



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, Adr, vertreten durch Ernst & Young Wirtschaftsprüfer und Steuerberater GmbH, 1220 Wien, Wagramerstr. 19/IZD-Tower, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 30. Juni 2005 betreffend Rechtsgebühr zu ErfNr.xxx entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Die X-s.r.o.. mit Sitz in Tschechien (im Folgenden kurz X.) ist eine Tochtergesellschaft der BW mit Sitz in Österreich (im Folgenden kurz X. GmbH oder Bw.).

Am 18. Jänner 2002 unterzeichnete die X. (nach der beigesetzten Ortsangabe in Tschechien) ein an die Bw. adressiertes Schreiben, in dem sie anbot unter welchen Konditionen sie für ihren Finanzierungsbedarf Darlehen mit einem maximal zu nützenden Gesamtbetrag von € 10.000.000,00 von der Bw. nehmen werde. Als „Rahmenvereinbarung“ wurden drei verschiedene Kreditarten, die jeweils mögliche Kredithöhe, die Rückzahlungsbedingungen, der Zinssatz, die Zinsfälligkeit sowie die Termine für Zinsanpassungen angeboten. Dazu wurde festgehalten, dass die X. im Bedarfsfall zur Ausschöpfung der Kreditlinien gemäß Rahmenvereinbarung jeweils schriftliche Finanzierungsanforderungen an die Bw. richten wird.

Am 20. April 2002 unterzeichnete die X. (nach der beigesetzten Ortsangabe wiederum in Tschechien) ein an die Bw. adressiertes Schreiben in dem sie der Bw. die Aufnahme eines

Betriebsmittelkredites in der Höhe von € 3.000.000,00 "zu den Konditionen gemäß der am 18. Jänner 2002 angebotenen Rahmenkonditionen" anbot. Dazu hielt die X. Folgendes fest:

*"Durch Zuzählung des Betriebsmittelkredites auf unser Konto xxxx bei der Bank Austria bis 23. April 2002 nimmt X. GmbH unsere Finanzierungsanforderung gemäß den oben angeführten Wert und den damit zusammenhängenden Konditionen an."*

Am 23. April 2002 unterzeichnete die Bw. ein an die X. adressiertes Schreiben (das Schreiben enthält keine Angabe über den Ort der Unterzeichnung) mit auszugsweise folgenden Inhalt:

*"Betreff*

*Ihr Angebot bezüglich eines Betriebsmittelkredites vom 23.04.2002*

*Sehr geehrter Herr Ing. W!*

*Wir teilen ihnen mit, dass wir mit Datum vom 23.04.2002 den Betrag von € 3.000.000,00 überwiesen haben. Der Zinssatz und die Zinsfälligkeit ergeben sich durch ihr Angebot vom 18.01.2002.*

*Wir setzen von dieser Auszahlung die ihnen zugewiesenen Barvorlagen ab, sodass eine Summe von € 1.000.000,00 zur Anweisung gelangt."*

Am 4. Juli 2002 richtete die X. ein weiteres Anbot an die Bw. zur Aufnahme eines Betriebsmittelkredites "zu den Konditionen gemäß der am 18. Jänner 2002 angebotenen Rahmenkonditionen", und zwar in der Höhe von € 2.000.000,00. Dabei wurde wiederum festgehalten, dass die Annahme durch Zuzählung des Betriebsmittelkredites auf das Konto der X. bei der Bank Austria, diesmal bis zum 5. Juli 2002, erfolgen soll.

Dem folgte abermals ein Schreiben der Bw. an die X., diesmal vom 5. Juli 2002, mit auszugsweise folgenden Inhalt:

*"Betreff*

*Ihr Angebot bezüglich eines Betriebsmittelkredites vom 04.07.2002*

*Sehr geehrter Herr Ing. W!*

*Wir teilen ihnen mit, dass wir mit Datum vom 05.07.2002 den Betrag von € 2.000.000,00 überwiesen haben. Der Zinssatz und die Zinsfälligkeit ergeben sich durch ihr Angebot vom 18.01.2002.*

*Wir setzen von dieser Auszahlung die ihnen zugewiesene Barvorlage ab, sodass eine Summe von € 1.000.000,00 zur Anweisung gelangt."*

Die genannten Schreiben wurden dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien in Kopie durch eine Kontrollmitteilung der Großbetriebsprüfung Wien-Körperschaften am 28. Dezember 2004 übermittelt.

Mit Bescheid vom 30. Juni 2005 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Bw. für „Betriebsmittelkredit vom 4. Juli 2002 mit X.“ die Gebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG mit 0,8 % der Kreditsumme von € 5.000.000,00 = € 40.000,00 fest.

In der Begründung wurde darauf verwiesen, dass sich die Bemessungsgrundlage aus den Betriebsmittelkrediten vom 20. April 2002 von € 3.000.000,00 und vom 4. Juli 2002 von € 2.000.000,00 zusammensetze.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewandt, dass das vorliegende Anbot von der X. Tschechien unterfertigt worden sei und durch konkludente Annahme von der Bw. habe angenommen werden können. Das Angebotsschreiben beziehe sich daher auf einen Zeitpunkt vor Abschluss des Kreditvertrages, weswegen keine Urkunde iSd § 15ff GebG vorliege. Es sei auch kein Ersatzurkundentatbestand des § 33 TP 19 iVm TP 8 Abs. 4 GebG gegeben, da der Darlehensnehmer eine tschechische Tochtergesellschaft sei.

Dem erwiderte das Finanzamt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 15. September 2005 Folgendes:

*"Die Berufungswerberin führt zwar richtig aus, dass es sich bei den beiden Schreiben vom 20.4. und 4.7.2002 um Angebote betr. Darlehensaufnahme handelt, die durch konkludente Handlung – Zuzählung auf ein Konto der Bank Austria – angenommen werden können und daher nicht gebührenpflichtig sind.*

*Jedoch stellen die beiden weiteren Schreiben der Fa X. GmbH an die Fa X. vom 23.4.2002 und 5.7.2002 rechtsbezeugende Beurkundungen der Betriebsmittelkredite vom 23.4. und 5.7.2002 dar. Unter Hinweis auf die Angebote bezüglich Betriebsmittelkredit wird dem Kreditnehmer mitgeteilt, dass die Beträge in Höhe von € 3 Mio und € 2 Mio überwiesen wurden.*

*Die Gebührenschuld für diese rechtsbezeugenden Beurkundungen entsteht im Ausland mit Einlangen der beiden o.a. Mitteilungen bei der Tochterfirma in Tschechien.*

*Gem. § 33 TP 19 Abs 2a in Vbg mit § 33 TP 8 Abs. 3a GebG entsteht die Gebührenschuld, wenn eine Urkunde im Ausland errichtet wird, abweichend von § 16 Abs. 2 Z 1 GebG, in dem für im Inland errichtete Urkunden maßgeblichen Zeitpunkt, wenn mindestens eine Partei des Kreditvertrages im Inland ihren Wohnsitz, ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz hat und eine Partei im Inland zu einer Leistung auf Grund des Vertrages berechtigt oder verpflichtet ist. Im gegenständlichen Fall hat die Fa X. GmbH ihre Geschäftsleitung im Inland und ist zur Überweisung der Kreditbeträge verpflichtet."*

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde von der Bw. noch ergänzend vorgebracht, dass im vorliegenden Fall durch eine schriftliche Bestätigung der Überweisung bzw. Zuzählung die konkludente Annahme eines Vertragsanbotes beurkundet worden sei. Die Bestätigung sei keine Willenserklärung (keine Annahmerklärung), sondern bloß Wissenserklärung über die zuvor erfolgte schlüssige Annahme. Sollte sich die Beurteilung der Abgabenbehörde erster Instanz deshalb auf § 15 Abs. 2 GebG gründen und bei Beurkundung einer konkludenten Annahme eines Vertragsanbotes eine analoge Anwendung der gesetzlichen Folgen betreffend die Beurkundung einer mündlichen Annahme eines Vertragsabschlusses befürworten, so könne dem nicht gefolgt werden. Ein Analogieschluss sei in diesem Fall nicht möglich, da bei dieser Gesetzesstelle keine vom Gesetzgeber ungewollte Lücke vorliege. Dem Gesetzgeber sei die Möglichkeit der Beurkundung einer konkludenten Annahme eines Vertragsanbotes sehr wohl

bewusst, sei schließlich ebendieser Tatbestand aus § 15 Abs. 2 erster Satz GebG ersatzlos gestrichen bzw. durch den VfGH aufgehoben und nicht ersetzt worden. Es seien daher lediglich Beurkundungen einer mündlichen Annahme eines Vertragsanbotes gebührenpflichtig, nicht jedoch die Beurkundung der konkludenten Annahme eines Vertragsanbotes wie im vorliegenden Fall. Eine Ausdehnung des Katalogs der in § 15 Abs. 2 GebG genannten Urkundensubstitute sei vom Gesetzgeber nicht gewollt. Da es an einer Urkunde fehle, sei auch § 33 TP 19 Abs. 2a iVm § 33 TP 8 Abs. 3a GebG nicht anzuwenden.

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

§ 15 Abs. 1 GebG sieht vor, dass Rechtsgeschäfte grundsätzlich nur dann gebührenpflichtig sind, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird. Gegenstand der Gebühr ist das Rechtsgeschäft, während die Errichtung der Urkunde nur die Voraussetzung bzw. Bedingung ist, bei deren Vorliegen das Rechtsgeschäft gebührenpflichtig wird (vgl. die bei Fellner, Kommentar zum Gebührengesetz 1957, Tz 38 zu § 15 genannte Rechtsprechung).

Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass zwischen der Bw. als Kreditgeberin und der X. als Kreditnehmerin Kreditverträge iSd § 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG abgeschlossen wurden, wobei die vereinbarte Kreditsumme einmal € 3.000.000,00 und einmal € 2.000.000,00 betrug. Zustandegekommen sind beide Kreditverträge mit der konkludenten Annahme des Angebotes der X. durch die Bw., wobei die konkludente Handlung in der Überweisung des jeweiligen Geldbetrages innerhalb der im Anbot genannten Frist auf das Konto der Kreditnehmerin bei der Bank Austria bestand.

Es ist daher keine schriftliche Annahme des Vertragsanbotes der X. erfolgt und liegt kein als Urkunde geltendes Annahmeschreiben iSd § 15 Abs. 2, 1. Satz GebG vor. Seit der Aufhebung der Wortfolge „ansonsten auch ein schriftliches Vertragsanbot, wenn der Vertrag durch ein im Anbotsschreiben bezeichnetes Verhalten des Anbotempfängers oder auf andere Weise als durch schriftliche oder mündliche Annahmerklärung zustande kommt“ in der Bestimmung des § 15 Abs. 2 GebG durch den Verfassungsgerichtshof (kundgemacht durch BGBl. 780/1992) gilt ein schriftliches Anbot nicht mehr als Urkunde, weshalb die Schreiben der X. vom 20. April 2002 und vom 4. Juli 2002 nicht als Urkunden gelten.

Dass die Anbotsschreiben nicht als Urkunden gelten ändert nichts daran, dass nach Abschluss des Rechtsgeschäftes rechtsbezeugende Urkunden errichtet werden können, die die Gebührenschuld auslösen. Eine andere Beurteilung würde eine Ungleichbehandlung zu "nur" mündlich abgeschlossenen Rechtsgeschäften schaffen, bei denen ebenfalls durch eine nachträgliche rechtsbezeugende Beurkundung die Gebührenschuld ausgelöst wird.

Für die Gebührenpflicht genügt das Vorliegen einer bloß rechtsbezeugenden Urkunde, sofern eine Vertragspartei dadurch in der Lage ist, den Beweis des ihr zustehenden Anspruches zu führen (vgl. ua. VwGH 17.2.2000,99/16/0027 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rechts und Stempelgebühren ,Rz 49 zu § 15). Dazu muss die Urkunde 1. unterzeichnet sein und 2. alle wesentlichen Merkmale des Rechtsgeschäftes enthalten, wobei gemäß § 17 Abs. 2 GebG auch ein Verweis auf andere Schriftstücke, die Angaben über das Rechtsgeschäft enthalten, genügt (vgl. zuletzt VwGH 28.2.2007, 2004/16/0029 sowie die weitere bei Fellner, Kommentar zum Gebührengesetz 1957, Tz 47 f zu § 15 genannte Rechtsprechung).

Aus den Schreiben vom 23. April 2002 und vom 5. Juli 2002 ergibt sich deutlich, dass diese jeweils nach der Durchführung der Überweisung in Höhe von € 3.000.000,00 bzw. € 2.000.000,00 (= konkludente Annahme der Angebote) und damit nach Zustandekommen der Kreditverträge errichtet wurden. Durch den Verweis auf das Angebot vom 18. Jänner 2002 machen die beiden von der Bw. unterschriebenen Schreiben auch Beweis über die Art des abgeschlossenen Rechtsgeschäftes und den Umfang der geschuldeten Leistungen.

§ 16 regelt grundsätzlich das Entstehen der Gebührenschuld in Bezug auf die in § 33 GebG angeführten Rechtsgeschäfte. So entsteht gemäß § 16 Abs. 1 Z. 1 GebG die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird, bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften,

- a) wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Unterzeichnung;
- b) wenn die Urkunde von einem Vertragsteil unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Aushändigung (Übersendung) der Urkunde an den anderen Vertragsteil oder an dessen Vertreter oder an einen Dritten;

Wird über ein Rechtsgeschäft eine Urkunde im Ausland errichtet, so entsteht gemäß § 16 Abs. 2 GebG die Gebührenschuld,

- 1. wenn die Parteien des Rechtsgeschäftes im Inland einen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt), ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben oder eine inländische Betriebsstätte unterhalten und
  - a) das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft oder b) eine Partei im Inland zu einer Leistung auf Grund des Rechtsgeschäftes berechtigt oder verpflichtet ist, in dem für im Inland errichtete Urkunden maßgeblichen Zeitpunkt;.....
- 2. wenn die Urkunde (beglaubigte Abschrift) in das Inland gebracht wird und entweder a) ..... oder b) .....

Abweichend von diesen generellen Bestimmungen treffen sowohl § 33 TP 8 als auch TP 19 GebG besondere Regelungen bezüglich des Entstehens der Gebührenschuld bei Errichtung der Urkunden im Ausland und zwar:

Wird über einen Darlehensvertrag eine Urkunde im Ausland errichtet, so entsteht die Gebührenschuld gemäß § 33 TP 8 Abs. 3a leg.cit. - abweichend von § 16 Abs. 2 Z 1 - in den für im Inland errichtete Urkunden maßgeblichen Zeitpunkt, wenn mindestens eine Partei des Darlehensvertrages im Inland einen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt), ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz hat oder eine inländische Betriebsstätte unterhält und eine Partei im Inland zu einer Leistung auf Grund des Darlehensvertrages berechtigt oder verpflichtet ist; wenn jedoch dieses Erfordernis erst im Zeitpunkt der Errichtung eines Zusatzes oder Nachtrages erfüllt ist, in diesem Zeitpunkt. Gemäß § 33 TP 19 Abs. 2a GebG ist diese Bestimmung auch sinngemäß auf Kreditverträge anzuwenden.

Im gegenständlichen Fall ist damit zu klären:

- I. wo die Urkunden errichtet wurden und gegebenenfalls (bei Errichtung der Urkunde im Ausland)
- II. wo die Leistungen aus den Verträgen zu erbringen waren.

Ad I.:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 28. Juni 1995, Zl. 93/16/0022 bezüglich der Errichtung einer Urkunde Folgendes ausgesprochen:

*"Errichtet ist eine rechtserzeugende Urkunde im Zeitpunkt der Leistung der letzten Unterschrift, eine rechtsbezeugende Urkunde im Zeitpunkt der Leistung der ersten Unterschrift. Einer rechtsbezeugenden Urkunde ist eine (regelmäßig mündliche) Willenseinigung der Parteien bereits vorangegangen, wobei eine Fixierung des bereits abgeschlossenen Rechtsgeschäftes in der Urkunde erfolgt; bei rechtserzeugenden Urkunden kommt das Rechtsgeschäft erst durch Willensübereinstimmung anlässlich der Urkundenerrichtung zustande (Arnold, Rechtsgebühren<sup>4</sup>, 245 f)".*

Bei den hier zu beurteilenden Schriften vom 23. April 2002 und vom 5. Juli 2002 handelt es sich um rechtsbezeugende Urkunden (wie oben ausgeführt war im Zeitpunkt der Errichtung der Urkunde das jeweilige Rechtsgeschäft schon gültig zustande gekommen), weshalb die Urkunden hier mit Leistung der ersten (und einzigen) Unterschrift durch die Bw. in Österreich als errichtet gelten (zur Frage des Ortes der Urkundenerrichtung siehe auch die Entscheidung UFS 5.6.2007, RV/0071-W/07).

Es kommt daher hier für das Entstehen der Gebührenschuld die allgemeine Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 1 lit. b) GebG für im Inland errichtete Urkunden zur Anwendung und ist mit Einlangen der von der Bw. unterschriebenen Urkunden (Schreiben vom 23. April 2002 und

vom 5. Juli 2002) bei der Kreditnehmerin die Gebührenschuld für die Kreditverträge in Höhe von € 3.000.000,00 und € 2.000.000,00 entstanden.

Auf Grund der Urkundenerrichtung im Inland ist im vorliegenden Fall für das Entstehen der Gebührenschuld nicht entscheidend, ob eine der Vertragsparteien im Inland zu einer Leistung auf Grund des Kreditvertrages berechtigt oder verpflichtet war. Da allerdings die Zuzählung der Kreditsumme auf ein inländisches Konto der Kreditnehmerin vereinbart wurde, wäre auf Grund des Sitzes der Bw. im Inland die Gebührenschuld selbst dann entstanden, wenn man von einer Urkundenerrichtung im Ausland ausginge.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 18. Februar 2008