



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 30. September 2009 durch die Vorsitzende HR Mag. Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder Mag. Ilse Rauhofer, Gustav Anderst und Helmut Tomek über die Berufungen der RN als Rechtsnachfolgerin der X GmbH, ADR, 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.xxx.xxx/2005, St.Nr.xxx/xxxx nach der am 30. September 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

#### **1. Rechtsvorgang/Urkundeninhalt:**

Am 23. Dezember 2003 unterzeichneten die Y \*\*\*. (mit Sitz in Polen – kurz Y) als Kreditgeberin und die X GmbH (mit Sitz in Österreich, kurz X – die zwischenzeitig auf die RN 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 Y die Alleingesellschafterin der X.

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 thereof) to the Borrowers' Bank account indicated by the Borrower 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 periode 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.xxx.xxxx/2004**

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

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

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.xxx.xxxx/2004 setzte das Finanzamt gegenüber der X für den Kreditvertrag vom 23. Dezember 2003 mit Y

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 X 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 X sowie einem Geschäftsführer und einem Prokuristen der Y am 20. Jänner 2004 am Sitz der Y 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 befinde. 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 Leistungsort 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 X im Zeitpunkt der Unterfertigung der Urkunden in Warschau war und 3) eine Kopie des Kontoauszuges Nr. 1 vom 31. Dezember 2003 des Kontos der X bei der RZB (Danach wurde dem Konto der X bei der Raiffeisen Zentralbank Österreich AG 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 beinhalte; 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 Y, 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.xxx.xxxx/2004 festgesetzte Gleichschriftengebühr auf. Zur Begründung wurde ausgeführt:

*"Keine Gleichschriften im Sinne des § 25 Abs. 1 GebG."*

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

#### **3.1. angefochtene Bescheide**

Mit Bescheiden vom 27. April 2005 zu ErfNr.xxx.xxx/2005 setzte das Finanzamt gegenüber der X für den Kreditvertrag mit Y 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 andererseits 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 beinhalte; der Erfüllungsort liege gemäß Punkt 7.3 des Kreditvertrages ausdrücklich und ausnahmslos in Warschau.

#### **3.3. Berufungsvorentscheidungen**

In den diese Berufungen abweisenden Berufungsvorentscheidungen vom 12. Juli 2005 führte das Finanzamt Folgendes aus.

*"Gemäß § 33 TP 8 Abs 3a GebGes entsteht die Gebührenschuld für im Ausland errichtete Darlehensverträge - abweichend von § 16(2)1 - in dem für im Inland errichtete Urkunden maßgeblichen Zeitpunkt, wenn mindestens eine Partei des Darlehensvertrages im Inland seinen Wohnsitz, 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.*

*Diese Bestimmung ist gemäß § 33 TP 19(1)2a GebGes auf Kreditverträge sinngemäß anzuwenden.*

*Der Kreditvertrag ist ein zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft, der Kreditgeber ist verpflichtet, die Kreditsumme zur Verfügung zu stellen, der Kreditnehmer ist zur Rückzahlung verpflichtet. Tatsache ist, dass die Kreditsumme auf ein inländisches Bankkonto überwiesen wurde und der Kreditnehmer im Inland seinen Sitz hat. Der inländische Kreditnehmer ist im Inland zu einer Leistung verpflichtet - er hat die Zinsen und Kreditsraten per Banktransfer zu leisten - auch wenn im Vertrag als Erfüllungsort Warschau angegeben wurde. Zu bemerken ist, dass als Gerichtsstand Wien angegeben wurde.*

*"Gemäß § 25 Abs 1 GebGes ist die Gebühr für jede über das Rechtsgeschäft errichtete Urkunde zu entrichten. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz findet sich im § 25 Abs 2 GebGes. Demnach ist die Hundertsatzgebühr auf Grund 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.*

*Im gegenständlichen Fall wurden am 20.1.2004 3 weitere Urkunden über den Kreditvertrag errichtet, die nicht ordnungsgemäß dem Finanzamt angezeigt wurden. Es war daher die Gebühr für zwei Gleichschriften festzusetzen."*

### **3.4. Vorlageanträge**

Im Antrag auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Bw. noch ergänzend aus, dass für die Festsetzung der Gebühren grundsätzlich der Urkundeninhalt maßgeblich sei. Bei der Gebührenfestsetzung könnten damit andere als in der Urkunde festgehaltene Umstände nicht zugrunde gelegt werden, selbst wenn die anderen Umstände den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen würden (vgl Arnold, Rechtsgebühren<sup>7</sup>, § 17, RZ 2 sowie VwGH 14.11.1996, 96/16/0278). Die in der Urkunde eindeutige Vereinbarung des Erfüllungsortes in Warschau führe dazu, dass sämtliche Rechte und Pflichten, die aus dem Kreditvertrag resultieren, in Warschau zu erfüllen seien. Es sei daher keine Partei in Österreich aus dem Kreditvertrag berechtigt oder verpflichtet. Die Vereinbarung des Gerichtsstandes Wien sei irrelevant für die Bestimmung des Leistungsortes.

In beiden Berufungsverfahren beantragte die Bw. außerdem die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

## **4. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat**

### **4.1. Vorhalt des UFS**

Mit Vorhalt vom 19. Februar 2008 teilte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates der Bw. mit, wie sich für sie die Sach- und Rechtslage zum damaligen Zeitpunkt darstellte und forderte die Bw. auf, allfällige Beweismittel (zB Vorlage der in Punkt 3.2. der Vereinbarung genannten Ziehungsnotiz samt Bestätigung der Kreditgeberin, beglaubigte Übersetzungen der Urkunden vom 23.12.2003 und vom 20.1.2004) vorzulegen. Außerdem wies sie die Bw. darauf hin, dass vor dem Verfassungsgerichtshof zur Geschäftszahl B 1903/07 gegen die Entscheidung des UFS zu RV/1882-W/05 vom 10.9.2007 ein Verfahren anhängig war, in dem die Verfassungswidrigkeit der Bestimmungen des § 25 Abs. 1 GebG, § 33 TP 19 Abs. 2a GebG sowie § 33 TP 8 Abs. 3a GebG geltend gemacht wurde.

### **4.2. Stellungnahme der Bw.**

Mit Schriftsatz vom 18. März 2008 gab die Bw. bekannt, dass keine schriftliche Ziehungsnotiz vorhanden sei, sodass sich aus der Regelung in Punkt 3.2. des Kreditvertrages kein

abweichender Erfüllungsort von dem in Punkt 7.3. des Kreditvertrages ausdrücklich vereinbarten Erfüllungsort Warschau ergebe. Durch die ausdrückliche Vereinbarung des Erfüllungsortes sei das eindeutige Parteieninteresse erkennbar, wonach der Erfüllungsort für sämtliche Verpflichtungen aus dem Kreditvertrag in Warschau liegen solle. Von einer Wahlmöglichkeit der Kreditnehmerin, ob sie die Leistung der Kreditgeberin im Inland oder im Ausland in Anspruch nehmen, könne daher nicht gesprochen werden.

Der Aussage, dass sich die Vereinbarung des Erfüllungsortes Warschau gemäß Punkt 7.3. des Kreditvertrages bloß auf die Verpflichtung auf Kreditrückzahlung und Zinsenzahlungen beziehe (dh bloß auf Verpflichtungen ("obligations") der Kreditnehmerin), könne nicht gefolgt werden; bei einem Kreditvertrag bestünden zweierlei Verpflichtungen; einerseits die Verpflichtung des Kreditgebers, den Geldbetrag zur Verfügung zu stellen und andererseits die Verpflichtung des Kreditnehmers auf Rückzahlung und Zinsenzahlung. Da der Erfüllungsort nach dem Wortlaut ohne Einschränkung, dh. für sämtliche "obligations", in Warschau liege, könne aus dieser Bestimmung nicht geschlossen werden, dass der Erfüllungsort für die Zuzahlung der Kreditvaluta an einem anderen Ort liegen solle.

Die zitierte RZ 814 der GebR betreffend die Feststellung des Erfüllungsortes bei Darlehensverträgen, wonach in dem Fall, dass bei Geldschulden kein Erfüllungsort vereinbart sei, der Schuldner zwar gem § 905 Abs. 2 ABGB verpflichtet sei, das Geld abzusenden, der Erfüllungsort jedoch ebenfalls der Ort der Betriebsniederlassung des Schuldners sei, im vorliegenden Fall nicht dazu führe, dass sämtliche Erfüllungsorte aus dem Kreditvertrag am Sitz des Schuldners liegen. Im Unterschied zu einem Darlehensvertrag lägen beim Kreditvertrag nämlich zwei "Schuldner" vor, einerseits schulde der Kreditgeber die Zuzahlung des Betrages, andererseits schulde der Kreditnehmer die Rück- und Zinsenzahlungen. Selbst wenn kein ausdrücklicher Erfüllungsort für die Zuzahlung des Kredites vereinbart worden sei, läge dieser im vorliegenden Fall am Ort des Kreditgebers, dh in Warschau.

Da der Erfüllungsort für den Kreditvertrag ausschließlich in Warschau/Polen - dh im Ausland - liege und in Österreich daher keine Partei zu einer Leistung verpflichtet sei, sei für die drei in polnischer Sprache errichteten Kreditverträge keine Gebührenschuld entstanden. Die Gebührenbescheide vom 12. Juli 2005 seien daher ersatzlos aufzuheben.

Im Übrigen werde das gesamte bisherige Vorbringen samt Anträgen wiederholt und auf die Berufungen vom 10. August 2004, die Beantwortung des Ergänzungsansuchen vom 24. November 2004, die Berufung vom 4. Mai 2005 sowie den Vorlageantrag vom 5. August 2005 verwiesen.

Weiters verlangte die Bw. die Aussetzung der Entscheidung über die Berufungen bis zum Ergehen der Entscheidung des VfGH zur Geschäftszahl B 1903/07, da die Beschwerde einen vergleichbaren Sachverhalt und die im vorliegenden Fall relevanten Bestimmungen der §§ 33 TP 19 Abs 2a GebG sowie 25 Abs 1 GebG betreffe.

#### **4.3. Aussetzung der Berufungsverfahren**

Mit Bescheid vom 27. März 2008 setzte der Unabhängige Finanzsenat die Entscheidung über die gegenständlichen Berufungen gemäß § 281 BAO iVm § 282 BAO bis zur Beendigung des beim Verfassungsgerichtshof zur GZ B 1903/07 schwebenden Verfahrens aus.

Aus Anlass dieser Beschwerde leitete der Verfassungsgerichtshof gemäß Art140 Abs1 B-VG von Amts wegen ein Verfahren zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des §25 GebG idF BGBl. I 84/2002 ein. Mit Erkenntnis vom 26. Februar 2009, G158/08, hob er die genannte Gesetzesbestimmung zur Gänze als verfassungswidrig auf. Mit Erkenntnis vom 6. März 2009 wurde das Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof zur Zl. B 1903/2007 beendet.

Mit Schreiben vom 22. Juni 2009 teilte die Referentin der Bw. mit, dass das gegenständliche Rechtsmittelverfahren hiermit fortgesetzt werde. Gleichzeitig wurde die Bw. abermals aufgefordert, die in Punkt 3.2. des Kreditvertrages genannte Ziehungsnotiz samt Bestätigung der Kreditgeberin sowie beglaubigte Übersetzungen der am 23. Dezember 2003 und der am 20. Jänner 2004 errichteten Urkunden vorzulegen.

#### **4.4. mündliche Berufungsverhandlung**

In der am 30. September 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte die steuerliche Vertreterin der Bw. nach dem der Sachverhalt und der bisherige Verfahrensablauf durch die Referentin (wie in der den Parteien ausgehändigten Beilage zur Niederschrift) referiert worden war, ergänzend noch Folgendes aus:

*"Es gibt keine weiteren Unterlagen. Was wir haben, wurde bereits vorgelegt. Strittiger Punkt ist der Inlandsbezug des Kreditvertrages. X ist eine österreichische Gesellschaft. Fraglich ist, ob ein inländischer Leistungsort vorhanden ist. Hier liegt ein eindeutiger Urkundeninhalt vor, nämlich Erfüllungsort ist Warschau. Die reine Überweisung des Geldes auf ein österreichisches Konto ist kein Indiz dafür, dass Österreich Erfüllungsort ist. Es gibt keine schriftliche Ziehungsnotiz. Es wurde zum Telefon gegriffen. Der Kredit wurde in letzter Minute gezogen. Im Vertrag steht nicht, dass es ein österreichisches Konto sein muss."*

Zum Einwand der Amtspartei, wonach es sich hier um einen undeutlichen Urkundeninhalt handle, da sich die Punkte 3.1., 3.2. mit Punkt 7.3 widersprechen würden und bei undeutlichem Urkundeninhalt von den Gebührenschuldern der Gegenbeweis zu erbringen sei, ansonsten die Behörde von dem Sachverhalt auszugehen habe, der die Gebührenschuld



auslöst, bemerkte die steuerliche Vertreterin der Bw. nach Verlesung der genannten Passagen, dass hier kein Widerspruch bestehe. 3.2. sage nur, dass der Kredit durch schriftliche Ziehungsnotiz in Anspruch genommen werden kann. Da keine schriftliche Ziehungsnotiz vorhanden sei, gelte nur der Punkt, dass der Leistungsort Warschau ist. Leistungsort sei Warschau, da der Kredit von dort weggeschickt wurde.

Dem Hinweis der Amtspartei, dass laut Vertrag Gerichtsstand Wien sei und österreichisches Recht zur Anwendung komme, entgegnete die steuerliche Vertreterin der Bw., dass der Gerichtsstand mit dem Erfüllungsort gar nichts zu tun habe.

*Abschließend ersuchte die Amtspartei, die Berufung als unbegründet abzuweisen und die steuerliche Vertreterin der Bw., der Berufung Folge zu geben.*

### **Über die Berufungen 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.

§ 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).

§ 25 Abs. 1 bis 3 GebG idF vor der Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26. Februar 2009, G 158/08 lautete wie Folgt:

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

*(2) Werden von einer Urkunde Gleichschriften (Duplikat, Triplikate usw.) ausgefertigt, so ist die Hundertsatzgebühr auf Grund 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. In den Fällen einer Selbstberechnung der Gebühr gemäß § 3 Abs. 4 oder § 33 Tarifpost 5 Abs. 5 Z 5 ist die Hundertsatzgebühr auf Grund jeder weiteren Urkunde nur dann nicht neuerlich zu entrichten, wenn auf dieser von dem zur Selbstberechnung Befugten oder Verpflichteten ein Vermerk angebracht wird, der die fortlaufende Nummer der Aufschreibungen unter der die Hundertsatzgebühr für das Rechtsgeschäft selbst berechnet wurde und bei Bewilligung zur Selbstberechnung auch die Bezeichnung des Bewilligungsbescheides enthält."*

Der Gerichtshof hat in dem genannten Erkenntnis für die Aufhebung keine Frist bestimmt und auch nicht ausgesprochen, dass die Vorschrift nicht mehr anzuwenden ist. Die Aufhebung trat daher mit Ablauf des Tages der Kundmachung im Bundesgesetzblatt am 7. April 2009 in Kraft (siehe BGBl. I 34/2009). Auf die vorher verwirklichten Tatbestände - mit Ausnahme des Anlassfalles und der "Quaisanlassfälle" (das sind jene Beschwerden, die im Zeitpunkt des Beginns der mündlichen Beratung im Verfahren G 158/08 am 26. Februar 2009 bereits beim Verfassungsgerichtshof anhängig waren) - ist § 25 GebG weiterhin anzuwenden, und zwar auch dann, wenn bereits eine Berufung in der Rechtsmittelinstanz anhängig sein sollte (vgl. dazu Ruppe, Ende der Mehrfachvergebührung: Verfassungswidrigkeit des § 25 Gebührengesetz, NZ 2009/37).

Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass zwischen der X als Kreditnehmerin und der Y als Kreditgeberin am 23. Dezember 2003 ein Kreditvertrag iSd § 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG abgeschlossen wurde, wobei die vereinbarte Kreditsumme Polnische Zloty 10.000.0000,00 betrug. Über diesen Kreditvertrag wurde am 23. Dezember 2003 im Inland eine – rechtserzeugende - Urkunde errichtet und ist mit Unterzeichnung dieser Urkunde durch beide Vertragsteile die Gebührenschuld für den Kreditvertrag entstanden (besteuert durch den rechtskräftigen Gebührenbescheid des Finanzamtes vom 20. Juli 2004 zu ErfNr.xxx.xxxx/2004).

Der Gesetzgeber unterzieht mit der Vorschrift des § 25 Abs 1 GebG grundsätzlich jede über ein Rechtsgeschäft errichtete Urkunde der Rechtsgebühr, unabhängig davon, aus welchem Grunde mehrere Urkunden über dasselbe Rechtsgeschäft errichtet werden (vgl. VwGH 25.9.1997, 97/16/0231). Ein und dasselbe Rechtsgeschäft kann mehrfach der Gebühr unterliegen, wenn darüber im Laufe der Zeit eine rechtserzeugende und eine rechtsbezeugende Urkunde oder mehrere rechtsbezeugende Urkunden errichtet werden (vgl. VwGH 1.2.1977, 0747/76).

Eine Gleichschrift ist eine Ausfertigung der Vertragsurkunde (Urschrift), die dieser Urschrift im Inhalt völlig gleicht und von den Vertragsteilen ebenfalls eigenhändig unterfertigt worden ist

(vgl. VwGH 24.3.1994, 92/16/0091 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern I/2 A zu § 25 GebG, Ergänzung T, 5 T). Nach dem Vorbringen der Bw. wurde am 23. Dezember 2003 nur eine englischsprachige Urkunde unterzeichnet und existieren somit keine weiteren der Originalurkunde völlig gleichen Ausfertigungen. Diesem Vorbringen ist das Finanzamt im Verfahren zu ErfNr.xxx.xxxx/2004 gefolgt, in dem es mit Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2005 die zum Betreff "Kreditvertrag vom 23. Dezember 2003" festgesetzte Gleichschriftengebühr aufgehoben hat.

Bei den am 20. Jänner 2004 in polnischer Sprache unterzeichneten Urkunden handelt es sich um weitere - rechtsbezeugende – Beurkundungen des am 23. Dezember 2003 zustandegekommenen Rechtsgeschäftes. Diese – in dreifacher Ausfertigung errichteten - Urkunden wurden im Ausland errichtet, weshalb für das Entstehen der Gebührenschuld die allgemeine Bestimmung des § 16 Abs. 2 GebG sowie die Spezialbestimmung für Kreditverträge des § 33 TP 19 Abs. 2a GebG iVm § 33 TP 8 Abs. 3a GebG maßgeblich sind.

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

1. wenn die Parteien (Anm: Mehrzahl) 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) .....

Diese Tatbestandsvoraussetzungen liegen hier nicht vor, weil weder beide Vertragsteile ihren Sitz im Inland haben, noch die in Polen errichteten Urkunden im Original oder in beglaubigter Abschrift ins Inland gelangt sind.

Wird über einen Kreditvertrag eine Urkunde im Ausland errichtet, so entsteht nach der Spezialbestimmung des § 33 TP 19 Abs. 2a GebG iVm § 33 TP 8 Abs. 3a GebG GebG - abweichend von § 16 Abs. 2 Z. 1 GebG – die Gebührenschuld in dem für im Inland errichtete Urkunden maßgeblichen Zeitpunkt, wenn mindestens eine Partei des Kreditvertrages im Inland eine 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 Kreditvertrages berechtigt oder verpflichtet ist.

Unstrittig ist, dass die Kreditnehmerin ihren Sitz im Inland hat. Zweifelhaft ist jedoch, ob eine Partei (dies kann nach dem Wortlaut der Bestimmung auch der ausländische Vertragspartner sein) im Inland zu einer Leistung auf Grund des Kreditvertrages berechtigt oder verpflichtet ist.

Beim Darlehen als einseitig verbindlichen (Real)Kontrakt steht nur die Berechtigung, die Rückzahlung zu verlangen und die Verpflichtung, die Rückzahlung zu tätigen, zur Debatte, beim Kreditvertrag als zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft kommt auch die Verpflichtung zur Kreditgewährung und die Berechtigung zur Inanspruchnahme des Kredites dazu (siehe Arnold, Rechtsgebühren<sup>7</sup>, Rz 14e zu § 33 TP 8 GebG).

Bezüglich des sachlichen Inlandsbezuges (der Inlandsbezogenheit des Rechtsgeschäftes) ist erforderlich, dass der Erfüllungsort mindestens einer Leistungspflicht im Inland liegt.

Vereinbaren die Parteien einen Erfüllungsort, so ist dieser maßgeblich. Wurde kein Erfüllungsort vereinbart, hat der Schuldner, wenn der Erfüllungsort auch nicht aus der Natur oder dem Zweck des Geschäftes bestimmt werden kann, seine Verpflichtung gemäß § 905 Abs. 1 ABGB an seinem Wohnsitz oder, wenn die Verbindlichkeit im Betriebe des gewerblichen oder geschäftlichen Unternehmens entstand, am Ort der Betriebsniederlassung zu erfüllen. Maßgeblich sind Wohnsitz und Betriebsniederlassung zum Zeitpunkt der Entstehung der Verbindlichkeit. Wird bei Geldschulden kein Erfüllungsort vereinbart, so ist der Schuldner gemäß § 905 Abs. 2 ABGB zwar verpflichtet, das Geld abzusenden, der Erfüllungsort ist jedoch ebenfalls der Wohnsitz (Ort der Betriebsniederlassung) des Schuldners (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, RZ 26a zu § 33 TP 8 GebG unter Hinweis auf GebR Rz 814).

Nach Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, RZ 50 zu § 16 GebG genügt es für die Inlandsbezogenheit des Rechtsgeschäftes, wenn eine der Vertragsseiten die Leistung im Inland entgegen nehmen kann.

Da es sich im vorliegenden Fall um einen Kreditvertrag handelt, kommt es nicht nur darauf an, welcher Erfüllungsort für die Rückzahlung vereinbart wurde, sondern ist auch entscheidend, ob die Kreditnehmerin auf Grund des Kreditvertrages berechtigt war, die Geldmittel des Kreditgebers im Inland - zB durch Überweisung auf ein inländisches Konto - in Anspruch zu nehmen (vgl. dazu UFS 29.12.2005, RV/0075-W/04 sowie UFS 25.5.2004, RV/1146-L/02).

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren 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.

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 gemäß § 17 Abs. 2 GebG bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Nach Punkt 3.1 des gegenständlichen Vertrages kann der Kredit durch Auszahlung des Kreditbetrages (oder Teilen davon) auf das Konto der X in Anspruch genommen werden, welches von der X schriftlich in der Ziehungsnotiz gemäß Punkt 3.2. genannt wird. Punkt 3.2. sieht vor, dass die X die Inanspruchnahme des Kredites mindestens zwei Tage vor dem Inanspruchnahmetag durch schriftliche Ziehungsnotiz (Faxübermittlung die vom Kreditgeber bestätigt wurde als ausreichend definiert) an den Kreditgeber übermitteln wird.

Eine derartige schriftliche Ziehungsnotiz wäre durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt geworden und käme deren Inhalt für den Ort der Inanspruchnahme der Leistung eine entscheidende Bedeutung zu. Von der Bw. (bzw. ihrer steuerlichen Vertreterin) wurde mehrmals betont, dass keine schriftliche Ziehungsnotiz vorhanden ist. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann dahin gestellt bleiben, ob die X der Y tatsächlich keine schriftliche Ziehungsnotiz übermittelt hat. Auf Grund der Bestimmung der Punkte 3.1 und 3.2. konnte die Kreditnehmerin jedenfalls bestimmen, auf welches ihrer Konten ihr die Kreditsumme (oder Teile davon) zur Verfügung gestellt wird. Auch wenn keine schriftliche Ziehungsnotiz existiert, so ist aus der Tatsache der Zuzählung auf ein Konto der X in Österreich (siehe dazu den von der X im Verfahren zu ErfNr.xxx.xxxx/2004 vorgelegten Kontoauszug) zu schließen, dass bei der telefonischen Anforderung der Geldmittel (die die schriftliche "Ziehungsnotiz" ersetzte) ein inländisches Konto genannt wurde und daher die X auf Grund des vorliegenden Kreditvertrages berechtigt war, im Inland eine Leistung in Höhe von polnischen Zloty 10.000.000,00 zu empfangen.

Die Unterzeichnung der weiteren - rechtsbezeugenden - Urkunden in Polen am 20. Jänner 2004 erfolgten bereits nach Durchführung der Überweisung auf das inländische Konto der X und musste somit im Zeitpunkt des möglichen Entstehens der Steuerschuld (am 20. Jänner 2004) bereits eine entsprechende Erklärung der Kreditnehmerin samt einer Bestätigung der Kreditgeberin (wenn auch nicht in schriftlicher Form) darüber vorliegen, auf welchem Konto der Kredit in Anspruch genommen wird.

Nach Ansicht des Unabhängiger Finanzsenates ergibt sich aus den Vertragspunkten 3.1 und 3.2. dass die Kreditnehmerin wählen konnte, ob sie die Leistung in Inland oder im Ausland in Anspruch nimmt. Im vorliegenden Fall enthält die Urkunde selber Bestimmungen, die im Widerspruch zu dem in Punkt 7.3 genannten "ausschließlichen Leistungsort" Warschau stehen. Außerdem ist nach der englischen Version der Urkunde Warschau für alle

Verpflichtungen ("obligations") der Erfüllungsort. Dies deutet darauf hin, dass sich der Vertragspunkt 7.3 auf die Verpflichtungen der Bw. auf Kreditrückzahlung und auf Zinsenzahlungen bezieht und für die Inanspruchnahme des Kredites die spezielleren Bestimmungen der Punkte 3.1. und 3.2 maßgeblich sind.

Im vorliegenden Fall enthält die Urkunde selber in den Punkten 3.1. und 3.2 Bestimmungen die im Widerspruch zu einem ausschließlichen ausländischen Erfüllungsort stehen, weshalb ein undeutlicher Urkundeninhalt vorliegt. Nach §17 Abs. 2 GebG trifft daher die Bw. die Beweislast für jene Umstände, die für eine Gebührenfreiheit sprechen und hat nicht ungekehrt die Abgabenbehörde unter Beweis zu stellen, dass die Bw. im Inland zu einer Leistung berechtigt war. Auf Grund der Tatsache, dass die Überweisung des Kreditbetrages auf ein Konto der X im Inland erfolgte und von der Bw. kein entsprechender Gegenbeweis erbracht wurde, ist das Finanzamt zu Recht davon ausgegangen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 33 TP 19 Abs. 2a GebG iVm § 33 TP 8 Abs. 3a GebG erfüllt sind.

Es ist daher die Gebührenschuld für die 3 nachträglichen Beurkundungen mit Unterzeichnung der entsprechenden Urkunden am 20. Jänner 2004 entstanden.

Die in § 25 Abs. 3 GebG vorgesehene Befreiung für weitere Urkunde kommt hier nicht zur Anwendung, weil die am 20. Jänner 2004 errichteten Urkunden dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern, bei dem die ursprüngliche Urkunde vergebührt wurde, nicht bis zum 15. des auf die Entstehung der Gebührenschuld zweitfolgenden Monats angezeigt wurden.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 1. Oktober 2009