



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/1658-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der BW-NEU als Rechtsnachfolgerin der BW-ALT, Adresse, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1013 Wien, Renng. 1/Freyung, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 27. April 2005 betreffend Rechtsgebühr zu ErfNr*****/2005, StNr*** entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1. Rechtsvorgang/Urkundeninhalt:

Am 23. Dezember 2003 unterzeichneten die A. (mit Sitz in Polen – kurz A.) als Kreditgeberin und die BW-ALT (mit Sitz in Österreich, kurz BW-alt – die zwischenzeitig auf die BW-NEU verschmolzen wurde, die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) als Kreditnehmerin in Österreich eine Urkunde in englischer Sprache über einen Kreditvertrag in Höhe von 10 Millionen Polnischen Zloty.

Im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses war die A. die Alleingesellschafterin der BW-alt .

In Punkt 3 des Vertrages wurde ua. Folgendes vereinbart:

"3.1. The Loan may be drawn by transfer(s) of the Loan amount (or parts therof) to the Borrowers 's Bank account indicated by the Barrower in writing in the notice referred to in section 3.2 of the Agreement.

3.2 The Borrower will request the borrowing of the Loan by giving written notice (facsimile transmission receipt of which is confirmed by the Lender will also be considered a notice in writing) to the Lender at least 2 (two) working days before the date the Borrower wants to borrow the Loan (or parts thereof), provided that the Borrower may draw the Loan during the period as defined in 2.2 hereof. For the purpose of the Agreement it is agreed that the date of making of the bank transfer order by the Lender should be considered as the date of borrowing"

In Punkt 7 des Vertrages wurde vereinbart, dass der Vertrag nach den Bestimmungen österreichischen Rechts abgeschlossen wird und dass für alle Streitigkeiten aus dieser Vereinbarung durch die zuständigen Gerichte des ersten Bezirkes in Wien geklärt werden.

Punkt 7.3. lautet wie Folgt:

"The exclusive place of performance for all obligations arising hereunder or in connection herewith shall be Warsaw."

Festgehalten wurde außerdem, dass der Vertrag in englischer und polnischer Sprache abgeschlossen wird und der Vertrag in vier Fassungen ausgestellt wird, zwei Verträge für jede Partei. Für den Fall widersprüchlicher Regelungen soll die englische Fassung vorgehen.

2. Verfahren vor dem Finanzamt zu ErfNr.***/2004**

Mit Schreiben vom 9. Februar 2004 zeigte die BW-alt eine Kopie des englischsprachigen Vertrages beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien an, die dort unter der Aktenzahl ErfNr.*****/2004 erfasst wurde.

Über entsprechende Aufforderung übersandte die BW-alt dem Finanzamt mit Schreiben vom 25. Mai 2004 eine (nicht beglaubigte) Übersetzung des Kreditvertrages und bestätigte der Geschäftsführer der BW-alt gegenüber dem Finanzamt, dass 4 Originale des Vertrages existieren würden, von denen sich aber nur eine englische Fassung am Sitz der Gesellschaft in Perchtoldsdorf befindet.

Nach dieser Übersetzung haben Punkt 3.1 und 3.2 des Vertrages folgenden Inhalt:

3.1 Der Kredit kann durch Auszahlung des Kreditbetrages (oder Teilen davon) auf das Konto des KN in Anspruch genommen werden, welches vom KN schriftlich in der Ziehungsnotiz gemäß Pkt. 3.2. genannt wird.

3.2. Der KN wird die Inanspruchnahme des Kredites durch schriftliche Ziehungsnotiz (Faxübermittlung die vom Kreditgeber bestätigt wird ist ausreichend) an den KG mindestens zwei Arbeitstage vor dem Inanspruchnahmetag übermitteln, vorausgesetzt dass der KN den Kredit nur in der in 2.2. definierten Periode in Anspruch nehmen kann. Hiermit gilt als vereinbart, dass der Tag der Banküberweisung durch den KG der Tag der Inanspruchnahme des Kredites ist."

Punkt 7.3. lautet wie Folgt:

"Der ausschließliche Leistungsort unter diesem Vertrag ist Warschau"

Mit Bescheiden vom 20. Juli 2004 zu ErfNr.*****/2004 setzte das Finanzamt gegenüber der BW-alt für den Kreditvertrag vom 23. Dezember 2003 mit A.

1) die Gebühr gemäß [§ 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG](#) mit 0,8 % der Kreditsumme von € 2.151.972,28 = € 17.215,78 und

2) die Gebühr für 3 Gleichschriften im Zusammenhang mit dem genannten Kreditvertrag gemäß [§ 25 GebG](#) mit € 51.647,34 fest.

In der Begründung verwies das Finanzamt darauf, dass laut Schreiben vom 25. Mai 2004 vier Originale des Vertrages existieren. Da die über das gegenständliche Rechtsgeschäft errichteten Urkunden nicht innerhalb der in [§ 31 Abs. 1 GebG](#) angeführten Frist vorgelegt worden seien, würden alle original unterschriebenen Urkunden der Hundertsatzgebühr unterliegen ([§ 25 Abs. 1 GebG](#)).

Der Bescheid, mit dem eine Gebühr in Höhe von € 17.215,78 festgesetzt worden war, erwuchs in Rechtskraft. Hingegen wurde gegen den die Gleichschriftengebühr betreffenden Bescheid Berufung erhoben und Folgendes eingewandt: Die die Gebührenpflicht begründende Urkunde sei in englischer Sprache errichtet und am Sitz der BW-alt am 23. Dezember 2003 unterfertigt worden. Im Anschluss an die Unterzeichnung des Vertrages in Österreich sei der englische Vertrag in Polen ins Polnische übersetzt worden. Nach erfolgter Übersetzung seien die drei weiteren Ausfertigungen von zwei Geschäftsführern der BW-alt sowie einem Geschäftsführer und einem Prokuristen der A. am 20. Jänner 2004 am Sitz der A. in Warschau firmenmäßig gefertigt worden. Diese Urkunden seien seit ihrer Unterzeichnung durchgehend im Ausland verblieben und zu keiner Zeit ins Inland verbracht worden. Dementsprechend sei der Behörde auf deren Anfrage mit Schreiben vom 25. Mai 2004 mitgeteilt worden, dass (mit Zeitpunkt Mai) insgesamt vier original unterzeichnete Urkunden bestehen, sich davon aber nur eine im Inland befindet. Hinsichtlich der drei weiteren Urkunden sei festzuhalten, dass es sich dabei insoweit um keine Gleichschriften gemäß [§ 25 Abs. 1 GebG](#) handle, als diese Ausfertigungen nicht gleichzeitig mit der dem Finanzamt übermittelten Originalurkunde errichtet und unterfertigt worden seien. Vielmehr seien diese Urkunden "neuerliche Beurkundungen" im Sinne des [§ 25 Abs. 3 GebG](#).

Werden über ein Rechtsgeschäft mehrere Urkunden errichtet (Gleichschriften oder mehrere Urkunden), so sei jede dieser Urkunden hinsichtlich des Entstehens der potentiellen Gebührenpflicht gemäß [§ 25 Abs. 1 GebG](#) gesondert zu beurteilen. Für die am 23. Dezember 2003 unterfertigte Originalurkunde in englischer Sprache sei die Gebührenschuld gemäß [§ 16 Abs. 1 GebG](#) im Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung entstanden. Hinsichtlich der weiteren Urkunde sei hingegen nie eine Gebührenschuld entstanden. Gemäß § 16 Abs. 2 iVm [§ 33 TP 19 Abs. 2a GebG](#) entstehe die Gebührenschuld bei Kreditverträgen, über die eine Urkunde im

Ausland errichtet wurde, nur dann, wenn

- mindestens eine Partei des Kreditvertrages im Inland ihren (Wohn-)Sitz habe und
- das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betreffe oder
- eine Partei im Inland zu einer Leistung aufgrund des Kreditvertrages berechtigt oder verpflichtet sei oder

- die Urkunde oder eine beglaubigte Abschrift ins Inland gebracht werde.

In Punkt 7.3 des Kreditvertrages sei ausdrücklich festgehalten, dass der ausschließliche Leistungsstandort für alle Verpflichtungen aus diesem Vertrag Warschau sei. Keine Partei sei daher in Österreich zu einer Leistung berechtigt oder verpflichtet. Eine Verbringung der in Warschau errichteten weiteren Ausfertigungen des Kreditvertrages ins Inland sei ebenfalls nicht erfolgt.

Über entsprechenden Vorhalt übermittelte die steuerliche Vertreterin der Bw. dem Finanzamt 1) eine Kopie des polnischsprachigen Kreditvertrages vom 20. Jänner 2004, 2) eine Hotelrechnung vom 22. Jänner 2004 als Nachweis dafür, dass der Geschäftsführer der BW-alt im Zeitpunkt der Unterfertigung der Urkunden in Warschau war und 3) eine Kopie des Kontoauszuges Nr. 1 vom 31. Dezember 2003 des Kontos der BW-alt bei der BANK (Danach wurde dem Konto der BW-alt bei der X-Bank mit Valuta 2.1.2004 ein Betrag von PLN 9.999.972,56 gutgeschrieben).

Ergänzend wurde unter Hinweis auf Arnold, Rechtsgebühren, § 16 Rz 21a, noch ausgeführt, dass der Vertrag eine ausdrückliche Bestimmung des Erfüllungsortes beinhaltet; der Erfüllungsort liege gemäß Punkt 7.3 des Kreditvertrages ausdrücklich und ausnahmslos in Warschau. Daher sei keine Partei im Inland aus dem Kreditvertrag berechtigt oder verpflichtet. Auch die Zuzählung des Kreditbetrages auf ein österreichisches Bankkonto vermöge an der Tatsache, dass der Erfüllungsort in Warschau liege, nichts ändern, da bei der Zuzählung des Kreditbetrages [§ 905 Abs. 2 ABGB](#) zur Anwendung komme, wonach Geldschulden qualifizierte Schickschulden sind. Für die Zuzählung des Kreditbetrages liege der Erfüllungsort daher jedenfalls – auch ohne ausdrückliche vertragliche Vereinbarung – am Sitz der A., dh. in Warschau. Die vorliegenden Auslandsurkunden würden daher in Österreich nicht der Gebührenpflicht unterliegen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2005 hob das Finanzamt den Bescheid vom 20. Juli 2004 betreffend die zu ErfNr.*****/2004 festgesetzte Gleichschriftengebühr auf. Zur Begründung wurde ausgeführt:

"Keine Gleichschriften im Sinne des [§ 25 Abs. 1 GebG](#)."

3. Verfahren beim Finanzamt zu ErfNr***/2005**

3.1. angefochtene Bescheide

Mit Bescheiden vom 27. April 2005 zu ErfNr*****/2005 setzte das Finanzamt gegenüber der BW-alt für den Kreditvertrag mit A. vom 20. Jänner 2004

- 1) die Gebühr gemäß [§ 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG](#) mit 0,8 % der Kreditsumme von € 2.113.896,76 = € 16.911,17 und
- 2) die Gebühr für 2 Gleichschriften im Zusammenhang mit dem genannten Kreditvertrag gemäß [§ 25 GebG](#) mit € 33.822,34 fest.

Zur Begründung wurde einerseits ausgeführt, dass der Umrechnungskurs laut Österreichischer Nationalbank zum 20. Jänner 2004 für 1 Euro 4,73060 polnische Zloty betragen habe und anderseits darauf verwiesen, dass drei Originale des gegenständlichen Vertrages existieren würden. Da die über das gegenständliche Rechtsgeschäft errichteten Urkunden nicht innerhalb der in [§ 31 Abs. 1 GebG](#) angeführten Frist vorgelegt worden seien, würden alle original unterschriebenen Urkunden der Hundertsatzgebühr unterliegen ([§ 25 Abs. 1 GebG](#)).

3.2. Berufungen

In der gegen die Gebührenbescheide vom 27. April 2005 eingebrachten Berufungen verwies die Bw. im Wesentlichen abermals darauf, dass der Vertrag eine ausdrückliche Bestimmung des Erfüllungsortes beinhaltete; der Erfüllungsort liege gemäß Punkt 7.3 des Kreditvertrages ausdrücklich und ausnahmslos in Warschau.

4. UFS-Verfahren zu RV/1458-W/05 – Entscheidung VwGH [2009/16/0257](#)

Mit Berufungsentscheidung vom 1. Oktober 2009 zu GZ. RV/1458-W/05 wies der Unabhängige Finanzsenat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat die Berufungen als unbegründet ab. Gegen diese Entscheidung erhob die Bw. Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof.

Mit Erkenntnis vom 24. Mai 2012, 2009/16/0257 hob der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf, weshalb der Unabhängige Finanzsenat in einem fortgesetzten Verfahren neuerlich über die Berufungen gegen die Rechtsgebührenbescheide vom 27. April 2005 zu ErfNr*****/2005, StNr*** zu entscheiden hat.

5. Zurücknahme der Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung

Mit Schriftsatz vom 9. Juli 2012 nahm die Bw. die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Gemäß [§ 63 Abs. 1 VwGG](#) sind die Verwaltungsbehörden, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Beschwerde stattgegeben hat, verpflichtet, in dem betreffenden Fall mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Die Bindung der Behörde erstreckt sich auf die im vorausgegangenen Erkenntnis ausdrücklich niedergelegte Rechtsauffassung und auf solche Fragen, die eine notwendige Voraussetzung für den Inhalt des aufhebenden Erkenntnisses darstellen (vgl. VwGH 15.5.2002, [98/08/0186](#)).

Im Erkenntnis vom 24. Mai 2012, 2009/16/0257 hat der Verwaltungsgerichtshof u.a. Folgendes ausgesprochen:

"Nach ständiger hg. Judikatur setzt die Anwendbarkeit des [§ 17 Abs. 2 GebG](#) voraus, dass die für die Gebührenbemessung bedeutsamen Umstände aus der Urkunde nicht eindeutig zu entnehmen sind. § 17 Abs. 2 leg. cit. greift in jenen Fällen ein, in denen die Urkunde verschiedene Deutungen zulässt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Juni 2002, 2001/16/0591, mwN).

Zu den für die Festsetzung der Gebühren bedeutsamen Umständen zählt unter anderem mit Rücksicht auf die im Beschwerdefall noch anzuwendende Bestimmung der TP 19 Abs. 2a iVm TP 8 Abs. 3a des [§ 33 GebG](#) die Frage, ob eine Partei im Inland zu einer Leistung auf Grund des Kreditvertrages berechtigt oder verpflichtet war.

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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. März 2007, 2005/16/0108, mwN). Es handelt sich um ein zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft. Der Kreditgeber verpflichtet sich zur Kreditgewährung. Dieser Verpflichtung entspricht die Berechtigung des Kreditnehmers zur Inanspruchnahme dieses Kredites. Der Kreditnehmer verpflichtet sich seinerseits zur Rückzahlung der in Anspruch genommenen Kreditsumme und zwar samt Zinsen.

Der Erfüllungsort richtet sich primär nach der Vereinbarung (vgl. [§ 905 Abs. 1 ABGB](#)), wobei Geldschulden im Zweifel Schickschulden sind, auch dann, wenn die Zahlung auf ein Bankkonto vereinbart wurde.

Im vorliegenden Kreditvertrag wurde in Punkt 7.3 vereinbart, dass "der ausschließliche Leistungsstandort" aus diesem Vertrag Warschau sein solle. Den von der belangten Behörde ins Treffen geführten Punkten 3.1 bzw. 3.2 des Kreditvertrages ist zu entnehmen, dass die Inanspruchnahme des Kredites aufgrund einer Mitteilung der Beschwerdeführerin ("Ziehungsnachricht") und "Auszahlung" (gemeint wohl: Überweisung) des in Polnischen Zloty bestimmten Kreditbetrages auf das von der Beschwerdeführerin in ihrer Mitteilung zu benennende Bankkonto erfolgen solle.

Daraus schließt die belangte Behörde, dass die Beschwerdeführerin frei hätte wählen können, ob sie die Leistung aus dem Kredit im Inland oder im Ausland in Anspruch nehme. Punkt 7.3 des Vertrages beziehe sich nur auf die Verpflichtung der Kreditrückzahlung und Zinsenzahlung. Es müsse von einem undeutlichen Vertragsinhalt ausgegangen werden, der zu einer Beweislastumkehr führen würde.

Dieser Auffassung ist aber schon deswegen nicht zu folgen, weil sich aus den Punkten 3.1 und 3.2 zwar ein Recht der Beschwerdeführerin auf Nennung eines Kontos, auf das die Kreditzähllung erfolgen solle, ergibt, daraus aber wegen des Punktes 7.3 noch nicht abgeleitet werden kann, dass es sich dabei auch um ein inländisches Konto handeln kann. Dass sich Punkt 7.3, wonach der "ausschließliche Leistungsort" (vgl. "the exclusive place of performance for all obligations" im englischen Vertragstext) Warschau sein sollte, ausschließlich auf die Kreditrückzahlungen beziehe, kann dem Wortlaut dieser Bestimmung, aber auch der Urkunde insgesamt nicht entnommen werden. Auch der Umstand, dass sich der Punkt 7.3 unter den "Schlussbestimmungen" ("Final Provisions") befindet, zeigt, dass diese Bestimmung auf sämtliche in dem Vertrag geregelten Verpflichtungen Anwendung finden soll. Somit ist nicht von einem Widerspruch zwischen den genannten Regelungen auszugehen. Ebenso wenig ist die Urkunde - den Erfüllungsort betreffend - in einer eine Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde auslösenden Weise unvollständig (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. März 1995, 93/16/0012).

Daran vermag auch der von der belangten Behörde ins Treffen geführte Umstand, dass die tatsächliche Zuzählung des Kredites (per 2. Jänner 2004) auf ein Konto der Beschwerdeführerin bei einer inländischen Bank erfolgt ist, nichts zu ändern, auch wenn davon auszugehen ist, dass dieser Umstand bei Unterfertigung des Vertrages am 20. Jänner 2004 bereits bekannt gewesen ist.

Nach dem aus [§ 17 Abs. 1 GebG](#) 1957 folgenden Urkundenprinzip ist für die Beurteilung der Gebührenschuld nämlich nur der schriftlich festgelegte Urkundeninhalt maßgeblich. Außerhalb der Urkunde liegende Tatsachen, wie insbesondere mündliche Nebenabreden, sind bei der Bemessung der Gebühr nicht zu berücksichtigen (Gaier, Kommentar zum Gebührengesetz 19574, Rz 4 zu § 17, mwN). Unmaßgeblich ist auch, ob das Rechtsgeschäft in weiterer Folge aufrechterhalten und ob und wie es ausgeführt wurde. Erfüllt ein Schriftstück die Voraussetzungen einer Urkunde über ein Rechtsgeschäft und enthält es alle für die Gebührenbemessung bedeutsamen Umstände - also auch den Erfüllungsort -, so richtet sich die Gebührenpflicht ausschließlich nach dem Urkundeninhalt (vgl. dazu etwa das hg. Erkenntnis vom 14. Oktober 1991, 90/15/0101, mwN).

Indem die belangte Behörde dennoch von einem Inlandsbezug des in Rede stehenden Kreditvertrages ausging, belastete sie ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Diese betrifft nicht nur die Vorschreibung der Rechtsgebühr gemäß [§ 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG](#), sondern auch der Rechtsgebühr für die Gleichschriften nach [§ 25 GebG](#). Der angefochtene Bescheid war daher gemäß [§ 42 Abs. 2 Z 1 VwGG](#) zur Gänze wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben."

Es war daher den Berufungen im fortgesetzten Verfahren statzugeben und die Rechtsgebührenbescheide vom 27. April 2005 zu ErfNr*****/2005, StNr*** (mit denen 1. die Gebühr gemäß [§ 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG](#) mit € 16.911,17 und 2. die Gebühr für 2 Gleichschriften gemäß [§ 25 GebG](#) mit € 33.822,34 festgesetzt worden war) aufzuheben.

Wien, am 16. Juli 2012