



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 19. August 2013 durch die Vorsitzende HR Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Mag. Ilse Rauhofer, Helmut Tomek und Christian Gerzabek über die Berufung der A-neu-GmbH als Rechtsnachfolgerin der B-GmbH, ADR, vertreten durch 7TC Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., 1040 Wien, Brucknerstr. 6/5, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 10. Juni 2009 betreffend 1. Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 21 GebG und 2. Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG zu ErfNr.*****, StNr***** nach der in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Berufung betreffend Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 21 GebG wird als unbegründet abgewiesen.
2. Der Berufung betreffend Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG wird teilweise Folge gegeben und der angefochten Bescheid insofern abgeändert, als die Gebührenerhöhung mit 20% von einer Bemessungsgrundlage von einer Bemessungsgrundlage von € 182.000,00, somit in Höhe von € 36.400,00 festgesetzt wird.

Das darüber hinausgehende Berufsbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Verfahren vor dem Finanzamt

1.1. Gebührenanzeige betreffend Darlehensvertrag

Am 26. September 2007 zeigte die A-GmbH (deren Firmenwortlaut zwischenzeitig auf A-neu-GmbH geändert wurde, kurz A) beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien einen zwischen der **Bank (kurz BANK) und der A abgeschlossenen Darlehensvertrag vom 9. August 2007 über € 20.300.000,00 an. Dieser Darlehensvertrag wurde vom Finanzamt unter der Geschäftszahl ErfNr.***** erfasst.

Unter Punkt 7. des Darlehensvertrages wurde festgehalten, dass das Darlehen durch mehrere Sicherheiten abgesichert wird, und zwar ua. durch die Einräumung einer Hypothek von € 27.300.000,00 auf der Liegenschaft EZ***, GB***, BG*** (kurz "Pfandobjekt") und durch die Abtretung von Mietansprüchen.

Punkt 7.3. des Darlehensvertrages lautet wie Folgt:

"Generalzession der Mietansprüche durch B-GmbH

Abtretung sämtlicher gegenwärtiger und künftiger Zahlungsansprüche aus der Vermietung und Verpachtung oder sonstiger entgeltlicher Überlassung des Pfandobjekts durch die B-GmbH (nachstehend "B" genannt) zur Sicherung aller Haupt- und Nebenansprüche der Bank gegenüber dem Darlehensnehmer sowie gegenüber der C, welche der Bank aus den eingeräumten Darlehensverhältnissen bereits erwachsen oder in Zukunft erwachsen mögen, gemäß erstellter Generalzessionsvereinbarung durch den beauftragten Rechtsanwalt. Ferner ist die Abtretung gemäß Ziffer 8.1.1. den Mietern/Pächtern anzuzeigen."

1.2. abgabenbehördliche Prüfung bei der A-neu-GmbH ua. betreffend Generalzessionsvereinbarung

In der Folge führte das Finanzamt bei der A-neu-GmbH eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend Gebühren im Prüfungszeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2008 durch. Dabei wurde die A-neu-GmbH ua. mit Vorhalt vom 11. Dezember 2008 aufgefordert eine Kopie der Generalzession laut Punkt 7.3 des Darlehensvertrages vorzulegen.

Nach Fristerstreckung und mehreren Telefonaten bzw. E-Mailkontakten sowie einer Besprechung vom 22. April 2009 (in der vom steuerlichen Vertreter der A-neu-GmbH ein Exemplar der vom Finanzamt verfassten "Besprechungsunterlage" übernommen wurde) übersandte der steuerliche Vertreter der A-neu-GmbH dem Finanzamt am 5. Juni 2009 eine Kopie der am 9. August 2007 zwischen der **Bank (kurz BANK) und der B Liegenschaftsverwaltungs- und Vermietungs-GMBH (kurz B) abgeschlossenen Generalzessionsvereinbarung samt einer Kopie des an die D-GmbH adressierten Verständigungsschreibens.

Am 11. Mai 2009 nahm das Finanzamt mit dem steuerlichen Vertreter der A-neu-GmbH eine Niederschrift über die Schlussbesprechung auf, in der ua. folgende Feststellungen getroffen wurden:

"TZ 1.3: Zessionen:

*Gemäß Punkt 7.2. und Punkt 7.3. der beiden erwähnten Darlehensverträge wurde zur weiteren Besicherung zwei Generalzessionsvereinbarungen (Mietansprüche der B-GmbH, FN*****2 und der C-OEG, FN*****3) abgeschlossen. Diese beiden Zessionen, je vom 09.08.2007, wurden ebenfalls nicht zur Anzeige gebracht.*

Tz 2 abgabenrechtliche Würdigung:**Tz 2.3.: Zessionen als Sicherungsgeschäfte**

Zessionen unterliegen (grundsätzliche) einer Rechtsgebühr gem. § 33 TP 21 GebG. Unter den in § 20 Z 5 GebG 1957 angeführten Voraussetzungen sind Zessionen, die zur Sicherung oder Erfüllung von Ansprüchen aus beurkundeten Darlehens- oder Kreditverträgen mit Kreditinstituten und bestimmten Unternehmen abgeschlossen werden, gebührenfrei.

*Im Punkt 2. jeder der beiden Generalzessionsvereinbarungen ist festgehalten, dass zur Sicherstellung aller Forderungen aus Haupt- und Nebenansprüchen aller Art, die der Darlehensgeberin gegen die A-GmbH und die C-OEG, FN*****3, "... aus bereits gewährten und/oder künftig zu gewährenden Darlehens, Geld-, Haftungs- und Garantiekrediten erwachsen sind und in Hinkunft erwachsen werden, ... " alle bestehenden und künftig entstehenden Forderungen exklusive Umsatzsteuer aus der Vermietung, Verpachtung oder sonstigen entgeltlichen Gebrauchsüberlassung der EZ*** GB*** von der B-GmbH, FN*****2, und der C-OEG, FN*****3, abgetreten werden.*

Da die gegenständlichen Generalzessionsvereinbarungen auch zur Besicherung von Barvorlagen, Kontoüberziehungen, Internrahmen oder sonstigen – mündlich oder konkludent vereinbarten – Ausleihungen verwendet werden können, jedenfalls aber nicht nur für die Besicherung von Hauptgeschäften dienen, die in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet worden sind, liegen die Voraussetzungen für die Gebührenbefreiung gem. § 20 Z 5 GebG 1957 nicht vor.

Da zum Wert der abgetretenen Forderungen keine Unterlagen vorgelegt wurden, ist Bemessungsgrundlage der beiden Zessionen jenes Entgelt, welches der Zedent vom Zessionar oder von einem Dritten für den Zessionar für die abgetretenen Forderungen entweder tatsächlich erhält oder vereinbarungsgemäß erhalten soll (Hier: die eingeräumte Darlehensvaluta).

TZ. 2.4. Gebührenschuldner und Haftung:

.....

*Da die B-GmbH, FN*****2, mit Generalversammlungsbeschluss vom 05.11.2007 mit der A-GmbH verschmolzen wurde, und da laut Punkt 10. der Generalzessionsvereinbarung vom 09.08.2007 allfällige Gebühren und Steuern vom Zedenten zu tragen sind, ergeht die Vorschreibung der Rechtsgebühr gem. § 33 TP 21 GebG an die A-neu-GmbH, FN*****1, als Rechtsnachfolgerin nach der B-GmbH, FN*****2.*

TZ. 3 Gebührenanzeige:

Bezüglich der Pfandurkunde – sie wurde aus der Urkundesammlung des Grundbuchs abgerufen – und der Zessionen wird darauf hingewiesen, dass dem GebG unterliegende Rechtsgeschäfte, gem. § 31 Abs 1 GebG bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Gebührenschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats mit einer beglaubigten Abschrift oder mit einer Gleichschrift der die Gebührenpflicht begründenden Urkunde beim FA anzuzeigen sind.

TZ 4 Zusammenstellung der Gebühren- und Erhöhungsbeträge:

<i>Forderungen der B-GmbH aus der Vermietung, Verpachtung oder sonstigen entgeltlichen Gebrauchsüberlassung der EZ*** GB***:</i>		<i>20.300.000,00</i> <i>2.450.000,00</i>		
<i>Gebühr gem. § 33 TP 21 Abs. 1 GebG</i>	<i>0,8% von</i>	<i>22.750.000,00</i>	<i>=</i>	<i>182.000,00</i>
<i>Erhöhung gem. § 9 TP Abs 2 GebG</i>	<i>50% von</i>	<i>182.000,00</i>	<i>=</i>	<i>91.000,00</i>

TZ 5 Begründung des Ermessens und der Gebührenerhöhung:

Die Steuerschuldnerin ist ein Unternehmen, das bis zum Verkauf im Oktober 2007 dem Vollkonsolidierungskreis einer der größten Banken Österreichs angehörte. Das FA kann daher zu Recht davon ausgehen, dass den für die Gesellschaft tätigen Organen – ebenso wie der steuerliche Vertretung – die Bestimmungen des GebG bekannt sind.

Erschwerend kommt hinzu, dass hinsichtlich der Pfandurkunde und der Zessionen keine ordnungsgemäße Gebührenanzeige vorliegt.

Gem. § 9 Abs 2 GebG kann eine Erhöhung bis zu 100 % der verkürzten (gesetzmäßigen) Gebühr festgesetzt werden. In Ausübung des Ermessens erscheint daher – unter Berücksichtigung der oben angeführten Gründe eine Gebührenerhöhung im Ausmaß von 50 % als gerechtfertigt."

1.3. Gebührenbescheid

Mit (Sammel-)Bescheid vom 10. Juni 2009 setzte das Finanzamt gegenüber der A-neu-GmbH als Rechtsnachfolgerin der B-GmbH für die Generalzessionsvereinbarung vom 9. August 2007 mit der **Bank Gebühren im Gesamtbetrag von € 273.000,00 - 1. Gebühr gemäß § 33 TP 21 GebG mit 0,8% von € 22.750.000,00 = € 182.000,00 und 2. Gebührenerhöhung gemäß 9 Abs. 2 GebG mit 50% von € 182.000,00 = € 91.000,00 - fest.

Zur Begründung verwies das Finanzamt auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. Mai 2009 und erklärte, dass diese Niederschrift einen integrierenden Bestandteil des gegenständlichen Bescheides bilde.

1.4. Berufung

In der dagegen eingebrachten Berufung beantragte die Bw., den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Gebühr mit € 0,00 festzusetzen. Sollte der Berufung nicht vom Finanzamt im eigenen Wirkungskreis stattgegeben werden, wurde gemäß § 276 BAO beantragt "*über diese Berufung eine mündliche Berufungsverhandlung vor der hiefür zuständigen Berufungskommission anzuberaumen*".

1.4.1. Berufungsausführungen betreffend Gebühr gemäß § 33 TP 21 GebG

Gerügt wurde von der Bw. zunächst, dass im vorliegenden Fall von der Außenprüfung im Rahmen der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11.5.2009 zwei Generalzessionsvereinbarungen zu einer Gebührenvorschreibung "zusammengezogen" worden seien, weshalb sich schon aus diesem Grund der Inhalt der Niederschrift nicht mit der

Gebührenvorschreibung der Abgabenbehörde decken könne und daher auch der Inhalt der Niederschrift nicht dem gegenständlichen Bescheid zugrunde gelegt werden könne.

Der Rechtsauffassung des Finanzamtes werde in folgender Weise entgegen getreten:

Gemäß § 20 Z 5 GebG unterlägen nicht der Gebührenpflicht

Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte ausgenommen Wechsel- zu Darlehens Verträgen (§ 33 TP 8), Kreditverträgen (§ 33 TP 19) und Haftung- und Garantieverträgen mit Kreditinstituten, der Österreichischen Nationalbank, den Versicherungsunternehmen, den Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes und den Bausparkassen, sofern über die genannten Verträge spätestens gleichzeitig mit der Beurkundung des Nebengeschäftes eine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet worden ist

Daraus ergäben sich folgende Schlussfolgerungen:

1. Nach VwGH 23.09.1982, 1712/80 - 1714/80 und 82/15/0074; 13.12.1984, 83/15/0002 und 0003, sowie 29.11.1984, 84/15/0205 setze eine "in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtete Urkunde" nur eine der Vergebührung zugängliche Urkunde voraus (ähnlich auch Gaier, GebG, § 20 Rz 30, 231), nicht jedoch, dass der Kredit(Darlehens)-Vertrag selbst Gebührenschuld auslöse (Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 20 Rz 7, 374). Sei somit etwa der Darlehens- oder Kreditvertrag in concreto gebührenbefreit, schade dies der Gebührenfreiheit des zugehörigen Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäfts jedenfalls nicht (Gaier, GebG, § 20 Rz 32, 232).

2. Ferner gelte für § 20 Z 5 GebG, dass die Finanzbehörden die Angemessenheit der eingeräumten Sicherheiten nicht zu überprüfen haben. Ob die Höhe der eingeräumten Sicherheit in einem banküblichen Ausmaß zur Kredithöhe steht oder darüber- oder darunter liegt, ändere nichts am Charakter eines Sicherungsgeschäfts (Gaier, GebG, § 20 Rz 34, 232). Allerdings habe das BMF ua in der Rz 530 der GebR folgende Rechtsansicht vertreten:
"...Banküblich ist ein Ausmaß von 140 % der Kreditsumme bei der hypothekarischen Besicherung oder bei der Besicherung mittels Bürgschaftsvertrag oder eine Zessionsdeckung bis zu 200%..."

3. Für die Anwendung der Gebührenbegünstigung nach § 20 Z 5 GebG sei (weilers) vorauszusetzen, dass diese bereits aus der Urkunde über das Sicherungs- und Erfüllungsgeschäft hervorzugehen hat, und zwar in jenem Zeitpunkt, in dem die Gebührenschuld entsteht oder entstehen würde, wenn keine Begünstigung zum Zug käme (BMF-Erl. V. 11.08.1977, ZI 110703/4-IV/11/77, AÖF 214). Es müsse somit aus der Urkunde zweifelsfrei hervorgehen, dass das Sicherungs- und Erfüllungsgeschäft ausschließlich zu einem

Darlehensvertrag nach § 33 TP 8 GebG, zu einem in § 33 TP 19 GebG umschriebenen Kreditvertrag oder zu einem Haftungs- oder Garantiekreditvertrag abgeschlossen wird und dass ein Vertragsteil eines solchen Darlehens- oder Kreditvertrages ein Kreditinstitut oder ein sonstiges in § 20 Z 5 GebG bezeichnetes Unternehmen ist (siehe hiezu auch Gaier, GebG, § 20 Rz 39, 232).

Hinsichtlich dieses zuletzt aufgeführten Punktes werde von der Abgabenbehörde im Wesentlichen ausgeführt, dass es im vorliegenden Fall an einer entsprechenden Inbezugnahme mangelt, somit mit der in Rede stehenden Globalzessionsvereinbarung nicht nur Hauptgeschäfte, die in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet worden sind, besichert werden, sondern auch sonstige, nicht iSd Gebührengesetzes beurkundete Ausleihungen denkbar wären (etwa Barvorlagen, Kontoüberziehungen, Internrahmen, uä), sodass die Voraussetzungen des § 20 Z 5 GebG nicht vorlägen.

Dieser Auffassung könne freilich in dieser Form nicht gefolgt werden. Die entsprechende Textpassage in der Globalzessionsvereinbarung (Anm: Tatsächlich handle es sich um zwei Globalzessionsvereinbarungen (BANK – C-OEG vom 09.08.2007 und BANK - B-GmbH vom 09.08.2007) welche in Z. 7.2. und 7.3. der jeweiligen Darlehensurkunde der BANK mit der damaligen A-GmbH bzw. C-OEG vom 09.08.2007 festgehalten wurden) laute nämlich wie folgt:

*Zur Sicherstellung aller Forderungen aus Haupt- und Nebenansprüchen aller Art, die der BANK oder deren Gesamtrechtsnachfolger gegen die C-OEG und die A-GmbH oder deren Gesamtrechtsnachfolger aus bereits gewährten und/oder künftig zu gewährenden Darlehens, Geld-, Haftungs- und Garantiekrediten erwachsen sind und in Hinkunft erwachsen werden, tritt der Zedent hiermit alle bestehenden und künftig entstehenden Forderungen exklusive Umsatzsteuer aus der Vermietung, Verpachtung oder sonstigen entgeltlichen Gebrauchsüberlassung der Liegenschaft EZ***, GB***, BG*** und des darauf errichteten Bürogebäudes samt allen für diese Forderungen bestehenden Nebenrechten und Sicherheiten (Bürgschaft, Garantien, Kaution, etc) ab.*

Aus dieser textlichen Abfassung der Globalzessionsvereinbarung würden sich zunächst folgende zwei Schlussfolgerungen ziehen lassen:

1. Es werde das Sicherungs- und Erfüllungsgeschäft auf hinkünftige Darlehens- und Kreditverträge mit demselben Kreditnehmer bezogen, was zunächst – auch nach Auffassung des BMF – für Zwecke der Anwendung der Gebührenbefreiung iSd § 20 Z 5 GebG unbedenklich sei (siehe hiezu schon die BMF-Erl. v. 11.08.1977, ZI 110703/4-IV/11/77, GebR, § 20 Rz 529; auch Gaier, GebG, § 20 Rz 41, 234) und
2. die Urkunde enthalte in ihrer textlichen Abfassung keine unmittelbare Inbezugnahme der Sicherungsgeschäfte mit Darlehens- und Kreditverträgen, welche sowohl ihrem

rechtsgeschäftlichem Inhalt nach als auch hinsichtlich der Beurkundungsform den Erfordernissen des § 20 Z 5 GebG entsprechen (siehe hiezu schon GebR, § 20 Rz 529, 534)

Hinsichtlich der hier iZm § 20 Z 5 GebG allenfalls strittigen Z 2 sei in deutlicher Weise auszuführen, dass zwar der diesbezügliche klare Hinweis auf die Voraussetzung der Gebührenbefreiung nach § 20 Z 5 GebG im Text der Urkunde fehlt (und damit undeutlich sein mag), aber zweifelsfrei auch keine gegenteiligen Umstände beurkundet wurden (insbesondere die von der Abgabenbehörde ins Treffen geführten Barvorlagen, internen Überziehungen etc.).

Tatsächlich bestehe selbst bei unvollständigem Urkundeneinhalt eine Verpflichtung der Abgabenbehörde, die fehlenden Umstände amtswegig zu ermitteln, und zwar erforderlichenfalls auch anhand anderer Urkunden oder durch Einvernahmen der Vertragspartner bzw. von Zeugen (VwGH v. 16.09.1991, 91/15/0006, ÖStZB 1992, 620, Auch Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 17 Rz 11b, 305), was von der Abgabenbehörde aber im Zuge ihrer Erhebungsmaßnahmen bislang unterlassen worden sei.

Allenfalls könne im Hinblick auf § 17 Abs. 2 GebG durch die Abgabenbehörde eine Gebührenpflicht vermutet werden. Wobei auch aus Sicht des Abgabepflichtigen jedenfalls ein Gegenbeweis zulässig sei ((VwGH 08.09.1983, 82/15/0030; 15.09.1986, 85/15/0375, und 10.06.1991, 90/15/0026) und vorweg ein solcher durch die Berufungswerberin in Beilage ./1 gestellt werde.

Abschließend sei festzustellen, dass es in der gegenständlichen Urkunde auch an einer gebührenrechtlich erforderlichen Bemessungsgrundlage mangelt. Nach § 33 TP 21 Abs. 1 GebG bemesse sich bei einer Zession oder Abtretung von Schuldforderungen iHv 0,8 % vom "Entgelt". Dies sei jedoch unzweifelhaft nicht die eingeräumte Darlehensvaluta.

1.4.2. Berufungsausführungen betreffend Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG

Selbst wenn die Abgabenbehörde zu der – hier entschieden bestrittenen – Rechtsauffassung einer Gebührenvorschrift nach § 33 TP 21 GebG gelange, so wäre eine Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG iHv € 91.000,00 völlig unzutreffend und in keinster Weise nachvollziehbar. Die zugrundeliegende Darlehensurkunden seien nach § 31 GebG ordnungsgemäß angezeigt worden, der Abgabenbehörde sei somit auch über Art und Umfang der darin dokumentierten Sicherungsgeschäfte von Anfang an, seit 26.09.2007, in Kenntnis der berufsgegenständlichen Urkunden.

1.4.3. Beweisanbot

Der Berufung wurde als Beilage ./1 ein an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien adressiertes Schreiben der A-neu-GmbH vom 13. Juli 2009 angeschlossen, das auszugsweise folgenden Inhalt hat:

"Hiezu ist aus unserer Sicht auszuführen, dass wir hinsichtlich der diesbezüglichen Undeutlichkeit in den Vertragsurkunden höflich darauf hinweisen dürfen, dass zu keinem Zeitpunkt eine Vorgangsweise zwischen den Vertragspartner akkordiert wurde (und wie sie in der Niederschrift zu obigem Sachverhalt vom 11.05.2009 festgehalten wird), welche dahin geht, dass nicht nur Hauptgeschäfte, die in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet wurden, sondern auch sonstige Geschäfte wie Barvorlagen, Kontoüberziehungen oder interne Rahmen wie auch mündlich oder konkludent vereinbarte – jedenfalls außerhalb des Gebührengesetzes stattfindenden Ausleihungen – heranzuziehen wäre.

Eine derartige Vorgangsweise war von den Vertragsparteien weder zum Zeitpunkt der Vertragsabschlüsse intendiert, gewünscht oder vereinbart, noch wird eine derartige Intention hinkünftig iZm dem gegenständlichen Schuldverhältnis verfolgt.

Wir dürfen Sie in diesem Zusammenhang höflich um wohlwollende Würdigung unseres Beweisanbots ersuchen und um Berücksichtigung der Tatsache, dass die diesbezüglich verantwortlichen Geschäftsleiter als Vertreter einer ausländischen (deutschen) Immobilien- bzw. Bankengruppe um die textlichen Nuancen bei der Abfassung diesbezüglicher Urkundenpassagen für Gebührenzwecke nicht immer jenes Problemverständnis aufzubringen imstande sind, wie dies bei der Annahme eines österreichischen Gebührenschuldners gemeinhin vorauszusetzen bzw. wünschenswert wäre."

2. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

2.1. Vorlagebericht des Finanzamtes

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor und gab im Vorlagebericht (der in Kopie auch der Bw. übermittelt wurde) folgende Stellungnahme zum Berufungsvorbringen ab:

"Da die gegenständliche Generalzessionsvereinbarung auch zur Besicherung von Barvorlagen, Kontoüberziehungen, Internrahmen oder sonstigen – mündlich oder konkludent vereinbarten – Ausleihungen verwendet werden kann, liegen die Voraussetzungen gemäß § 20 Abs 5 GebG nicht vor.

Jedenfalls dient die Zession nicht nur der Besicherung von Darlehens- und Kreditverträge sowie Haftungs- und Garantiekreditverträgen mit den im Gesetz angeführten Personen. Damit die Gebührenbefreiung für die Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte zum Tragen kommen kann, ist das Vorhandensein einer Urkunde für die Darlehens- und Kreditverträge notwendig in einer Weise, wie sie für das Entstehen der Gebührenschuld notwendig sind. Ob diese Hauptgeschäfte tatsächlich der Gebühr unterzogen wurden oder befreit waren ist nicht entscheidend.

Die Besicherung der Darlehen- und Kreditverträge ist vom FA insoweit zu prüfen, dass nur der betreffende Darlehens- oder Kreditvertrag besichert wird und keine Überbesicherung vorliegt. Da es sich bei der Globalzession um einen Sonderfall der Sicherungszession handelt, ist die Gebühr von dem Betrag zu erheben, den der Zessionar zur Befriedigung seiner Forderung erhalten soll (den zum Zeitpunkt der Zession aushaftenden Darlehens- oder Kreditbetrag).

Betreffend Gebührenerhöhung wird auf die Ermessensbegründung in der Niederschrift verwiesen."

2.2. Ermittlungen durch den UFS

Vom UFS wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA vorgelegten Bemessungsakte ErfNr.***** samt Arbeitsbogen Nr***** und ErfNr.xxxxx, durch Firmenbuchabfragen zu FN*****1, FN*****2 und FN*****3.

2.3. mündliche Berufungsverhandlung

Zu der am 19. August 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat ist vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel niemand erschienen. Von der Berufungswerberin ist persönlich niemand erschienen.

Nach dem der Sachverhalt und der bisherige Verfahrensablauf durch die Referentin (wie in der den Anwesenden überreichten Beilage zur Niederschrift) referiert worden war, ergänzend noch Folgendes aus:

"Ich habe die Verträge angefordert, doch es gibt ein Problem mit den Urlauben. Ich habe heute nichts mit, weil ich nichts bekommen habe. Die Gesellschaft wird auch nicht von uns steuerlich betreut. Ich müsste diese Unterlagen von der Gesellschaft anfordern. Die Steuerberatungskanzlei sitzt zwar nur ein Stockwerk höher, doch ich muss es formal beantragen. Ich weiß tatsächlich nicht, wie hoch die Mietvorschreibung ist. Es gibt sicherlich diese Schriften. Ich habe schon damals überlegt, ob ich um Verschiebung des Senatstermines ersuche, habe aber dann davon abgesehen.

Die Bemessungsgrundlagen werden außer Streit gestellt, vom wirtschaftlichen Verständnis her. Ich verweise auf das bisherige Berufungsvorbringen. Zum Sachverhalt ist aus Berufungswerbersicht nichts hinzuzufügen."

Der Vertreter der Bw. ersuchte nochmals, die Erhöhungen gemäß § 9 Abs. 2 GebG herabzusetzen, da die Höhe von 50% unverhältnismäßig erscheine. Er verweist nochmals auf die bisherigen Berufungsschreiben und ersucht abschließend, den Berufungen Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die E Grundstücks Gesellschaft GmbH & Co KG (kurz E) mit Sitz in Deutschland erwarb mit Kauf- und Abtretungsverträgen vom 9. August 2007 99,8% der Gesellschaftsanteile der A-GmbH (deren Firmenwortlaut in der Folge auf A-neu-GmbH geändert wurde, kurz A oder Bw.) sowie 99,8% der Gesellschaftsanteile der B-GmbH (kurz B). Mit Verschmelzungsvertrag vom 23. Oktober 2007 wurde die B rückwirkend per 30. Juni 2007 auf die A verschmolzen.

Vor diesen Anteilserwerben standen sowohl die A als auch die B in einem mittelbaren Gesellschaftsverhältnis zur X-Bank (kurz X).

Per 9. August 2007 haftete auf dem Kreditkonto der A bei der X mit der Nr***** eine Gesamtsumme inklusive Zinsen und Spesen in Höhe von € 20.310.052,02 aus. Im Zuge des Anteilserwerbes sollte diese Verbindlichkeit der A umgeschuldet werden und schloss die A daher am 9. August 2007 einen "Darlehensvertrag" mit der **Bank über einen Darlehensbetrag von € 20.300.000,00 ab.

Weiters schloss die **Bank am 9. August 2007 einen Darlehensvertrag mit einem Darlehensbetrag von € 2.450.000,00 mit der C-OEG ab.

Die über die beiden Darlehensverträge errichteten Urkunden wurden jeweils am 9. August 2007 in Wien durch einen hiezu bevollmächtigten Vertreter der BANK sowie der jeweiligen Darlehensnehmerin unterzeichnet.

In beiden Darlehensverträgen wurde im Punkt 7. festgehalten, dass das Darlehen durch mehrere Sicherheiten abgesichert wird, und zwar ua. durch die Einräumung einer Hypothek von € 27.300.000,00 auf der Liegenschaft EZ***, GB***, BG*** (kurz "Pfandobjekt") und durch die Abtretung von Mietansprüchen.

Punkt 7.3. der Darlehensverträge lautet jeweils Folgt:

"Generalzession der Mietansprüche durch B-GmbH

Abtretung sämtlicher gegenwärtiger und künftiger Zahlungsansprüche aus der Vermietung und Verpachtung oder sonstiger entgeltlicher Überlassung des Pfandobjekts durch die B-GmbH (nachstehend "B" genannt) zur Sicherung aller Haupt- und Nebenansprüche der Bank gegenüber dem Darlehensnehmer sowie gegenüber der C, welche der Bank aus den eingeräumten Darlehensverhältnissen bereits erwachsen oder in Zukunft erwachsen mögen, gemäß erstellter Generalzessionsvereinbarung durch den beauftragten Rechtsanwalt. Ferner ist die Abtretung gemäß Ziffer 8.1.1. den Mietern/Pächtern anzuzeigen."

In Punkt 8.1.1. des Darlehensvertrages verpflichtete sich die A das Pfandobjekt gemäß der vorgelegten Wirtschaftlichkeitsberechnung vom 17. Juli 2007 zu einer jährlichen Nettomiete von mindestens € 1.937.000,00 ohne Mehrwertsteuer an die D-GmbH (kurz D) zu vermieten. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Darlehensvertrages lag bereits ein Anbot auf Abschluss eines Bestandvertrages vor, in dem eine Bestandvertragslaufzeit vom 1. Juli 2007 auf unbestimmte Zeit und einem Kündigungsverzicht seitens D bis zum 31.12.2019 vorgesehen war. Weiters verpflichtete sich die A den Mieter im Rahmen einer Vorabverständigung über die Abtretung der Mietansprüche zu benachrichtigen und dafür Sorge zu tragen, dass die C und die B in ihren Büchern die erfolgte Abtretung ersichtlich machen.

Ebenfalls am 9. August 2007 schlossen die BANK und die B Liegenschaftsverwaltungs- und Vermietungs-GMBH wie in den Darlehensverträgen vorgesehen eine Generalzessionsvereinbarung ab. Die über die Forderungsabtretung errichtete und von beiden Vertragspartnern unterzeichnete Urkunde hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*"1. Die BANK steht mit der C-OEG und der A-GmbH (FN*****1) in Geschäftsverbindung, in deren Rahmen die BANK Kredite und Darlehen einräumt. So wurde der A-GmbH mit Darlehensvertrag vom 09.08.2007 ein Darlehen über EUR 20.300.000,000 (...) und der C-OEG mit Darlehensvertrag vom 09.08.2007 ein Darlehen über EUR 2.450.000,00 (...) gewährt.*

*2. Zur Sicherstellung aller Forderungen aus Haupt- und Nebenansprüchen aller Art, die der BANK oder deren Gesamtrechtsnachfolger gegen die C-OEG und die A-GmbH oder deren Gesamtrechtsnachfolger aus bereits gewährten und/oder künftig zu gewährenden Darlehens, Geld-, Haftungs- und Garantiekrediten erwachsen sind und in Hinkunft erwachsen werden, tritt der Zedent hiermit alle bestehenden und künftig entstehenden Forderungen exklusive Umsatzsteuer aus der Vermietung, Verpachtung oder sonstigen entgeltlichen Gebrauchsüberlassung der Liegenschaft EZ***, GB***, BG*** und des darauf errichteten Bürogebäudes samt allen für diese Forderungen bestehenden Nebenrechten und Sicherheiten (Bürgschaft, Garantien, Kaution, etc) ab.*

Als Nebenansprüche gelten Zinsen, Verzugszinsen, Provisionen und Spesen, Zinsen vom Entstehungstag bis zum Tag der Zahlung des Kreditbetrages, länger als drei Jahre rückständige Zinsen bzw Verzugszinsen, über Meistbots- und Fruktifikationszinsen hinaus zu vergütende vereinbarte Zinsen, Bearbeitungsgebühr (Barauslagen, Gebühren, Steuern, öffentliche Abgaben) aus der Begründung und Beendigung des Schuldverhältnisses, Mahn-, Vergleichs-, Prozess-, Exekutions-, Schätzungs-, Intabulations-, Löschungs- und Abtretungskosten, Kosten für die Beteiligung an Schätzungs-, Versteigerungs-, Verteilungs- und Insolvenzverfahren sowie gerichtliche und außergerichtliche Kosten rechtsfreundlicher Vertretung.

.....

10. Allfällige Gebühren, Steuern und sonstige Abgaben im Zusammenhang mit dieser Vereinbarung trägt der Zedent."

Mit einem sowohl von der BANK als auch von der B unterzeichneten Schreiben wurde die D-GmbH von der erfolgten Zession verständigt.

Auf der ersten Seite der Urkunde befindet sich ein Vermerk "*Gebührenfrei gemäß § 20 Z 5 GebG*".

Beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zur Vergebühung angezeigt wurden nur die beiden Darlehensverträge, wobei der Darlehensvertrag mit A unter der ErfNr.***** und jener mit der C unter der ErfNr.xxxxx vom Finanzamt erfasst wurde. Für die Pfandurkunde und die beiden Globalzessionsvereinbarungen wurde keine Gebührenanzeige vorgenommen. Der Inhalt der über die Generalzessionsvereinbarung errichteten Urkunde wurde dem Finanzamt erst beinahe zwei Jahre nach Abschluss und Unterzeichnung der Generalzessionsvereinbarung durch die Vertragsparteien nach mehrmaliger Aufforderung

durch das Finanzamt durch Übersendung einer Kopie der Generalzessionsvereinbarung bekannt.

Gebührenverletzungen seitens der Bw. vor dem 9. August 2007 wurden vom FA nicht festgestellt.

2. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die vom Unabhängigen Finanzsenat eingesehen Unterlagen sowie den damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bw. in ihren schriftlichen Eingaben. Der nunmehr festgestellte Sachverhalt wurde in der mündlichen Verhandlung vorgetragen und wurde dazu vom Vertreter der Bw. erklärt, dass dazu keine Ergänzungen erfolgen.

3. rechtliche Beurteilung

3.1. Festsetzung der Gebühr gemäß § 33 TP 21 GebG

3.1.1. Gebührenpflichtiger Tatbestand und Bemessungsgrundlage

Nach § 33 TP 21 Abs. 1 GebG 1957 unterliegen Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten einer Gebühr von 0,8 v.H. vom Entgelt.

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.

Gemäß §16 Abs.1 Z1 lit. a GebG entsteht die Gebührenschuld bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung.

Gemäß § 17 Abs.1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Gemäß § 17 Abs. 2 GebG wird, wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Mangels einer im Gebührengesetz enthaltenen Begriffsbestimmung ist die Abtretung nach dem bürgerlichen Recht zu beurteilen. Nach § 1392 ABGB liegt eine Abtretung (Zession) dann vor, wenn eine Forderung von einer Person an eine andere übertragen und von dieser

angenommen wird. Die Zession stellt also einen Gläubigerwechsel dar (Koziol/Welser, Bürgerliches Recht II, 116).

Unter einer rechtsgeschäftlichen Zession versteht man die durch Willenseinigung zwischen Altgläubiger (Zedent) und Neugläubiger (Zessionar) bewirkte Veränderung der Rechtszuständigkeit der abgetretenen Forderung. Sie erfolgt in der Regel im Wege eines formlosen Konsensualvertrages. Die Zession ist ein sog. kausales Verfügungsgeschäft und bedarf eines gültigen Titels. Der gebührenrechtliche Tatbestand wird nur durch eine entgeltliche Zession verwirklicht (vgl. VwGH 5.11.2009, 2008/16/0071).

Gegenstand einer Abtretung iSd § 33 TP 21 GebG können auch zukünftige und ungewisse Rechte sein. Ebenso können auch künftige Forderungen, sofern ihre Grundlagen (Rechtsgrund und Person des Schuldners im Zeitpunkt der Abtretung) vorweg feststehen, Gegenstand einer Zession sein (vgl. VwGH 17.11.1965, 142/64).

Die Abtretung einer künftigen Forderung ist - als durch deren Entstehung bedingt - gültig (siehe OGH 28.10.1969, 8 Ob 149/69). Die Abtretung künftiger Forderungen darf auch in Form der Globalzession erfolgen, sofern nur dem Erfordernis der ausreichenden Individualisierung entsprochen wird (siehe OGH 29.9.1998, 1 Ob 406/97f). Bei der Globalzession werden sofort künftige Forderungen abgetreten. Beim Mantelzessionsvertrag werden hingegen zunächst keine künftigen Forderungen abgetreten, sondern es wird nur die Verpflichtung übernommen, künftig solche künftig entstehenden aber schon genau beschriebenen Forderungen abzutreten (siehe OGH 29.9.1998, 1 Ob 406/97f).

Sowohl die Mantelzession als auch die Globalzession werden wegen des Doppelzwecks der Abtretung von Forderungen zur Sicherung des Kredits und zur Befriedigung aus dem Realisat als Unterarten der Sicherungszession angesehen. Wegen der Sicherungsfunktion sind auch bei der Globalzession die besonderen Publizitätserfordernisse wie beim Pfandrechtserwerb einzuhalten. Für den Modus der Abtretung ist entweder eine Verständigung des übernommenen Schuldners oder die Eintragung eines Buchvermerks des buchführenden Schuldners vorzunehmen. Im Falle einer EDV-Buchhaltung ist der Buchvermerk nicht nur in den Kundenkonten, sondern auch in die Liste der offenen Debitorenposten aufzunehmen. (OGH 24.02.2000 6 Ob 256/99m).

Bei Buchforderungen ist die Drittschuldnerverständigung zur Übertragung der sicherungsweise abgetretenen Forderung auf den Zessionar alternativ zum Buchvermerk ein tauglicher Modus (OGH 30.11.2006 6 Ob 116/05).

In der gegenständlichen "Generalzessionsvereinbarung" wurden sowohl die Person des Schuldners (nämlich die D-GmbH als Mieter des Bürogebäudes) als auch der Rechtsgrund (nämlich die Forderungen aus dem Mietvertrag) festgehalten, weshalb eine ausreichende Konkretisierung der abgetretenen Forderungen gegeben ist. Nach dem Urkundeninhalt ist auch deutlich, dass die Vereinbarung nicht darauf gerichtet ist, erst in Zukunft Forderungen abzutreten, sondern dass hier sofort eine Abtretung von gegenwärtigen und künftig entstehenden Forderungen vorgenommen wurde. Die D-GmbH wurde von der erfolgten Abtretung verständigt, weshalb hier auch das für die Wirksamkeit der Zession erforderliche Verfügungsgeschäft vorliegt.

Eine Zession kann zahlungshalber oder an Zahlungs statt erfolgen. Eine Zession zahlungshalber liegt vor, wenn der Zessionar die Forderung nur bis zu jenem Betrag übernimmt, mit dem er tatsächlich vom Schuldner (cessus) befriedigt wird. Damit ist die Zession von der Höhe des vom Schuldner tatsächlich eingehenden Betrages bedingt (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 9 zu § 33 TP 21 GebG). Dagegen liegt eine Zession an Zahlungs statt vor, wenn an die Stelle der Forderung des Zessionars gegen den Zedenten eine unabhängig von der Zession (schon) bestehende Forderung des Zessionars gegenüber dem Schuldner tritt. Bei dieser Art der Abtretung wird also die Forderung des Zedenten an den Schuldner mit einer Forderung des Zessionars gegen den Zedenten kompensiert bzw. ausgetauscht.

Nach § 33 TP 21 GebG ist Bemessungsgrundlage der Rechtsgebühr das Entgelt (vgl VwGH 16. 9.1991, 90/15/0080), also jener Betrag, um den die abgetretene Forderung erworben wurde.

Was als Entgelt, das ist als Gegenleistung des Zessionars für die Abtretung einer Forderung, anzusehen ist, ist je nach dem Rechtsgrund der Abtretung verschieden.

Die Grundlage für die Gebührenbemessung bildet das Entgelt (Zessionsvaluta, Kaufpreis), nicht der Wert (Nennwert oder Kurswert udgl) der zedierten Forderung oder des abgetretenen Rechts.

Unter der Zessionsvaluta ist jenes Entgelt zu verstehen, welches für die Abtretung vereinbart wird. Das Entgelt stellt jenen Wert dar, den der Überträger vom Übernehmer oder von einem Dritten für den Übernehmer für die abgetretene Forderung oder für das abgetretene Recht erhält bzw erhalten soll. Der Wert dieses Entgelts also die Höhe dieses im rechtlichen Verkehr als Zessionsvaluta bezeichneten Entgelts, ist die Bemessungsgrundlage (VwGH 19.12.1966, 2171/65).

Nur weil die Höhe des Entgelts nicht aus der Urkunde ersichtlich ist, liegt keine unentgeltliche Zession vor. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es für die Entstehung der Gebührenschuld nicht erforderlich, dass die Bemessungsgrundlage für die Gebühr in der Urkunde über das Rechtsgeschäft genannt wird (vgl. ua. VwGH 27.4.2000, 2000/16/0304, VwGH 6.12.1973, 512/73).

Bei der Globalzession wird eine Mehrheit von Forderungen, gleichzeitig und summarisch bis zu einem bestimmten Höchstbetrag zediert. Dabei kann auch vereinbart werden, dass innerhalb eines bestimmten Zeitraumes oder aus (weiteren) bestimmt bezeichneten Geschäftsfällen neu entstehende Forderungen bis zur Erreichung des vereinbarten, abgetretenen Gesamtbetrages zediert werden oder als zediert gelten. Die Gebühr ist in einem solchen Falle wie bei der Sicherungsabtretung (diese Zessionsart ist nämlich ihrem Wesen nach nichts anderes als eine Sicherungsabtretung) von jenem (Gesamt -) Betrag zu erheben, den der Zessionar zur Befriedigung seiner Forderung (meist aus einem Darlehens - oder Kreditverhältnis herstammend) erhalten soll. Dies wird in der Regel der aus einem Kredit- oder Darlehensverhältnis im Zeitpunkt der Zession aushaftende Betrag ohne Rücksicht darauf sein, ob der Zessionar den ihm geschuldeten Betrag durch die abgetretenen Forderungen hereinbekommt (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 21 GebG, Rz 39).

Nach der Richtlinie des Bundesministeriums für Finanzen, GZ BMF-010206/0210-Vi/5/2006 vom 22.02.2007, kurz GebR, wird bei einer Zession zur Sicherung eines Anspruches die Bemessungsgrundlage in der Regel dem Wert dieses besicherten Anspruches entsprechen, wenn der Wert des sicherstellungsweise abgetretenen Rechtes höher ist als der Wert des besicherten Anspruches. Ist der Wert des sicherstellungsweise abgetretenen Rechtes niedriger, so liegt nur in Höhe des durch die Zession besicherten Wertbetrages eine Bemessungsgrundlage vor (vgl. GebR Rz 1036).

Auch nach Frotz-Hügel-Popp stellt bei einer Sicherungszession (ebenso wie bei einer Zession als Leistung zahlungshalber) die Befreiung des Zedenten von einer gegenüber dem Zessionar bestehenden Schuld das gebührenrechtliche "Entgelt" - die Bemessungsgrundlage - dar. Dieses bestimmt sich nach dem Wert der Forderung des Zessionars, wenn dieses niedriger ist als der Wert der abgetretenen Forderung, andernfalls nach diesem (siehe Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, B I 4 d zu § 33 TP 21 GebG).

Auch Arnold führt in Rechtsgebühren, Rz 31 zu § 33 TP 21 GebG aus, bei der "zahlungshalber" erfolgenden Zession die Bemessungsgrundlage dem Nominale der Forderung (des Forderungsteiles), die (der) im Fall der vollständigen Zahlung der zedierten Forderung

getilgt würde entspricht (die Bemessungsgrundlage kann also weder den Wert der geschuldeten noch der zedierten Forderung übersteigen).

Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird gemäß § 17 Abs. 2 GebG bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat. Versuchte der Beschwerdeführer nicht einmal, einen Gegenbeweis im Sinne des § 17 Abs 2 GebG anzubieten, so war die belangte Behörde zu weiteren Ermittlungen bzw Feststellungen nicht verpflichtet (VwGH 16.3.1987, 85/15/0102 und VwGH 25.2.1993, 92/16/0159).

In Folge der Bestimmung des § 17 Abs. 2 GebG ist es daher grundsätzlich Sache des Gebührenschuldners, den Wert der zedierten Forderung gegenüber der Abgabenbehörde darzulegen. Trotz entsprechender Aufforderung durch das Finanzamt machte die Bw. keine Angaben zum Wert der abgetretenen Forderung und war das Finanzamt daher durchaus berechtigt, im angefochtenen Bescheid den Wert der besicherten Verbindlichkeiten gegenüber der BANK in Höhe von insgesamt € 22.750.000,00 (€ 20.300.000,00 A und € 2.450.000,00 C) als Bemessungsgrundlage anzusetzen.

Aus dem Urkundeninhalt (Punkt 8.1.1. des Darlehensvertrages) ist lediglich ersichtlich, dass sich die A verpflichtete das Pfandobjekt zu einer jährlichen Nettomiete von mindestens € 1.937.000,00 ohne Mehrwertsteuer an die D-GmbH (kurz D) zu vermieten. Auch bei der mündlichen Verhandlung wurde von der Bw. trotz entsprechender Aufforderung mit der Ladung keine Unterlagen vorgelegt und somit kein entsprechender Gegenbeweis iS des § 17 Abs. 2 GebG erbracht. Überdies wurde in der mündlichen Verhandlung die Bemessungsgrundlage vom Vertreter der Bw. vom wirtschaftlichen Verständnis her ausdrücklich außer Streit gestellt.

Die gegenständliche Globalzessionsvereinbarung unterliegt daher (sofern keine Befreiung zum Tragen kommt) einer Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 21 GebG von € 182.000,00 (0,8% der Bemessungsgrundlage von € 22.750.000,00).

3.1.2. Befreiung nach § 20 Z. 5 GebG

Gemäß § 20 Z. 5 GebG in der bis 31. Dezember 2010 geltenden Fassung der GebG-Novelle 1988, BGBl 1988/407 und des BG BGBl 1990/281 unterliegen Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte - ausgenommen Wechsel - zu Darlehensverträgen (§ 33 TP 8), Kreditverträgen (§ 33 TP 19) und Haftungs- und Garantiekreditverträgen mit Kreditinstituten, der Oesterreichischen Nationalbank, den Versicherungsunternehmen, den Pensionskassen im

Sinne des Pensionskassengesetzes und den Bausparkassen, sofern über die genannten Verträge spätestens gleichzeitig mit der Beurkundung des Nebengeschäftes eine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet worden ist; nicht der Gebührenpflicht.

Für die Befreiung des § 20 Z 5 GebG muss die Beurkundung des Kreditvertrages dem Abschluss des Sicherungsgeschäftes vorangehen oder zumindest gleichzeitig damit erfolgen. Die Gebührenbefreiung nach § 20 Z 5 GebG ist bei solchen Sicherungsgeschäften nicht gegeben, die sich auch auf künftig abzuschließende Kreditverträge beziehen (vgl. VwGH 10. 6. 1991, 90/15/0026 unter Hinweis auf Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum GebG, § 20 B II 3).

Arnold führt zur Thematik Sicherung künftiger Kredite in Rechtsgebühren, § 20, Rz 11d unter Hinweis auf GebR Rz 529 Folgendes aus:

"Eine Sicherstellung sowohl für eingeräumten Kredit als auch für künftige (im Inland) abgeschlossene Kreditverträge wurde vom VwGH im Erk 8.9.1983, 83/15/0123, AnwBl 1983, 710 - dort siehe auch Ausführungen zum § 17 Abs 2 in diesem Zusammenhang - nicht beanstandet, wobei allerdings die spätere VwGH-Judikatur (10.6.1991, 90/15/0026, ÖStZB 1992, 407 = AnwBl 1991, 563 = VwSlg 6604 F) klarstellt, dass für den VwGH das Vorbringen der Gebührenschuldner entscheidend war, bei der Errichtung der Urkunde wäre keine Einigung der Parteien über einen derartigen Umfang der Pfandbestellungsurkunde (Absicherung künftiger Kredite) vorgelegen. Ansonsten (ohne diesen Sonderfall) geht der VwGH im letztgenannten Erk davon aus, dass keine Gebührenfreiheit nach § 20 Z 5 vorliegt, wenn künftig zu gewährende Ausleihungen sichergestellt werden sollen (der Erlass des BMF AÖFV 1977/214 ist für den VwGH keine verbindliche Rechtsquelle; dieser Erlass bestätigt die Gebührenfreiheit zB einer Pfandbestellungsurkunde, wenn diese gemäß ihrer Textierung auch für künftig [wohl auch mit dem Gesamtrechtsnachfolger] abzuschließende Kreditverträge als Sicherstellung dient, sofern diese sowohl ihrem rechtsgeschäftlichen Inhalt nach als auch hinsichtlich der Beurkundungsform den Erfordernissen des § 20 Z 5 entsprechen."

Der Gebührenbefreiung nach § 20 Z 5 GebG ist es abträglich, wenn sich das Sicherungsgeschäft nicht nur auf bestimmte, in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise beurkundete Verträge beziehe. Aus der Tatsache, dass die gewählte Formulierung deutschen banküblichen Usancen entspricht, kann nicht geschlossen werden, dass sich deshalb die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung trotz der Einbeziehung künftiger Kreditverträge etc. aus dem Normzweck des § 20 Z 5 GebG ableiten lässt, zumal auch der Zweck der Einschränkung auf Nebengeschäfte zu Verträgen, über die in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise eine Urkunde errichtet wurde, zu berücksichtigen ist (vgl. UFS 21.3.2012, RV/0183-W/11).

Da die Gebührenpflicht des jeweiligen Sicherungsgeschäftes zu beurteilen ist (und das Sicherungsgeschäft auch das „Mehr“ absichert), kommt eine anteilige Gebührenfreiheit nicht in Frage (siehe Arnold in Rechtsgebühren, § 20 Rz 11g).

Im gegenständlichen Fall ist der Urkundeninhalt insofern eindeutig, als die Forderungsabtretung auch zur Sicherstellung aller Forderungen aus Haupt- und Nebenansprüchen aller Art aus künftig zu gewährenden Darlehen, Geld-, Haftungs- und Garantiekrediten erwachsen werden. Selbst wenn die Parteien bei Abschluss der Generalzessionsvereinbarung davon ausgegangen sind, dass auch allfällige künftige Darlehens- oder Kreditverträge in einer Weise abgeschlossen werden sollen, dass es zu einem Entstehen einer Gebührenschuld kommt, ändert dies nichts daran, dass die in § 20 Z 5 GebG vorgesehen Tatbestandsvoraussetzungen hier nicht erfüllt werden.

Die Berufung betreffend Festsetzung der Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 21 GebG war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Gebührenerhöhung 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 in Abs.1 genannten Gebühren 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.

Eine ordnungsgemäße Gebührenanzeige liegt dann vor, wenn das anzeigepflichtige Rechtsgeschäfte bis zum 15. Tag des der Entstehung der Gebührenschuld (= hier Tag der Vertragsunterfertigung) zweitfolgenden Monats beim Finanzamt angezeigt wird. Die Auffindung einer gebührenpflichtigen Schrift bei einer Nachschau kann ebenso wenig als Gebührenanzeige gewertet werden (VwGH 11.7 1961, 381/61), wie die Benachrichtigung anderer Abgabenbehörden aus anderen als gebührenrechtlichen Gründen (VwGH 2.11.1971, 1940/71). Die Gebührenanzeige hat mit einer (gerichtlich oder notariell) beglaubigten Abschrift oder einer Gleichschrift (Kopie oder weiterer Ausdruck der Urkunde, versehen jeweils mit Originalunterschriften) der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde zu erfolgen (vgl dazu § 31 GebG).

Im gegenständlichen Fall erfolgte für die Globalzessionsvereinbarung überhaupt keine Gebührenanzeige. Der im Punkt 7. der Darlehensverträge enthaltene Hinweis auf die Globalzession der Mietansprüche durch B-GmbH ersetzt nicht die Gebührenanzeige der über

die Sicherungsgeschäfte errichteten Urkunden. Allein auf Grund der angezeigten Darlehensverträge konnte das Finanzamt nicht beurteilen, ob und in welcher Höhe eine Gebührenschuld für die Sicherungsgeschäfte entstanden ist. Aus den Darlehensverträgen ist beispielsweise nicht erkennbar, wann und ob die durch den beauftragten Rechtsanwalt "erstellte" Generalzessionsvereinbarung von den Vertragsparteien unterzeichnet wurde. Dem Finanzamt wurde erst rund zwei Jahre nach dem Entstehen der Gebührenschuld und erst nach mehrmaliger Aufforderung eine Kopie der über das gebührenpflichtige Rechtsgeschäft errichteten Urkunde übersandt. Erst durch die vom Finanzamt durchgeführten Ermittlungen und der Kenntnis vom Inhalt des als "Generalzessionsvereinbarung" bezeichneten Vertrages erlangte das Finanzamt Kenntnis, dass nicht nur Forderungen aus bereits eingeräumten Darlehen besichert werden, sondern auch Forderungen aus künftig zu gewährenden Darlehen, Geld-, Haftungs- und Garantiekrediten. Die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Gebührenerhöhung nach § 9 Abs. 2 GebG liegen daher vor.

Die Entscheidung über das konkrete Ausmaß der Gebührenerhöhung ist als Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben beizumessen.

Dass bei Sicherungsgeschäften, die sich auch auf künftig abzuschließende Kreditverträge beziehen, keine Gebührenbefreiung nach § 20 Z 5 GebG gegeben ist, entspricht nicht nur der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 10. 6. 1991, 90/15/0026), sondern wird auch in der einschlägigen Literatur ausgeführt (siehe dazu ua. Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum GebG, § 20 B II 3 sowie Arnold Rechtsgebühren, § 20, Rz 11d), weshalb der Bw. ein Erkennen der Gebührenpflicht zuzumuten war. Es wäre eine Obliegenheit der Bw. gewesen, eine entsprechende Gebührenanzeige unter ausdrücklichem Vorbehalt ihres Rechtsstandpunktes zu erstatten (vgl. dazu VwGH 15.3.2001, 2000/16/0115 sowie VwGH 18.11.1993, 92/16/0135).

Dem Gesetz ist kein Anhaltspunkt dafür zu entnehmen ist, dass Gebührenverkürzungen, die einer juristischen Person zuzurechnen sind, allgemein anders zu behandeln sind als von natürlichen Personen begangene (VwGH je vom 24.6.1991, 90/15/0057 und 90/15/0058). Von einem Geschäftsführer einer österreichischen Gesellschaft m.b.H. ist schlichtweg zu erwarten, dass er sich mit den einschlägigen steuerlichen Vorschriften jenes Landes, in dem diese von ihm vertretene Gesellschaft ihren Sitz hat, entsprechend vertraut macht und diese

kennt. Das behauptete Nichterkennen der Gebührenpflicht als Folge der Unkenntnis der einschlägigen Bestimmungen des österreichischen Gebührengesetzes vermag den Geschäftsführer einer GmbH jedenfalls nicht zu exkulpieren (UFS 17.8.2006, RV/0137-I/06 unter Hinweis auf VwGH 10.10.1996, 94/15/0122, und die dort zitierten Vorjudikatur). Bei gebotener Kenntnisverschaffung von den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen konnte den Organen der Bw und damit der Bw. das Erkennen der Gebührenpflicht dieses Rechtsgeschäftes durchaus zugemutet werden.

Nach § 9 Abs. 2 zweiter Satz GebG ist weiters die Dauer der Verspätung der Gebührenanzeige zu berücksichtigen. Wenn auch dieser Umstand nicht ausdrücklich im Gesetz erwähnt ist, wird die Unterlassung der Gebührenanzeige überhaupt, also etwa die Feststellung eines gebührenpflichtigen Tatbestandes erst im Zuge einer behördlichen Erhebung, für das Ausmaß der Gebührenerhöhung entscheidende Bedeutung haben (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 21 zu § 9 GebG unter Hinweis auf ua. UFS 17.8.2006, RV/0136-I/06).

Zur Begründung wiederholter Gebührenverletzungen dürfen nur solche herangezogen werden, die zeitlich vor dem Entstehen der gegenständlichen Gebührenschuld gelegen sind. Der Bw. war somit bei der Ermessensentscheidung nicht negativ anzurechnen, dass neben dem gegenständlichen noch für zwei weitere, gleichzeitig abgeschlossene Verträge die Gebühren nicht ordnungsgemäß entrichtet worden sind (vgl. UFS 17.8.2006, RV/0137-I/06). Der UFS kommt daher bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles zum Ergebnis, dass auf Grund der oben dargelegten Tatumstände die Vorschreibung der Gebührenerhöhung dem Grunde nach gerechtfertigt war, allerdings spricht bei deren prozentuellen Ausmessung die (unterstellte) Erstmaligkeit der Gebührenverletzung gegen den erfolgten Ansatz von 50%.

Geht man davon aus, dass das zuständige Finanzamt innerhalb der Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs.2 BAO eine Gebührenüberprüfung vornehmen kann und bei einer Nichtentrichtung von Gebühren bis zum Ende des fünften Jahres eine Zinsersparnis von über 20 vH. eintreten kann, so erscheint - im Rahmen der gebotenen Ermessensausübung - im Hinblick darauf, dass im zu beurteilenden Fall die Gebührenprüfung rund zwei Jahre nach dem Entstehen der Gebührenschuld abgeschlossen wurde, eine Erhöhung von 20 vH. als angemessen (vgl. UFS 04.04.2012, RV/3556-W/07 unter Hinweis auf VwGH 24.6.1991, 90/15/0057).

Der Berufung war daher unter Festlegung einer Gebührenerhöhung im Ausmaß von 20 % teilweise stattzugeben. Daraus ergibt sich folgende Berechnung der Gebührenerhöhung:

20 % von der für die Globalzessionsvereinbarung zu entrichtenden Gebühr in Höhe von € 182.000,00, ergibt eine Gebührenerhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG von € 36.400,00.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Wien, am 22. August 2013