

GZ. RV/0698-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Johann Jungwirth, Dr. Robert Zsifkovits und Dkfm. Dr. Peter Bernert im Beisein der Schriftführerin Ilse Pascher am 11. November 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Martin Geiger und Dr. Rainer Tratnig-Frankl für Dallmann & Partner, Rechtsanwälte, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 18. September 2002, vertreten durch ORat. Dr. Gerhard Felmer, AR Helfried Dürr, FOI Johann Weinlich, betreffend Rechtsgebühr nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 30. März 2000 schlossen die Gesellschafter der E. GmbH ua. mit der Bw. als potentielle Neugesellschafterin eine Rahmenvereinbarung.

Im § 1 dieser Rahmenvereinbarung verpflichteten sich die Altgesellschafter zur Erhöhung des Stammkapitals der Gesellschaft von € 1.000.000,00 auf € 2.000.000,00.

Die Bw. verpflichtete sich einen Teil des neu geschaffenen Geschäftsanteiles im Nennbetrag von € 980.000,00 zu einem Übernahmepreis von € 5.480.000,00 (=Agio 4.500.000,00) zu übernehmen. Im § 4 verpflichtete sich die Bw. unmittelbar nach Übernahme des Geschäftsanteiles gemäß § 1, der E. GmbH ein Darlehen in der Höhe von € 10.000.000,00 zu bestimmten Bedingungen zu gewähren.

Die Beschlussfassung über die Erhöhung des Stammkapitals sowie der Abschluss des entsprechenden "Darlehensvertrages" erfolgten noch am selben Tag.

Der Darlehensvertrag wurde im Inland beurkundet und von beiden Vertragsteilen unterzeichnet.

Mit diesem "Darlehensvertrag" räumte die Bw. unter Bezugnahme auf die obige Rahmenvereinbarung der E. GmbH auf die Dauer von acht Jahren und zu einem an die 3-Monats-EURIBOR angelehnten Zinssatz ein einmaliges "Darlehen" in Höhe von € 10.000.000,00 ein und verpflichtete sich, dieses binnen fünfzehn Bankarbeitstagen nach Unterzeichnung dieses Vertrages auf Rechnung der E. GmbH auf das Konto der E. AG mit der Widmung "Kaufpreis Bezahlung E. GmbH" zu überweisen.

In den "Schlussbestimmungen" dieses Vertrages wurde die Tragung der mit der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages entstandenen Kosten, Gebühren und Abgaben durch die Darlehensnehmerin vereinbart.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien erlangte von diesem Darlehensvertrag im Zuge eines Gesellschaftsteuerverfahrens durch einen Vertragsentwurf Kenntnis (Beilage zur Gesellschaftsteuererklärung vom 27. April 2000) und verlangte darüber von der E. GmbH mit Vorhalt vom 20. Juli 2000 Auskunft.

Nach Einlagen einer Kopie des Darlehensvertrages am 26. Juli 2000 wurde diese am 13. September 2000 an ein Gebührenreferat weitergereicht.

In der Folge wurde der Vertrag von der steuerlichen Vertretung der E. GmbH mit Schreiben vom 9. November 2000 dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien wiederum in Kopie (unter dem Hinweis auf eine am 18. Juli 2000 erfolgte irrtümliche Übermittlung der Urkunde an das Finanzamt für den 1. und den 23. Bezirk) mit dem Antrag, die Gesellschaftsteuer in Höhe von 1 % der Darlehensvaluta bescheidmäßig festzusetzen, angezeigt.

In diesem Schreiben erkläre die E. GmbH, die Einräumung des Darlehens sei unmittelbar Voraussetzung für den durch eine Kapitalerhöhung erfolgten Erwerb einer Beteiligung der Bw.

an der E. GmbH gewesen, womit das Darlehen unter die Gesellschaftsteuerpflicht nach § 2 KVG falle und eine Gebührenpflicht wegen des § 15 Abs. 3 GebG ausgeschlossen sei.

Am 27. April 2001 erfolgte eine Gesellschaftsteuererklärung zur Umwandlung der E. GmbH in eine AG.

Im Rahmen einer Vorhaltsbeantwortung betreffend das Gesellschaftsteuerverfahren zu dieser Umwandlung (Anfrage vom 17. Mai 2001 / Antwort vom 27. Juni 2000) teilte die E. GmbH mit, dass das gegenständliche Darlehen von € 10,000.000.-- in einen nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss umgewandelt worden sei und wies neuerlich darauf hin, dass die Hingabe des gegenständlichen Darlehens als Kapitaleinlage bzw. als Erwerb von Gesellschaftsrechten zu klassifizieren sei.

Am 18. Juli 2001 wurde vom Finanzamt im Gesellschaftsteuerverfahren die Rahmenvereinbarung vom 30. März 2000 von der E. GmbH abgefordert.

In Beantwortung dieser Anfrage wurde lediglich ein Auszug aus dem Beschluss der außerordentlichen Generalversammlung vom 30. März 2003 vorgelegt.

Am 23. August 2001 erfolgte eine neuerliche Anfrage an die steuerliche Vertretung der E. GmbH mit dem Ersuchen Unterlagen vorzulegen, aus denen hervorgeht, dass das Darlehen unabdingbare Voraussetzung für die Übernahme der Kapitalerhöhung war.

Am 27. September 2001 erfolgte die Übersendung der Rahmenvereinbarung.

Auf Grund eines Schreibens des Finanzamtes vom 9. Oktober 2001 wurde von der steuerlichen Vertretung der E. GmbH am 2. November 2001 eine berichtigte Gesellschaftsteuererklärung übermittelt, welche das Darlehen als "Leistung, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (§ 2 Z 2 KVG)", auswies.

Mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 17. Dezember 2001 wurde über die E. GmbH das Ausgleichsverfahren eröffnet.

Am 4. Februar 2002 setzte das Finanzamt gegenüber der E. GmbH Gesellschaftsteuer für den späteren Verzicht des Darlehens fest, womit es sich nicht der Ansicht der E. GmbH anschloss, dass die Darlehensgewährung selbst der Gesellschaftsteuer unterliegen würde.

Am 13. Februar 2002 wurde der Anschlusskonkurs eröffnet.

Am 26. März 2002 teilte die Einbringung des Finanzamtes zum Gesellschaftsteuerakt mit, dass die E. GmbH bereits in Anschlusskonkurs sei.

In der Folge erging in dieser Gesellschaftsteuersache auch ein Haftungsbescheid (24. April 2002) an die Bw., welchen diese mit Erfolg bekämpfte.

Mit Gebührenbescheid vom 13. Juni 2002 setzte nunmehr das Finanzamt gegenüber der E. GmbH zu Handen des Masseverwalters für den "Darlehensvertrag" eine Gebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG von € 80.000,00 fest.

Am 26. Juni 2002 erging ein entsprechender Gesellschaftsteuer-Haftungsbescheid an die E. GmbH.

In der Folge wurde das Gesellschaftsteuerverfahren mit abweisender Berufungsvorentscheidung vom 3. September 2002 abgeschlossen.

Da die Gebühr uneinbringlich war, erging am 18. September 2002 ein Gebührenbescheid an die Bw. als Gesamtschuldnerin.

Gegen diesen Bescheid brachte die Bw. rechtzeitig eine Berufung ein.

Die Bw. vertritt darin die Ansicht, es läge im gegebenen Fall kein Kreditvertrag, sondern ein vor Zuzählung beurkundeter Darlehensvertrag vor.

Weiters läge kein Gesellschafterdarlehen vor, und selbst wenn ein Gesellschafterdarlehen vorläge, käme nicht die Darlehensgeberin, sondern die Darlehensschuldnerin als Gebührenschuldnerin in Betracht, womit die Darlehensgeberin die Gebühr weder zu tragen habe, noch dafür hafte.

Die Bw. beanstandete in ihrer Berufung weiters das Überschreiten der Devolutionsgrenze bei der Gebührenfestsetzung gegenüber der Darlehensnehmerin *"unter Zugrundelegung des einfachen Sachverhaltes (Darlehensurkunde, von beiden Seiten unterfertigt, Verpflichtung des Schuldners zur Gebührentragung)"* und vermeinte, dass bei einer unverzüglichen Entscheidung gemäß der Verpflichtung nach § 311 BAO und einer richtigen Ermessensübung nicht ihr die Gebühr vorgeschrieben hätte werden dürfen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. März 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Das Finanzamt begründete die Abweisung sinngemäß damit, dass es auf die für das Rechtsgeschäft gewählte Bezeichnung nicht ankomme; ob die Tatbestandsmerkmale gegeben sind, sei vielmehr aus dem Urkundeninhalt zu schließen, dass eine Gebühr nach § 33 TP 8 Abs. 4 GebG nicht festgesetzt worden sei (also nicht von einer Ersatztatbeurkundung ausgegangen wurde), dass ein Antrag auf Festsetzung einer Gesellschaftsteuer und gar keine ordnungsgemäße

Gebührenanzeige erfolgt sei, und dass die Einordnung (Gesellschaftsteuer oder Gebühr) nicht einfach zu treffen gewesen wäre.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wiederholte die Bw. im Wesentlichen ihre in der Berufung bereits ausgeführten Argumente betreffend das Überschreiten der Devolutionsgrenze und stellte einen Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Weiters stellte die Bw. einen Antrag auf Zeugeneinvernahme der zuständigen Referenten hinsichtlich der langen Bearbeitungsdauer bis zur Erlassung eines Bescheides über die Vorschreibung der Gebühr an die im Innenverhältnis zur Gebührenentrichtung verpflichtete Darlehensnehmerin.

Die Berufung wurde vom Finanzamt dem unabhängigen Finanzsenat am 14. Mai 2003 mit folgenden Fragen (Streitpunkten) vorgelegt:

Ist der verfahrensgegenständliche Darlehensvertrag vom 30. März 2000, der vor Zuzählung der Darlehensvaluta beurkundet worden wäre, gebührenpflichtig nach § 33 TP 19 Abs. 1 GebG?

Ist hier § 33 TP 8 Abs. 4 GebG von Bedeutung

Hat die Behörde gegen die Verpflichtung, ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden, verstößen?

Anlässlich der mündlichen Verhandlung wurden die wesentlichen Schritte des Gesellschaftsteuer- und des Rechtsgebührenverfahrens mittels Flipchart dargestellt.

Wesentliche Vorbringen der Parteienvertreter und der Amtspartei im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung einschließlich Fragenbeantwortungen:

Die Parteienvertreter brachten unter Hinweis auf Arnold, Rechtsgebühren § 15, RZ 11 und Avancini-Iro-Kozol, Österreichisches Bankvertragsrecht, Band 2 § 1 BWG vor, dass die Frage, ob hier ein Darlehens- oder Kreditvertrag abgeschlossen worden sei, eine zivilrechtliche Vorfrage sei.

Kreditverträge könnten nur von Banken abgeschlossen werden und die Bw. habe bewusst, keinen Kreditvertrag abschließen wollen.

Diesbezüglich verwiesen die Vertreter der Amtspartei auf Judikatur zu diesem Themenkreis (VwGH vom 31.5.1995, Zl. 94/16/0278 und vom 18.9.2003, Zl. 2000/16/0615) und erklärten, die Zurverfügungstellung eines Geldbetrages wie im Darlehensvertrag erwähnt, sei ein

Essentiale des Kreditvertrages. Es gebe keine Rechtssprechung in die Richtung, dass nur Kreditverträge mit Banken der Kreditvertragsgebühr unterlägen.

Die Vertreter der Partei verwiesen neuerlich darauf hin, dass sich die Bw. mit der Errichtung eines Kreditvertrages nicht ins Unrecht setzen wollten und machten abschließend geltend, dass ihrer Meinung nach ein Darlehensvertrag vor Zuzählung der Darlehensvaluta oder ein Darlehensvorvertrag vorläge.

Zum Thema Säumnis stellten die Vertreter der Bw. fest, dass nach dem Vertragsinhalt die Darlehensnehmerin zur Entrichtung der Gebühren verpflichtet gewesen wäre und ihr richtigerweise der Gebührenbescheid zugestellt wurde, meinten aber, dass der Zeitraum von ungefähr zwei Jahren, auch wenn einige Fragen zu klären gewesen wären, sehr lang gewesen wäre.

Zur Frage Gebühr oder Gesellschaftsteuer führten die Vertreter der Bw. sinngemäß aus, auch wenn die Darlehensnehmerin angegeben habe, der Vertrag unterliege der Gesellschaftsteuer, gehe sie davon aus, dass die Behörde das Recht kenne und rechtlich richtig beurteile.

Hätte man den Bescheid an die Darlehensnehmerin noch im Jahre 2001 zugestellt, wäre es nicht zur Heranziehung der Bw. gekommen.

Der Vertreter der Amtspartei brachte zur Säumnis vor, dass eine Gebührenanzeige gemäß § 31 GebG nicht erfolgt sei, nur ein Antrag auf Festsetzung der Gesellschaftsteuer.

Die Darlehensnehmerin habe vorgebracht, dass der Vertrag der Gesellschaftsteuer unterliege. Da die Frage Darlehen-Beteiligung in letzter Zeit sehr aktuell sei, musste das Finanzamt Ermittlungen anstellen und auf das Vorbringen einzugehen.

Das Verfahren sei von der Darlehensnehmerin in die Länge gezogen worden, denn es wurde zweimal die Rahmenvereinbarung angefordert. Erst als die Rahmenvereinbarung übersendet worden sei, ergab sich daraus kein unabdingbarer Zusammenhang mit der Beteiligung.

Auch sei es nicht sinnvoll gewesen, die beiden Verfahren auseinander zu reißen, indem die Behörde einen Gebührenbescheid erlasse und gleichzeitig konkreten Anträgen zur Gesellschaftsteuer nachgehe.

Wäre der Bescheid ein dreiviertel Jahr früher an die Darlehensnehmerin zugestellt worden, wäre sie wahrscheinlich auch nicht zahlungsfähig gewesen. Man könne auch nicht argumentieren, die Darlehensnehmerin hätte die Gebühr aus dem Geldbetrag bezahlen können, da gemäß § 2.1 des Darlehensvertrages der Darlehensbetrag auf das Konto der E. AG (eine Dritte) überwiesen worden sei.

Auf die Frage welche Rolle die Bw. dabei hatte, dass keine Gebührenanzeige erfolgte, meinten die Vertreter der Bw., es wäre im Darlehensvertrag vereinbart, dass die mit der Errichtung und Durchführung des Vertrages entstandenen Kosten, Gebühren und Abgaben die Darlehensnehmerin trage.

Die Amtspartei verwies dazu auf § 31 Abs. 2 GebG und meinte die Gebührenanzeige sei eine gemeinsame Verpflichtung, die beide Vertragsparteien treffe. Im Darlehensvertrag sei nur die Kostenfrage vereinbart, aber die Anzeigeverpflichtung nicht geregelt.

Weiters führte der Vertreter der Amtspartei sinngemäß aus, dass für Vorhaltsbeantwortungen eine Frist von mindestens einem Monat gegeben werde, welche aber vielfach überschritten werde, und die Antwort der Partei, die unter Umständen erst nach 6-8 Wochen erfolgt, abgewartet werde. Auch gebe es viele Verfahren und die Antworten würden nach dem Einlangen bearbeitet werden. Gesellschaftsteuer und Darlehensgebühr werde in verschiedenen Referaten bearbeitet.

Die Vertreter der Bw. wiesen die Annahme der Amtspartei, dass die Darlehensnehmerin bereits ein dreiviertel Jahr vor Konkurs- bzw. Ausgleichseröffnung zahlungsunfähig war, als Spekulation zurück. Die Darlehensnehmerin wäre offiziell ab Ausgleichseröffnung zahlungsunfähig gewesen.

Der Antrag auf Einvernahme der zuständigen Referenten als Zeugen hinsichtlich der langen Bearbeitungsdauer wurde von den Parteienvertreten zurückgenommen.

Im Übrigen wird auf die Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung vom 11. November 2003 hingewiesen.

Der Senat hat erwogen:

Zur Frage Darlehensvorvertrag - Darlehensvertrag - Kreditvertrag:

Nach Maßgabe der Bestimmungen im III. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957 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 nach § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG einer Gebühr von 0,8 v.H.; von der vereinbarten Kreditsumme.

Mit dem gegenständlichen Vertrag wird ungeachtet der Bezeichnung als Darlehensvertrag mit der Verpflichtung der "Darlehensgeberin" binnen 15 Tagen nach Unterzeichnung des Vertrages zu bestimmten Konditionen den "Darlehensbetrag" auf Rechnung der "Darlehens-

nehmerin" auf ein bestimmtes Konto zu überweisen, der "Darlehensnehmerin" die Verfügung über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt, womit dieser Vertrag unter § 33 TP 19 Abs.1 GebG zu subsumieren ist.

"Beim Kreditvertrag handelt es sich um einen den Vertragstypen des ABGB nicht zuzuordnenden Vertrag sui generis. Er ist ein Konsensualvertrag; er kommt bereits mit der Leistungsvereinbarung und nicht erst mit Erbringung der vereinbarten Leistungen zustande. § 33 TP 19 Abs. 1 GebG hat alle Kreditverträge im Sinne des Zivilrechtes zum Gegenstand, die dem Kreditnehmer die Möglichkeit einer Fremdfinanzierung privater oder betrieblicher Bedürfnisse aus vertraglich hiefür bereitgestellten Mitteln des Kreditgebers eröffnen. Das Tatbestandsmerkmal, dass dem Kreditnehmer mit dem Kreditvertrag die Verfügung über einen Geldbetrag eingeräumt wird, bedeutet, spiegelbildlich betrachtet, nichts anderes, als dass der Kreditnehmer auf Grund des Kreditvertrages rückzahlbare, verzinsliche Geldmittel des Kreditgebers vereinbarungsgemäß in Anspruch nehmen kann (hg. Erkenntnis vom 10. Juni 1991, Zl. 90/15/0129, mwN). Im genannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof auf seine Rechtsprechung verwiesen, wonach die von den Parteien gewählte Bezeichnung der Vertragsurkunde, für die Entscheidung, welches Rechtsgeschäft nach dem Urkundeninhalt anzunehmen ist, keine Bedeutung hat, sodass es auch im vorliegenden Fall ohne Belang ist, wenn die Urkunde mit dem Wort "Darlehensantrag" überschrieben wurde und im Vertragstext überwiegend der Begriff "Darlehen" verwendet wird.

.....

Ein Kreditvertrag, der bereits unmittelbar eine Leistungspflicht begründet, ist kein Darlehensvorvertrag und von einem solchen (der lediglich auf Vertragsabschluss ausgerichtet ist) zu unterscheiden (hg. Erkenntnis vom 16. November 1995, Zl. 95/16/0114). Zentrales Begriffsmerkmal des Vorvertrages ist der korrespondierende Wille der Parteien, nicht schon den Hauptvertrag abzuschließen, sondern seinen Abschluss erst zu vereinbaren, ein Hinausschieben der endgültigen Verpflichtungen, da die Zeit noch nicht reif ist."

(VwGH vom 18.9.2003, 2000/16/0615)

Unbestritten ist, dass der gegenständliche Rechtsvorgang nicht der Gesellschaftsteuer unterliegt und somit § 15 Abs. 3 GebG keine Anwendung finden kann.

Zur Inanspruchnahme des Gesamtschuldners:

Nach § 31 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte, für die eine Hundertsatzgebühr mit Bescheid festzusetzen ist, soweit in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist, 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, bei nicht in der Amtssprache abgefassten Urkunden mit einer beglaubigten Übersetzung, beim Finanzamt anzuzeigen.

Zur Gebührenanzeige sind gemäß Abs. 2 leg.cit. die am Rechtsgeschäft beteiligten Personen verpflichtet sowie der Urkundenverfasser und jeder, der eine Urkunde als Bevollmächtigter oder ein Gedenkprotokoll als Zeuge unterzeichnet oder eine im Ausland errichtete Urkunde (deren beglaubigte Abschrift) im Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld in Händen hat. Sind zur Gebührenanzeige mehrere Personen verpflichtet und hat eine dieser Personen die Verpflichtung zur Selbstberechnung (§ 33 Tarifpost 5 Abs. 5) oder die Bewilligung zur Selbstberechnung (§ 3 Abs. 4) oder wird von der Befugnis zur Selbstberechnung (§ 3 Abs. 4a) Gebrauch gemacht, so entfällt für die übrigen die Anzeigepflicht.

Nach § 3 Abs. 2 AVOG können Gebührenanzeigen (§ 31 des Gebührengesetzes 1957, BGBl. Nr. 267), Anzeigen der Schenkungen unter Lebenden (§ 22 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, BGBl. Nr. 141), Abgabenerklärungen gemäß § 18 des Grunderwerbsteuergesetzes 1955, BGBl. Nr. 140, außer bei dem gemäß §§ 7 und 9 sachlich und auf Grund der Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, örtlich zuständigen Finanzamt auch bei Finanzämtern mit allgemeinem Aufgabenkreis, innerhalb des Amtsbereiches des zuständigen Finanzamtes, eingebracht werden. Diese Finanzämter haben auch die Bestätigung von Gleichschriften gemäß § 25 Abs. 2 des Gebührengesetzes 1957 vorzunehmen. Dies gilt nicht für Finanzämter, die in einer Gemeinde ihren Sitz haben, in der sich ein Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern befindet.

Gemäß § 28 Abs. 1 Z.1 lit a GebG sind zur Errichtung der Gebühren verpflichtet, bei zweiseitigen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterfertigt ist, die Unterzeichner der Urkunde.

Das Entstehen der Steuerschuld aus dem Gesetz hat zur Folge, dass auch die Person des Schuldners ein feststehendes Element dieses Schuldverhältnisses ist. Im § 28 GebG wird bestimmt, wer als Steuerschuldner in Betracht kommt, wer zur Entrichtung der Gebühren verpflichtet wird und dass mehrere Personen die Steuer schulden. Auch hier werden die Personen als Schuldner genannt, die als Steuersondern den die Steuerschuld auslösenden Tatbestand verwirklicht haben. Das Steuerschuldverhältnis entsteht mit Tatbestandsverwirklichung, also aus dem Gesetz heraus.

Nach § 6 Abs. 1 BAO sind Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner.

Während die Geltendmachung der Gesamtschuld ebenso wie die Geltendmachung der Steuerschuld selbst ein Akt der Abgabenfestsetzung ist, wird die Geltendmachung der Haftung der Abgabeneinhebung zugerechnet. Die Verwirklichung eines mit der Entstehung einer Gesamtschuld verbundenen Tatbestandes begründet kumulativ nebeneinander bestehende Schuldverpflichtungen. Damit hat jeder einzelne Gesamtschuldner bereits ab dem nach § 4 BAO zu beurteilenden Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld die Stellung eines Abgabenschuldners, auch wenn ihm gegenüber noch nicht die Schuld geltend gemacht wurde (Stoll, Das Steuerschuldverhältnis, 226ff).

Entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2.7.1992, 91/16/0071 bezieht sich die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach wegen der Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabenforderung bei dem oder den anderen Gesamtschuldner, wegen Eröffnung des Konkurses über dessen oder deren Vermögen oder wegen des Endes einer juristischen Person für die Inanspruchnahme des verbleibenden Gesamtschuldners kein Spielraum für die Ermessensübung bleibt, sich jene auf Fälle, in denen das Verbleiben eines oder mehrerer Gesamtschuldner durch außerhalb der Einflusssphäre der Abgabenbehörde gelegene Umstände eintrat.

Im gegebenen Fall erfolgte die Inanspruchnahme der verbleibenden Gesamtschuldnerin in Folge des Konkurses der Erstschuldnerin, also auf Grund eines außerhalb der Einflusssphäre der Abgabenbehörde gelegenen Umstandes.

Auch ist darauf hinzuweisen, dass es die Bw. trotz eigenständiger Anzeigeverpflichtung der Erstschuldnerin überlassen hat, gegenüber dem Finanzamt allfällige Anzeigen vorzunehmen bzw. nicht vorzunehmen und diese erst mit Verspätung und nach einer Anfrage des Finanzamtes ein Gesellschaftsteuerverfahren ohne klare Offenlegung des Sachverhaltes betrieben hat.

Zu den Ausführungen der Bw. wonach davon auszugehen sei, dass die Behörde das Recht kenne und rechtlich richtig beurteilen müsse, auch wenn die Darlehensnehmerin angegeben habe, der Vertrag unterliege der Gesellschaftsteuer, ist zu sagen, dass Fachkenntnisse nicht Ermittlungen zu ersetzen vermögen, da Theoriewissen erst dann angewendet wird, wenn der Sachverhalt lückenlos aufgeklärt ist und das Parteiengehör gewahrt wurde.

Auf Grund der Uneinbringlichkeit der Gebühr bei der Gesamtschuldnerin, welche sich zur Entrichtung verpflichtet hatte und auf Grund des Umstandes, dass die daraus folgende Inanspruchnahme des verbliebenen Gesamtschuldners auf außerhalb der Einflusssphäre der Abgabenbehörde gelegene Umstände zurückzuführen war, bestand für das Finanzamt kein Ermessensspielraum dahingehend mehr, die Gebühr nicht gegenüber der Bw. als verbliebene Gesamtschuldnerin (§ 28 Abs. 1 Z 1 lit. a GebG) festzusetzen.

Auch war das Recht die Gebühr festzusetzen noch nicht verjährt.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 19. November 2003