



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Exinger GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1013 Wien, Renngasse 1/Freyung, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 30. Juni 2003, ErfNr. betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Auf Grund einer Anfrage betreffend einen Kredit in Höhe von \$ 50.000.000,00 lt. Jahresabschluss vom 31. Dezember 1998 (*ErfNr. Akt S 79*) übermittelte die M.AUSTRIAAG dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) am 26. Juli 1999 die Kopie einer, in englischer Sprache verfassten und von der M.AUSTRIAAG (the "Borrower") und der S.Inc.. (the "Lender") unterfertigten, mit 18. November 1998 datierten "Promissory Note" über \$ 50.000.000,00.

Diese "Promissory Note" wurde vom FAG gesondert unter der ErfNr. unter dem Betreff "Gesellschafterdarlehen" aufgenommen.

Am 3. März 2003 holte das FAG von der Finanzlandesdirektion für Wien Niederösterreich und Burgenland eine Übersetzung der "Promissory Note" ein.

Diese Übersetzung lautet wie folgt:

"PROMISSORY NOTE"
(*Schuldschein*)

\$ 50.000.000,00 Datum: 18. November 1998

BEI SICHT verpflichtet sich hiermit die unterzeichnete M.AUSTRIAAG (der „Kreditnehmer“), für den erhaltenen Wert an die Order von S.Inc.. (der „Kreditgeber“) an deren Sitz im World Financial Center, NewYork, den Kapitalbetrag von fünfzig Millionen Dollar (\$50,000.000,00) zu zahlen. Die Unterzeichnete verpflichtet sich weiters auf den unbezahlten Kapitalbetrag ab dem Datum dieser Promissory Note bis zur Bezahlung Zinsen zu einem kommerziell angemessenen Zinssatz p.a. zu zahlen, der zwischen dem Kreditnehmer und dem Kreditgeber jeweils vereinbart wird, wobei die Zinsen monatlich und bei Fälligkeit zahlbar sind.

Der Kreditnehmer ist hiermit ermächtigt, zu jeder Zeit und nach Bedarf ohne Mitteilung an den Kreditgeber (auf eine derartige Mitteilung wird vom Kreditgeber ausdrücklich verzichtet), jedwede zu irgendeinem Zeitpunkt vom Kreditgeber dem Kreditnehmer geschuldeten Verbindlichkeiten gegen sämtliche Verpflichtungen des Kreditnehmers aufgrund dieser Promissory Note aufzurechnen bzw. anzurechnen, gleich ob der Kreditnehmer eine Forderung gemäß dieser Note oder anderweitig gestellt hat oder nicht und obwohl derartige Verpflichtungen unter Umständen noch nicht fällig sind. Der Kreditnehmer erklärt sich bereit, den Kreditgeber unverzüglich nach einer jeden derartigen Aufrechnung bzw. Anrechnung zu informieren, wobei die Unterlassung einer solchen Mitteilung die Gültigkeit der Aufrechnung bzw. Anrechnung nicht berührt. Diese Rechte des Kreditnehmers bestehen zusätzlich zu allen sonstigen Rechten und Rechtsmitteln (einschließlich, jedoch nicht beschränkt auf sonstige Aufrechnungsrechte), die der Kreditnehmer innehaben mag.

Die Zahlung des Kapitalbetrages und der Zinsen erfolgt in der Währung der Vereinigten Staaten von Amerika, die zu der jeweils gegebenen Zeit zum Begleich von öffentlichen und privaten Schulden gesetzliches Zahlungsmittel ist, sowie in New York City frei verfügbaren Mitteln.

Der Kreditnehmer verpflichtet sich, im Falle der Nichtzahlung bzw. eines Zahlungsverzugs aufgrund dieser Promissory Note, die Kosten der Beitreibung, einschließlich angemessener Anwaltshonorare, zu zahlen.

Die Frist und die Bestimmungen dieser Note unterliegen den anwendbaren Gesetzen des Staates New York.

ZU URKUND DESSEN hat die Unterzeichnete veranlaßt, daß diese Promissory Note durch ihre ordnungsgemäß bevollmächtigten Vertreter unterfertigt wird.

*M.AUSTRIAAG
(2 unleserliche Unterschriften)*

*S.Inc..
(2 unleserliche Unterschriften)“*

Am 31. März 2003 erging unter Bezugnahme auf die "Promissory Note" folgende Anfrage des FAG an die Berufungswerberin (Bw.), auf welche die M.AUSTRIAAG mit 25. September 1999 gemäß § 2 UmwG durch Übertragung des Unternehmens umgewandelt wurde:

"Wo wurde der kaufmännische Verpflichtungsschein errichtet? [im Inland (= Österreich) oder Ausland?]

Wurde der kaufmännische Verpflichtungsschein im Sinne des § 16 Abs. 3 GebG 1957 im Inland (=Österreich) dem Wechselnehmer oder einem Indossatar übergeben oder mit einem Indossament oder einem Akzept versehen oder gelangte der Wechsel im Inland (=Österreich) zum amtlichen Gebrauch? Wenn ja, wann ? (Datum?)“

In Beantwortung dieser Anfrage teilte die Bw. mit, dass die Promissory Note keine Orderklausel ("oder an Order") aufweise und daher nicht als (gekorenes) Orderpapier gemäß § 363 Abs. 1 HGB angesehen werden könne.

Vielmehr berechtere die Promissory Note vom 18. November 1998 nur eine namentlich genannte Person, nämlich die S.Inc.. New York und sei daher als Namenspapier nicht gemäß § 33 TP 22 Abs. 5 GebG gebührenpflichtig.

Da hinsichtlich des Ortes der Errichtung der Promissory Note keine Beantwortung erfolgte, erging diesbezüglich eine neuerliche Anfrage des FAG.

In Beantwortung dieser Anfrage verwies die Bw. auf ihre bestehende Rechtsanschauung, wonach die Promissory Note nicht der Wechselgebühr unterläge und meinte es wären detektivische Nachforschungsarbeiten notwendig, um die seinerzeit beteiligten Personen aufzuspüren bzw. um die Akten, die sich zum Großteil nicht mehr in Österreich befinden dürften, einzusehen.

In der Folge setzte das FAG mit Gebührenbescheid vom 30. Juni 2003 gegenüber der Bw. betreffend "Kaufmännischer Verpflichtungsschein vom 18. November 1998 über US\$ 50,000.000,00, abgeschlossen zwischen MI.Ltd. London und S.Inc., New York" ausgehend vom Zollwertkurs zum 30. Oktober 1998 für \$ 50,000.000,00 (=S 579.550.000,00 (entspricht € 42.117.541,04)) eine Gebühr gemäß § 33 TP 22 Abs. 5 GebG mit 0,125% der Bemessungsgrundlage, somit in Höhe von € 52.646,93 fest.

In der Begründung verwies das FAG auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. 12. 2000, 97/16/0506 und stellte fest, dass die verfahrensgegenständliche Urkunde eine Orderklausel ("To the order of S.Inc.....) enthalte.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bw. ein, dass die in Frage stehende Promissory Note als Namenspapier ausgestaltet sei, da sie nur einen Begünstigten, S.Inc., New York, nenne. Die englische Wortfolge „to pay to the order of S.Inc., New York,“ sei im deutschen mit „zahlbar an“ zu übersetzen (vgl Pons, Fachwörterbuch Recht, 2. Auflage 1998, Ernst Klett Verlag). Eine Orderklausel sei ein Vermerk, der ein gekorenes Orderpapier, wie zB einen kaufmännischen Verpflichtungsschein durch Indossament übertragungsfähig mache. Zu diesem Zweck habe das gekorene Orderpapier auf den Namen des ersten Berechtigten *oder* dessen Order zu lauten. Der Erstberechtigte könne durch schriftliche Anordnung (Order) auf dem Papier, das sogenannte Indossament, einen nächsten Berechtigten bezeichnen, diesen wieder an einen anderen Berechtigten und so weiter (vgl Roth, Wertpapierrecht, 2. Auflage 1999, 10; Holzhammer, Österreichisches Handelsrecht 1, Linz 1982, 188; Straube, HGB- Kommentar 1. Band, 2. Auflage § 363 Rz 7).

Die Promissory Note vom 18. November 1998 sei nach US-amerikanischem Recht errichtet worden und nicht auf Grund einer Orderklausel übertragbar.

Die Wortfolge "pay to the order of" sei, wie bereits erwähnt, lediglich eine stilisierte Formulierung, die die direkte Zahlung an S.Inc.. verdeutlichen solle und ändere am Rechtcharakter der Note nichts, selbst wenn sie fehlen würde. Sämtliche Zahlungen aus dem Dokument hätten in USD zu erfolgen und seien in den USA zu erfüllen. Da nach US-Recht keine Übertragbarkeit durch Ordervermerk möglich sei, sei der Tatbestand gem § 33 TP 22 Abs 5 GebG nicht erfüllt.

Darüber hinaus sei in Abs 2 des Dokuments eine Verrechnungsvereinbarung zwischen der M.AUSTRIAAG und S.Inc., New York, vorgesehen, die für einen kaufmännischen Verpflichtungsschein iSd österreichischen HGB schädlich sei. Gemäß § 363 Abs 1 HGB könnten nämlich Anweisungen, die auf einen Kaufmann über die Leistung von Geld, Wertpapier oder anderen vertretbaren Sachen ausgestellt seien, nur dann als Verpflichtungsschein gelten, wenn die Leistung nicht von einer Gegenleistung abhängig gemacht werde. Die Verrechnungsvereinbarung berechtige den Schuldner, jederzeit und ohne vorherige Information des Gläubigers gegen den Selbigen bestehende Verpflichtungen gegen die in der Promissory Note genannte Schuld zu verrechnen. Dass dies mit der Natur einer abstrakten Zahlungsverpflichtung, wie ein kaufmännischer Verpflichtungsschein, nicht vereinbar sei, habe die Behörde rechtswidrig zu berücksichtigen unterlassen.

Zur Frage der Auslandsurkunde meinte die Bw., dass nach den ihr vorliegenden Indizien, wie zB die Leistungserfüllung der Verpflichtung in USD, der Leistungsort USA sowie der Gerichtsstand New York, USA von einer Auslandsurkunde ausgegangen werden könne. Im gegenständlichen Bescheid sei nicht zu erkennen, auf Grund welcher Ergebnisse aus dem Ermittlungsverfahren die Behörde vom Vorliegen einer Inlandsurkunde ausgehe. Eine entsprechende Begründung fehle im Bescheid.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Dezember 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung dazu führte das FAG im Wesentlichen aus, dass im gegebenen Fall wohl eine Übersetzung im Zusammenhang mit dem ganzen Text und nicht bloß eine abstrakte Übersetzung eines einzelnen Begriffes geboten sei.

Zur Übersetzung "zahlbar an Order" dränge nicht nur die Bezeichnung "promissory note" sondern wohl auch der Textbeginn "on demand". Weiters habe das Finanzamt über die Finanzlandesdirektion eine Übersetzung angefordert in der mit "an die Order von" übersetzt werde.

Die im zweiten Absatz der Urkunde enthaltene Aufrechnungs- bzw. Anrechnungsmöglichkeit sei keine Gegenleistung im Sinne des § 363 HGB und stehe einer abstrakten Zahlungsverpflichtung somit nicht entgegen.

Zu den von der Bw. behaupteten Indizien für eine Auslandsurkunde meinte das FAG, dass die M.AUSTRIAAG auf die Anfrage des Finanzamtes vom 15.7.1999 eine, "Kopie des

Kreditvertrages (Promissory Note)" übersandt habe. Die Bw. habe die Anfrage vom 31.3.2003, wo der kaufmännische Verpflichtungsschein errichtet worden sei, nicht beantwortet, weil ihrer Ansicht nach keine Gebührenpflicht gegeben wäre. Die Beantwortung der nochmaligen Anfrage vom 9.5.2003 lehnte die Bw. mit Hinweis auf detektivische Forschungsarbeiten ab. Die Pflicht zur Aufbewahrung von Belegen betrage allerdings sieben Jahre.

In dem dagegen rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag meinte die Bw., dass die Übertragung durch Indossament bei der Errichtung der Promissory Note vom 8.11.1998 gar nicht vorgesehen gewesen sei. Die Promissory Note sei nach US amerikanischem Recht errichtet worden und dieses sehe eine Übertragung an einen Dritten allein aufgrund der Wortfolge "to pay to the order of" nicht vor.

Die gewählte Wortfolge diene, wie in der Berufung ausgeführt lediglich als stilistische Verdeutlichung der direkten Zahlung an S.Inc., New York an dessen Sitz. Zur Verrechnungsvereinbarung in Absatz zwei der Promissory Note meinte die Bw., dass der Annahme, dass es sich bei dieser Verrechnungsvereinbarung nicht um eine Gegenleistung im Sinne des § 363 HGB handle, in keinsten Weise gefolgt werden könne.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die Promissory Note nach dem Parteiwillen als ausschließliche Zahlungsverpflichtung zwischen den beiden Parteien errichtet worden sei. Eine allenfalls missverständliche Formulierung bei der Übersetzung ändere an diesem Parteiwillen nichts. Dass dieses Verständnis dem Vertragsabschluss zu Grunde gelegen sei, lasse sich auch aus Absatz zwei der Promissory Note ableiten. Darin sei eine Verrechnungsvereinbarung enthalten, die eine Übertragung der Zahlungsverpflichtung an Dritte wirtschaftlich betrachtet ausschließe, da im Wirtschaftsleben niemand am Erwerb einer betragsmäßig nicht sicher feststehenden Zahlungsverpflichtung interessiert sein könne. Weiters könne auch der steuerliche Vertreter als Zeuge belegen, dass der Parteiwille bei Abschluss der Note ausschließlich auf eine zwischen genau den zwei Vertragsparteien bestehende Zahlungsverpflichtung gerichtet gewesen sei. Die Note sei nämlich im Verhältnis zwischen den konzernial verbundenen Parteien aus aufsichtsrechtlichen Gründen errichtet worden und sei von Anbeginn an nicht auf die Übertragung an einen Dritten gerichtet gewesen.

In richtiger Betrachtung sei kein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft vorgelegen. Die Frage der Errichtung der Urkunde sei somit zweitrangig. In diesem Sinne seien auch die Anfragen des Finanzamtes vom 31.3.2003 und vom 9.5.2003 beantwortet worden. Das Finanzamt habe dennoch mit Bescheid vom 30.6.2003 das Vorliegen einer gebührenpflichtigen Urkunde angenommen, ohne dies durch entsprechende Ermittlungshandlungen zu konkretisieren. Es reiche nämlich für die Annahme des Vorliegens einer die Gebührenpflicht begründeten Urkunden nicht aus, dass der steuerliche Vertreter gefragt werde ob eine Urkunde vorliege.

Die Antwort des steuerlichen Vertreters, dass der Gebührentatbestand nicht erfüllt sei, könne keine Urkunde ersetzen. Das Finanzamt hätte daher Zeugen einvernehmen müssen oder in einer anderen geeigneten Weise dem Sachverhalt nachgehen müssen. Es sei jedoch ohne Grundlage davon ausgegangen worden, dass die Siebenjahresfrist der Urkundenaufbewahrung nicht erfüllt worden sei (was voraussetze dass eine österreichische Beurkundung überhaupt vorgelegen gewesen wäre, was bestritten werde), und zudem, dass das Vorliegen einer Kopie als Indiz dafür zu werten sei, dass die Originalurkunde in Österreich gewesen wäre. Dieses pauschale Vorgehen sei eindeutig rechtswidrig und führe schon aus dieser Sicht zur Rechtswidrigkeit des Bescheides.

Der in der Berufung gestellte Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde mit Eingabe vom 16. April 2008 zurückgenommen.

Mit dieser Eingabe wurde von der Bw. auch mitgeteilt, dass der Frage nachgegangen werde, ob die Urkunde überhaupt im Inland errichtet worden sei.

Anlässlich einer telefonischen Rückfrage am 5. März 2009 erklärte der Vertreter der Bw. gegenüber dem UFS, dass trotz intensiven Bemühens noch nicht festgestellt werden konnte, wo die Promissory Note beurkundet worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund des § 33 TP 8 Abs. 1 GebG unterliegen nach Maßgabe des III. Abschnittes des GebG Darlehensverträge nach dem Werte der dargeliehenen Sache einer Gebühr von 0,8 v.H. Nach Abs. 2 Z 3 leg.cit. unterliegen Darlehensverträge, die den Voraussetzungen für die Gebührenfreiheit von Kreditverträgen gemäß § 33 Tarifpost 19 Abs. 4 sinngemäß entsprechen, nicht der Gebühr.

Nach § 33 TP 19 Abs. 4 Z 2 GebG sind ua. Verträge über Kredite an Kreditinstitute, die zum Kreditgeschäft (§ 1 Abs. 2 Z 3 KWG) berechtigt sind gebührenfrei.

Auf Grund des § 33 TP 22 Abs. 1 GebG unterliegen im Inland oder Ausland ausgestellte, gezogene und eigene Wechsel, sowohl mit bestimmter Zahlungsfrist als auch auf Sicht oder auf eine bestimmte Zeit nach Sicht der Gebühr von 1/8 v. H. der Wechselsumme.

Für im Ausland ausgestellte und ausschließlich im Auslande zahlbare Wechsel ermäßigt sich nach Abs. 4 leg.cit. die unter Abs. 1 festgesetzte Gebühr auf die Hälfte. Wird ein solcher Wechsel nachträglich im Inlande zahlbar gemacht oder gelangt er im Inlande zu einem amtlichen Gebrauche, so ist beim Eintritt dieses Umstandes die Gebühr auf das unter Abs. 1 festgesetzte Ausmaß zu ergänzen.

Auf Grund des Abs. 5 leg.cit stehen dem Wechsel Anweisungen auf einen Kaufmann und Verpflichtungsscheine eines Kaufmannes gleich, wenn sie an Order lauten und über eine

Geldleistung ausgestellt sind.

In den Materialien zur Gebührengesetznovelle 1988 ist dazu ua. ausgeführt, dass durch die Bestimmungen des § 33 TP 22 Abs. 5 GebG kaufmännische Papiere, die handelsrechtlich eine dem Wechsel ähnliche Funktion haben, gebührenrechtlich gleich wie diese behandelt werden sollen. Die Gleichbehandlung mit dem Wechsel sollen nur mehr die gemäß § 363 HGB indossierbaren und auf Geldleistungen beschränkbaren Anweisungen auf einen Kaufmann und Verpflichtungsschein von einem Kaufmann umfassen.

Gemäß § 16 Abs. 1 GebG entsteht die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird,

1. bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften,
 - a) wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Unterzeichnung;
 - b) wenn die Urkunde von einem Vertragsteil unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Aushändigung (Übersendung) der Urkunde an den anderen Vertragsteil oder an dessen Vertreter oder an einen Dritten;
2. bei einseitig verbindlichen Rechtsgeschäften,
 - a) wenn die Urkunde nur von dem unterzeichnet wird, der sich verbindet, im Zeitpunkte der Aushändigung (Übersendung) der Urkunde an den Berechtigten oder dessen Vertreter;
 - b) wenn die Urkunde auch von dem Berechtigten unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Unterzeichnung.

Nach Abs 3 leg.cit. entsteht die Gebührenschuld 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 hierbei um einen unvollständigen Wechsel, so entsteht die Gebührenschuld im Zeitpunkt der Vervollständigung.

Werden in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte derselben oder verschiedener Art, die nicht zusammenhängende Bestandteile des Hauptgeschäftes sind, abgeschlossen, so ist nach § 19 Abs. 2 GebG die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten. Dies gilt aber nicht für die in der Urkunde über das Hauptgeschäft zwischen denselben Vertragsteilen zur Sicherung oder Erfüllung des Hauptgeschäftes abgeschlossenen Nebengeschäfte und Nebenverabredungen, gleichgültig, ob das Hauptgeschäft nach diesem Gesetz oder einem Verkehrssteuergesetz einer Gebühr oder Verkehrssteuer unterliegt.

Anweisungen, die auf einen Kaufmann über die Leistung von Geld, Wertpapieren oder anderen vertretbaren Sachen ausgestellt sind, ohne dass darin die Leistung von einer Gegenleistung abhängig gemacht ist, können nach § 363 Abs. 1 HGB durch Indossament übertragen werden, wenn sie an Order lauten. Dasselbe gilt von Verpflichtungsscheinen, die

von einem Kaufmann über Gegenstände der bezeichneten Art an Order ausgestellt sind, ohne dass darin die Leistung von einer Gegenleistung abhängig gemacht ist.

Da das Gebührengesetz keine Begriffsbestimmung des Wechsels enthält, ist hiefür das Wechselgesetz 1955, BGBI 49, in der derzeit geltenden Fassung maßgebend.

Nach Art 1 des Wechselgesetzes ist ein Wechsel eine unbedingte Anweisung, einen bestimmten Geldbetrag an den Aussteller (beim eigenen Wechsel) oder an einen Dritten (= Begünstigten) an einem festgesetzten Tag zu bezahlen. Die Zahlungsanweisung wird durch die Annahme (= Akzept) des Schuldners rechtsverbindlich.

Der Wechsel wird als ein in gesetzlich bestimmter Form mit der Bezeichnung als Wechsel ausgestelltes, ein unbedingtes und selbstständig verpflichtendes (abstraktes) Geldsummenversprechen enthaltendes Wertpapier, das regelmäßig zum Umlauf durch Indossament geeignet ist, definiert (OGH vom 28. April 1976, 1 Ob 582/76) (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band I, Stempel und Rechtsgebühren, Rz 1 zu § 33 TP 22 GebG).

Der Gebührentatbestand ergibt sich selbst nicht schon aus § 33 TP 22 GebG, sondern erst unter Bedachtnahme auf die Regelung über den Zeitpunkt der Entstehung der Gebührenschuld im § 16 Abs 3 GebG (vgl VwGH vom 5. April 1984, 83/15/0014) (Fellner, aaO, Rz 2 zu § 33 TP 22 GebG).

Voraussetzung, dass es sich bei der hier gegenständlichen Promissory Note [Anm: *Schuldschein; Eigenwechsel, Solawechsel (Dietl/Lorenz: Wörterbuch für Recht, Wirtschaft und Politik⁶⁾*] um einen Wechsel im Sinne des § 33 TP 22 GebG handelt, ist, dass ein Wechsel im Sinne des Abs. 1 leg.cit. oder ein kaufmännisches Wertpapier im Sinne des Abs. 5 leg.cit. vorliegt.

Dazu ist auf Grund der Auslandsberührung vorweg zu klären, welches Recht anzuwenden ist.

Fragen des Kollisionsrechts sind hier gemäß § 50 Abs 2 IPRG nach diesem Gesetz in seiner Fassung vor der Neufassung des § 35 IPRG und der Aufhebung der §§ 36 bis 45 IPRG durch das BG BGBl I 1999/18 zu beurteilen, weil die Vertragsbeziehung vor dem 1.12. 1998 begründet wurde.

Selbst wenn der Vertrag nach dem 31.11.1998 zustande gekommen wäre, käme es zu keiner anderen Beurteilung, da das EVÜ Verpflichtungen aus Wechsel (bills of exchange, lettres de change), Schecks (cheques, chèques) und Eigenwechsel (promissory notes, billets à ordre) und anderen handelbaren Wertpapieren von seinem Anwendungsbereich ausnimmt.

Für den Wechsel bestehen im Wechselgesetz (Art 91-98) eigene Kollisionsnormen, welchen im Verhältnis zum "Vertragsausland" (das sind insbesondere Länder des anglo-amerikanischen Rechtskreises) umfassende Bedeutung zukommt. Sofern dies am Wechsel zum Ausdruck

gebracht ist, wird die Vereinbarung einer abweichenden Rechtswahl als zulässig erachtet. (siehe Hauser, Österreichisches Wechsel- und Scheckrecht², Rz. 212 und 215/1; Reithmann/Martiny, Internationales Vertragsrecht⁵, Rz 175 S 171).

Auf Grund der beurkundeten Rechtswahl ist die gegenständliche Promissory Note nach dem Recht des Staates New York zu beurteilen.

Fraglich ist somit, ob es sich bei der gegenständlichen Promissory Note um einen Wechsel nach anglo-amerikanischem Recht handelt und wenn ja, ob ein Wechsel nach anglo-amerikanischem Recht den Tatbestand des § 33 TP 22 Abs. 1 GebG erfüllt.

Soweit ausländisches Recht von abgabenrechtlicher Relevanz ist, trifft die Abgabenbehörden eine entsprechende Ermittlungspflicht. Soweit allerdings Sachverhaltselemente im Ausland wurzeln, trifft den Abgabepflichtigen insbesondere wegen seiner größeren Nähe zu den entsprechenden Beweismitteln einerseits und wegen der eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörden andererseits eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Dies gilt auch hinsichtlich solcher Sachverhaltselemente, die im ausländischen Recht ihre Grundlage haben (RV/0182-F/03 vom 10. Mai 2005).

Zum hier maßgeblichen Recht des Staates New York und zur Vergleichbarkeit der Promissory Note mit dem inländischen Wechsel ist Folgendes zu sagen:

Der Wechsel als Handelspapier zeichnet sich durch seine Internationalität aus. Seine überstaatliche Bedeutung hat jedoch ihren Ausdruck nicht in einem einheitlichen weltweiten Wechselrecht gefunden. Vielmehr gibt es weltweit grundsätzlich zwei Wechselrechtssysteme. Das Genfer einheitliche Wechselrecht einerseits wurde nahezu von allen kontinentaleuropäischen Ländern und von einigen außereuropäischen Staaten unterzeichnet und ratifiziert. Andererseits gelten im angloamerikanischen resp. anglosächsischen Rechtsbereich für Nordamerika der Uniform Commercial Code [*Anm.: Einheitliches Handelsgesetz (Dietl/Lorenz: Wörterbuch für Recht, Wirtschaft und Politik⁶)*] und für England die Bill of Exchange Act von 1882 (Claudia Sieber, Schweizerischer Wechsel - U.S. Bill of Exchange und Promissory Note, Diss. Zürich 1995, S 1).

Das Genfer Wechselrechtssystem wurde errichtet vor dem Hintergrund der nicht überwindbaren Konkurrenz des angloamerikanischen Wechselrechtssystems. Dessen Wechselrechtstypen sind gerade keine alia, sondern Gleichartiges, von dem es sich abzugrenzen galt. Alle diese Wechseltypen erfüllen als abstrakte Anweisungen bzw. Schuldversprechen dieselbe ökonomischen Funktionen (siehe Peter Bülow, UNCITRAL-Konvention über internationale Wechsel und Genfer Wechselrechtsabkommen, ÖBA 1993, 591, 5.6 Aliud?).

Das amerikanische Wechselrecht ist in Artikel 3 im "Einheitlichen Handelsgesetz", dem Uniform Commercial Code (UCC) geregelt. Der Regelungsbereich des UCC unterliegt der einzelstaatlichen Gesetzgebung. Das New Yorker Wechselrecht ist zur Hauptsache vom New Yorker UCC (NYUCC) geregelt (siehe Sieber, aaO, S 7).

Artikel 3 UCC, der 1990 umfassend überarbeitet wurde, unterscheidet im Bereich der negotiable instruments zwischen vier Arten von Wertpapieren: notes, certificates of deposit, drafts und checks. Eine note (auch promissory note) ist ein schriftliches Schuldanerkenntnis, bei dem sich der Aussteller (üblicherweise ein Kreditnehmer oder Käufer) verpflichtet, eine Geldsumme an den Kreditgeber bzw. den Inhaber zu einer bestimmten Zeit oder auf Anforderung zu zahlen.

Auch in den USA besteht der Zweck von Wertpapieren darin, zur Erleichterung des wirtschaftlichen Verkehrs einen einwendungs- und einredefreien Erwerb bei Übertragung an einen Dritten zu ermöglichen. Grundsätzlich kann ein Wertpapier und die in dem Papier verkörperte Forderung ebenso wie nach deutschem Recht auf zwei Arten übertragen werden. Bei der ersten Übertragungsart wird lediglich die Forderung abgetreten (assignment); der Erwerber erwirbt die Forderung behaftet mit allen Einwendungen und Einreden, die gegenüber dem Abtretenden begründet waren. Hierauf findet Artikel 3 UCC grundsätzlich keine Anwendung.

Bei der zweiten Übertragungsart wird die Forderung durch sachenrechtliche Übertragung des Eigentums am Papier übertragen (das Recht aus dem Papier folgt dem Recht am Papier). Das sachenrechtliche Konzept der Übertragung des Eigentums an dem Papier ermöglicht den einwendungsfreien Erwerb. Hierin liegt auch in den USA das besondere Kennzeichen der Wertpapiere im engeren Sinne. Die Übertragung wird durch den Akt der „negotiation“, d. h. Übergabe des Papiers unter Einhaltung bestimmter Formerfordernisse, sowohl im Hinblick auf das übertragene Papier als auch auf den Übertragungsakt selbst, vorgenommen.

Voraussetzung für die Übertragbarkeit von Wertpapieren ist in erster Linie die Einhaltung bestimmter Formerfordernisse. Nach Artikel 3 UCC ist nämlich ein Papier nur dann wertpapierrechtlich übertragbar, wenn es die wesentlichen Bestimmungen im Hinblick auf den Inhalt der darin verkörperten Forderung enthält. Dementsprechend stellt Artikel 3 UCC folgende vier Formerfordernisse für ein übertragbares Wertpapier (negotiable paper) auf:

(1) Es muss schriftlich errichtet und vom Aussteller bzw. seinem Bevollmächtigten (maker oder drawer) unterzeichnet sein.

(2) Es muss ein unbedingtes Zahlungsversprechen oder eine unbedingte Anweisung auf Zahlung einer bestimmten Geldsumme (a fixed amount of money) enthalten.

Da das Zahlungsversprechen (bzw. die Anweisung) unbedingt sein muss, darf das Schriftstück keine anderen Bedingungen, Anweisungen oder Versprechen enthalten, um die Rechtsvorteile

der Übertragbarkeit zu besitzen.

Ein Wertpapier ist deshalb nicht negotiable, wenn es zur Substantiierung der Zahlungsverprechen eines weiteren Schriftstücks oder einer anderen Vereinbarung bedarf. Dagegen wird ein Zahlungsverprechen nicht als bedingt angesehen, wenn das Wertpapier lediglich auf eine andere Vereinbarung Bezug nimmt, durch ein Sicherungsrecht (bzw. Pfandrecht) besichert ist oder die Zahlung aus einem bestimmten Fonds vorgesehen ist. Das Zahlungsverprechen muss allerdings ausdrücklich erfolgen („Ich verspreche ... zu zahlen“); ein bloßes Schuldanerkenntnis reicht nicht aus.

Das Erfordernis der Bezeichnung einer bestimmten Geldsumme bedeutet, dass die zum Zahlungszeitpunkt zu leistende Summe bestimmt oder jedenfalls aufgrund der Angaben im Papier kalkulierbar ist. Die Festlegung des zu zahlenden Betrages in fremder Währung und die Verzinsung der Schuld sind ausdrücklich als zulässig anerkannt. Bei Angabe eines variablen Zinssatzes war nach der herrschenden Meinung zu der früheren Fassung des § 3-104 UCC ein Wertpapier nicht negotiable. Im Interesse des Handelsverkehrs wurde diese Auslegung durch die Neufassung des Artikels 3 UCC abgelehnt. Nunmehr ist im Artikel 3 UCC ausdrücklich erklärt, dass die Angabe eines variablen Zinssatzes auch als eine „bestimmte Geldsumme“ anzusehen ist .

3) Die Zahlung muss entweder bei Vorlage des Schriftstücks (on demand oder on sight) oder zu einem bestimmten Zeitpunkt vorgesehen sein. Ebenso wie bei dem Erfordernis der bestimmten Geldsumme reicht es hier aus, wenn der Zahlungszeitpunkt entweder bestimmt oder bestimmbar (z.B. ein bestimmter Zeitpunkt nach Vorlage) ist. Wird ein zeitlich unbestimmtes Ereignis zur die Fälligkeitsbestimmung gewählt, ist das Wertpapier nicht negotiable. Dagegen gilt ein Zahlungszeitpunkt auch dann als bestimmt festgelegt, wenn vereinbart ist, dass die Fälligkeit bei Eintritt bestimmter Umstände (etwa Verzug mit Ratenzahlungsverpflichtungen) vorverlegt wird oder die Zahlung zu einer späteren bestimmten Zeit erfolgen soll (sog. acceleration clauses).

4) Schließlich muss das Wertpapier entweder Zahlung an den Inhaber (bearer) oder an Order vorsehen.

Hauptzweck dieses Erfordernisses ist es, den Zahlungsempfänger für etwaige Bezogene hinreichend zu identifizieren. Artikel 3 UCC sieht also vor, dass das Schriftstück entweder den Inhaber ausdrücklich als Zahlungsempfänger bestimmen oder bei Orderpapieren den Zahlungsempfänger identifizieren muss. Bestehen Zweifel, bestimmt sich die Identität des Zahlungsempfängers nach dem Willen des Ausstellers.

Liegen diese Voraussetzungen vor, ist das Wertpapier im Sinne von Artikel 3 UCC übertragbar und erwirbt dadurch sämtliche hiermit verbundenen, unten erörterten Rechtsvorteile.

Außerdem können die Parteien nach einer neuen Regelung des Artikels 3 UCC die

Nichtübertragbarkeit vereinbaren und damit das Wertpapier der Regelung des Artikel 3 UCC entziehen.

Sind die Kriterien für die wertpapierrechtliche Übertragbarkeit nicht erfüllt, so gelten grundsätzlich die Regelungen des allgemeinen Vertragsrechts.

Die wertpapierrechtliche Übertragung des Papiers erfolgt entweder bei Inhaberpapieren lediglich durch Übergabe (delivery) oder bei Orderpapieren durch Indossament und Übergabe (indorsement and delivery). Das Indossament kann auf eine bestimmte Person (bzw. bestimmte Personen) (special indorsement) lauten oder blanko sein, im Fall des special indorsement kann das Wertpapier nur durch die Unterschrift der bestimmten Person weiter wertpapierrechtlich übertragen werden. Dagegen ist eine weitere Übertragung bei Blanko Indossament auch lediglich durch Übergabe möglich. Der Erwerber des Orderpapiers durch wirksame Übergabe (bzw. wirksames Indossament) wird als „holder“ bezeichnet.

Derjenige, auf den ein Wertpapier durch wirksame negotiation übertragen worden ist (also ein holder), erwirbt unter bestimmten weiteren Voraussetzungen als gutgläubiger Erwerber (holder in due course) die verkörperte Forderung einrede- und einwendungsfrei (siehe Elsing/Alstine, US-amerikanisches Handels- und Wirtschaftsrecht², S 148 ff).

Im Interesse der Umlauffähigkeit ist eine der wesentlichen formellen Voraussetzungen, dass eine sich bei einer Promissory Note um ein (durch Indossament) übertragbares Wertpapier (negotiable instrument) handelt, das unbedingte Versprechen, eine bestimmte Summe in Geld zu zahlen.

Im Besonderen sind dazu folgende Bestimmungen des Artikel 3 des NYUCC hier von Interesse (siehe dazu Schettler/ Bühler das Wechsel- und Scheckrecht aller Länder, Vereinigte Staaten von Amerika und die Webseite der Regierung des Staates New York, States Law (www.ny.gov) unter Verweis auf <http://public.leginfo.state.ny.us> mit den "Laws of New York"):

"Section 3--104. Form of Negotiable Instruments; "Draft"; "Check"; "Certificate of Deposit"; "Note".

(1) Any writing to be a negotiable instrument within this Article must

(a) be signed by the maker or drawer; and

(b) contain an unconditional promise or order to pay a sum certain in money and no other promise, order, obligation or power given by the maker or drawer except as authorized by this Article; and

(c) be payable on demand or at a definite time; and

(d) be payable to order or to bearer.

(2) A writing which complies with the requirements of this section is

(a) a "draft" ("bill of exchange") if it is an order;

(b) a "check" if it is a draft drawn on a bank and payable on demand;

(c) a "certificate of deposit" if it is an acknowledgment by a bank of receipt of money with an engagement to repay it;

(d) a "note" if it is a promise other than a certificate of deposit.

(3) As used in other Articles of this Act, and as the context may require, the terms "draft",

"check", "certificate of deposit" and "note" may refer to instruments which are not negotiable within this Article as well as to instruments which are so negotiable.

Artikel 3 – 104 Form begebungsfähiger Papiere: "Tratte"; "Scheck"; "Hinterlegungsschein"; "Eigener Wechsel"

(1) Begebungsfähig im Sinne dieses Abschnitts ist jedes Schriftstück das

- a) durch den Ausgeber oder Aussteller unterzeichnet ist;*
- b) eine unbedingte Zusage oder Anweisung auf Zahlung einer bestimmten Summe Geldes, und keine andere als durch diesen Abschnitt zu gelassene Zusage, Anweisung, Verpflichtung oder vom Ausgeber oder Aussteller erteilte Ermächtigung enthält;*
- c) auf Anforderung oder zu einer bestimmten Zeit und*
- d) an Order oder Überbringer zahlbar ist.*

(2) Ein Schriftstück, das den Erfordernissen dieses Artikels entspricht, ist a) eine „Tratte“ (gezogener Wechsel), wenn es eine Anweisung ist;

b) ein „Scheck“, wenn es eine auf eine Bank gezogene und auf Anforderung zahlbare Tratte ist;

c) ein „Hinterlegungsschein“, wenn es ein Anerkenntnis einer Bank über Geldempfang mit Verpflichtung zur Rückzahlung ist;

d) ein „eigener Wechsel“, wenn es ein vom Hinterlegungsschein verschiedenes Zahlungsversprechen ist.

(3) Die Verwendung der Begriffe „Tratte“, „Scheck“, „Hinterlegungsschein“ und „eigener Wechsel“ in anderen Abschnitten dieses Gesetzes kann sich sowohl auf nichtbegebungsfähige Papiere im Sinne dieses Abschnitts als auch auf begebungsfähige beziehen.

Section 3--105. When Promise or Order Unconditional.

(1) A promise or order otherwise unconditional is not made conditional by the fact that the instrument

- (a) is subject to implied or constructive conditions; or*
- (b) states its consideration, whether performed or promised, or the transaction which gave rise to the instrument, or that the promise or order is made or the instrument matures in accordance with or "as per" such transaction; or*
- (c) refers to or states that it arises out of a separate agreement or refers to a separate agreement for rights as to prepayment or acceleration; or*
- (d) states that it is drawn under a letter of credit; or*
- (e) states that it is secured, whether by mortgage, reservation of title or otherwise; or*
- (f) indicates a particular account to be debited or any other fund or source from which reimbursement is expected; or*
- (g) is limited to payment out of a particular fund or the proceeds of a particular source, if the instrument is issued by a government or governmental agency or unit; or*
- (h) is limited to payment out of the entire assets of a partnership, unincorporated association, trust or estate by or on behalf of which the instrument is issued.*

(2) A promise or order is not unconditional if the instrument

- (a) states that it is subject to or governed by any other agreement; or*
- (b) states that it is to be paid only out of a particular fund or source except as provided in this section.*

Artikel 3 -105 Bedingungsfeindlichkeit von Zusage oder Anweisung

(1) Eine an sich unbedingte Zusage oder Anweisung wird nicht durch den Umstand zu einer bedingten, daß das Papier

- a) stillschweigenden oder unterstellten Bedingungen unterworfen ist;*
- b) die gegebene oder zugesagte Leistung oder das für die Errichtung des Papiers kausale Geschäft verlautbart oder, daß die Zusage oder Anweisung oder die Fälligkeit des Papiers in Übereinstimmung oder „nach Maßgabe“ eines solchen Geschäftes gegeben bzw. abgestellt ist;*
- c) sich auf den auf einer besonderen Vereinbarung beruhenden Entstehungsgrund bezieht oder diesen angibt oder, sich auf eine besondere Vereinbarung über das Recht der Vorauszahlung oder vorzeitigen Fälligkeit bezieht;*

- d) angibt, daß es auf Grund eines Kreditbriefes gezogen wurde;
 - e) besichert ist, sei es durch Pfand, Eigentumsvorbehalt oder in anderer Weise;
 - f) ein besonders zu belastendes Konto oder sonstige Guthaben oder Mittel benennt, aus denen die Einlösung zu erfolgen hat;
 - g) auf Zahlung aus besonderen Mitteln oder Erträgen speziellen Ursprungs, falls das Papier von einer Regierung, Behörde oder Amts stellen ausgegeben, beschränkt ist;
 - h) auf Zahlung aus Einkünften einer Gesellschaft, einer nicht eingetragenen Vereinigung, einer Treuhandgesellschaft oder eines Nachlasses, die das Papier ausgestellt hat bzw. in deren Namen das Papier ausgestellt wurde, beschränkt ist.
- (2) Nicht unbedingt ist eine Zusage oder Anweisung, wenn aus der Urkunde hervorgeht,
- a) daß es einer anderen Vereinbarung unterworfen oder von dieser abhängig ist, oder
 - b) daß es nur aus anderen als in diesem Artikel vorgesehenen besonderen Guthaben oder Mitteln einzulösen ist.

Section 3--106. Sum Certain.

- (1) *The sum payable is a sum certain even though it is to be paid*
- (a) *with a stated rate of interest or by stated installments; or*
 - (b) *with stated different rates of interest before and after default or a specified date; or*
 - (c) *with a stated discount or addition if paid before or after the date fixed for payment; or*
 - (d) *with exchange or less exchange, whether at a fixed rate or at the current rate; or*
 - (e) *with costs of collection or an attorney's fee or both upon default.*
- (2) *For the purposes of subsection one of this section "a stated rate of interest" shall also include a rate of interest that cannot be calculated by looking only to the instrument but which is readily ascertainable by a reference in the instrument to a published statute, regulation, rule of court, generally accepted commercial or financial index, compendium of interest rates, or announced rate of a named financial institution.*
- (3) *Nothing in this section shall validate any term which is otherwise illegal.*

Artikel 3 – 106 Bestimmte Geldsumme

- (1) *Die zu zahlende Summe ist eine bestimmte Summe auch dann, wenn sie*
- a) *in festgesetzten Zinsen oder in Raten;*
 - b) *zu unterschiedlichen Zinssätzen vor und nach Verzug oder nach einem bestimmten Zeitpunkt;*
 - c) *wenn zu festgesetztem Ab- oder Zuschlag bei Zahlung vor oder nach vorgesehenem Zahlungsdatum;*
 - d) *wenn zum Kurs oder mit einem Kursnachlaß, sei es zu einem bestimmten oder dem jeweilig geltenden Satz;*
 - e) *mit Einziehungskosten oder Anwaltsgebühren oder beiden bei Verzug zu zahlen ist.*
- (2) *Im Sinne des Absatzes 1 dieses Artikels schließt „angegebener Zinssatz“ auch einen Zinssatz ein, der nicht nur aufgrund von Angaben in dem Wechsel errechnet werden kann, sondern der ohne weiteres feststellbar ist wegen einer in dem Wechsel enthaltenen Bezugnahme auf ein veröffentlichtes Gesetz, Verordnung, Gerichtsentscheidung, allgemein anerkannten Wirtschafts- oder Finanzindex, Sammlung von Zinssätzen oder einen von einem namhaften Finanzinstitut bekanntgegebenen Satz.*
- (3) *Durch diesen Artikel werden aus anderen Gründen ungesetzliche Bestimmungen nicht geheilt."*

Entsprechend den obigen Ausführungen handelt es sich bei einer Promissory Note um ein Papier, welches grundsätzlich dem inländischen eigenen Wechsel gleicht und ihrer Funktion nach diesem entspricht. Da von der Wechselgebühr auch ausländische Wechsel erfasst sind, fällt für eine Promissory Note, die nach dem anzuwendenden Recht die formalen Voraussetzungen für die Übertragbarkeit mit Indossament erfüllt, nach Maßgabe des § 16 Abs. 3 GebG die Wechselgebühr an.

Die in der gegenständlichen Promissory Note vereinbarte Zinsklausel *"Die Unterzeichnete verpflichtet sich weiters, auf den unbezahlten Kapitalbetrag ab dem Datum dieser Promissory Note bis zur Bezahlung Zinsen zu einem kommerziell angemessenen Zinssatz p.a. zu zahlen, der zwischen dem Kreditnehmer und dem Kreditgeber jeweils vereinbart wird,....."* (im

Original: *"The undersigned also promises to pay interest on the unpaid principal amount hereof from the date hereof until paid, at such commercially reasonable rate per annum as shall be agreed upon-by the Borrower and the Lender from time to time,"* steht in

Widerspruch zu den Bestimmungen des Artikel 3 – 104 lit. b iV mit Artikel 3 -105 Absatz 2 lit. a und Artikel 3 – 106 des NYUCC, sodass davon auszugehen ist, dass die gegenständliche Promissory Note die formellen Voraussetzungen für ein begebungsfähiges Papier (negotiable instrument) nicht erfüllt und von einem Wechsel nach amerikanischem Recht und somit auch nicht von einem dem inländischen Wechsel vergleichbaren Papier gesprochen werden kann.

Dazu wird auch auf die obigen Ausführungen aus Elsing/Alstine, US-amerikanisches Handels- und Wirtschaftsrecht² sowie auf die folgenden Ausführungen in Sieber,aaO, S 28

hingewiesen:

"Ist die Anweisung oder das Versprechen des Bill of Exchange oder der Promissory Note einer anderen Vereinbarung oder einem weiteren Vertrag unterworfen oder von diesem abhängig, dann liegt eine Bedingung vor und die Voraussetzungen der wechselrechtlichen Übertragbarkeit sind nicht erfüllt. Es wird somit zwischen der Bezugnahme auf eine Vereinbarung mit lediglich informativem Charakter und auf Vereinbarungen, von deren Bestand das Wertpapier abhängt, unterschieden"

und S 30:

"Als weitere Voraussetzung bestimmt UCC Section 3-104(b), dass eine bestimmte Summe Geld (sum certain) bezahlt werden muss. Nach UCC Section 3 gilt diese Summe auch dann als bestimmt, wenn variable Zinsen oder verschiedene Zinssätze vorgesehen sind. Die Totalsumme muss bestimmbar und aus dem Papier selbst zu errechnen sein".

Zu der von Schettler/ Bühler, *"Das Wechsel- und Scheckrecht aller Länder, Vereinigte Staaten von Amerika"* übernommenen Übersetzung des Artikel 3 – 106 ist zu bemerken, dass in Abs. 1 lit b von *"stated"*, also von *"festgesetzten, angegebenen"* Zinssätzen die Rede ist.

Darüber hinaus ist zu sagen, dass es auf Grund der Tatsache, dass die Zinsklausel ausschließlich auf eine weitere Vereinbarung zwischen Kreditgeber und Kreditnehmer (und nicht zwischen dem jeweiligen "holder" und dem Kreditnehmer) abzielt und eine umfassende Aufrechnungsklausel im Verhältnis zwischen dem Kreditgeber und Kreditnehmer vereinbart wurde, welche eine wertpapierrechtliche Übertragung als denkbar ungeeignet erscheinen lässt, glaubhaft ist, dass die gegenständliche Promissory Note dem Parteienwillen nach von vornherein nicht zur Übertragung an Dritte bestimmt war.

Wie in der Berufungsvorentscheidung zu Recht geltend gemacht, ist eine Übersetzung im Zusammenhang mit dem ganzen Text und nicht bloß eine abstrakte Übersetzung einzelner Begriffe geboten.

Dabei ist aber im Zusammenhang mit der Wortfolge "to pay to the order" auch zu berücksichtigen, dass in der Folge als Zahlungsort ausschließlich der Firmensitz der Kreditgeberin vereinbart wurde (und nicht ein vom jeweiligen "holder" zu bestimmender Ort), was ebenfalls dafür spricht, dass kein durch Order übertragbares Wertpapier vorliegt.

Weiters ist darauf hinzuweisen, dass in der Promissory Note das kausale Geschäft beurkundet ist.

Mit Erkenntnis vom 7. 12. 2000, 97/16/0506 hat der Verwaltungsgerichtshof die Gebührenpflicht eines kaufmännischen Verpflichtungsscheines nach § 33 TP 8 bzw. 19 GebG verneint, weil aus dem angeführten Rechtsgrund (Ergänzungskapital) nicht auf einen Darlehens- oder Kreditvertrag zu schließen war und weil insbesondere eine Verpflichtung zu einer (Gegen-) Leistung nicht beurkundet worden war.

Im gegebenen Fall ist der Rechtsgrund aus der Promissory Note insoweit ersichtlich als die Vertragsteile als "Lender" und "Borrower" (im gegebenen Kontext unbestritten als "Kreditgeber" und "Kreditnehmer" übersetzt) bezeichnet werden, und der Kapitalbetrag (the principal sum) samt Zinsen für den erhaltenen Wert (for value received) zu einem späteren Zeitpunkt zu zahlen ist.

Auch wenn die Höhe des zugezahlten Betrages nicht explizit hervorgeht, so geht die Tatsache der Zuzahlung aus der Urkunde und das Gegenleistungsverhältnis zwischen Kreditgeber (Darlehensgeber) und Kreditnehmer (Darlehensnehmer) hervor. Die Urkunde ist wegen der fehlenden Angabe über die Höhe des zugezahlten Betrages lediglich unvollständig, was aber nichts daran ändert, dass hier ein (mit einem inländischen Darlehenvertrag vergleichbarer) Darlehensvertrag beurkundet wurde.

Der Wechsel als Sicherungs- – und Erfüllungsgeschäft zu einem Kredit- oder Darlehensvertrag ist zwar nach § 20 Z 5 GebG von der dort normierten Befreiungsbestimmung ausgenommen. Auf Grund der Identität der Parteien und der Beurkundung in einer Urkunde kommt für die Wechselgebühr jedoch die Befreiung nach § 19 Abs. 2 GebG in Frage.

Der angefochtene Bescheid geht von einer im Inland ausgestellten (also errichteten) und im Inland übergebenen Urkunde aus und es knüpft die Höhe des Steuersatzes und das Entstehen der Gebührenschuld für die Wechselgebühr an diese Umstände.

Die Gebührenpflicht für das Darlehen wäre somit auf Grund des § 16 Abs. 1 Z 2 GebG zumindest gleichzeitig wie die Schuld für die Wechselgebühr entstanden, womit § 19 Abs 2 GebG jedenfalls Anwendung fände.

Dem steht auch nicht entgegen, dass für den Darlehensvertrag allenfalls eine Gebührenbefreiung nach § 33 TP 8 Abs. 2 Z 3 GebG iV mit § 33 TP 19 Abs 4 Z 2 GebG greift.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. März 2009