



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 30. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 31. August 2005 betreffend Gebühr gemäß § 33 TP 19 des Gebührengesetzes 1957 (GebG), BGBl.Nr. 267/1957 idgF, in Höhe von 176.000,01 € (ErfNr.: 306.956/2005) entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird 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 setzte mit Bescheid vom 31. August 2005 gegenüber der Berufungswerberin (Bw.), deren Alleingesellschafterin nach der Aktenlage die G. AG ist, die Gebühr für das als "Gesellschafterkredit vom 23. Oktober 2000 mit G. AG" bezeichnete Rechtsgeschäft mit EUR 176.000,01 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 EUR 22.000.000,00 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 die G. AG im Jahr 2000 unter anderem von der Bw. eine Schuldverschreibung in der Höhe von EUR 22.000.000,00 im Vermögen gehabt habe. Weiter heißt es im Schlussbericht, 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 unterliege 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.

Die in Rede stehende Schuldverschreibung hat folgenden Wortlaut:

"Schuldverschreibung 2000 - 2005 - Nr. 01/00

der GB,

Anleihebedingungen

§ 1

Gesamtnominale, Verzinsung

1. *Das Nominale beträgt EUR 22.000.000,00 (= ATS 302.726.600,00).*
2. *Der Zinssatz für die gesamte Zinsperiode (bis einschließlich 31. Dezember 2005) wird mit dem sich ergebenden durchschnittlichen 1-Monats-EURIBOR-Zinssatz = EURO Interbank Offered Rate (Jänner bis Dezember), welcher jeweils zum Monatsultimo der einzelnen Monate bestimmt wird, plus eines Aufschlages von 0,75 % p.a. festgelegt. Die Zinsen werden jährlich am 31. Dezember dekursiv (im nachhinein) verrechnet und sind bis spätestens Ende Jänner des Folgejahres zu begleichen.*
3. *Die auf Inhaber lautende Schuldverschreibung trägt die Unterschriften des Geschäftsführers der Greiner Bio-One GmbH, 4550 Bad Hall, Bad Haller Straße 32 . (Anleiheehschuldnerin).*
4. *Die Schuldverschreibung wird im Nennwert von EUR 22.000.000,00 (= ATS 302.726.600,00) begeben. Ein Anspruch auf Ausfolgung der Schuldverschreibung besteht nicht.*
5. *Für die Forderungen des Inhabers der Schuldverschreibung haftet die GB mit ihrem gesamten Vermögen.*

§ 2

Laufzeit

Die Laufzeit beginnt am 1. Oktober 2000 und endet mit Ablauf des 31. Dezember 2005

§ 3

Tilgung

Die Tilgung erfolgt zur Gänze am 31. Dezember 2005.

§ 4

Kündigung

Die Schuldverschreibung kann:

a) unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist zum jeweiligen Quartalsende, erstmals zum 31. März 2001,

oder

b) wenn die GB, mit ihren Verpflichtungen aus der Schuldverschreibung um mehr als drei Monate in Verzug ist,

gekündigt werden.

Im Falle der Kündigung durch die Anleihegläubiger kann die GB, innerhalb der Kündigungsfrist einen Käufer aus der G-Gruppe namhaft machen, der diese Schuldverschreibung anstelle der GB, als Anleiheschuldnerin übernimmt. In diesem Falle verpflichtet sich die Gläubigerin der Schuldverschreibung, diese mittels Giro an den namhaft gemachten Käufer zu übertragen.

§ 5

Zahlstelle

Zahlstelle ist K..

Die Gutschrift der Zins- und Tilgungszahlungen erfolgt über die vom Inhaber der Schuldverschreibung gewünschte Bank.

§ 6

Gerichtsstand

Für sämtliche Rechtsverhältnisse aus dieser Anleihe gilt österreichisches Recht; Gerichtsstand ist L..

K, am 23. Oktober 2000

*gb
FK
(Geschäftsführer)"*

Gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 31. August 2005 wurde eine Berufung 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.

Dieser Berufung gab der Unabhängige Finanzsenat (UFS) mit der Berufungsentscheidung vom 3. September 2008, GZ. RV/0174-L/06 Folge und hob den erstinstanzlichen Bescheid auf.

In der Begründung gab der UFS den Inhalt der in Rede stehenden Schuldverschreibung sowie Teile der Berufung wieder. In rechtlicher Hinsicht setzte sich der UFS mit den Begriffen des Kreditvertrages und der Schuldverschreibung auseinander; letztere sei ein Wertpapier zur langfristigen Kreditfinanzierung. Es handle sich dabei um einen fest verzinslichen Vermögenstitel mit einem schuldrechtlichen Anspruch auf Zahlung eines zeitabhängigen Entgelts und Rückzahlung des überlassenen Kapitalbetrages. Der Käufer einer Schuldverschreibung erhalte als Gegenleistung für die Überlassung des Geldes während der Laufzeit den in der Urkunde verbrieften Zins und nach Ablauf der Laufzeit ende das Schuldverhältnis durch die Zahlung des Nennwerts. Im Beschwerdefall sei durch die Ausgabe der Schuldverschreibung ein verzinsliches Forderungsrecht verbrieft worden, das gerade nicht die Verpflichtung des Anleihegläubigers enthalte, einen gewissen Geldbetrag zur Verfügung zu stellen, wie dies § 33 TP 19 Abs. 1 GebG verlange. Es sei nur die einseitige Erklärung der Bw. beurkundet worden, für einen bestimmten Geldbetrag bestimmte Zinsen zu zahlen. Diese Urkunde stelle keinen Kreditvertrag dar. Es seien von der erstinstanzlichen Behörde keine Feststellungen getroffen worden, wonach der Rechtsgrund der Eintragung in die Bücher des Anleiheschuldners in einem Kreditvertrag bestehe, weshalb auch kein Kredit eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG vorliege.

Gegen diesen Bescheid richtete sich die die Amtsbeschwerde gemäß § 292 BAO des Finanzamtes wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hat mit dem Erkenntnis vom 10. Mai 2010, ZI. 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, ZI. 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 unwesentlich 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 Gebührengesetz anzuwenden und zu untersuchen, ob ein 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 Anleiheschuldners, 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) - erforderlichen Falles 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:

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 gegenständlichen Fall 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 Alleingesellschafterin 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.

Es ist daher im fortgesetzten Verfahren im Rahmen einer Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) abzuwägen, ob nun der UFS selbst die fehlenden Ermittlungen durchführt, diese durch die Abgabenbehörde erster Instanz durchführen lässt (§ 279 Abs. 2 BAO), oder den angefochtenen Bescheid aufhebt und die Sache an die erste Instanz zurückverweist.

Die Klärung der vom VwGH aufgeworfenen Fragen hätte durch Befragen der Bw. und deren Alleingesellschafterin bzw. entsprechender Auskunftspersonen oder Zeugen zu erfolgen. Weiters ist eine 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 in weiterer Folge zur Aufhebung der Berufungsentscheidung des UFS durch den VwGH, zumal sich der UFS an den Feststellungen der Betriebsprüfung orientierte. Anlass dieser Aufhebung war die Amtsbeschwerde jenes Finanzamtes, 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 Fragen waren 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 dem angefochtenen Bescheid weiterhin zu belasten, solange die vom VwGH aufgezeigten Fragen offen sind. Aus diesen Gründen ist die Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung 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.

Linz, am 25. Juni 2010