



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X, Adr., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 3. September 2003 betreffend Rechtsgebühr zu St.Nr.xxx entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der X (der nunmehrigen Berufungswerberin, kurz Bw.) ist vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien die Bewilligung gemäß § 3 Abs. 4 GebG zur Selbstberechnung der Gebühren für Darlehensverträge iSd § 33 TP 8 GebG sowie für Kreditverträge iSd § 33 TP 19 GebG erteilt worden.

Mit Schreiben vom 15. Juli 2003 ersuchte die Bw. das Finanzamt um Rückerstattung des in ihrem Gebührenjournal vom 5. Juni 2003 mit der Kto. Nr.xxx erfassten Rechtsgeschäftes, das irrtümlicherweise als gebührenpflichtig angezeigt worden sei. Auf Grund der Tatsache, dass die "Gemeinde N Orts- und Infrastrukturentwicklungs-Kommanditerwerbsgesellschaft" (im Folgenden kurz Gemeinde-KEG) von der Gemeinde N (kurz Gemeinde) als Ausgliederung zum Zwecke der Wahrnehmung bisher selbst getätigter Aufgaben gegründet worden sei und die dafür erfolgte und angezeigte Darlehensaufnahme damit in unmittelbarem Zusammenhang stehe, und dies Artikel 34 § 1 des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000 idF BGBl. 144/2001 entspreche, werde das vorliegende Rechtsgeschäft als gebührenfrei angezeigt.

Über telefonische Aufforderung übermittelte die Bw. dem Finanzamt eine Kopie der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde. Es handelt sich dabei um eine schriftliche

Annahmeerklärung, die sowohl von der Bw. als auch von der Gemeinde-KEG unterzeichnet ist, mit auszugsweise folgendem Inhalt:

"Die X. ist bereit, Ihnen ein Darlehen in Höhe von

EUR 966.655,00

zu gewähren.

1. Darlehenszweck

Neubau Gemeinde und Postamt

.....

4. Sicherheit

Die Gemeinde N übernimmt für alle aus diesem Darlehensverhältnis entstehenden Forderungen der Darlehensgeberin die Haftung als Bürge und Zahler gem. § 1357 ABGB.

.....

12. Zeitpunkt der Zuzählung

Die Darlehenszuzählung erfolgt auf Abruf".

Mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 3. September 2003 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien für das gegenständliche Rechtsgeschäft eine Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 GebG in Höhe von € 7.733,00 (0,8 % der Bemessungsgrundlage von € 699.655,00) fest. Zur Fälligkeit wurde festgehalten, dass die Gebühr bereits fällig gewesen sei und die bereits entrichtete Gebühr in Höhe von € 7.733,00 auf die gegenständliche Vorschreibung angerechnet werde. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass der gegenständliche Darlehensvertrag kein gebührenfreies Rechtsgeschäft iSd Bestimmung des Art 34 § 1 erster Satz des Budgetbegleitgesetzes 2001 (BGBl. I Nr. 142/2000, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002) darstelle, da die Darlehensaufnahme nicht direkt bei der ausgegliederten Gemeinde sondern auf dem Kapitalmarkt bei der X erfolgt sei und somit nicht unmittelbar durch den Ausgliederungsvorgang veranlasst worden sei.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewandt, dass die Ausgliederung und Übertragung der Aufgaben von Körperschaften öffentlichen Rechts von der Gemeinde an die Gemeinde-KEG aufgrund der Vorschriften der Maastrichtkriterien, die durch das Finanzministerium und durch das Land gefordert worden seien, erfolgt sei. Der Darlehensvertrag sei nach den Kriterien des Artikel 34 Bundesbegleitgesetzes (Anm: gemeint wohl Budgetbegleitgesetzes 2001) durch die Gemeinde-KEG abgeschlossen worden.

Nach dem vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen darauf verwiesen wurde, dass nach Art 34 § 1 (1) erster Satz BudgetbegleitG 2001 nur ein Darlehen, das bei der ausgliedernden Gemeinde in unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausgliederung in Anspruch genommen werde, gebührenfrei sei, wurde im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz repliziert, dass die strittige Bestimmung zu eng ausgelegt worden sei, wodurch der Gemeinde-KEG sowie der Gemeinde als

Komplementär der Gesellschaft ein vom Gesetzgeber nicht beabsichtigter finanzieller Nachteil erwachse. Dazu wurde noch vorgebracht, dass die Gründung der Gemeinde-KEG im gesamtstaatlichen Interesse, nämlich mit dem Ziel, das gesamtstaatliche jährliche Budgetdefizit unter 3 % des BIP zu halten, erfolgt sei. Gemäß dem Österreichischen Stabilitätspakt 2001, BGBl. I Nr. 39/2002 leiste die Gemeinde mit der Gründung der Gemeinde-KEG und der nachfolgenden Aufgabenübertragung einen Beitrag zur Senkung dieses Defizits, dh. die Gemeinde erfülle ihre Verpflichtung nach Art 4 des Stabilitätspaktes. Aufgabe der Gemeinde-KEG sei die Konzipierung und Realisierung einer geordneten Orts- und Infrastrukturentwicklung in der Gemeinde. Der gegenständliche Darlehensvertrag diene der Finanzierung der Errichtung eines Amtsgebäudes auf der Liegenschaft EZ-x, das einerseits fast zur Hälfte für Dienststellen der Gemeinde verwendet, andererseits der Österreichischen Post AG für ein Postamt (Verteilerzentrum) vermietet werde. Die Verwendung der Räume, Freiflächen und Einrichtung für Zwecke der Gemeindeverwaltung sei zweifellos dem öffentlich-rechtlichen Wirkungskreis der Gemeinde zuzuordnen. Die Vermietung des restlichen Gebäudes liege ebenfalls im Allgemeininteresse, weil das Verteilerzentrum der Post ein wichtiger, ja notwendiger Aspekt der Daseinversorgung für die Bevölkerung in der Gemeinde und Region darstelle (Universaldienst der Post). Darüber hinaus habe die Gemeinde ein großes wirtschaftliches Interesse am Bestand bzw. Betrieb dieses Verteilerzentrums, da es in einer ländlichen Gemeinde wichtige Impulse für die Wirtschaftsentwicklung zu setzen vermag. Die Aufnahme des Darlehens von € 966.655,00 seitens der Gemeinde-KEG bei der Bw. könne nicht isoliert vom Vorgang der Ausgliederung und Übertragung der vorhin beschriebenen Gemeindeaufgaben an die Gemeinde-KEG gesehen werden; sie sei wesentlicher Bestandteil der Strategie der Budgetdefizitsenkung gemäß dem Stabilitätspakt, somit eine notwendige Folge der Errichtung des Amtsgebäudes. Ein anderes Finanzierungsinstrument sei der Gemeinde nicht zur Verfügung gestanden. Aus dem Gesellschaftsvertrag und dem Mietvertrag zwischen der Gemeinde und der Gemeinde-KEG gehe eindeutig hervor, dass alleine die Gemeinde als Komplementär alle Vorteile und Risiken der Gesellschaft (somit aller ausgegliederten Vorhaben) trage und darüber hinaus für das Darlehen als Bürge und Zahler gemäß § 1357 ABGB hafte. Die Gemeinde-KEG sei somit bloß Hülle bzw. der Mantel für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben bzw. die Einhaltung der Aufgaben der Vorgaben des Stabilitätspaktes. Die gewählte Konstruktion der Finanzierung stehe in einem inneren Zusammenhang mit der Ausgliederung bzw. Übertragung von Gemeindeaufgaben, und sei somit auch unmittelbar von der Ausgliederung und Übertragung veranlasst worden. Das Argument der Abgabenbehörde 1. Instanz, eine Gebührenbefreiung komme nicht in Betracht, weil die Darlehensaufnahme nicht direkt bei der ausgegliederten Gemeinde, sondern auf dem Kapitalmarkt erfolgt sei, sei geradezu ein Indiz für die Richtigkeit der Auffassung der Bw.,

denn es spiele ja keine Rolle, ob die Finanzierung des Vorhabens durch Darlehensaufnahme bei der Gemeinde oder auf dem Kapitalmarkt ermöglicht werde: entscheidend sei, dass die Finanzierung als solche in einem notwendigen Zusammenhang mit der Übertragung stehen, was indirekt auch von der Abgabenbehörde erster Instanz bestätigt werde. Der von ihr angezogene Befreiungstatbestand sei jedoch der Gemeinde auf Grund des Stabilitätspaktes verwehrt gewesen. Sie habe notgedrungen bei der Finanzierung des Vorhabens den Umweg über die Gemeinde-KEG und die Darlehensaufnahme auf dem freien Kapitalmarkt wählen müssen, um eine Verschuldung des Gemeindehaushaltes im Sinne des Stabilitätspaktes zu vermeiden. Alle bisherigen Schritte der Gemeinde im Zusammenhang mit der Errichtung der Gemeinde-KEG, des Amtsgebäudes sowie der Finanzierung seien eng mit dem öffentlich-rechtlichen Wirkungskreis der Gemeinde verflochten. So gesehen hätte die Gemeinde, wenn sie das Vorhaben in Eigenregie und nicht unter dem Deckmantel der Gemeinde-KEG ausgeführt hätte, die Gebührenbefreiung des § 2 Z 2 GebG in Anspruch nehmen können. Die Sonderregelung des § 34 Abs. 1 erster Satz BudgetbegleitG 2001 sei als Steuerbegünstigung ursprünglich nur für Ausgliederungsvorgänge bei Gebietskörperschaften gedacht gewesen und sei als Ergänzung zur Gebührenbefreiung der Gemeinde zu werten. Es sei unbillig, die Gemeinde wegen des Stabilitätspaktes zur Ausgliederung von Gemeindeaufgaben, die einer Fremdfinanzierung bedürfen, zu verhalten und diesbezüglich mit Steuern bzw. Gebühren zu "bestrafen". Ein solch widersinniges Ergebnis solle durch § 34 Abs. 1 erster Satz des BudgetbegleitG 2001 eben verhindert werden.

Über entsprechende Anfrage teilte das Finanzamt dem unabhängigen Finanzsenat mit Schreiben vom 19. August 2005 mit, dass bis dato kein Jahresbescheid iSd § 3 Abs. 4 GebG für die in den Aufschreibungen der Bw. für 2003 enthaltenen Rechtsgeschäfte erfolgt ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG unterliegen Kreditverträge, mit welchen den Kreditnehmern die Verfügung über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt wird, wenn der Kreditnehmer über die Kreditsumme nur einmal oder während einer bis zu fünf Jahren vereinbarten Dauer des Kreditvertrages mehrmals verfügen kann, einer Gebühr von 0,8 v.H. von der vereinbarten Kreditsumme.

Nach dem im § 17 Abs. 1 GebG festgelegten Urkundenprinzip ist allein der Inhalt der Urkunde für die Festsetzung der Rechtsgebühr maßgebend.

In der vorliegenden Vertragsurkunde erklärte sich die Bw. bereit, der Gemeinde-KEG einen bestimmten Geldbetrag in Höhe von € 966.655,00 zur Verfügung zu stellen. Dieses Angebot wurde von der Gemeinde-KEG auch schriftlich angenommen, sodass die schriftliche

Annahmeerklärung eine Urkunde über einen Kreditvertrag iSd § 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG darstellt. Eine Beurteilung als Darlehensvertrag kommt hier nicht in Betracht, weil nach dem Urkundeninhalt noch keine Zuzählung des Geldbetrages erfolgt ist. Im Gegensatz zum Kreditvertrag kommt ein Darlehensvertrag als Realkontrakt erst mit der Erbringung der vereinbarten Leistungen zu Zustande (vgl. VwGH 10.6.1991, 90/15/0129).

Da es sich beim Kreditvertrag um ein zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft handelt und die gegenständliche Urkunde von beiden Vertragsteilen unterzeichnet wurde, sind nach § 28 Abs. 1 GebG beide Vertragsteile Gebührenschuldner. Bei Geschäften, die von zwei Teilen geschlossen werden, von denen der eine Teil von der Gebührenentrichtung befreit ist, dem anderen Teil diese Befreiung aber nicht zukommt, sind gemäß § 28 Abs. 5 GebG von dem nicht befreiten Teile zur Gänze zu entrichten. Da es sich bei der in der Berufung angesprochenen Gebührenbefreiung nach § 2 Z. 2 GebG lediglich um eine persönliche Gebührenbefreiung handelt, wäre auch ein direkt zwischen der Gemeinde und der Bw. abgeschlossener Kreditvertrag nicht nach der genannten Gesetzesbestimmung befreit (selbst wenn der Abschluss des Kreditvertrages im Rahmen des öffentlich-rechtlichen Wirkungskreises der Gemeinde erfolgen würde) und wäre die Gebühr für den Kreditvertrag von der Bw. als nicht persönlich befreiten Gebührenschuldner anzufordern.

Für Anleihen (Darlehen, Kredite), die von Gemeinden aufgenommen werden, sieht allerdings § 1 iVm § 2 des BundesG vom 16. Dezember 1948 betreffend die Gewährung von Gebührenbefreiungen für Anleihen von Gebietskörperschaften, BGBl. 24/1949, eine sachliche Gebührenbefreiung vor. Diese Gebührenbefreiung steht nur Anleihen zu, die von Gebietskörperschaften aufgenommen werden, nicht aber für solche Anleihen, die von anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaften, etwa einem Fonds aufgenommen werden, und zwar auch dann nicht, wenn diese juristische Person Agenden einer Gebietskörperschaft ausübt (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 12 zu Gebührenbefreiungen außerhalb des Gebührengesetzes).

Wie der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 6. Oktober 1984, B 558/81 ausgesprochen hat, steht es dem Gesetzgeber frei - und hat im Gebührenrecht auch lange Tradition -, gemeinnützige Vorgänge von der Abgabe zu befreien. Wenn er diese Befreiung auf die Gebietskörperschaften beschränkt haben sollte, würde er damit (nur) jene gemeinnützigen Rechtsträger begünstigen, deren Aufgaben grundsätzlich umfassend sind. Es wäre nicht sachfremd, wenn er öffentlich-rechtliche Körperschaften mit mehr oder minder eng begrenztem Aufgabenbereich unberücksichtigt gelassen und daher auch Einrichtungen nicht begünstigt hätte, denen etwa der Landesgesetzgeber unter gewissen Umständen die Besorgung sonst von Gebietskörperschaften wahrgenommener Angelegenheiten der Privatwirtschaftsverwaltung überträgt. Dass eine solche Zurückhaltung zu Härten führen kann,

macht sie noch nicht verfassungswidrig. Aus Maß und Art der Übertragung solcher Angelegenheiten ist daher verfassungsrechtlich nichts zu gewinnen (vgl. VfGH 6.10.1984, B 558/81).

Auch Art. 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl. I Nr. 142/2000 idF Artikel 15 BGBl. I Nr. 144/2001 enthält im Gegensatz zur Bestimmung des § 2 GebG eine sachliche Gebührenbefreiung. Gemäß Art. 34 § 1 Abs. 1 Budgetbegleitgesetzes 2001 idF. BGBl. I Nr. 144/2001 sind die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Gebietskörperschaften an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts sowie an Personenvereinigungen (Personengemeinschaften), die unter beherrschendem Einfluss einer Gebietskörperschaft stehen, unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer und den Stempel- und Rechtsgebühren sowie den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren befreit.

Nach Abs. 2 leg. cit. sind weiters Miet- und Pachtverträge, die zwischen der juristischen Person des privaten oder öffentlichen Rechts oder der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) als Vermieterin und der übertragenden Körperschaft öffentlichen Rechts als Mieterin unmittelbar anlässlich der Ausgliederung bezüglich der übertragenen Objekte abgeschlossen werden, von den Stempel- und Rechtsgebühren befreit.

Da das Gesetz ausdrücklich nur die durch die Ausgliederung unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte von den Gebühren befreit, ist klargestellt, dass bloß mittelbar durch die Ausgliederung veranlasste Rechtsgeschäfte, wie Kreditverträge mit einer Bank zur Finanzierung des Neubau eines Gemeindeamtes und eines Postamtes nicht von der Gebührenbefreiung umfasst sind. Gerade auch der 2. Absatz der strittigen Bestimmung, der noch eine spezielle Gebührenbefreiung für Miet- und Pachtverträge vorsieht, macht deutlich, dass Abs. 1 der Befreiungsbestimmung bloß einen sehr engen Anwendungsbereich hat.

Voraussetzung für die Anwendung der in einem Bundesgesetz außerhalb des GebG enthaltenen Befreiungen ist häufig, dass die Schriften oder Rechtsgeschäfte unmittelbar durch das jeweilige Bundesgesetz veranlasst sind. "Unmittelbar" bedeutet im Rahmen des Sprachgebrauches den Gegensatz zu mittelbar. Unmittelbar veranlasst durch das Wohnbauförderungsg 1968 waren demnach solche Handlungen, für die das genannte Gesetz das letzte, den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied in der ablaufenden Kausalkette bildete, als unmittelbar veranlasst konnten nicht solche Rechtsvorgänge angesehen werden, für die das WFG 1968 nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache bildet (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 5 Gebührenbefreiungen außerhalb des Gebührengesetzes).

Umgelegt auf die Anwendbarkeit der gegenständlichen Gebührenbefreiung bedeutet dies, dass das Rechtsgeschäft eine direkte Folge der Ausgliederung darstellen müsste. Diese Voraussetzung liegt aber beim gegenständlichen Kreditvertrag nicht vor, weil sowohl nach dem Vorbringen der Bw. (als auch nach dem maßgeblichen Urkundeninhalt) hier nicht die Ausgliederung, sondern die Finanzierung des Gemeindezentrums kausal für den Abschluss des Kreditvertrages war. Dass für den Bau des Gemeindezentrums Finanzmittel benötigt werden, ist keine direkte Folge der Ausgliederung sondern war hier bloß umgekehrt die geplante Aufnahme von Fremdmitteln zur Finanzierung von Gemeindeaufgaben, ohne den Gemeindehaushalt zu belasten, der Grund dafür, überhaupt eine Ausgliederung vorzunehmen. Dieser (bloß mittelbare) innere Zusammenhang von Ausgliederung und Abschluss des Kreditvertrages reicht jedoch auf Grund des Wortlautes der Befreiungsbestimmung nicht aus, um den gegenständlichen Kreditvertrag von der Gebühr zu befreien.

Da § 201 BAO idF BGBl. I 97/2002 (anders als vor der Novellierung) nicht mehr darauf ab stellt, dass die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen "*ohne abgabenbehördliche Festsetzung*" erfolgt und die nach § 3 Abs. 4 GebG selbstberechneten Gebühren bis zur Erlassung des Jahresbescheides den Charakter einer Selbstbemessungsabgabe haben, erscheint auch in den Fällen der Selbstberechnung der Gebühr nach § 3 Abs. 4 GebG (solange kein Jahresbescheid erlassen wurde) eine Festsetzung der Gebühr nach § 201 BAO (bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen) zulässig zu sein.

Nach Lehre und Rechtsprechung (vgl. ua. VwGH 25.6.1990, 89/15/0108 und VwGH 26.6.1996, 95/16/0238, Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, Anmerkung 5 zu § 201 BAO) sind bei Selbstbemessungsabgaben solche Bescheide auch bei Meinungsverschiedenheiten über die Richtigkeit der Selbstbemessung zu erlassen; ein hierauf gerichtetes Anbringen der Partei unterliegt der Entscheidungspflicht.

Stellt der Abgabepflichtige nach der durch Selbstbemessung erfolgten Festsetzung der Abgabe einen Antrag auf Rückerstattung und setzt die Entscheidung über einen solchen Antrag voraus, dass die Behörde die Rechtsfrage der Abgabenschuldigkeit beantwortet, dann ist der Antrag auch als Begehren auf bescheidmäßige Festsetzung der Selbstbemessungsabgabe zu werten. In einem solchen Fall hat die Abgabenbehörde zuerst über die Frage der Abgabenfestsetzung und danach über das Rückerstattungsbegehren zu entscheiden (vgl. etwa VwGH 15.11.2003, 99/17/0116. Der vorliegende Antrag auf Rückerstattung enthält daher auch ein Begehren auf Festsetzung der Gebühr für das gegenständliche Rechtsgeschäft und somit einen Antrag iSd § 201 BAO. Die Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages an das Finanzamt ist mittels Schreiben vom 5. Juni 2003 am 11. Juni 2003 erfolgte, der "Antrag auf Rückerstattung" wurde von der Bw. am 15. Juli 2003 eingebracht und somit innerhalb der Frist von einem Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages, sodass hier eine

Festsetzung der Gebühr nach § 201 Abs. 2 Z. 2 BAO erfolgen konnte. Da die Festsetzung der Gebühr von der Bw. implizit beantragt wurde und vor allem Rechtsschutzgründe für die Vornahme der Festsetzung der Gebühr sprechen, erweist sich die vom Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid erfolgte Festsetzung der Gebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z. GebG mit 0,8% von € 966.655,00 = € 7.733,00 als rechters.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 16. September 2005