



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-GmbH, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 18. Dezember 2009 betreffend Gebühren (Gleichschriftengebühr) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer am 6. März 2009 bei der Abgabenbehörde eingebrachten Selbstanzeige wurde ua. ein "Darlehensvertrag No. 08/07" vorgelegt, der am 16. April 2007 zwischen der in Russland ansässigen Darlehensgeberin T-GmbH und der inländischen Darlehensnehmerin X-GmbH (= Berufungswerberin, Bw) abgeschlossen und vom "Direktor" bzw. Geschäftsführer der jeweiligen Gesellschaft unterfertigt worden war. Laut deutscher Übersetzung des ursprünglich in russischer Sprache abgefassten Vertrages "*übergibt Darlehensgeber dem Darlehensnehmer die Anleihe auf Betrag 724.075 ... Euro und 38 Eurozenten, und der Darlehensnehmer verpflichtet sich angegebene Darlehensbetrag zurückzugeben und Zinsen entsprechend den Bedingungen des vorliegenden Vertrages zu bezahlen*" (Pkt. 1.1.). Laut Punkten 1.3. und 1.4. beträgt der Zinssatz per anno 7,5 %, Darlehensbetrag und Zinsen sind rückzahlbar in zwei Jahren ab der Übergabe/ Zuzählung des Darlehensbetrages an den Darlehensnehmer. Die Übergabe hat durch Überweisung auf das vom Darlehensnehmer = Bw angegebene Bankkonto bis 20. April 2007 zu erfolgen (Pkt. 2.1.). Als Bankkonto wurde von

der Bw im Vertrag abschließend angeführt: IBAN1 bei der inländischen A-Bank.

Unter Vertragspunkt 7.5. wird festgeschrieben:

"Der vorliegende Vertrag ist in vier Exemplaren (zwei Exemplare auf deutsch und zwei Exemplare auf russisch; jeweils in deutsch und russisch für jede Seite) zusammengestellt. Alle Exemplare haben die gleiche Rechtskraft."

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw ua. mit Bescheiden vom 18. Dezember 2009, StrNr,

1. ausgehend von der Kreditsumme von € 724.075,38 gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1

Gebührengesetz (GebG), BGBl 1957/267, idgF, die 0,8%ige Rechtsgebühr im Betrag von € 5.792,60, sowie

2. gemäß § 25 GebG für 3 Gleichschriften dreimal die für das Rechtsgeschäft vorgeschriebene Gebühr, sohin € 17.377,80, vorgeschrieben, da laut Vertrag vier Exemplare ausgestellt worden seien.

In der gegen den Bescheid betr. die Festsetzung der Gebühren nach § 25 GebG (Gleichschriftengebühr) erhobenen Berufung wurde vorgebracht, Gegenstand der Rechtsgebühr sei nur das Rechtsgeschäft selbst, während die Urkundenerrichtung lediglich die Voraussetzung sei, bei deren Vorliegen die Gebührenpflicht entstehe. Die Rechtsfolge einer Vervielfachung der Gebühr bei Vorliegen mehrerer Urkunden sei vom Verfassungsgerichtshof als eine unverhältnismäßige und daher gleichheitswidrige Maßnahme angesehen und daher die Bestimmung nach § 25 GebG mit Erkenntnis vom 26.2.2009, G 158/08, mit sofortiger Wirkung als verfassungswidrig aufgehoben worden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde dahin begründet, dass nach Art. 140 Abs. 7 B-VG das Gesetz auf vor der Aufhebung verwirklichte Tatbestände weiterhin anzuwenden sei, wenn der VfGH – wie im Erk. G 158/08 - nichts anderes ausgesprochen habe. Die Aufhebung sei mit dem Tag der Kundmachung am 7. April 2009 in BGBl I 34/2009 in Kraft getreten. Für gegenständlichen Darlehensvertrag sei jedoch die Gebührenschuld mit der Unterfertigung am 16. April 2007 entstanden, weshalb die Bestimmung nach § 25 GebG darauf weiter anzuwenden wäre.

Im Vorlageantrag wurde nochmals auf die Berufungsausführungen verwiesen und ergänzt: Das Finanzamt stütze sich auf den Wortlaut des Vertragspunktes 7.5., wobei es sich um die teils recht holprige Übersetzung aus der russischen Sprache handle. Vom gegenständlichen Vertrag gebe es zwei Ausfertigungen, einmal in deutscher und einmal in russischer Sprache, davon seien jeweils zwei Kopien angefertigt worden. Durch Vertragspunkt 7.5. hätten die Parteien lediglich zum Ausdruck bringen wollen, dass vom Text je zwei inhaltlich authentische Kopien angefertigt worden seien. Tatsächlich existierten aber nur die zwei Originalurkunden, die in Kopie beigelegt wurden, wobei die beiden Geschäftsführer der Vertragsparteien, welche

die Originalurkunden unterzeichnet haben, dies jederzeit bezeugen könnten. Bei den zwei weiteren Exemplaren handle es sich um nur für den internen Gebrauch bestimmte Kopien und nicht um Gleichschriften iSd § 25 GebG.

Der UFS hat am 1. Februar 2012 der Bw einen Vorhalt folgenden Inhaltes übermittelt:

"1.) In Streit gezogen ist Punkt 7.5. des am 16. April 2007 zwischen der T-GmbH, Russland, und der Bw abgeschlossenen Darlehensvertrages, welcher lautet:

"Der vorliegende Vertrag ist in vier Exemplaren (zwei Exemplare auf deutsch und zwei Exemplare auf russisch; jeweils in russisch und deutsch für jede Seite) zusammengestellt. Alle Exemplare haben die gleiche Rechtskraft".

2.) Aufgrund obigen Urkundeninhaltes wurde für 3 Gleichschriften vom Vertrag mit dem bekämpften Bescheid die Gleichschriftengebühr gem. § 25 GebG vorgeschrieben.

In der Berufung wird zunächst eingewendet, § 25 GebG sei mit Erkenntnis des VfGH vom 26.2.2009, G 158/08, mit sofortiger Wirkung aufgehoben worden und damit nicht mehr im Rechtsbestand.

Diesbezüglich gilt festzuhalten, dass der VfGH in seinem Erkenntnis für die Aufhebung keine Frist bestimmt und auch nicht ausgesprochen hat, dass die Vorschrift nicht mehr anzuwenden ist. Die Aufhebung ist daher mit Ablauf des Tages der Kundmachung im Bundesgesetzblatt am 7. April 2009 in Kraft getreten (siehe BGBl I 34/2009). Mit Ausnahme des Anlassfalles ist § 25 GebG demnach auf alle vorher verwirklichten Tatbestände, wie hier den Vertrag vom 16. April 2007, weiterhin anzuwenden, und zwar auch dann, wenn bereits eine Berufung in der Rechtsmittelinstanz anhängig ist.

3.) Im Vorlageantrag wurde erstmals vorgebracht, vom Vertrag gebe es nur zwei von den Parteien unterfertigte (Original)Urkunden, einmal in deutsch und einmal in russisch, wovon wiederum je zwei Kopien angefertigt worden seien; dies für den internen Gebrauch.

Nach dem Dafürhalten des UFS liegt insofern ein Widerspruch zum Urkundeninhalt Punkt 7.5. vor, wenn dort festgeschrieben wurde, dass jede Vertragsseite jeweils ein Exemplar in russisch und deutsch erhält.

Unter Verweis auf das im Gebührenrecht geltende Urkundenprinzip darf hiezu um Aufklärung und allenfalls – wegen der lt. eigenen Angaben bisher "holprigen Übersetzung" – um Beibringung einer beglaubigten deutschen Übersetzung des Darlehensvertrages gebeten werden.

4.) Des Weiteren wird um Beantwortung folgender Fragen ersucht:

- WO wurde der Vertrag unterfertigt ?*
- WIEVIELE Urkunden in welcher Sprache wurden von den Parteien im Original unterfertigt ?*
- Wieviele Kopien wurden angefertigt ?*
- Bei WEM konkret ist welche Urkunde verblieben ?*
- WANN wurde der Darlehensbetrag und auf welches KONTO der Berufungswerberin/-Darlehensnehmerin überwiesen ? Bitte um Nachweis mittels bezughabenden Beleg.*

Im Antwortschreiben vom 15. März 2012 wird ausgeführt:

"ad 1) Nochmalige Rücksprachen mit sprachkundigen Personen, welche die russische wie die deutsche Sprache ausreichend beherrschen, haben ergeben, dass der fragliche Punkt 7.5. des am 16.4.2007 abgeschlossenen Darlehensvertrages inhaltlich korrekt wieder gegeben wurde, weshalb von der Vorlage eines von einem beeideten Dolmetscher übersetzten Exemplars des

Darlehensvertrages abgesehen wird.

ad 2) Soweit der UFS wie auch die Finanzbehörden auf die verfahrensrechtliche Besonderheit hinweisen, wonach § 25 GebG zwar nicht mehr dem Rechtsbestand angehöre, aber weiterhin anzuwenden ist, bleibt anzumerken, (dass) dieser Ansicht des UFS – rechtlich – nicht entgegen getreten werden kann.

ad 3) Nochmalige intensive Recherchen haben ergeben, dass tatsächlich nur zwei Urkunden, nämlich das Original in russischer Sprache und die Übersetzung in deutscher Sprache unterfertigt wurden. Beide Urkunden befinden sich seither ausschließlich im Originalakt der Rechtsvertretung, der K-GmbH ...

Zu dem Widerspruch im Urkundeninhalt Pkt. 7.5. ist festzuhalten, dass dieser Widerspruch erstmals im Zuge des gegenständlichen Verfahrens offenbar wurde. Soweit es den seinerzeitigen Rechtsvertreter, RA K, der auch Geschäftsführer der X-GmbH war, anlangt, ist festzuhalten, dass offenbar die Formulierung "überlesen" wurde.

ad 4)

- Der Vertrag wurde in Graz unterfertigt*
- Es wurde jeweils eine Urkunde in russischer und eine in deutscher Sprache unterfertigt (erliegen im Original nach wie vor im Handakt des Rechtsvertreters K)*
- Wie viele Kopien angefertigt wurden, kann aufgrund des Zeitablaufes nicht mehr mit Sicherheit gesagt werden, jedenfalls wurden der russischen Gesellschaft respektive den Vertretern der russischen Gesellschaft (Kopien) des deutschen und des russischen Vertragstextes übergeben, woraus sich schon die Beantwortung der nächsten Frage ergibt:*
- Die Originale befinden sich nach wie vor bei RA K, jedenfalls zwei Kopien wurden an die russische Gesellschaft ausgefolgt*
- Der Darlehensbetrag wurde am 23.4.2007 (valuta) auf das seinerzeitige Konto der X-GmbH bei der A-Bank, BLZ ..., Konto1 überwiesen, der bezughabende Beleg wird in einem vorgelegt. ... "*

Sämtliche Angaben könnten von den Geschäftsführern der beiden Gesellschaften (Vertragsparteien) bestätigt werden. Vorgelegt wurden in Kopie der Überweisungsbeleg sowie ein Kontoauszug, wonach die Darlehensvaluta € 724.075,38 durch den Darlehensgeber am 23. April 2007 auf das genannte Konto der Bw überwiesen wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit Erkenntnis vom 26. Feber 2009, G 158/08, hat der VfGH § 25 GebG als verfassungswidrig aufgehoben und ausgesprochen, dass frühere gesetzliche Bestimmungen nicht wieder in Kraft treten. Das Erkenntnis wurde mit BGBl I 2009/34 kundgemacht. Die Aufhebung ist mit 8. April 2009 in Kraft getreten.

Die Vorschriften des § 25 GebG sind weiterhin anzuwenden, wenn die Gebührenschuld für das beurkundete Rechtsgeschäft (inklusive Gleichschriften) *vor dem 8. April 2009* entstanden ist oder vor diesem Zeitpunkt weitere Urkunden über dieses Rechtsgeschäft errichtet wurden und diese (Gleichschriften sowie weitere Urkunden) gemäß § 25 Abs. 2 bis 6 GebG weder dem Finanzamt rechtzeitig (das heißt bis zum 15. des zweitfolgenden Kalendermonats nach

dem für die Gleichschrift oder weitere Urkunde maßgeblichen Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld) vorgelegt noch im Falle der Selbstberechnung der Gebühr mit dem entsprechenden Vermerk versehen wurden.

§ 25 GebG betrifft allein die Beurkundung des Rechtsgeschäftes, nicht aber das Rechtsgeschäft selbst. Obgleich Gegenstand der Rechtsgebühr das Rechtsgeschäft bildet, muss zu Beweis Zwecken aus jeder über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde ersichtlich sein, ob das Rechtsgeschäft ordnungsgemäß vergebührt wurde.

§ 25 GebG aF lautet:

"(1) Werden über ein Rechtsgeschäft mehrere Urkunden errichtet, so unterliegt jede dieser Urkunden den Hundertsatzgebühren.

(2) Werden von einer Urkunde Gleichschriften (Duplikat, Triplikat usw.) ausgefertigt, so ist die Hundertsatzgebühr aufgrund jener Gleichschriften nur einmal zu entrichten, die dem Finanzamt bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Gebührenschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats vorgelegt werden. Das Finanzamt hat auf allen Gleichschriften zu bestätigen, dass die betreffende Schrift eine Gleichschrift ist und die Gebührenanzeige erstattet wurde.

(3) Wurde über ein Rechtsgeschäft eine die Gebührenpflicht begründende Urkunde errichtet, so ist die Hundertsatzgebühr für dieses Rechtsgeschäft auf Grund jeder weiteren Urkunde nur dann nicht neuerlich zu entrichten, wenn diese Urkunde bis zum 15. Tag des zweitfolgenden Kalendermonats nach dem für sie maßgeblichen Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld einem für die Erhebung der Gebühren zuständigen Finanzamt mit dem Nachweis vorgelegt wird, dass auf Grund der ersten gebührenpflichtigen Beurkundung bei diesem Finanzamt die Hundertsatzgebühr zu erheben war oder an dieses Finanzamt die Hundertsatzgebühr auf Grund einer Selbstberechnung entrichtet wurde. ..."

Eine *Gleichschrift* ist eine Ausfertigung der Vertragsurkunde (Urschrift), die der Urschrift im Inhalt völlig gleicht und von den Vertragsteilen ebenfalls *eigenhändig unterfertigt* worden ist. Eine *Abschrift* gibt den Inhalt einer Urkunde samt Unterschrift wortgetreu wieder, ist aber mangels eigenhändiger Unterschrift keine Gleichschrift. Eine unbeglaubigte oder beglaubigte Abschrift (Kopie der Urkunde samt Unterschrift) löst keine Gebührenpflicht aus.

Das Gebührengesetz wird vom Prinzip der Schriftlichkeit (Urkundenprinzip) beherrscht. Dieses Urkundenprinzip besagt unter anderem, dass die Gebührenpflicht so oft besteht, als Schriftstücke bezüglich des gleichen gebührenpflichtigen Tatbestandes errichtet werden. Es entspricht dem Urkundenprinzip, dass die weiteren Urkunden selbständig eine weitere Gebührenpflicht auslösen (vgl. VwGH 26.6.1996, 93/16/0077 u.v.a.; vgl. zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rzn 1-8 zu § 25 GebG mit einer Vielzahl an Judikatur).

§ 17 GebG lautet:

"(1) Für die Festsetzung der Gebühren ist 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.

(2) 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 bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat. ..."

Nach § 17 Abs. 1 GebG unterliegt also das Rechtsgeschäft so, wie es beurkundet ist, der Gebühr (Urkundenprinzip). Der Gebührenfestsetzung können damit andere als die in der Urkunde festgehaltenen Umstände nicht zu Grunde gelegt werden, mögen auch die anderen Umstände den tatsächlichen Vereinbarungen entsprechen. Dies ist auch unter dem Aspekt zu sehen, dass eine Urkunde nur Beweis über das schafft, was in ihr beurkundet ist (vgl. VwGH 14.11.1996, 95/16/0278).

Das Urkundenprinzip besagt, dass

- a) die Gebührenpflicht grundsätzlich an das Vorhandensein eines Schriftstückes gebunden ist,
- b) für die Feststellung der Gebührenpflicht ausschließlich der Inhalt des Schriftstückes maßgebend ist und
- c) die Gebührenpflicht so oft besteht, als Schriftstücke bezüglich des gleichen gebührenpflichtigen Tatbestandes errichtet werden (VwGH 19.12.1986, 86/15/0071).

Aus den Bestimmungen des § 17 Abs. 1 und 2 GebG folgt also, dass ein zustandegewordenes Rechtsgeschäft bei *eindeutigem* Urkundeninhalt diesem Urkundeninhalt entsprechend zur Gebührenbemessung heranzuziehen ist (VwGH 21.5.1981, 15/3433/80).

Liegt ein *undeutlicher* Urkundeninhalt vor, so wird bis zum zulässigen Gegenbeweis der Partei der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zu Folge hat. § 17 Abs. 2 GebG sieht damit als Milderung des Urkundenprinzips eine widerlegbare gesetzliche Vermutung derart vor, dass die Beweislast den Abgabepflichtigen trifft.

Voraussetzung dafür ist jedenfalls ein undeutlicher Urkundeninhalt bzw. eine unklare Textierung oder eine Mehrdeutigkeit des Urkundeninhaltes (vgl. zB VwGH 16.3.1987, 85/15/0155, vgl. zu vor: *Fellner*, aaO, Rzn 1-17 zu § 17 GebG mit weiterer Judikatur).

Im Gegenstandsfalle steht nunmehr zunächst unbestritten fest, dass zufolge dem – laut eigenen Angaben - im Inland abgeschlossenen Darlehensvertrag die Gebührenschuld im April 2007 entstanden ist. Mangels nicht rechtzeitiger Anzeige des Vertrages samt Gleichschriften beim Finanzamt bis zum gesetzlich vorgeschriebenen Termin (15. des zweitfolgenden Monats), sondern vielmehr erst mit Selbstanzeige im März 2009, unterliegen jedenfalls auch

alle vorhandenen Gleichschriften iSd gegenständlich (noch) zur Anwendung gelangenden § 25 GebG der Hundertsatzgebühr.

In Streit gezogen ist allein der Umstand, wieviele Gleichschriften vom Vertrag angefertigt wurden, wozu das Finanzamt anhand des Urkundeninhaltes Punkt 7.5. von gesamt 3 Gleichschriften ausgegangen war, seitens der Bw jedoch im Zuge des Berufungsverfahrens vorgebracht wurde, es existierten tatsächlich nur 2 Urschriften (eigenhändig unterfertigte Urkunden), einmal in deutscher und einmal in russischer Sprache, und im Übrigen lediglich Kopien; die diesbezüglich nicht zutreffende bzw. widersprüchliche Textierung in Punkt 7.5. sei "überlesen" worden.

Aufgrund des Vorbringens, dass es sich um eine recht "holprige Übersetzung" des in russischer Sprache ursprünglich errichteten Darlehensvertrages in die deutsche Sprache handle, sind zunächst beim UFS dahingehend Zweifel aufgetreten, ob es sich bei Vertragspunkt 7.5. um eine inhaltlich zutreffende Wiedergabe des Vertragsinhaltes handelt oder aber um einen demgegenüber unzutreffenden bzw. nicht eindeutigen/undeutlichen Vertragsinhalt, insofern im Hinblick auf die Bestimmung nach § 17 Abs. 2 GebG die Erbringung eines Gegenbeweises seitens der Bw zuzulassen gewesen wäre.

In Beantwortung des diesbezüglichen Vorhalts des UFS wurde allerdings seitens der Bw ausdrücklich ausgeführt, *"dass der fragliche Punkt 7.5. des am 16.4.2007 abgeschlossenen Darlehensvertrages inhaltlich korrekt wieder gegeben wurde, weshalb von der Vorlage eines von einem beeideten Dolmetscher übersetzten Exemplars des Darlehensvertrages abgesehen wird"*.

Der somit nach eigenen Angaben korrekt wiedergegebene Vertragspunkt 7.5. hat aber nach seiner Textierung einen *eindeutigen Inhalt*, wonach der vorliegende Vertrag in vier Exemplaren zusammengestellt wurde, nämlich je in russischer und deutscher Sprache ausgefertigt für jeden Vertragsteil. Es besteht diesbezüglich keinerlei Anhaltspunkt für eine Undeutlichkeit oder etwaig zu interpretierende Mehrdeutigkeit des Inhaltes. Zudem wird ausdrücklich im Vertrag festgeschrieben, dass alle diese vier Exemplare die *gleiche Rechtskraft* haben. Dies spricht nach Ansicht des UFS insbesondere dafür, dass es sich bei allen vier Ausfertigungen um Urschriften (eigenhändig unterfertigte Urkunden) und damit bei den weiteren Ausfertigungen um Gleichschriften handelt, da wohl nur original unterfertigten Urkunden die "gleiche Rechtskraft" bzw. Beweiskraft zuzubilligen ist, nicht aber den bloßen Kopien einer Urkunde.

Wie oben ausführlich dargelegt ist aber bei einem solchen eindeutigen Vertragsinhalt nach den Bestimmungen des § 17 Abs. 1 und 2 GebG das Rechtsgeschäft zufolge des Urkundenprinzips dem Urkundeninhalt entsprechend zur Gebührenbemessung heranzuziehen. Andere

als die in der Urkunde festgehaltene Umstände – wie etwa der Einwand, tatsächlich seien nur zwei Urschriften (deutsch und russisch) und im Übrigen nur Kopien errichtet worden – können der Vergebührung dem strengen Urkundenprinzip folgend nicht zu Grunde gelegt werden, mögen auch die anderen Umstände den tatsächlichen Vereinbarungen entsprechen. Dies ist auch unter dem Aspekt zu sehen, dass eine Urkunde nur Beweis über das schafft, was in ihr beurkundet ist. Nach dem eindeutigen Urkundeninhalt ist demnach von der Errichtung von 3 Gleichschriften auszugehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. April 2012