



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung der Bw., vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungs- und WirtschaftsprüfungsgmbH, Europaplatz 4, 4020 Linz, vom 30. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 31. August 2005 betreffend Gebühren gemäß § 33 TP 19 des Gebührengesetzes 1957 (GebG), BGBl.Nr. 267/1957 idgF, in Höhe von 87.199,99 € (Erf.Nr.: 306.968/2005) und 29.039,99 € (Erf.Nr.: 306.969/2005) entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Sachverhalt:

Das Finanzamt führte bei der Berufungswerberin (Bw.) auf Grund des Prüfungsauftrages vom 13. Jänner 2005 eine Betriebsprüfung betreffend die Gebühren 2000 bis 2002 durch. Gleichzeitig führte das Finanzamt auch bei der Firma G. B. International AG (ehem. G. Holding AG) FN 0000 und bei anderen gesellschaftsrechtlich verflochtenen Firmen Betriebsprüfungen betreffend Gebühren 2000 bis 2002 durch. Es wurde von der Betriebsprüfung festgestellt, dass die Firma G. B. International AG (ehem. G. Holding AG) im Jahr 2000 von der Bw. eine Schuldverschreibung mit Nominale 10.900.000,00 € im Vermögen hatte. Durch Umgründungsvorgänge im Jahr 2001 (Spaltung) wurde u.a. die Beteiligung an der Bw. von

der Firma G. B. International AG an die G. Holding AG übertragen. Im Jahr 2001 sei seitens der Bw. eine weitere Schuldverschreibung über 3.630.000,00 € begeben worden. Die G. Holding AG war im Prüfungszeitraum Mitgesellschafterin der Bw.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 31. August 2005 gegenüber der Bw. die Gebühr für das als "Gesellschafterkredit vom 6. November 2000 mit G. B. International AG" bezeichnete Rechtsgeschäft mit 87.199,99 € fest. Die Berechnung der festgesetzten Gebühr sei gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG mit 0,8 % von der Kreditsumme in Höhe von 10.987.270,00 € erfolgt. Weiters setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 31. August 2005 gegenüber der Bw. die Gebühr für das als "Gesellschafterkredit vom 21. November 2001 mit G. Holding AG" bezeichnete Rechtsgeschäft mit 29.039,99 € fest. Die Berechnung der festgesetzten Gebühr sei gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG mit 0,8 % von der Kreditsumme in Höhe von 3.630.000,00 € erfolgt.

In der Begründung verwies das Finanzamt auch auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung über das Ergebnis der bei den beiden genannten Gesellschaften durchgeführten Prüfung, die insoweit einen Bestandteil des Bescheides bilde. In dieser Niederschrift wurde festgehalten, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Schuldverschreibungen, die sich nicht an den anonymen Kapitalmarkt wendeten, die Voraussetzungen einer der Wertpapiersteuer unterliegenden Schuldverschreibung gemäß § 12 KVG nicht erfüllten. Infolgedessen könne darauf die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 des Gebührengesetzes 1957 (GebG) nicht angewendet werden. Vorliegende Schuldverschreibung unterläge daher der Rechtsgeschäftsgebühr für Kreditverträge von Gesellschaftern an ihre Gesellschaft gemäß § 33 TP 19 Abs. 2 in Verbindung mit § 33 TP 8 Abs. 4 GebG.

Gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 31. August 2005 wurden Berufungen eingebracht, in der die Bw. unter anderem vorbrachte, dass sich die einseitige Erklärung des Anleiheschuldners, somit der Bw., für einen bestimmten Geldbetrag bestimmte Zinsen zu bezahlen, allein auf Grund der Ausgestaltung als Inhaberpapier an einen unbestimmten Personenkreis richte, mag auch im gegenständlichen Fall die Muttergesellschaft die Zahlung geleistet haben. Dies ändere jedoch nichts daran, dass es sich weder um ein Darlehen noch um einen Kredit handle, sodass die Bestimmung des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG nicht zur Anwendung gelange. Es wurde die Durchführung von mündlichen Berufungsverhandlungen beantragt.

Die Berufungen wurden am 26. Mai 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Mit Bescheid vom 14. Juli 2009 wurden die Berufungsverfahren gemäß § 281 BAO unter Hinweis auf das beim Verwaltungsgerichtshof zur ZI. 2008/16/0139 anhängige

Verfahren ausgesetzt. Dazu ist zu erwähnen, dass die gegenständlichen Berufungsfälle auf Grund jener Prüfungsfeststellungen anhängig wurden, die auch Gegenstand des beim Verwaltungsgerichtshof zur Zl. 2008/16/0139 anhängigen Parallelfalles waren.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat mit dem Erkenntnis vom 10. Mai 2010, Zl. 2008/16/0139 die Berufungsentscheidung des UFS vom 3. September 2008, GZ. RV/0174-L/06 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben und Folgendes erwogen:

„Gemäß § 12 Abs. 1 KVG gelten als Schuldverschreibungen Wertpapiere, in denen verzinsliche Forderungsrechte verbrieft sind, wenn die Wertpapiere auf den Inhaber lauten oder durch Indossament übertragen werden können oder in Teilabschnitten ausgefertigt sind oder mit Zinsscheinen (Rentenscheinen) versehen sind.“

Ein Kennzeichen von Schuldverschreibungen im Sinne von § 12 Abs. 1 KVG ist, dass sich der Schuldner an den anonymen Kapitalmarkt wendet (vgl. das Erkenntnis vom 7. Dezember 2000, Zl. 97/16/0506).

Gemäß § 15 Abs. 3 GebG in der hier maßgeblichen Fassung vor der Novelle BGBI. I Nr. 52/2009 sind Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Kapitalverkehrsteuergesetz (I Teil Gesellschaftssteuer und II Teil Wertpapiersteuer), Versicherungssteuergesetz oder Beförderungssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen.

Die belangte Behörde geht ebenso wie das beschwerdeführende Finanzamt davon aus, dass die in Rede stehende Schuldverschreibung nicht dem Kapitalverkehrsteuergesetz unterliege, weil sie sich nicht an den anonymen Kapitalmarkt wende. Dies wird in der Berufung und in der Gegenschrift von der Mitbeteiligten bestritten, weil die Schuldverschreibung auf den Inhaber laute und darin verzinsliche Forderungsrechte verbrieft sind.

Tatsächlich läge nach dem Vorbringen der Mitbeteiligten eine Schuldverschreibung gemäß § 12 Abs. 1 KVG vor, die nach § 15 Abs. 3 GebG von der Gebührenpflicht ausgenommen wäre, wenn sich die Mitbeteiligte damit - so die weitere von der dargestellten Rechtsprechung entwickelte Voraussetzung - an den anonymen Kapitalmarkt wendete. Dieses Kriterium hat belangte Behörde mit dem Hinweis auf das "Wesen der Schuldverschreibung" für unweentlich erklärt und dazu keine Feststellungen getroffen. Schon deshalb ist der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

Läge keine Schuldverschreibung gemäß § 12 Abs. 1 KVG vor, wäre das Gebührentatbestand gegeben ist. Dabei ist im Beschwerdefall Folgendes wesentlich:

Gemäß § 33 TP 19 Abs. 2 GebG sind auf Kreditverträge von Gesellschaftern an ihre Gesellschaft die Bestimmungen des § 33 TP 8 Abs. 4 sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 gelten, wenn über ein Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft, die den Ort ihrer Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hat, keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise errichtet wurde, die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde.

Gemäß § 16 Abs. 6 GebG entsteht die Gebührenschuld mit der Aufnahme in die Bücher und Aufzeichnungen, die nach abgabenrechtlichen Vorschriften zu führen sind und als Urkunde über den Darlehens- oder Kreditvertrag gelten.

Die belangte Behörde vertritt im angefochtenen Bescheid unter anderem die Auffassung, eine Schuldverschreibung sei ein Wertpapier zur langfristigen Kreditfinanzierung. Im Beschwerdefall sei nur die einseitige Erklärung des Anleihegeschuldners, für einen bestimmten

Geldbetrag bestimmte Zinsen zu bezahlen, beurkundet worden. Diese Urkunde stelle somit keinen Kreditvertrag im Sinne des Gebührengesetzes dar. Auch sei der Tatbestand des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG nicht erfüllt, weil Objekt der Aufzeichnung in den Büchern des Schuldners immer eine Verbindlichkeit desselben sein müsse, die ihren Rechtsgrund unmittelbar in einem Kredit habe. In Büchern aufscheinende Verbindlichkeiten des Buchführenden aus anderen Rechtsgründen, mögen sie auch gegenüber einem Gesellschafter bestehen, seien gebührenrechtlich irrelevant. Feststellungen, wonach der Rechtsgrund der Eintragung in die Bücher des Anleiheschuldners in einem Kreditvertrag bestehe, seien vom beschwerdeführenden Finanzamt nicht getroffen worden.

Dabei ist die belangte Behörde zunächst darauf zu verweisen, dass das beschwerdeführende Finanzamt eine Gebührenschuld gemäß § 33 TP 19 Abs. 2 GebG in Verbindung mit § 33 TP 8 Abs. 4 GebG angenommen hat, also eine Rechtsgeschäftsgebühr für einen Kreditvertrag über einen Kredit der Alleingesellschafterin der Mitbeteiligten an diese. Als das der Beurkundung in den Büchern zugrundeliegende Rechtsgeschäft hat das beschwerdeführende Finanzamt einen Gesellschafterkredit zugrunde gelegt, der in den Büchern der Mitbeteiligten beurkundet worden sei. Das beschwerdeführende Finanzamt ist demnach vom Abschluss eines Kreditvertrages ausgegangen.

Die belangte Behörde hat sich hingegen ausschließlich mit der Frage beschäftigt (und diese zutreffend verneint), ob die Schuldverschreibung selbst einen Kreditvertrag darstellt, ohne zu prüfen, ob - wovon das beschwerdeführende Finanzamt offenbar ausgegangen ist - der Schuldverschreibung ein Kreditvertrag oder auch ein Darlehen zu Grunde gelegen ist.

Das ist insofern nahe liegend, als der Begebung eines Wertpapiers regelmäßig ein kausales Geschäft zugrunde liegt, wobei im Zweifel ein kausales Papier anzunehmen ist (vgl. das zitierte Erkenntnis vom 7. Dezember 2000, mwN). Dazu kommt im Beschwerdefall, dass der in der Schuldverschreibung angeführte Betrag von der Alleingesellschafterin der Mitbeteiligten geleistet worden ist und die Mitbeteiligte in ihrer Berufung selbst von den "Vertragsparteien" spricht.

Vor diesem Hintergrund und in Anbetracht der Verpflichtung der Berufungsbehörde, den erstinstanzlichen Bescheid auch außerhalb der Berufungspunkte auf seine Rechtsrichtigkeit zu überprüfen und - entsprechend den Obliegenheiten und Befugnissen der erstinstanzlichen Behörde (vgl. § 279 BAO) - erforderlichenfalls entsprechende Ermittlungen vorzunehmen (vgl. die bei Ritz³, BAO-Kommentar, auf S 829 zu § 279 wieder gegebene Rechtsprechung), wäre die belangte Behörde verpflichtet gewesen, zu den angeführten Punkten selbst Erhebungen durchzuführen und Feststellungen zu treffen. Insbesondere wäre es an der belangten Behörde gelegen gewesen, Ermittlungen dahin durchzuführen, ob über die in der Schuldverschreibung enthaltenen Erklärungen hinaus Vereinbarungen zwischen der Mitbeteiligten und ihrer Alleingesellschafterin getroffen wurden und bejahendenfalls ob der Schuldverschreibung ein Rechtsgeschäft, allenfalls ein Kredit- oder Darlehensvertrag, der in den Büchern beurkundet wurde, zugrunde liegt. Solange der Sachverhalt in diese Richtung nicht vollständig erhoben ist, kann der Beschwerdefall nicht abschließend beurteilt werden.

Dies hat die belangte Behörde wegen eines Rechtsirrtums verkannt, weshalb der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben war.

Der Unabhängige Finanzsenat hat erwogen:

Nach § 281 Abs. 2 BAO ist nach rechtskräftiger Beendigung des Verfahrens, das Anlass zur Aussetzung gemäß § 281 Abs. 1 BAO gegeben hat, das ausgesetzte Berufungsverfahren von Amts wegen fortzusetzen. Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat mit dem Erkenntnis vom 10. Mai 2010, Zi. 2008/16/0139 über das Verfahren, das Anlass zur Aussetzung gemäß § 281

Abs. 1 BAO gegeben hat, entschieden, sodass nunmehr die Berufungsverfahren von Amts wegen fortzuführen waren.

Gemäß § 115 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

§ 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009 lautet:

„Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabenfestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.“

Im für die gegenständliche Verfahren maßgeblichen Parallelfall (vgl. VwGH 10. 5. 2010, 2008/16/0139) hat der Verwaltungsgerichtshof aufgezeigt, dass wesentliche Ermittlungen, nämlich zur Frage, ob über die in der Schuldverschreibung enthaltenen Erklärungen hinaus Vereinbarungen zwischen der Bw. und ihrer Gesellschafterin getroffen wurden und bejahendenfalls ob der Schuldverschreibung ein Rechtsgeschäft, allenfalls ein Kredit- oder Darlehensvertrag, der in den Büchern beurkundet wurde, zugrunde liegt, unterlassen wurden. Solange der Sachverhalt in diese Richtung nicht vollständig erhoben ist, könne der Fall nicht abschließend beurteilt werden.

In den gegenständlichen Fällen ist daher im Rahmen einer Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) abzuwägen, ob nun der UFS selbst die fehlenden Ermittlungen durchführt, diese durch die Abgabenbehörde erster Instanz durchführen lässt, oder den angefochtenen Bescheid aufhebt und die Sache an die erste Instanz zurückverweist.

Die Klärung der vom VwGH aufgeworfenen Frage hätte durch Befragen der Bw. und deren Gesellschafterin bzw. entsprechender Auskunftspersonen oder Zeugen zu erfolgen. Weiters ist die Einsichtnahme in die Bücher der beteiligten Kapitalgesellschaften erforderlich. Dies stellen umfangreiche Ermittlungen dar, die über das Maß einer nachprüfenden Kontrolle durch die zweite Instanz hinausgehen. Die Vorschreibung der Rechtsgeschäftsgebühr erfolgte nach

Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung. Obwohl diese Prüfung durchgeführt wurde, blieben die vom VwGH aufgezeigten Fragen ungeklärt. Es ist unzweckmäßig, wenn die Abgabenbehörde zweiter Instanz etwa zehn Jahre nach Verwirklichung eines vermeintlichen Sachverhaltes erstmals Ermittlungen in eine völlig neue Richtung vornimmt, zumal es schon das Finanzamt offenbar unterlassen hat, den Sachverhalt vollständig aufzuklären. Die unterlassenen Ermittlungen des Finanzamtes führten im angesprochenen Parallelfall in weiterer Folge zur Aufhebung der Berufungsentscheidung des UFS durch den VwGH, wobei Anlass dieser Aufhebung die Amtsbeschwerde jenes Finanzamtes war, das die unterlassenen Ermittlungen die Rechtswidrigkeit des Verfahrens zu verantworten hatte.

Der UFS kann dem Finanzamt auch keine Wiederholungsprüfung (§ 279 Abs. 2 BAO iVm. § 148 Abs. 3 lit. c BAO) auftragen, da der Prüfungsgegenstand auf die Begründung des Rechtsmittels bzw. auf neue Tatsachen oder Beweise iSd § 280 BAO beschränkt ist. Die erstmals vom Verwaltungsgerichtshof aufgeworfenen Frage war jedoch nicht Gegenstand der Begründung des Rechtsmittels, sodass auch hier die Ermittlungsmöglichkeiten des UFS wesentlich beschränkt sind.

Auf Grund der beschränkten Ermittlungsmöglichkeiten des UFS und der Tatsache, dass die offenen Fragen trotz einer abgabenbehördlichen Prüfung des Finanzamtes ungeklärt blieben, ist es unbillig, die Bw. mit den angefochtenen Bescheiden weiterhin zu belasten, solange die vom VwGH aufgezeigten Fragen noch offen sind. Aus diesen Gründen ist die Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz das geeignete Instrument, um einerseits eine Fortsetzung des Ermittlungsverfahrens durch das Finanzamt zu ermöglichen und andererseits den berechtigten Interessen der Bw. Rechnung zu tragen.

Von der Durchführung von mündlichen Berufungsverhandlungen wird gemäß § 284 Abs. 3 BAO abgesehen, da dies das Berufungsverfahren nur weiter verzögern würde. Im Übrigen ist die mündliche Berufungsverhandlung nicht dazu vorgesehen, umfangreiche Ermittlungen und Befragungen erstmals durchzuführen bzw. nachzuholen.

Linz, am 20. Juli 2010