



GZ. RV/1766-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch DDr. Georg Bahn, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern, Wien vom 18. Oktober 2000 betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid dahin abgeändert, dass die Bezeichnung als "Haftungs-" Bescheid entfällt.

Die im Bescheid ausgesprochene Festsetzung der Gebühr "gem. § 33 TP 8 abs. 4 GebG" gemäß § 201 BAO bleibt dadurch unberührt.

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

Mit Schreiben vom 20. August 1997 wurde seitens der Berufungswerberin (Bw.) dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien bekannt gegeben, dass die im beigelegten Buchhaltungskonto ausgewiesenen Darlehen in Höhe von insgesamt S 849,620.901,37 im Zuge einer Umschuldung von Seiten der Muttergesellschaft übernommen worden seien.

Im Zuge eines daraufhin eingeleiteten Vorhalteverfahrens hat die Bw. dazu mit Schreiben vom 21. November 1997 weiter ausgeführt:

Die von der Bw. mit österreichischen und japanischen Banken in den Jahren 1990 bis 1993 abgeschlossenen Kreditverträge wurden im Jahr 1995 aufgehoben und die Kreditsummen von der TS., Japan, der Muttergesellschaft der Bw., zurückgezahlt. Unter denselben Bedingungen habe sodann die TS., Japan als Ersatz Kreditverträge mit der Bw. abgeschlossen.

Aus der Sicht der Bw. sei dieser Vorgang als Umschuldung gemäß § 33 TP 19 Abs. 5 GebG zu werten, sodass die Ersatzbeurkundung durch Aufnahme der Darlehen in die Bücher keine Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG auslösen könnte.

Ergänzend wurden die Kredit- bzw. Darlehensverträge angeführt, die von dieser Umschuldung umfasst wurden:

- Vier Darlehensverträge mit der Tokai-Bank aus den Jahren 1990, 1991 und 1992
- Fünf Darlehensverträge mit der Nippon-Bank aus den Jahren 1991 - 1993
dabei handelte es sich jeweils um Fremdwährungskredite mit Kreditgebern, die im Inland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt hatten. Die Urkunden wurden in Japan errichtet und sind dort verblieben.
- Drei ERP-Kredite aus den Jahren 1990 - 1992, gebührenbefreit gemäß § 33 TP 19 Abs. 6 GebG.
- Zwei Darlehensverträge mit der CA-BV, in Österreich errichtet und von der Bank ordnungsgemäß vergebührt.
- Fünf Darlehensverträge mit der Bank of Tokyo-Mitsubishi, Ltd. Vienna Branch, für welche bis dato keine Urkunden beigebracht werden konnten (laut Aufstellung der einzelnen Kredite bezügl. Rückzahlung und Umschuldung handelt es sich um sechs Darlehensverträge).

Beigelegt wurden, bis auf die Darlehensverträge mit der Bank of Tokyo-Mitsubishi, Ltd. Vienna Branch, Abschriften der ursprünglichen Kredit- bzw. Darlehensverträge, mit den darauf

angebrachten Umschuldungsvermerken, sowie weitere Umschuldungsvermerke allein auf extra Bögen.

Mit als Haftungs- Bescheid gemäß § 30 GebG und gem. § 201 BAO bezeichneten Bescheid vom 29. Oktober 1999, hat das Finanzamt sodann in der Folge der Bw. für Gesellschafterdarlehen von insgesamt S 849,620.901,00 eine Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 4 GebG in Höhe von S 6,796.967,00 vorgeschrieben. Dieser Bescheid wurde an die Bw. zu Handen ETW Europäische Treuhand GmbH zugestellt.

Rechtzeitig wurde gegen diesen Bescheid das Rechtsmittel der Berufung erhoben.

Da die ETW Europäische Treuhand GmbH im gegenständlichen Gebührenverfahren jedoch nicht zustellungsbevollmächtigt war, wurde der Bescheid von ihr an die Rechtsanwaltskanzlei DDr. Bahn als Zustellungsbevollmächtigten der Bw. direkt weitergeleitet. Entsprechend dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. März 1998, Zl. 97/14/0151 führte die Weiterleitung des Bescheides an den Zustellungsbevollmächtigten und nicht an die Bw. selbst zu keiner Sanierung des Zustellmangels im Sinne des § 7 Zustellgesetz.

Am 18. Oktober 2000 wurde daher ein gleichlautender Gebührenbescheid an die Bw., diesmal zu Handen Herrn Rechtsanwalt DDr. Bahn als zustellbevollmächtigtem Vertreter, erlassen.

Gegen diesen Bescheid wurde abermals fristgerecht eine Berufung eingebracht.

Eingewendet wurde, dass es sich nach Ansicht der Bw. im Berufungsfall um eine Umschuldung durch Neuabschluss, die gemäß § 33 TP 19 Abs. 5 GebG iVm § 33 Tp 8 Abs. 4 GebG von der Gebühr befreit ist, bzw. eine Umschuldung durch Einlösung gemäß § 1422 ABGB handle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unbestritten ist im Berufungsfall, dass die Muttergesellschaft die zum Zeitpunkt 31. Mai 1996 bzw. 31. Juli 1996 gegenüber den finanzierenden Banken aushaftenden Darlehen bzw. Kredite der Bw. in Höhe von insgesamt S 849,620.901,37 bezahlt hat, indem sie auf die Konten der Bw. bei den jeweiligen Banken die aushaftenden Beträge überwies mit der Anweisung, diese Beträge unmittelbar an die jeweiligen Darlehenskonto weiterzuleiten.

Diese von der Muttergesellschaft bezahlten Beträge wurden von der Bw. in die Bilanz zum 31. Dezember 1996 als "Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen" aufgenommen und in den Erläuterungen zum Jahresabschluss mit folgendem Passus versehen:
"Die Verbindlichkeiten resultieren ausschließlich aus Gesellschafterdarlehen. Die

Darlehensverträge sehen eine Verzinsung von 5% p.a. und ein Restlaufzeit von über einem Jahr vor."

§ 33 TP 8 GebG 1957 in der zum Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

"Darlehensverträge:

(1) Darlehensverträge nach dem Werte der geliehenen Sache0,8 v.H.

.....

(4) Wurde über das Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft oder über das Darlehen eines Darlehensgebers, der im Inland weder einen Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt noch seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat, keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise errichtet, so gelten die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften im Inland zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, als Urkunde. Der Darlehensschuldner hat die Gebühr selbst zu berechnen und innerhalb von drei Monaten nach dem Entstehen der Gebührenschuld bei dem Finanzamt, in dessen Amtsbereich sich die Geschäftsleitung des Darlehensschuldners befindet, zu entrichten. Ein Auszug aus den Büchern oder Aufzeichnungen ist innerhalb derselben Frist an dieses Finanzamt zu übersenden. Die Übersendung gilt als Gebührenanzeige gemäß § 31."

Eingangs wird dazu bemerkt, dass seitens des Vertreters der Bw. mit Schriftsatz vom 11. Februar 1998 auf das beim EUGH eingeleitete Vorabentscheidungsverfahren C - 439/97 im Zusammenhang mit der Frage, ob Art. 73b und 73 EGV iVm der Richtlinie 88/36/EWG (Kapitalverkehrsrichtlinie) dem "Ersatzurkundentatbestand" gemäß § 33 TP 8 abs. 4 GebG entgegensteht, hingewiesen wurde

Dazu ist zu sagen, dass mit Urteil vom 14. Oktober 1999 der Europäische Gerichtshof in der Rechtssache C-439/97 auf die ihm vorgelegten Fragen für Recht erkannt hat:

1. Artikel 73b Absatz 1 und Artikel 73d Absatz 1 Buchstabe b und Absatz 3 EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 Absatz 1 EG und 58 Absatz 1 Buchstabe b und Absatz 3 EG) sind so auszulegen, dass sie der Besteuerung von in einem anderen Mitgliedstaat aufgenommenen Darlehen nach einer nationalen Bestimmung wie § 33 Tarifpost 8 Absatz 1 GebG nicht entgegenstehen.

Damit ist nunmehr klargestellt, dass die Bestimmung des § 33 TP 8 Abs. 1 GebG nicht im Widerspruch mit dem Gemeinschaftsrecht steht und auch Darlehensverträge mit einem Darlehensgeber aus einem anderen Mitgliedstaat der EU grundsätzlich einer Gebühr unterzogen werden dürfen.

§ 33 TP 8 Abs. 4 GebG sieht in seinem 1. Satz zwei Arten von Ersatzurkundentatbeständen vor. Einerseits einen für "Gesellschafterdarlehen" und andererseits einen für "Ausländerdarlehen". Gegenstand des Verfahrens vor dem Europäischen Gerichtshof war nur der Ersatzurkundentatbestand für "Ausländerdarlehen", weshalb sich aus dem Urteil des EuGH nur ergibt, dass seit dem Beitritt Österreichs zur EU der Ersatzurkundentatbestand für "Auslandsdarlehen" nicht mehr anwendbar ist.

Dementsprechend ist der Ersatzurkundentatbestand des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG weiterhin auch dann auf Gesellschafterdarlehen anzuwenden, wenn der Darlehensgeber in einem anderen Mitgliedsstaat der EU ansässig ist.

Die auch für Ersatzbeurkundungen gültige Bestimmung des § 17 Abs. 2 GebG besagt, dass wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet wird, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Gelten die im Inland zu führenden Bücher und Aufzeichnungen als Urkunde über den Darlehens- oder Kreditvertrag, so entsteht gemäß § 16 Abs. 6 GebG die Gebührenschuld mit der Aufnahme in diese.

Durch Aufnahme des berufungsgegenständlichen Darlehens als "Gesellschafterdarlehen" im Jahresabschluss für das Jahr 1996 ist daher auch die Bestimmung des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG erfüllt. Da die Aufnahme in die Bücher, zu denen unzweifelhaft auch die Bilanz selber zählt, einen Ersatztatbestand zu Abs. 1 leg.cit. darstellt, handelt es sich bei diesen Aufzeichnungen um Urkunden über das Rechtsgeschäft. Deshalb hat auch hier der Grundsatz des Gebührengesetzes zu gelten, dass für die Festsetzung der Gebühr der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde maßgeblich ist (Urkundenprinzip).

Zum Einwand der Bw., dass durch die Zahlung der Darlehen bei den entsprechenden Banken eine Forderungseinlösung gemäß § 1422 ABGB vorliege, ist Folgendes zu sagen:

Gemäß § 1422 ABGB kann, wer die Schuld eines anderen, für die er nicht haftet (§ 1358), bezahlt, vor oder bei der Zahlung vom Gläubiger die Abtretung seiner Rechte verlangen; hat er dies getan, so wirkt die Zahlung als Einlösung der Forderung.

Nach herrschender Lehre ist die Forderungseinlösung ein Sonderfall der Erfüllung. Eine Voraussetzung hierfür ist, dass der Dritte die Schuld des anderen bezahlt, d.h. seine Leistung muss mit der geschuldeten vollkommen gleichartig sein (Gschnitzer in Klang, 2. Auflage, VI, 397 lit b).

Als weitere Voraussetzung für den Übergang der Gläubigerrechte kraft Gesetzes fordert das Gesetz, dass der Zahler spätestens bei der Leistung die Abtretung der Gläubigerrechte vom Gläubiger verlangt. Das heißt, dass der Zahler spätestens im Augenblick der Zahlung dem Gläubiger bekannt geben muss, dass er eine fremde Schuld tilgen will, wobei der Gläubiger die Zahlung annehmen muss. Ob der Schuldner Kenntnis von der Einlösung seiner Schuld hat, ist dagegen ohne Belang.

In seinem Erkenntnis vom 23. Jänner 1989, 87/15/0141 hat der Verwaltungsgerichtshof dazu dargetan, dass, auch wenn die Einlösungserklärung zu ihrer Rechtswirksamkeit keiner Willenserklärung (Zustimmung) des Gläubigers bedarf, es nur bei Abgabe dieser Erklärung zur Einlösung der Forderung i.S.d. § 1422 ABGB kommt, wobei dann die Forderung selbst wie bei einer Legalzession unmittelbar kraft Gesetzes übergeht. Denn durch das Abtretungsverlangen wird der Zweck des § 1422 ABGB erfüllt, einen automatischen Rechtsübergang herbeizuführen und dadurch zu verhindern, dass der Zahlungsempfänger durch Zustimmungsverweigerung den Rechtsübergang verzögern kann, wenn es im Rahmen der Einlösung zu keiner Abtretungsvereinbarung kommt.

Überweist jedoch, wie im Berufungsfall, die Muttergesellschaft die aushaftenden Beträge zuerst auf die Konten der Schuldnerin (der Bw.) bei den jeweiligen Banken mit der ausdrücklichen Anweisung, diese Beträge unmittelbar auf die jeweiligen Darlehenskonten weiterzuleiten, kann nach dem oben Gesagten nicht mehr von einer direkten Einlösung der Forderung gesprochen werden.

Auch wurde seitens der Bw. nie vorgebracht, dass an die Gläubigerbanken tatsächlich Erklärungen betreffend die Einlösung der Forderungen gemäß § 1422 ABGB ergangen sind. Vielmehr ist aus der Behauptung der Bw. in ihrer Stellungnahme vom 15. Juni 2000, dass sie als "treuhändige Abwicklerin" die Einlösung der Darlehen getätigt habe, zu ersehen, dass die Gläubigerbanken nicht nur von der Schuldeinlösung durch die Muttergesellschaft nicht verständigt wurden, sondern diese überhaupt nicht offenkundig werden sollte.

Zum Einwand der Bw., dass im Berufungsfall eine "Umschuldung durch Einlösung" vorliege, bei welcher Art von Umschuldung es auf Grund der Einlösung gemäß § 1422 ABGB lediglich zu einer Übernahme der Darlehensverträge und somit zu keinem Abschluss eines neuen Darlehensvertrages komme, ist Folgendes zu sagen:

Wie bereits ausgeführt hat die Bw. selber die von der Muttergesellschaft eingelösten Darlehensbeträge in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 1996 als "Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen" aufgenommen und in den Erläuterungen zum Jahresabschluss mit dem Passus versehen, dass diese Verbindlichkeiten ausschließlich aus

Gesellschafterdarlehen resultierten. Dadurch wurde klar und eindeutig beurkundet, dass es im Innenverhältnis zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft sehr wohl zu einer Überlassung der ursprünglichen Darlehensvaluta als (neues) Gesellschafterdarlehen gekommen ist.

Strittig ist somit nunmehr die Frage, ob im Berufungsfall die Voraussetzungen für eine gebührenfreie Umschuldung i.S. des § 33 TP 8 Abs. 5 GebG i.V. mit § 33 TP 19 Abs. 5 GebG vorliegen.

Gemäß § 33 TP 19 Abs. 5 GebG gilt bei Umschuldungen, wodurch ein Kreditvertrag aufgehoben, die Kreditsumme zurückgezahlt und als Ersatz ein Kreditvertrag mit einem anderen Kreditgeber abgeschlossen wird, der neue Kreditvertrag gebührenrechtlich als Nachtrag (Aufstockung, Prolongation) des ursprünglichen Kreditvertrages, wenn die Urkunde über den neuen Kreditvertrag einen Vermerk über die Umschuldung enthält und Aufhebung sowie Rückzahlung innerhalb eines Monats ab Beurkundung des neuen Kreditvertrages erfolgen.

Gemäß § 33 TP 8 Abs. 5 leg. cit. ist bei Umschuldungen von Darlehensverträgen § 33 TP 19 Abs. 5 sinngemäß anzuwenden.

Sinn dieser Bestimmung ist, dass bei Umschuldungen eines Darlehens- oder Kreditverhältnisses das mit dem neuen Darlehens- oder Kreditgeber geschlossene und beurkundete Rechtsverhältnis als Zusatz oder Nachtrag iSd § 21 GebG zum ursprünglichen Rechtsgeschäft anzusehen und dementsprechend zu behandeln ist.

Die Voraussetzungen der Gebührenpflicht nach § 21 GebG sind:

- 1.) eine bereits vollständig ausgefertigte Urkunde über das ursprüngliche Rechtsgeschäft,
- 2.) ein Änderungs- oder Verlängerungsgeschäft, sofern keine Novation vorliegt,
- 3.) eine Urkunde über das Änderungs- oder Verlängerungsgeschäft (Zusatz oder Nachtrag).

Die mit Nachtrag iSd § 21 GebG verbundene Rechtsfolge tritt demnach nur ein, wenn das ursprüngliche Rechtsgeschäft, das abgeändert wird, beurkundet wurde. Auch wenn der Gesetzgeber in § 33 TP 19 Abs. 5 GebG bloß das Vorliegen eines Nachtrages fingiert, ohne die Bedingungen des § 21 zu übernehmen, setzt eine gebührenfreie Umschuldung dennoch eine bereits gebührenrechtlich relevante Urkunde über das ursprüngliche Rechtsgeschäft voraus (siehe Glega, ÖStZ 1984, 192).

Dem Urkundenprinzip entsprechend muss der **neue** Kredit- bzw. Darlehensvertrag einen "Vermerk über die Umschuldung" enthalten. Es handelt sich hierbei um eine Bedingung für die Nachtragsfiktion, sodass auf andere Weise (i.S.d. § 17 Abs. 2 GebG) der Nachweis über das Vorliegen einer Umschuldung nicht geführt werden kann.

Wird das zu Umschuldungszwecken gewährte Darlehen nur ersatzbeurkundet, so muss auch in die Ersatzurkunde ein Vermerk über die Umschuldung aufgenommen werden. Daher muss auch bei Gesellschafterdarlehen i.S.d. § 33 TP 8 Abs. 4 GebG in die nach den abgabenrechtlichen Vorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen des Darlehensschuldners, in die das Darlehen aufgenommen wurde, ein Umschuldungsvermerk eingefügt werden.

In der Bilanz und dem Jahresabschluss für das Jahr 1996 wird wohl das Vorliegen von Gesellschafterdarlehen beurkundet, ein Umschuldungsvermerk wurde jedoch nicht beigelegt.

Die in der Eingabe vom 20. November 1997 als Beilagen 7 a bis 7 e auf losen Blättern aufgelisteten "Umschuldungsvermerke" lassen im Sinne des Urkundenprinzips nicht erkennen, dass bzw. wo diese Vermerke in die Bücher und Aufzeichnungen der Bw. aufgenommen wurden.

Laut Vorbringen der Bw. wurden die Umschuldungsvermerke auch nur auf den, soweit vorliegend, alten Darlehensverträgen angebracht, was nicht einer Aufnahme in die Bücher und Aufzeichnungen entspricht.

Es fehlt im Berufungsfall somit eine der im Gesetz ausdrücklich verlangten Voraussetzungen für eine gebührenfreie Umschuldung gemäß § 33 TP 19 Abs. 5 GebG i.V.m. § 33 TP 8 Abs. 5 GebG.

Der angefochtene Bescheid enthält sowohl die Bezeichnung als Haftungsbescheid gemäß § 30 GebG als auch den Ausspruch einer Abgabensatzung gemäß § 201 BAO.

Diese gleichzeitige Inanspruchnahme als Haftender und als Abgabenschuldner ist jedoch widersprüchlich.

Daher war der Spruch auf die zu Recht erfolgte Abgabensatzung einzuschränken.

Da mit dem gegenständlichen "Haftungsbescheid" gegenüber der Bw. sowohl eine Haftungsinanspruchnahme ausgesprochen wurde, wie auch dezidiert eine Inanspruchnahme als Abgabepflichtiger erfolgte, ist die Bezeichnung "Haftungsbescheid" nicht ausschlaggebend.

§ 323 Abs. 12 BAO idF des Abgabenrechtsmittelreformgesetzes, BGBl. I 2002/97, enthält eine Übergangsregelung, wonach für am 1. Jänner 2003 unerledigte Berufungen Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat bis 31. Jänner 2003 gestellt werden konnten. Solche Anträge waren unabhängig davon zulässig, ob nach bisheriger Rechtslage über die Berufung monokratisch oder durch Berufungssenat zu entscheiden war. Die "Nachholung" solcher Anträge auf mündliche Verhandlung im Bereich bisher monokratischer

Entscheidungszuständigkeit konnten ab In-Kraft-Treten des § 323 Abs. 12 BAO (Tag nach der Kundmachung des AbgRmRefG im BGBl, daher erstmals am 26. Juni 2002) mit Wirkung zum 1. Jänner 2003 gestellt werden. Ein solcher, gesonderter, Antrag ist im gegenständlichen Fall nicht erfolgt. Die Fassung des § 260 Abs. 2 bzw. 261 BAO **vor** dem AbgRmRefG enthielt eine taxative Aufzählung der Senatszuständigkeiten, wonach bisher keine Senatszuständigkeit für Berufungen im Bereiche der Gebühren und Verkehrsteuern bestand. Aus diesem Grund liegt auch kein solcher, nach § 284 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 97/2002 gestellter Antrag auf mündliche Verhandlung vor, welcher der Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 12 BAO zugänglich wäre, wonach solche Anträge ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z 1 BAO gestellt gelten.

Mangels gültiger Antragstellung kommt daher im vorliegenden Fall eine Senatszuständigkeit nicht in Betracht.

Die in der Stellungnahme vom 21. Jänner 2004 vorgebrachten Argumente waren nicht geeignet, der Berufung zu einem Erfolg zu verhelfen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 28. Jänner 2004