



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 30. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 31. August 2005 betreffend Festsetzung einer Gebühr gemäß § 33 TP 19 des Gebührengesetzes 1957 in Höhe von 176.000,01 € (ErfNr.: 000.000/2005) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Die Fa. g. b.-o. International AG (FN 000.000a) ist alleinige Gesellschafterin der Fa. g. b.-o. GmbH (FN: 12345d). Die Fa. g. b.-o. International AG (FN 000.000a) hatte nach der Feststellung der einer im Jahr 2005 durchgeführten Betriebsprüfung im Jahr 2000 eine Schuldverschreibung iHv 22.000.000,00 € der Fa. g. b.-o. GmbH (FN: 12345d) in ihrem Vermögen. Die auf Inhaber lautende Schuldverschreibung trägt ausschließlich die Unterschrift des Geschäftsführers der Fa. g. b.-o. GmbH (Anleiheschuldnerin).

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde dem Finanzamt folgendes als „Schuldverschreibung“ bezeichnetes Schriftstück vom 23. Oktober 2000 vorgelegt:

**„Schuldverschreibung 2000 - 2005 - Nr 01/00**

**der g. b.-o. GmbH A-xxxx K.,**

**Anleihebedingungen**

**§1**

## **Gesaminominale, Verzinsung**

1. Das Nominale beträgt EUR 22.000.000,00 (ATS 302.726.600,00),
2. Der Zinssatz für die gesamte Zinsperiode (bis einschließlich 31. Dezember 2005) wird mit dem sich ergebenden durchschnittlichen 1 -Monats-EURIBOR-Zinssatz = EURO Interbank Offered Rate (Jänner bis Dezember), welcher jeweils zum Monatsultimo der einzelnen Monate bestimmt wird, plus eines Aufschlages von 0,75 % p.a. festgelegt. Die Zinsen werden jährlich am 31. Dezember dekursiv (im nachhinein) verrechnet und sind bis spätestens Ende Jänner des Folgejahres zu begleichen.
3. Die auf Inhaber lautende Schuldverschreibung trägt die Unterschriften des Geschäftsführers der g. b.-o. GmbH, A-xxxx K.. (Anleiheschuldnerin).
4. Die Schuldverschreibung wird im Nennwert von EUR 22.000.000,00 (= ATS 302.726.600,00) begeben. Ein Anspruch auf Ausfolgung der Schuldverschreibung besteht nicht.
5. Für die Forderungen des Inhabers der Schuldverschreibung haftet die g. b.-o. GmbH, A-xxxx K., mit ihrem gesamten Vermögen.

### **§2**

#### **Laufzeit**

Die Laufzeit beginnt am 1. Oktober 2000 und endet mit Ablauf des 31. Dezember 2005.

### **§3**

#### **Tilgung**

Die Tilgung erfolgt zur Gänze am 31. Dezember 2005.

### **§4**

#### **Kündigung**

Die Schuldverschreibung kann:

a) unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist zum jeweiligen Quartalsende, erstmals zum 31. März 2001,

oder

b) wenn die g. b.-o. GmbH, A-xxxx K., mit ihren Verpflichtungen aus der Schuldverschreibung um mehr als drei Monate in Verzug ist,

gekündigt werden.

Im Falle der Kündigung durch die Anleihegläubiger kann die g. b.-o. GmbH, A-xxxx K., innerhalb der Kündigungsfrist einen Käufer aus der g.-Gruppe namhaft machen, der diese Schuldverschreibung anstelle der g. b.-o. GmbH, A-xxxx K., als Anleiheschuldnerin übernimmt. In diesem Falle verpflichtet sich die Gläubigerin der Schuldverschreibung, diese mittels Giro an den namhaft gemachten Käufer zu übertragen.

### **§5**

#### **Zahlstelle**

Zahlstelle ist A-xxxx K..

Die Gutschrift der Zins- und Tilgungszahlungen erfolgt über die vom Inhaber der Schuldverschreibung gewünschte Bank.

### **§6**

#### **Gerichtsstand**

*Für sämtliche Rechtsverhältnisse aus dieser Anleihe gilt österreichisches Recht; Gerichtsstand ist Linz."*

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6. Juni 2005 wurde von der Gebührenprüfung festgestellt, dass nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 7.12.2000, 97/16/0506 die Schuldverschreibungen, die sich nicht an den anonymen Kapitalmarkt wenden, nicht die Voraussetzungen einer der Wertpapiersteuer unterliegenden Schuldverschreibung gem § 12 KVG erfüllen. Infolgedessen könne auch die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG nicht angewendet werden. Die vorliegende Schuldverschreibung würde daher der Rechtsgeschäftsgebühr für Kreditverträge von Gesellschaftern an ihre Gesellschaft gem § 33 TP 19 Abs. 2 iVm § 33 TP 8 Abs. 4 GebG unterliegen.

Mit dem gegenständlich angefochtenen Bescheid vom 31. August 2005 wurde gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG eine Gebühr iHv 0,8 % der Kreditsumme (22.000.000,00 €), somit iHv 176.000,01 €, vorgeschrieben. Der Bescheid selbst beinhaltet keine Begründung, sondern den Hinweis auf den Bericht der Betriebsprüfung.

In der gegenständlichen Berufung wurde vorgebracht, dass die Vorschreibung der Gebühr eine Verletzung des gemeinschaftsrechtlich gebotenen Vertrauensschutzgrundsatzes darstelle und gegen verfassungsrechtlich gewährleistete Rechte wie den Gleichheitsgrundsatz und die Unversehrtheit des Eigentums verstoße. Zur Vorschreibung der Kreditvertragsgebühr wurde vorgebracht:

#### *„2.2.2 Umqualifizierung als Kredit:*

*Aufgrund dessen, dass sich die erstinstanzliche Behörde auf das oben genannte VwGH Erkenntnis mit der Aussage, dass Schuldverschreibungen iSd KVG nur solche sind, die öffentlich angeboten werden, stützt, nimmt die erstinstanzliche Behörde an, dass ein Kredit iSd § 33 TP 19 GebG vorliegt.*

*Wie bereits oben erwähnt, war von den Vertragsparteien die Ausstellung einer Schuldverschreibung und nicht die Gewährung eines Darlehens bzw eines Kredites gewollt. Gerade im Hinblick auf die zivilrechtliche Betrachtungsweise des GebG ist zu berücksichtigen, dass der Parteiwille im Zivilrecht ausschlaggebend dafür ist, welche Rechtsgrundlage gegeben ist. Ein Kredit, der insbesondere dadurch gekennzeichnet ist, dass ein bestimmter Kreditrahmen zur Verfügung steht und dieser Kreditrahmen jederzeit abrufbar ist, liegt nicht vor. Zudem wurde die Schuldverschreibung ausschließlich von der g. b.-o. GmbH als Anleiheschuldnerin gezeichnet, sodass keine Urkunde iSd GebG vorliegt.*

*Mit Verweis in der Niederschrift auf § 33 TP 8 Abs 4 GebG geht die erstinstanzliche Behörde davon aus, dass es sich um einen Gesellschafterkredit handelt, der mit Eintragung in die Bücher der g. b.-o. GmbH die Gebührenpflicht auslöst. Objekt der Aufzeichnung in diese Bücher muss nach § 33 TP 8 Abs 4 GebG immer eine Verbindlichkeit desselben sein, die ihren Rechtsgrund unmittelbar in einem Darlehen (oder in einem Kredit) hat (vgl Arnold, Rechtsgebühren, § 33 TP 8 Rz 15). Wie bereits oben dargestellt, ist der Rechtsgrund gerade nicht in einem Darlehen oder in einem Kredit gegeben. Durch die Ausgabe der Schuldverschreibung wird gerade iSd § 12 KVG ein verzinsliches Forderungsrecht verbrieft, das gerade nicht die Verpflichtung des Anleihegläubigers enthält, einen gewissen Geldbetrag zur Verfügung zu stellen (wie es das Rechtsinstitut des Kredits verlangt). Vielmehr handelt es sich um eine einseitige Erklärung des Anleiheschuldners, für einen bestimmten Geldbetrag*

*bestimmte Zinsen zu bezahlen. Die Erklärung richtet sich allein aufgrund der Ausgestaltung als Inhaberpapier gegen über einen unbestimmten Personenkreis - mag auch im gegenständlichen Fall die Muttergesellschaft die Zahlung geleistet haben. Dies ändert jedoch nichts daran, dass es sich weder um ein Darlehen noch um einen Kredit handelt, sodass die Bestimmung des § 33 TP 8 Abs 4 GebG nicht zur Anwendung gelangt.*

*Diese Rechtsansicht entspricht auch der herrschenden Lehre. Lt Colcuc-Simek/Leimer/Rappold-Mellitzer findet für Inhaberschuldverschreibungen eine Gebühr nach § 33 TP 8 bzw. TP 19 GebG keine Anwendung, da keine Verpflichtung auf Gegenleistung beurkundet ist.*

*Demnach ist aus heutiger Sicht von einer Gebührenfreiheit der Inhaberschuldverschreibungen aus einer Privatplatzierung auszugehen (vgl Colcuc-Simek/Leimer/Rappold-Mellitzer, Privatplatzierung - Finanzierungsinstrument für öffentliche Unternehmen, RFG 2005/27)."*

Die Berufung, in der die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt wurden, ist am 24. Februar 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt worden.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde mit dem Anbringen vom 3. September 2008 zurückgenommen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die hier relevanten Bestimmungen des § 33 TP 19 des Gebührengesetzes 1957 idF BGBl. I Nr. 2000/29 (GebG 1957) lauten:

#### *„19 Kreditverträge*

*(1) Kreditverträge, mit welchen den Kreditnehmern die Verfügung über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt wird, von der vereinbarten Kreditsumme,*

*1. wenn der Kreditnehmer über die Kreditsumme nur einmal oder während einer bis zu fünf Jahren vereinbarten Dauer des Kreditvertrages mehrmals verfügen kann 0,8 v.H.;*

*2. im übrigen 1,5 v.H.*

*(2) Auf Kreditverträge von Gesellschaftern an ihre Gesellschaft sind die Bestimmungen des § 33 TP 8 Abs. 4 sinngemäß anzuwenden."*

§ 33 TP 8 Abs. 4 GebG 1957 lautet:

*„Wurde über das Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise errichtet, so gelten die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften im Inland zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde. Der Darlehensschuldner hat die Gebühr selbst zu berechnen und innerhalb von drei Monaten nach dem Entstehen der Gebührenschuld bei dem Finanzamt, in dessen Amtsbereich sich die Geschäftsleitung des Darlehensschuldners befindet, zu entrichten. Ein Auszug aus den Büchern oder Aufzeichnungen ist innerhalb derselben Frist an dieses Finanzamt zu übersenden. Die Übersendung gilt als Gebührenanzeige gemäß § 31."*

Nach dem Wortlaut des § 33 TP 19 Abs 1 GebG 1957 knüpft der Gesetzgeber, der im laufenden Gesetzestext von "Kreditverträgen" (und nicht bloß von "Verträgen") spricht, an

einen von ihm als feststehend vorausgesetzten Kreditvertragsbegriff an, der durch die anschließenden Worte "mit welchen ... eingeräumt wird" eine Spezifizierung im Sinne einer Einschränkung erfahren soll. Beim Kreditvertrag handelt es sich um einen den Vertragstypen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches nicht zuzuordnenden Vertrag sui generis. Darunter ist ein Vertrag zu verstehen, wodurch sich der Kreditgeber verpflichtet, dem Kreditnehmer auf dessen Verlangen Zahlungsmittel zur Verfügung zu stellen oder eine Haftung für ihn zu übernehmen. Der Kreditvertrag ist ein Konsensualvertrag; er kommt bereits mit der Leistungsvereinbarung und nicht erst mit der Erbringung der vereinbarten Leistungen zu Stande. Der wirtschaftliche Begriff des Kredites geht über die im § 33 TP 8 und TP 19 GebG 1957 erfassten Erscheinungen hinaus. Nicht jeder Vorgang, der nach seinem wirtschaftlichen Gehalt eine Kreditierung darstellt, beruht auf einem Kreditvertrag. Kreditverträge, die nicht die im § 33 TP 19 Abs. 1 GebG 1957 umschriebenen Voraussetzungen erfüllen, unterliegen nicht der Gebühr (vgl. *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren, § 33 TP 19 Tz. 4ff). Einem Vertrag, der zivilrechtlich kein Kreditvertrag ist, kann auch gebührenrechtlich diese Eigenschaft nicht zukommen (vgl. *Arnold*, Rechtsgebühren<sup>8</sup>, § 33 TP 19 Tz. 1).

Eine Schuldverschreibung ist ein Wertpapier zur langfristigen Kreditfinanzierung. Es handelt sich dabei um einen festverzinslichen Vermögenstitel mit einem schuldrechtlichen Anspruch auf Zahlung eines zeitabhängigen Entgelts und Rückzahlung des überlassenen Kapitalbetrags. Der Käufer einer Schuldverschreibung erhält also als Gegenleistung für die Überlassung des Geldes während der Laufzeit den in der Urkunde verbrieften Zins und nach Ablauf der Laufzeit endet das Schuldverhältnis durch die Zahlung des Nennwerts.

Der Hinweis des Finanzamtes auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Dezember 2000, 97/16/0506, wonach es sich bei Schuldverschreibungen, die sich nicht an einen anonymen Kapitalmarkt richten, kein Wertpapier iSv § 12 Abs. 1 des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) handelt, führt nicht dazu, dass diese Schuldverschreibung nun unter dem Kreditvertragsbegriff des § 33 TP 19 Abs. 1 GebG 1957 fällt. Privatplatzierungen (Private Placement) von Wertpapieren entbinden teilweise von Publizitätspflichten. Meist müssen sich die potenziellen Käufer durch gesetzliche Mindestvorschriften qualifizieren um an dem Verkauf teilnehmen zu können. Beim Private Placement werden Vermögensgegenstände an Kunden verkauft, zu denen bereits eine Kundenbeziehung besteht. Mit dem Private Placement können auch Regulierungen (Veröffentlichungspflichten, Prospektpflicht, Anlagebeschränkungen, Finanzberichte) umgangen werden. Das Gegenteil bildet der öffentliche Vertrieb (public distribution) für den es in der Regel einer Zulassung durch die Finanzaufsichtsbehörde bedarf. Ob eine auf Inhaber lautende Schuldverschreibung bloß einem eingeschränkten Interessentenkreis angeboten oder öffentlich vertrieben wird, ändert nichts Wesen der Schuldverschreibung. Der Argumentation der Berufungswerberin, wonach durch die Ausgabe

der Schuldverschreibung ein verzinsliches Forderungsrecht verbrieft, das gerade nicht die Verpflichtung des Anleihegläubigers enthält, einen gewissen Geldbetrag zur Verfügung zu stellen, wie § 33 TP 19 Abs. 1 GebG 1957 verlangt, ist zu folgen. Es wurde nur die einseitige Erklärung des Anleiheschuldners beurkundet, für einen bestimmten Geldbetrag bestimmte Zinsen zu bezahlen. Diese Urkunde stellt somit keinen Kreditvertrag iSd. § 33 TP 19 Abs. 1 GebG 1957 dar.

Im Übrigen folgt der Unabhängige Finanzsenat auch der Rechtsansicht der Berufungswerberin, wonach Objekt der Aufzeichnung in Bücher des Schuldners nach § 33 TP 8 Abs. 4 GebG 1957 immer eine Verbindlichkeit desselben sein muss, die ihren Rechtsgrund unmittelbar in einem Kredit hat. In Büchern aufscheinende Verbindlichkeiten des Buchführenden aus anderen Rechtsgründen, mögen sie auch gegenüber einem Gesellschafter bestehen, sind gebührenrechtlich irrelevant (vgl. *Arnold*, Rechtsgebühren<sup>8</sup>, § 33 TP 8 Rz 15). Feststellungen, wonach als Rechtsgrund der Eintragung in die Bücher des Anleiheschuldners in einem Kreditvertrag bestand, wurden seitens des Finanzamtes nicht getroffen.

Auf die Einwendungen der Berufungswerberin, wonach eine Verletzung des gemeinschaftsrechtlich gebotenen Vertrauensschutzgrundsatzes vorliege und der angefochtene Bescheid gegen verfassungsrechtlich gewährleistete Rechte wie den Gleichheitsgrundsatz und die Unversehrtheit des Eigentums verstoße, ist nicht näher einzugehen, da schon aus den angeführten Gründen der Berufung stattzugeben war.

Der gleichzeitig mit der gegenständlichen Berufung gestellte Antrag auf Bewilligung einer Nachsicht gemäß § 236 der Bundesabgabenordnung fällt in die Entscheidungskompetenz der Abgabenbehörde erster Instanz, daher war auf das diesbezügliche Vorbringen nicht näher einzugehen.

Linz, am 3. September 2008