufbeschluss zu, der Bf. im Jahr 2008 rechtsverbindlich weitere Mittel in Höhe von max. 1,650.000,00 Euro zur Abdeckung der Verluste des Jahres 2008 zur Verfügung zu stellen. Der Geschäftsführer der Bf., ***9***, wird gegen vorherige Ankündigung die benötigten Geldbeträge beim Vorstandsvorsitzenden der Privatstiftung abrufen. Die Auszahlung der Geldbeträge entspreche den Voraussetzungen der Ausschüttungsrichtlinien, Punkt E der Stiftungszusatzurkunde vom 17. August 2000.*

Beschluss vom Februar 2009, auszugsweise Wiedergabe: Gründe für die Beschlussfassung:
*Aufgrund der vorgelegten Budgetzahlen des Jahres 2009 ist eine Verlustsituation zu erwarten. Ausgehend von diesen Zahlen rechnet der Geschäftsführer Ing. ***10*** mit einem Finanzierungsvolumen (weiterhin Verlustfinanzierung) bis Mitte des Jahres 2009 in der Höhe von EUR 1,440.000,00. Zum 30.06.2009 sollen anhand der Zwischenabschlüsse Entscheidungen für das Jahr 2009 getroffen werden, ob weiterer Finanzierungsbedarf gegeben ist. Aufgrund der sich langsam erholenden Wirtschaft rechnet der Geschäftsführer für das 2. Halbjahr mit einem positiven Ergebnis, sodass vorläufig davon auszugehen ist, dass kein weiterer Finanzierungsbedarf notwendig ist.*

Desweiteren ist der Beschluss über 1,440.000,00 im Wesentlichen gleichlautend mit dem Beschluss vom Oktober 2008.

Beschluss vom Juli 2009, auszugsweise Wiedergabe: Gründe für die Beschlussfassung:
*Ing. ***10*** präsentiert dem Vorstand die Zwischenergebnisse zum 30.6.2009. Der zu Beginn des Jahres erwartete Aufschwung in der Gruppe hat nicht stattgefunden. Dennoch ist die Gruppe gut*

aufgestellt und für das „Anziehen“ der Konjunktur gerüstet. Ing. ***10*** präsentiert weiters die zu erwartenden Zahlen für das 2. Halbjahr 2009. Ausgehend von einem „Best Case Modell (Verluste für das 2. Halbjahr ca. EUR 1.000.000,00), einem „Worst Case“ Modell (Verluste für das 2. Halbjahr ca. EUR 4.000.000,00) und einem „Real Case“ Modell (Verluste für das 2. Halbjahr ca. EUR 2.600.000,00) wird realistisch mit einem Verlust für das 2. Halbjahr 2009 in der Höhe von 2.600.000,00 gerechnet.

Desweiteren ist der Beschluss über 2.600.000,00 im Wesentlichen gleichlautend mit dem Beschluss vom Oktober 2008.

Beschluss von Jänner 2010, auszugsweise Wiedergabe: Gründe für die Beschlussfassung: Die ersten Bilanzzahlen des Jahres 2009 liegen vor. Ing. ***10*** legt auch wieder Bericht über die Zahlen des ersten Halbjahres 2010. Die Umsatzzahlen sind leider weiterhin nicht zufriedenstellend und die Erholung der Wirtschaft lässt auf sich warten. Somit ist voraussichtlich auch für das 1. Halbjahr mit einer negativen Entwicklung zu rechnen. Aufgrund der vorgelegten Budgetzahlen des Jahres 2010 (1. Halbjahr) ist mit weiteren Verlusten zu rechnen. Der Geschäftsführer Ing. ***10*** rechnet mit einem Finanzierungsvolumen (zur Abdeckung der Verluste) bis Mitte des Jahres 2010 in der Höhe von EUR 1.600.000,00. Zum 30.06.2010 sind wieder Zwischenabschlüsse vorzulegen und sollen dann weiter Entscheidungen für das 2. Halbjahr 2010 getroffen werden.

Desweiteren ist der Beschluss über 1.600.000,00 Euro im Wesentlichen gleichlautend mit dem Beschluss vom Oktober 2008.

Beschluss von August 2010, auszugsweise Wiedergabe: Gründe für die Beschlussfassung: Ing. ***10*** präsentiert dem Vorstand die Zwischenergebnisse der ***20*** Gruppe zum 30.6.2010. Der zu Beginn des Jahres erwartete Aufschwung in der Gruppe hat nicht stattgefunden. Ing. ***10*** präsentiert darüber hinaus die budgetierten und geplanten Zahlen für das 2. Halbjahr 2010. In diversen Szenarien wird das voraussichtlich zu erwartende Ergebnis des Jahres 2010 dargestellt. Ausgehend vom schlechtesten Szenario wird mit einem Verlust für das 2. Halbjahr 2010 in der Höhe von EUR 1.100.000,00 gerechnet.

Desweiteren ist der Beschluss über 1.100.000,00 Euro im Wesentlichen gleichlautend mit dem Beschluss vom Oktober 2008.

Beschluss vom Jänner 2011, auszugsweise Wiedergabe: Gründe für die Beschlussfassung: Die Verkaufszahlen haben sich entgegen den Erwartungen nicht verbessert. Die wirtschaftliche Entwicklung der ***21*** GmbH macht es notwendig, diese Gesellschaft zu liquidieren. Dies belastet die ohnehin angespannte wirtschaftliche Situation der gesamten ***20*** Gruppe. Darüber hinaus sind ... weitere GmbHs ... wirtschaftlich extrem angespannt. Auch hier bestehen Überlegungen diese Gesellschaften zu liquidieren. Es ist also davon auszugehen, dass für das Jahr 2011 mit keinen positiven Ergebnissen gerechnet werden kann und weiterer Geldbedarf zur

*Abdeckung von zu erwartenden Verlusten gegeben ist. Der Geschäftsführer Ing. ***10*** rechnet mit einem Finanzierungsbedarf (Abdeckung der zu erwartenden Verluste) bis Mitte des Jahres 2011 in der Höhe von EUR 1,550.000,00. Zum 30.6.2011 sind wieder Zwischenabschlüsse vorzulegen und sollen dann weitere Entscheidungen für das 2. Halbjahr 2011 getroffen werden.*

Desweiteren ist der Beschluss über 1,550.000,00 Euro im Wesentlichen gleichlautend mit dem Beschluss vom Oktober 2008.

Beschluss vom August 2011, auszugsweise Wiedergabe: Gründe für die Beschlussfassung: Ing. ***10*** präsentiert dem Vorstand die Zwischenergebnisse zum 30.6.2011. Eine Verbesserung der wirtschaftlichen Situation ist nicht erfolgt. Obwohl insgesamt eine Verbesserung der allgemeinen Wirtschaftsleistung zu bemerken ist, trifft dies auf die ***20*** Gruppe nicht zu. Somit ist auch für das 2. Halbjahr 2011 mit einer Verlustsituation zu rechnen und daher weiterer Finanzierungsbedarf gegeben. Bei der Firma ***22*** GmbH wurde zwischenzeitig die Liquidation beschlossen. Für ***23*** Ist die Liquidation mit September 2011 vorgesehen. All diese Tatsachen belasten weiterhin das Budget. Ing. ***10*** rechnet für das 2. Halbjahr 2011 mit einem Finanzierungsbedarf von EUR 500.000,00.

Desweiteren ist der Beschluss über 500.000,00 Euro im Wesentlichen gleichlautend mit dem Beschluss vom Oktober 2008.

Beschluss vom März 2012, auszugsweise Wiedergabe: Gründe für die Beschlussfassung: Ing. ***10*** präsentiert die aktuelle Situation der ***20*** Gruppe. Wieder haben sich die Umsatzerwartungen In den Budgets nicht erfüllt. Seriöse und potentielle Kunden haben letzten Endes die von diesen erwarteten Umsatzzahlen nicht erfüllt. Die ***4*** befindet sich anhaltend in Liquiditätsproblemen und steht die Gesellschaft vor dem drohenden Aus (Insolvenz). In den nächsten Wochen und Monaten wird die Entwicklung dahingehend ausgelotet, welche Möglichkeiten alternativ zu einer Insolvenz bestehen. Die klare Prämisse ist darauf gerichtet ein Sanierungsverfahren in Eigenverwaltung zu beantragen und auch durchführen zu können. Für die Bf. wird für das Jahr 2012 ein Verlust erwartet. Zur Abdeckung dieses Verlustes (lt. Budgetzahlen ca. EUR 250.000,00) werden weitere liquide Mittel benötigt.

Desweiteren ist der Beschluss über 250.000,00 Euro im Wesentlichen gleichlautend mit dem Beschluss vom Oktober 2008.

Diese Beschlüsse ergeben in Summe 10,690.000,00 Euro, unstrittig sowohl aus Sicht des Finanzamtes, als auch der Bf. ist, dass tatsächlich 10,591.719,13 Euro an Zuschüssen geleistet wurden.

5. Erwägungen

In erster Linie wird auf die ausführliche Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes verwiesen, die wie hier dargestellt zum Bestandteil dieser Entscheidungsbegründung gemacht wird:

*„Die Beschwerde wird im Wesentlichen damit begründet, dass es seit dem Urteil des EuGH vom 28.3.1990, Rs. C-38/88 Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH grundsätzlich unstrittig sei, dass eine Verlustübernahme im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages keine Gesellschaftsteuerpflicht nach § 2 Z 2 KVG oder Z 4 auslöse, wenn dieser vor Feststellung der Verluste geschlossen würde, weiters werden Ausführungen von Dr. Johann Mühlehner in einem Artikel in SWK 23/24/1995, A 535 zitiert (hier wird die Ansicht vertreten, dass die Aussagen des EuGH auch bei Einzelfallverpflichtungen zur Verlustabdeckung gelte); diese Auffassung werde durch das EuGH-Urteil vom 01.12.2011, Rs C-492/10 Immobilien Linz" untermauert und durch diese Entscheidung wäre festgestellt worden, dass die Übernahme von Verlusten vor deren Eintritt, unabhängig von der Form der Verlustübernahmeverpflichtung, also nicht ausschließlich in Form eines Ergebnisabführungsvertrages, sondern auch mittels Einzelzusage, den Wert der Gesellschaftsrechte nicht erhöhen könne und keine Gesellschaftsteuerpflicht gegeben sei; derartige Verlustübernahmeverpflichtungen wären für die betroffenen Jahre 2008 bis 2012 stets im Vorhinein von der ***10*** Privatstiftung abgegeben worden (diese Beschlüsse wurden in Kopie der Beschwerde beigelegt); darüber hinaus sei bereits in der Stiftungsurkunde der ***10*** Privatstiftung v. 24.10.2000 unter Punkt IV. als Zweck der Stiftung die Leistung entsprechender Zuschüsse festgelegt worden (die maßgebliche Stelle wird in der Beschwerde zitiert); alleine daraus würde sich schon die rechtliche Verpflichtung der Privatstiftung zur Zuschussleistung an Tochtergesellschaften ergeben; der Bescheidebegründung, allfällige Gesellschafterbeschlüsse wurden nicht vorgelegt, wird entgegengehalten, dass bei der durchgeführten Außenprüfung die Vorlage entsprechender Nachweise nie verlangt worden wären, da der Prüfer von vornherein davon ausgegangen wäre, dass Gesellschaftsteuer zu entrichten wäre.*

Dazu ist zu sagen:

Die einzelnen Zuschüsse und deren Höhe sind unbestritten.

Zum Einwand, Gesellschafterbeschlüsse seien nicht vorgelegt worden, weil nie die Vorlage entsprechender Nachweise verlangt worden wären, ist festzuhalten, dass lt. Niederschrift v. 17.7.2014 vom Prüfungsorgan ausdrücklich bezüglich Vorhandensein von Gesellschafterbeschlüssen gefragt wurde und von der steuerlichen Vertretung die Vorlage abgelehnt wurde („Es gibt Gesellschafterbeschlüsse im Haus." Und: „.... ist es daher Momentan aus Vereinfachungsgründen nicht erforderlich zeitaufwendige Belegzusammenstellungen durchzuführen").

Nach § 2 Z 4 KVG unterliegen folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen: a) Zuschüsse. Eine Leistung ist dann freiwillig, wenn sie weder auf einer gesellschaftsvertraglichen, noch auf einer gesetzlichen Verpflichtung beruht. Der Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung ist nicht erforderlich; vielmehr reicht die objektive Eignung der Leistung, den Erfolg der Wertsteigerung zu bewirken (zB VwGH 19.4.1995, [93/16/0044](#), 28.9.1998, 95/16/0302 - 0305). Eine Werterhöhung liegt insbesondere dann vor, wenn ein Gesellschafter Leistungen zur Abdeckung von Verlusten erbringt (VwGH 3.10.1996, [95/16/0049](#), 0050). Bei Geldleistungen wird die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, im Regelfall zu bejahen sein (VwGH 19.4.1995, [93/16/0044](#), 3.10.1996, 95/16/0049).

Bei der Auslegung des Tatbestandes des § 2 Z 4 KVG sind auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG (RL 69/335/EWG), neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG (RL 2008/7/EG) zu beachten. Nach [Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b der RL 69/335/EWG](#) kann die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1 v. H. unterlagen, weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden. Nach [Artikel 3 Buchstabe h der RL 2008/7/EG](#) gilt als Kapitalzuführung die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Leistungen eines Gesellschafters, die keine Erhöhung des Kapitals mit sich bringen, sondern ihren Gegenwert in einer Änderung der Gesellschaftsrechte finden oder geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Ausschlaggebendes Kriterium dafür, ob ein Vorgang der Gesellschaftsteuer unterworfen werden kann, besteht darin, dass das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft verstärkt wird (EuGH 5.2.1991, [C-15/89](#)). Die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch einen ihrer Gesellschafter trägt zur Verstärkung des Wirtschaftspotenzials bei und ist als geeignet anzusehen, den Wert der Gesellschaftsanteile der Gesellschaft zu erhöhen (EuGH 1.12.2011, Rs [C-492/10](#)). Das Wirtschaftspotential der Beschwerdeführerin (Bf.) wurde unzweifelhaft durch die Zuschüsse um diesen Betrag gestärkt, da dieser Betrag endgültig in deren Vermögen übergegangen ist.

In dem von der Bf. genannten Urteil vom 28.3.1990, C-38/88 Rs Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH, hat der EuGH im Zusammenhang mit einem Ergebnisabführungsvertrag die Ansicht vertreten, dass dann, wenn der Gesellschafter Verluste aufgrund einer Verpflichtung übernimmt, die er schon vor deren Eintritt eingegangen war, sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens auswirken können und daher kein gesellschaftsteuerbarer Vorgang vorliegt.

In dem Urteil vom 1.12.2011, Rs C-492/10 Immobilien Linz & Co. KG, - in dem die Bf. eine Stützung ihres Vorbringens sieht - hatte der EuGH zu entscheiden, ob die Übernahme von Verlusten einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter nur dann einen Vorgang darstellt, der das Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft im Sinne von [Art. 4 Abs. 2 Buchst. b RL 69/335/EWG](#) nicht erhöht, wenn sie in Erfüllung eines vor dem Eintritt der Verluste geschlossenen Ergebnisabführungsvertrags erfolgt, oder ob dies auch der Fall ist, wenn sie in Erfüllung einer im Vorhinein eingegangenen Verpflichtung des Gesellschafters erfolgt, mit der nur die Abdeckung der zukünftigen Verluste der Gesellschaft sichergestellt werden soll. Der EuGH kam zu dem Schluss, dass die Erhebung von Gesellschaftsteuer auf den Vorgang der Übernahme der Verluste dieser Gesellschaft durch einen Gesellschafter nicht gerechtfertigt ist, da das Gesellschaftsvermögen nicht erhöht wird. Er führte aus (RZ 24): Diese Ausnahme ist dadurch gerechtfertigt, dass die Gesellschaft aufgrund der im Vorhinein von ihrem Gesellschafter zu ihren Gunsten eingegangenen Verpflichtung unabhängig von den Ergebnissen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit keine Verluste mehr verzeichnen kann, weil diese automatisch auf ihren Gesellschafter übertragen werden. In dem Fall, dass eine solche Verpflichtung vor der Feststellung der Verluste der Gesellschaft eingegangen worden ist, steht fest, dass die Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft keinen Einfluss auf ihr wirtschaftliches Potenzial haben.

Der Hinweis in der Beschwerde auf die Ausführungen von Dr. Johann Mühlehner in einem Artikel in SWK 23/24/1995, A 535 nützt der Bf. nichts, da die Bf. schon selbst darauf verweist, dass diese Auffassung durch das EuGH-Urteil v. 1.12.2011, C-492/10 untermauert würde. Den beiden Entscheidungen des EuGH (Rs Waldrich Siegen Werkzeugmaschinen GmbH und Rs Immobilien Linz GmbH & Co. KG) lag jeweils der Sachverhalt zugrunde, dass eine Verpflichtung zur Übernahme von Jahresverlusten begründet wurde, womit sich derartige Verluste nicht auf den Umfang des Gesellschaftsvermögens, also negativ auf das wirtschaftliche Potenzial der Gesellschaft auswirken. Die Verlustübernahmezusage muss sich daher auf den von der Gesellschaft erwirtschafteten unternehmensrechtlichen Jahresverlust beziehen.

Bei Leistungen (Zuschüsse) von Gesellschaftern, die weder dem Grunde noch der Höhe nach von der Feststellung eines Verlustes in einem Jahresabschluss abhängig sind, handelt es sich nicht um eine im Sinne der zitierten Rechtsprechung vor Feststellung eines Verlustes im Rahmen eines Jahresabschlusses eingegangene Verpflichtung zur Übernahme eines solchen Verlustes, sondern um die Verpflichtung zur Tragung eines die Gesellschaft treffenden Aufwandes, unabhängig davon, ob der Aufwand - ohne die Leistung der Gesellschafter - im Jahresabschluss der Gesellschaft zur Gänze oder zum Teil als verlustkausal zu Buche schlagen würde oder nicht. Solche Leistungen und damit im Zusammenhang erfolgte Verpflichtungen der Gesellschafter sind ergebnisunabhängig, womit sich allfällige künftige Verluste sehr wohl auf das Gesellschaftsvermögen auswirken und sind deshalb gesellschaftsteuerpflichtige Leistungen im Sinn des [§ 2 Z 4 KVG](#) (VwGH 13.12.2012, [2012/16/0133](#)).

Voraussetzung, dass eine Verlustübernahme nicht geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte der leistenden Gesellschafterin zu erhöhen, ist somit eine vor Feststellung des Verlustes im Rahmen des Jahresabschlusses eingegangene Verpflichtung zur Übernahme eines solchen Verlustes (BFG 20.10.2014, [RV/7102795/2014](#)).

*Bei den der Beschwerde beigelegten Beschlüssen handelt es sich, das ist unbestritten, um im Umlaufwege gefasste Vorstandsbeschlüsse der ***10*** Privatstiftung.*

*Diese Vorstandsbeschlüsse legen durch das dafür maßgebliche Organ nur den Willen auf Ebene der ***10*** Privatstiftung fest.*

In den Vorstandsbeschlüssen wird von zu erwartenden Verlusten gesprochen, ein weiterer Finanzierungsbedarf festgestellt und die Mittelzurverfügungstellung beschlossen.

Das ist eine Aufwandsabdeckung, die nach der Judikatur der Gesellschaftsteuer unterliegt. Die Zuschüsse sind keine Leistungen aufgrund einer im Vorhinein zugesagten Verpflichtung zur Übernahme des Verlustes im Rahmen des Jahresabschlusses. Hinzu kommt noch, dass gar keine Verlustabdeckung erfolgte, da die Zuschüsse nach dem festgestellten unbestrittenen Sachverhalt auf die Kapitalrücklage gebucht wurden und solchermaßen der Jahresverlust der Bf. überhaupt nicht tangiert war. Sie stehen auch in keinem Verhältnis zu den ausgewiesenen Jahresergebnissen.

Eine vor Feststellung des Verlustes im Rahmen des Jahresabschlusses eingegangene Verpflichtung gegenüber der Bf. zur Übernahme eines solchen Verlustes als Voraussetzung, dass eine Verlustübernahme nicht geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte der leistenden Gesellschafterin zu erhöhen, ist in den Vorstandsbeschlüssen nicht enthalten, kann daraus auch nicht abgeleitet werden. Eine darüber hinausgehende bindende Zusage der Gesellschafterin gegenüber der Bf., mit der die Bf. von vornherein in die rechtliche Position gesetzt wurde, die von ihr erwirtschaftete Verluste nicht tragen zu müssen, wurde nicht behauptet und konnte auch aus den vorgelegten Unterlagen nicht abgeleitet werden.

Der in der Beschwerde eingewendete in Punkt IV. der Stiftungsurkunde festgelegte Zweck der Stiftung erfüllt ebenso nicht die in der Judikatur festgelegten Voraussetzungen einer entsprechenden Verpflichtung. In einer Stiftungsurkunde ist die Stiftungserklärung enthalten, die die Rechtsgrundlage der Privatstiftung darstellt und eine einseitige Willenserklärung des Stifters ist. Sie hat zwingend den Stiftungszweck anzuführen. In Punkt IV. ist eine Aufzählung von verschiedenen Finanzierungsformen enthalten. Eine Übernahme von Jahresverlusten ist ebenso wenig enthalten wie eine Verpflichtung im Sinne der Judikatur.“

Darüber hinaus kommt noch folgendes:

Wesentliches Merkmal der Leistungen des § 2 Z. 4 KVG ist, dass sie freiwillig sein müssen. Freiwillig bedeutet "ohne gesetzliche Verpflichtung" und ohne Bereichungsabsicht. Diese

Abgrenzung ist notwendig, da der Gesellschafter eine Leistung erbringt, der keine „Gegenleistung“ im Sinne eines Leistungsaustausches, kein Äquivalent gegenübersteht. Der Gesellschafter leistet nicht, um der Gesellschaft etwas zu schenken oder freigebig zuzuwenden, sondern die Leistung soll der Gesellschaft zugute kommen, damit diese besser wirtschaften kann. Als freiwillige Leistung wird jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter an die Gesellschaft bezeichnet, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird. (VwGH 13.10.1966, 457/66; 16.12.1993, 92/16/0065). Über diese freiwillige Leistung hat der Gesellschafter einen erhöhten Gewinnanspruch, oder es verringert sich der Verlust der Gesellschaft. (Langheinrich/Ryda, Die steuerliche Behandlung eines auf Schuldnerlüssen basierenden Gewinnes, Finanz Journal Nr.3/2009, 98).

Nach seiner Zweckrichtung besteuert § 2 Z 4 KVG die Zuschüsse als Spezialfall der freiwillige Leistung eines Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft. Durch Zuschüsse wird das Vermögen der Kapitalgesellschaft zur Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks vermehrt. Freiwillig ist ein Zuschuss auch gegenüber einer überschuldeten Kapitalgesellschaft, wenn damit die Erfüllung des Gesellschaftszwecks verfolgt wird. Die Zuschüsse sollen dazu bestimmt sein, einer Stärkung des Gesellschaftsvermögens zu dienen, und gerade das Ziel verfolgen, die Gesellschaft wieder flott und zu einer mit Gewinn arbeitenden Gesellschaft zu machen. (VwGH 06.10.1994, [93/16/0103](#)).

Die Bf. hat auf EuGH 1.12.2011, [C-492/10 Immobilien Linz & Co. KG](#) zur Stärkung ihres Vorbringens verwiesen. In diesem Urteil unterscheidet der EuGH den Fall,

- Übernahme der Verluste die auf einem vor ihrem Eintritt geschlossenen Ergebnisabführungsvertrag beruht: keine Gesellschaftsteuerpflicht, da Verpflichtung zur Verlustübernahme besteht, wirken sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Vermögens aus (EuGH 1.12.2011, [C-492/10 Immobilien Linz & Co. KG](#), Rn 22).
- Übernimmt der Gesellschafter die Verluste der Gesellschaft aufgrund einer Verpflichtung, die er vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangen ist, bedeutet dies ebenfalls keine Gesellschaftsteuerpflicht, da eine solche Verpflichtung bedeutet, dass sich künftige Verluste der Gesellschaft nicht auf den Umfang ihres Vermögens auswirken werden. (EuGH 1.12.2011, [C-492/10 Immobilien Linz & Co. KG](#), Rn 23).
- Voraussetzung, dass keine Gesellschaftsteuerpflicht im Fall der Verlustübernahme durch einen Gesellschafter eintritt, ist, dass die Gesellschaft unabhängig von den Ergebnissen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit keine Verluste mehr verzeichnen kann, weil diese automatisch auf ihren Gesellschafter übertragen werden; dass die Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft keinen Einfluss auf ihr wirtschaftliches Potential haben. (EuGH 1.12.2011, [C-492/10 Immobilien Linz & Co. KG](#), Rn 24).

Gerade diese Voraussetzung liegt aber in vorliegender Beschwerdesache nicht vor. Bereits 2008 legte der Geschäftsführer dem Stiftungsvorstand Zwischenabschlüsse vor, aus denen erkennbar war, dass für das Jahr 2008 wieder mit negativen Jahresergebnissen zu rechnen ist, womit weiterer Finanzierungsbedarf zur Abdeckung der zu erwartenden Verluste besteht. Für 2009 rechnete der Geschäftsführer für das 2. Halbjahr mit einem positiven Ergebnis, sodass vorläufig davon ausgegangen wurde, dass kein weiterer Finanzierungsbedarf notwendig werde, im Juli wurde dann festgestellt, dass der zu Beginn des Jahres erwartete Aufschwung nicht stattfand, daher rechnete man neuerlich mit Verlusten. Im Jänner 2010 wurde berichtet, dass die Umsatzzahlen leider weiterhin nicht zufriedenstellend sind und die Erholung der Wirtschaft auf sich warten lässt, daher sei weiterhin mit einer negativen Entwicklung zu rechnen. Im Jahr 2011 wurden keine positiven Ergebnisse erwartet, eine Gesellschaft der Gruppe wurde liquidiert, was die angespannte Situation der Gruppe weiter belastete, usw. Jeweils im Jänner und im August eines Jahres wurde von der Gesellschafterin der Beschluss gefasst, je nach Finanzierungsbedarf Zuschüsse in unterschiedlicher Höhe zu leisten. Hätte die Gesellschafterin, die ***10*** Privatstiftung, tatsächlich die Verluste der Gesellschaft aufgrund einer Verpflichtung, die sie vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangen ist, übernommen, hätte die Bf. unabhängig von den Ergebnissen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit keine Verluste mehr verzeichnen können, weil diese automatisch auf die ***10*** Privatstiftung übertragen worden wären.

Gerade aus den von der Bf. vorgelegten Umlaufbeschlüssen ergibt sich, dass die Zuschüsse zur Verlustabdeckung von der ***10*** Privatstiftung je nach den Ergebnissen der wirtschaftlichen Tätigkeit der Bf. geleistet wurden und nicht aufgrund einer vor Eintritt der Verluste eingegangenen Verpflichtung, die Verluste, „*koste es, was es wolle*“, zu übernehmen. Aus den vorgelegten Beschlüssen kann auch kein „Automatismus“ in der Übernahme der Verluste durch die Gesellschafterin entdeckt werden, eher im Gegenteil, der Geschäftsführer erwartet eine Verlustsituation aufgrund derer das Finanzierungsvolumen berechnet wird, man hofft halbjährlich auf ein positives Ergebnis, sodass kein weiterer Finanzierungsbedarf notwendig sein wird, dann findet der wirtschaftliche Aufschwung nicht statt, es wird sogar notwendig, eine Gesellschaft der Gruppe zu liquidieren usw. Der vorliegende Sachverhalt entspricht gerade nicht der „Ausnahme“, die in beiden genannten EuGH-Urteilen genannt wird, von dem Grundsatz, dass durch die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen ihrer Gesellschafter das Gesellschaftsvermögen erhöht wird. (EuGH 1.12.2011, C-492/10 *Immobilien Linz & Co. KG*, Rn 21 Rn 24).

6. Schlussfolgerung

Die ***10*** Privatstiftung hat die Zuschüsse an die Bf. in den Jahren 2008 bis 2012 nicht aufgrund einer Verpflichtung, die sie vor Eintritt der Verluste einging, sondern aufgrund der Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit der Bf. geleistet. Durch diese Zuschüsse der ***10*** Privatstiftung wurde das Vermögen der Bf. zur Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks vermehrt. In den Umlaufbeschlüssen verpflichtete sich die ***10*** Privatstiftung zur Tragung eines

Aufwandes der Bf. Wie aus den Begründungen zu den Umlaufbeschlüssen ersichtlich, sollten diese Zuschüsse dazu bestimmt sein, der Stärkung des Gesellschaftsvermögens der Bf. zu dienen, sie verfolgten geradezu das Ziel, die Gesellschaft (die Gruppe) wieder flott und zu einer mit Gewinn arbeitenden Gesellschaft zu machen. (VwGH 06.10.1994, [93/16/0103](#)).

Aus diesen Gründen erfolgte die Festsetzung der Gesellschaftsteuer für diese Zuschüsse durch das Finanzamt zu recht, weswegen die Beschwerde als unbegründet abzuweisen war.

7. Unzulässigkeit 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG ist eine Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 9. Februar 2021