

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat am 29. Juli 2015 durch SENAT im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache der BF, ADR, vertreten durch 7TC Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Brucknerstraße 6/5, 1040 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 24.06.2013, ErfNr*** betreffend Rechtsgebühr nach der am 29. Juli 2015 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

1. Verfahren vor dem Finanzamt

1.1. Gebührenanzeige

Am 26. September 2007 zeigte die 7 TC Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H. dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz Finanzamt) einen zwischen der BF-ALT (die nunmehrige Beschwerdeführerin, deren Firmenwortlaut zwischenzeitig auf BF geändert wurde, kurz Bf. oder BF-NEU) und der ***BANK (kurz BANK_NEU oder BANK_neu) abgeschlossenen "Darlehensvertrag" vom 9. August 2007 an und merkte dazu an, dass der Vertrag im Rahmen einer gebührenfreien Umschuldung nach § 33 TP 19 Abs. 5 GebG durchgeführt worden sei.

Dazu wurde wie Folgt erläutert:

"I. Sachverhalt:

Im Zuge des Erwerbes der BF-ALT (nachfolgend kurz "BF-NEU") durch die NN Grundstücks Gesellschaft GmbH & Co KG (nachfolgend kurz "NN") und die XX Grundstücks- und Verwaltungs GmbH (nachfolgen kurz "XX") wurde es erforderlich, den bis dato bestehenden Darlehensvertrag zwischen der BF-NEU und der BANK_ALT

(nachfolgend "BANK_alt") auf die BANK_neu umzuschulden (siehe auch Z 2 "Verwendungszweck" im Darlehensvertrag zwischen der BF_neu und der BANK_neu, Beilage ./1). Aus diesem Grund wurde der Darlehensvertrag zwischen der BF-NEU und der BANK_alt aufgehoben und der aushaltende Darlehensbetrag von EUR 20.300.000,00 rückgeführt (siehe Beilage ./2).

II. Gebührenrechtliche Beurteilung

Der Verwendungszweck in Z 2 des Darlehensvertrages bringt die geplante Abwicklung und dahinterstehende Intention klar zum Ausdruck. Der Ersatz des bestehenden Kreditverhältnisses der BF-NEU zur BANK_alt durch ein Darlehen der BANK_neu in Höhe von EUR 20,3 Mio. kann zunächst keinen Kreditkauf im Sinne des§ 33 TP 19 GebG darstellen. Freilich ist aber zu prüfen, ob eine gebührenfreie Umschuldung iSd § 33 TP 19 Abs. 5 GebG vorliegt. Diese setzt gedanklich drei Definitionselemente kumulativ voraus:

- 1. die Aufhebung des Kreditvertrages,**
- 2. die Rückzahlung der "Kreditsumme";**
- 3. der Abschluss eines Kreditvertrages mit einem anderen Kreditgeber.**

Zu ergänzen ist, dass Teilumschuldungen nicht begünstigt sind (VwGH v. 16.9.1991, 90/15/0054). Wesentlich ist also, dass ein Gläubigerwechsel stattfindet. Der Begriff der Aufhebung des Kredites (Anm.: gilt ebenso für Darlehensverträge) hängt dabei nicht von einer bestimmten Form ab, sondern gilt als aufgehoben, wenn der Einmalkredit (Darlehensvertrag) im Zuge der Umschuldung zurückgezahlt wird (siehe BMF-Erl. v. 8.6.1984, 11 0868/5-IV/11/84). Unter den genannten Voraussetzungen tritt eine sog. „Nachtragsfiktion“ ein, die gedanklich eine Rechtslage schaffen soll, bei der es gebührenrechtlich keinen Unterschied macht, ob der Kreditnehmer bei seinem Kreditgeber bleibt oder zu einem anderen überwechselt (vgl. auch Arnold, Rechtsgebühren, § 33 TP 19 Rz 40).

So erfordert ob zit Nachtragsfiktion, dass

- a) die Urkunde über den neuen Kreditvertrag einen Vermerk über die Umschuldung enthält und**
- b) Aufhebung und Rückzahlung innerhalb eines Monats ab Beurkundung des neuen Kreditvertrages erfolgen (vgl. hiezu auch Arnold, Rechtsgebühren, § 33 TP 19 Rz 47, 768).**

Beide Bedingungen müssen wiederum kumulativ erfüllt werden. Zu a) ist anzumerken, dass diesem Umstand in Z 2 des Darlehensvertrag zwischen der BF-NEU und der BANK_neu Rechnung getragen wurde (Beilage ./ 1) während sich die Rückzahlung der bestehenden Darlehensschuld der BF-NEU (über die BANK_neu) gegenüber der BANK_alt aus beiliegendem Kontoauszug ergibt (Beilage ./2).

3. Ergebnis

Als Ergebnis lässt sich somit festhalten, dass im vorliegenden Fall eine gebührenfreie Umschuldung iSd § 33 TP 19 Abs. 5 GebG vorliegt und den darin normierten Anforderungsvoraussetzungen entsprochen wurde."

Als Beilagen angeschlossen wurden eine Gleichschrift des "Darlehensvertrages" zwischen BF-NEU und BANK_alt vom 9.8.2007 sowie eine Kopie eines Kontoauszuges der BANK_alt vom 8.8.2007.

1.2. abgabenbehördliche Prüfung bei der Bf. betreffend Gebühren

In der Folge führte das Finanzamt bei der Bf. eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend Gebühren im Prüfungszeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2008 durch.

1.2.1 Anfragen an die Bf.

Im Zuge der Außenprüfung forderte das Finanzamt die Bf. mehrfach auf (telefonisch am 28. Oktober 2008, mittels Email am 4. Dezember 2008 und mit schriftlichem Ergänzungssuchen vom 11. Dezember 2008), eine Kopie des seinerzeitigen Kreditvertrages zwischen der BANK_alt AG und der Bf. vorzulegen sowie die Kontonummer, die Filiale und eines Ansprechpartners bei der BANK_alt zum ursprünglichen Kreditvertrag bekanntzugeben

Mit Schriftsatz vom 4. Februar 2009 teilte die steuerliche Vertreterin der Bf. dem Finanzamt unter Bezugnahme auf das Ergänzungssuchen vom 11. Dezember 2008 mit, dass nach mehrmaliger Rücksprache mit dem Klienten ihr nachfolgende Schriftstücke zur Verfügung gestellt worden seien:

- eine Abschlussbestätigung der BANK_alt AG vom 2.8.2007 (NAME1)
- ein Telebankingauszug zum 16. August 2007; sowie
- eine damit zusammenhängende Mailkorrespondenz mit dem Klienten.

Weitere Unterlagen seien werde ihr, noch dem Klienten (siehe auch beiliegendes Mail) bekannt.

Das beiliegende Mail hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Nach Durchsicht der uns vorliegenden Unterlagen und nach Rücksprache mit den damals involvierten Mitarbeitern aus der Fondskonzeption bestätige ich Ihnen hiermit, dass uns ein Exemplar bzw. eine Kopie des seinerzeitigen Kreditvertrages mit der BANK_alt – wie von der zuständigen Finanzbehörde gewünscht – nicht vorliegt und auch zu keinem Zeitpunkt vorgelegen hat.

Maßgeblich für den Erwerb der Anteile an der BF-ALT (Gesellschaft) war gem. Kauf- und Abtretungsvertrag die Ablösung der bestehenden Verbindlichkeiten gemäß Zwischenabschluss. Zu diesem Zweck hat die Gesellschaft bei der BANK-NEU ein Darlehen in Höhe von EUR 20.300.000,00 aufgenommen. Die Ablösung der Verbindlichkeiten wurde uns mit Schreiben vom 08.08.2007 von der BANK_alt bestätigt (siehe Anlage). Auf diesem Schreiben wird – wie von der zuständigen Finanzbehörde gewünscht – auch ein Ansprechpartner genannt.

Die vollständige Zahlung in Höhe von EUR 20.310.052,02 wurde am 16.08.2007 von einem von der Kanzlei RA1 Rechtsanwälte OEG geführten Treuhandkonto auf das Konto bei der BANK_alt geleistet (siehe Anlage).

Vor diesem Hintergrund war eine Einsicht in den ursprünglichen Kreditvertrag mit der BANK_alt aus unserer Sicht nicht notwendig und wurde insofern nicht angefordert.

Anmerkung: Da die übernommenen Gesellschaft zum Konzernverbund der BANK_alt gehört, bezweifle ich, dass ein Kreditvertrag zwischen der BANK_alt und der erworbenen Gesellschaft jemals existierte."

Dem Schriftsatz angeschlossen waren die genannten Unterlagen, wobei die sog. „Abschlussbestätigung“ der BANK_alt, adressiert an die Bf., folgenden Inhalt hatte.

"08.08.2007

Abschlussbestätigung per 9. August 2007

Sehr geehrte Damen und Herren!

Wunschgemäß bestätigen wir Ihnen für das Konto Nr. lautend auf BF-ALT per 9.8.2007, keine weiteren Kontobewegungen vorausgesetzt, folgende Abschlußdaten:

<i>Sollzinsen 1.7. – 9.8.2007</i>	<i>111.041,08 EURO</i>
<i>Gebühr Zinsstaffel</i>	<i>4,00 EURO</i>
<i>Buchungskostenbeitrag</i>	<i>4,54 EURO</i>
<i>Gesamtkosten verbucht</i>	<i>111.049,62 EURO</i>
<i>Aushaltendes Kapital</i>	<i>20.199.002,40 EURO</i>
<i>Gesamtsumme</i>	<i>20.310.052,02 EURO</i>
<i>samt Zinsen und Spesen per 9.8.2007</i>	

Zuzüglich Zinsen und Spesen bis zur vollständigen Abdeckung des Kontos.

Weiters bestätigen wir, dass nach vollständigem Zahlungseingang der obigen Gesamtsumme in Höhe von EURO 20.310.052,02 und der noch auflaufenden Zinsen in Höhe von 4,9%p.a. (kal/360) und Spesen bis zur vollständigen Abdeckung des Kontos Nr. lautend auf BF-ALT keine Forderungen der BANK_alt . Aktiengesellschaft gegenüber der Gesellschaft BF-ALT bestehen und sämtliche Verbindlichkeiten der Gesellschaft nach Zahlungseingang der obigen Beträge auf obigem Konto vollständig rückgeführt sind und dass seitens der BANK_alt . AG keine Sicherheiten, insbesondere keine Vinkulierung und Verpfändung der Gebäudeversicherung sowie keine Pfandrechte zulasten der Gesellschaft bzw der Liegenschaft mit der Anschrift bestehen.

Mit freundlichen Grüßen"

1.2.2 Anfrage an die Bank-neu

Weiters forderte das Finanzamt mit Vorhalt vom 29. Oktober 2008 die Bank-neu auf bekanntzugeben, wann das vom Darlehensnehmer rechtsverbindlich gegengezeichnete

Original des oben angeführten Darlehensvertrages bei der Bank-neu eingelangt sei (Punkt 14. des Darlehensvertrages)

In Beantwortung teilte die Bank-neu mit Schriftsatz vom 25. Oktober 2008 mit, dass der Vertrag am 9. August 2008 vom Darlehensnehmer und von ihrem hierzu bevollmächtigten Anwalt in Wien im Beisein eines Mitarbeiters ihres Hauses unterzeichnet worden sei und noch am gleichen Tag von ihrem Mitarbeiter entgegen genommen und nach München verbracht worden sei.

1.2.3. Anfrage an die BANK_alt

Mit Ergänzungersuchen vom 10. Februar 2009 ersuchte das Finanzamt die BANK_alt AG um Vorlage von Kopien des seinerzeitigen Kreditvertrages/der seinerzeitigen Kreditverträge betreffend den Kredit mit der Bf. unter Konto-Nr. (Umschuldung zur BANK-NEU) – Aushaftung per 9.8.2007: € 20.310.052,02 und um Bekanntgabe, wann der Abdeckungsbetrag bei der BANK_alt eingelangt sei.

In einem Aktenvermerk vom 29. Februar 2009 hielt ein Mitarbeiter des Finanzamtes Folgendes fest:

"Anruf von NAME2 , Rechtsabteilung der BANK_alt (Tel ...)

Einer schriftl. Beantwortung steht das Bankgeheimnis entgegen. Es gab keinen schriftlichen Kreditvertrag! Schriftl. Beantwortung kommt erst, wenn der seinerzeitige Kreditnehmer dazu sein Einverständnis gibt"

1.2.4. Niederschrift über die Schlussbesprechung

Am 11. Mai 2009 nahm das Finanzamt mit dem steuerlichen Vertreter der Bf. eine Niederschrift über die Schlussbesprechung auf, in der ua. folgende Feststellungen getroffen wurden:

"TZ. 1.: Sachverhalt

Tz. 1.1. Darlehen:

*Zwischen der (seinerzeitigen) BF-ALT, FN**** , als Darlehensnehmerin und der ***BANK als Darlehensgeberin wurde am 09.08.2007 ein Darlehensvertrag über e 20.300.000,00 abgeschlossen. Dieser Vertrag wurde von der 7 TC Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft als steuerlicher Vertreter der Darlehensnehmerin gem. § 31 GebG 1957 zur Anzeige gebracht, und die Gebührenbefreiung gem. § 33 TP 19 Abs. 5 GebG 1957 geltend gemacht.*

...

Tz. 2. abgabenrechliche Würdigung:

TZ. 2.1. Gebührenfreie Umschuldung:

§ 33 TP 19 Abs. 5 GebG sieht vor, dass bei Umschuldung eines Kreditvertrages der mit dem neuen Kreditgeber abgeschlossene und beurkundete Kreditvertrag als Zusatz oder Nachtrag iSd § 21 GebG zum ursprünglichen Rechtsgeschäft anzusehen und

dementsprechend gebührenrechtlich zu behandeln ist. Die Fiktion des § 21 GebG bewirkt, dass das Änderungs- oder Verlängerungsgeschäft nicht zur Gänze sondern nur "im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig" ist. Gemäß§ 33 TP 8 Abs. 5 GebG ist diese Bestimmung bei Umschuldungen von Darlehensverträgen sinngemäß anzuwenden.

Die Begünstigung für Umschuldungsmaßnahmen setzt voraus:

- *Über das ursprüngliche Rechtsgeschäft muss bereits eine in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtete Urkunde vorliegen.*
- *Der neue Kreditvertrag muss mit einem anderen als dem bisherigen Kreditgeber abgeschlossen werden.*
- *Aufhebung des ursprünglichen Kreditverhältnisses sowie Rückzahlung der Kreditsumme müssen innerhalb eines Monats ab Beurkundung des neuen Kreditvertrages erfolgen. Als aufgehoben gilt jeder Einmalkreditvertrag und Darlehensvertrag, bei dem im Zuge einer Umschuldung die Kredit-/Darlehenssumme zurückgezahlt worden ist; beim wiederholt ausnutzbaren Kredit muss (durch Kündigung oder Auflösungsvereinbarung) bewirkt werden, dass das Recht zu Wiederausnützung erlischt. Eine Aufhebung liegt auch bei Umschuldung durch Einlösung gemäß § 1422 ABGB und bei Umschuldung durch Vertragsübernahme vor.*
- *Die Urkunde über den mit einem anderen Kreditgeber abgeschlossenen neuen Kreditvertrag muss einen Vermerk über die Umschuldung enthalten.*
- *Die Begünstigung kann nur dann zum Tragen kommen, wenn Identität der Kredit- oder Darlehensnehmer des ursprünglichen und des neuen Rechtsgeschäfts vorliegt. Die Identität ist auch im Falle einer Gesamtrechtsnachfolge gegeben. Scheinen nicht alle Kredit- oder Darlehensnehmer des ursprünglichen Rechtsgeschäfts auch im neuen Rechtsgeschäft als Kredit- oder Darlehensnehmer auf, so steht die Befreiung trotzdem zu.*

Da im gegenständlichen Fall über das ursprüngliche Rechtsgeschäft keine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet wurde, steht die Gebührenbefreiung gern. § 33 TP 19 Abs 5 GebG für den Darlehensvertrag vom 09.08.2007 nicht zu.

...

TZ. 2.4.: Gebührenschuldner und Haftung:

Gebührenschuldner ist bei einseitig verbindlichen Rechtsgeschäften derjenige, in dessen Interesse die Urkunde ausgestellt ist.

Bei einem Darlehensvertrag ist der Darlehensgeber Gebührenschuldner, weil die Urkunde in seinem Interesse ausgefertigt wird (VwGH 31.5.1995, 94/16/0291).

...

Die abgabenrechtliche Haftung setzt zwar den Bestand einer Schuld voraus, es ist jedoch nicht erforderlich, dass diese Schuld dem Schuldner (Erstschildner) gegenüber

bereits geltend gemacht worden ist. Die Haftung ist auch nicht davon abhängig, ob beim Erstschildner die Möglichkeit der Geltendmachung oder der Einbringlichkeit der Gebühr gegeben ist oder nicht (VwGH 31.5.1995, 94/16/0291; VwGH 19.9.2001, 2001/16/0171, 0172).

Da im gegenständlichen Fall im Punkt 13.7 (Seite 12 des Darlehensvertrages) vereinbart wurde, dass die Darlehensnehmerin sämtliche Steuern, Gebühren inklusive Rechtsgeschäftsgebühren und sonstige Kosten trägt, wird hinsichtlich der beiden einseitig verbindlichen Rechtsgeschäfte Darlehen und Pfandurkunde die Haftung gern. § 30 GebG geltend gemacht. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass einer Österreichischen Ges.m.b.H. weit eher zugemutet werden kann, das GebG und seine Rechtsfolgen zu kennen als einer ausländischen Bank, und dass diese ausländischen Bank weit weniger Möglichkeiten hatte, festzustellen, ob ursprünglich ein beurkundetes Hauptgeschäft vorlag oder nicht."

1.3. Bescheid vom 10. Juni 2009 – Gebühr gemäß § 33 TP 8 GebG

Mit (Sammel-)Bescheid vom 10. Juni 2009 nahm das Finanzamt die Bf. gem. § 30 GebG 1957 in Verbindung mit § 224 Abs. 1 als Haftungspflichtiger in Anspruch und setzte für den "Darlehensvertrag" vom 9. August 2007 mit der ***BANK Gebühr gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG mit 0,8% von € 20.300.000,00 = € 162.400,00 fest.

Zur Begründung verwies das Finanzamt auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. Mai 2009 und erklärte, dass diese Niederschrift einen integrierenden Bestandteil des gegenständlichen Bescheides bilde.

Der dagegen eingebrachten Berufung gab das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 2013 Folge. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass der Gebührenbescheid gem. § 33 TP 8 Abs. 1 GebG vom 10. Juni 2009 aufzuheben gewesen sei, da in der Urkunde der Erhalt des Betrages nicht beurkundet sei.

1.4. Bescheid vom 24. Juni 2013 – Gebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG

Am 24. Juni 2013 erließ das Finanzamt gegenüber der Bf. einen Gebührenbescheid und setzte für den "Darlehensvertrag" vom 9. August 2007 mit der ***BANK nunmehr eine Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG in Höhe von € 162.400,00 (0,8% einer Bemessungsgrundlage von € 20.300.000,00) fest.

Eine Begründung enthält der Bescheid nicht.

1.5 Berufung gegen den Gebührenbescheid vom 24. Juni 2013

In der gegen den Gebührenbescheid vom 24. Juni 2013 eingebrachten Berufung beantragte die Bf., den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Gebühr mit € 0,00 festzusetzen. Sollte der Berufung nicht vom Finanzamt im eigenen Wirkungskreis stattgegeben werden, wurde gemäß § 276 BAO beantragt "über diese Berufung eine mündliche Berufungsverhandlung vor der hiefür zuständigen Berufungskommission anzuberaumen".

Die Begründung lautet wie Folgt:

"1. Allgemeines

Gem. § 93 Abs. 3 lit. a) BAO hat jeder Bescheid eine Begründung zu enthalten, die Klarheit über die zum Bescheid führenden tatsächlichen Annahmen der Behörde und ihre rechtlichen Erwägungen zu schaffen (VwGH v. 01.07.1981, 3581/80 A). Dabei soll die Begründung sinnvoll gestaltet, in straffer Fassung, aber verständlich, die wesentlichen Erwägungen, die zum Bescheid führten, wiedergeben, damit das Ergebnis des Verfahrens und die hiezu führenden Gedankengänge nachvollziehbar und kontrollierbar darliegen (Vgl. Svoboda in Sprung-König, Entscheidungsbegründung, 255 f.). Die Begründung muss also erkennen lassen, welchen Sachverhalt die Behörde einer Entscheidung zugrunde gelegt hat und aus welchen Erwägungen sie zur Ansicht gelangt, dass dieser Sachverhalt (und gerade dieser) vorliegt und dass dieser dem Tatbestand der in Betracht kommenden Norm entspricht oder nicht entspricht (Siehe hiezu nur Stoll, BAO-Kommentar Band 1, § 93, 966). Auch wenn eine Begründung für sich nicht anfechtbar ist, so ist dennoch aus dem Blickwinkel einer Verletzung des Verfahrensrechtes anzugeben, welche Beweismittel herangezogen wurden (VwGH v. 04.07.1974, 1061/73), welche Erwägungen maßgebend waren, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen (VwGH v. 14.09.1988, 87/16/127), und welche Auswertungen mit welchen Ereignissen die Würdigung des Beweismittels ergeben hat (VwGH v. 16.12.1983, 82/17/162).

Im vorliegenden Fall ist schon ganz allgemein zu rügen, dass auf die Berufung im Rahmen eines Sammelbescheides nicht eine BVE in der Gesamtsache ergeht, sondern verfahrensrechtlich einfach "in einem zweiten Anlauf" ein spezifischer Sachverhalt der im ursprünglichen Sammelbescheid vom 10.06.2009 falsch beurteilt wurde, aus dem ergangenen Sammelbescheid (gegen welchen bereits eine Berufung eingebracht wurde) herausgeschält wird und im Wege eines gesonderten Gebührenbescheides "saniert" werden soll, wobei nicht einmal begründet wird, weshalb nach mehr als 4-jähriger Verfahrensdauer – entgegen den Ergebnissen der Außenprüfung und der bescheiderlassenden Abgabenbehörde – nunmehr kein Realkontrakt, sondern ein zweiseitig verbindlicher Kreditvertrag ("Konsensualvertrag") vorliegen soll.

Dem ist schon im Grundsätzlichen entgegenzuhalten, dass gegen einen zivilrechtlich gültig zustandegekommen Vertrag spricht, dass die Unterschrift für die Bank_neu, die ("iV") getätigt wurde und gem. Pkt. 14 des Vertrages Voraussetzung wäre, dass das "vom Darlehensnehmer rechtverbindlich gegengezeichnete Original vor Ablauf der Bindungsfrist bei der Bank eingelangt sein muss.

Aber selbst wenn ein rechtsgültig zustande gekommener Konsensualvertrag unterstellt würde (was die Abgabenbehörde nicht einmal geprüft hat), mangelt es infolge der nach § 33 TP 19 Abs. 5 GebG gegebenen Befreiungsbestimmung für Umschuldungen an der Voraussetzungserfüllung eines gebührenpflichtigen Tatbestandes (siehe hiezu unter Pkt. 2).

Zusammenfassend hat es die Abgabenbehörde vollkommen verabsäumt, im Bescheid darzutun, von welchen Ermittlungsergebnissen sie ausgegangen, zu welchen Ergebnissen sie gelangt ist und welche Schlussfolgerungen tatsächlicher Art aus den Ermittlungsergebnissen gezogen wurden und welche Erwägungen hiefür maßgeblich waren (VwGH v. 16.12.1983, 82/17/162).

2. Die vertretene Rechtsauffassung in der Niederschrift vom 11.05.2009 iZm § 33 TP 8 Abs. 1 GebG und die Berufungsgründe der Berufungswerberin

Nach Auffassung der Abgabenbehörde liegt (scheinbar) infolge der nunmehrigen Inbezugnahme von § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG keine Voraussetzung für eine Begünstigung vor. Dies offensichtlich noch immer unter dem Eindruck einer - allerdings nicht verschriftlichten - Bezugnahme auf Beurteilungsinhalte in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO vom 11.05.2009. Dort war die Begünstigung der durchgeföhrten Umschuldungsmassnahme nach § 33 TP 19 Abs. 5 GebG von der Erfüllung folgender Voraussetzungen abhängig gemacht worden:

- Über das ursprüngliche Rechtsgeschäft muss bereits eine in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichteten Urkunde vorliegen.
- Der neue Kreditvertrag muss mit einem anderen als dem bisherigen Kreditgeber abgeschlossen werden.
- Aufhebung des ursprünglichen Kreditverhältnisses sowie Rückzahlung der Kreditsumme müssen innerhalb eines Monats ab Beurkundung des neuen Kreditvertrages erfolgen. Als aufgehoben gilt jeder Einmalkreditvertrag und Darlehensvertrag, bei dem im Zuge einer Umschuldung die Kredit/Darlehenssumme zurückgezahlt worden ist; beim wiederholt ausnutzbaren Kredit muss (durch Kündigung oder Auflösungsvereinbarung) bewirkt werden, dass das Recht zur Wiederausnützung erlischt. Eine Aufhebung liegt auch durch Umschuldung durch Einlösung gemäß § 1422 ABGB und bei Umschuldung durch Vertragsübernahme vor.
- Die Urkunde über den mit einem anderen Kreditgeber abgeschlossenen Kreditvertrag muss einen Vermerk über die ursprüngliche Umschuldung enthalten.
- Die Begünstigung kann nur dann zum Tragen kommen, wenn Identität der Kredit- oder Darlehensnehmer des ursprünglichen und des neuen Rechtsgeschäftes vorliegt. Die Identität ist auch im Falle einer Gesamtrechtsnachfolge gegeben. Scheinen nicht alle Kredit- oder Darlehensnehmer des ursprünglichen Rechtsgeschäftes auch im neuen Rechtsgeschäft als Kreditnehmer oder Darlehensnehmer auf, so steht die Befreiung trotzdem zu.

Dieser Rechtsauffassung ist nach Ansicht der Berufungswerberin - selbst unter der Voraussetzung, dass überhaupt ein zivilrechtlich gültiger Vertrag zustandegekommen ist (siehe hiezu schon oben) - nach wie vor folgendes entgegenzuhalten:

1. Gemäß§ 33 TP 19 Abs. 5 GebG soll die dort normierte Fiktion (Siehe hiezu schon die Materialien zum BGBI 1984/127 zit. in: Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 19, 728)

bewirken, dass der neue Vertrag gebührenrechtlich als Nachtrag des alten anzusehen ist. Die diesbezüglich Bestimmung lautet:

(5) Bei Umschuldungen, wodurch ein Kreditvertrag aufgehoben, die Kreditsumme zurückgezahlt und als Ersatz. ein Kreditvertrag mit einem anderen Kreditgeber abgeschlossen wird, gilt 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. Der Kreditgeber hat auf Verlangen des Kreditnehmers bei Beendigung des Kreditvertrages dem neuen Kreditgeber alle für die gebührenrechtlichen Beurteilungen der Umschuldung maßgeblichen Umstände schriftlich mitzuteilen."

2. Dem Wesen der Fiktion entsprechend ist davon auszugehen, dass (lediglich) die Wirkungen des § 21 auf die neu geschaffene Regelung übertragen werden und dessen Voraussetzungen nicht zur Debatte stehen. § 21 spricht von einem "Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde", § 33 TP 19 Abs. 5 hingegen davon, dass der neue Kreditvertrag gebührenrechtlich als Nachtrag (Aufstockung, Prolongation) des ursprünglichen Kreditvertrages gilt, was in keiner Weise das Erfordernis "einer bereits ausgefertigten Urkunde" normiert (Siehe Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 19, Rz 43, 767).

Folglich ergibt sich aus dem klaren Wortlaut des Gesetzes, dass es für die Anwendung der Begünstigungsbestimmung des § 33 TP 19 Abs. 5 GebG nicht erforderlich ist, dass das ursprüngliche Rechtsgeschäft überhaupt beurkundet oder gebührenpflichtig war (Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 19, Rz 44,767. Ebenso Gaier, GebG, § 33 TP 19 Abs. 5, Rz 113, 386).

3. Aber selbst über die reine Wortanalyse hinaus ist festzustellen, dass ein Erfordernis "Errichtung einer Urkunde (über das ursprüngliche Rechtsgeschäft) in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise" nur in den Materialien- und anders als sonst wiederholt im Gebührengesetz (§ 20 Z 5 GebG, § 18 Abs. 4 GebG, § 33 TP 8 Abs. 4 GebG)- nicht aber im Gesetzentext selbst aufscheint und andere Gesetzesstellen im Gebührengesetz durchaus (mit anderen Worten) die gebührenrechtliche Relevanz einer Urkunde ansprechen (§ 33 TP 21 Abs. 2 Z 3 GebG, § 33 TP 19 Abs. 3 GebG, § 33 TP 19 Abs. 4 Z 1 GebG etc.)."

2. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat und vor dem BFG

2.1. Vorlagebericht des Finanzamtes

Mit Vorlagebericht vom 6. September 2013 - (der in Kopie auch der Bf. übermittelt wurde) legte das Finanzamt die Berufung - ohne zuvor eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen - dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Dabei beantragte das Finanzamt die Abweisung der Berufung mit folgender Begründung:

"Da der vorliegende Vertrag ein zweiseitig verbindlichen Kreditvertrag und keinen Realkontrakt darstellt, war die Gebühr gem § 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG vorzuschreiben. Die Gebührenbefreiung gem. § 33 TP 19 Abs. 5 GebG für den nunmehrigen Darlehensvertrag v. 9.8.2007 steht nicht zu, da bereits eine der Voraussetzungen für die gebührenrechtliche Begünstigung für Umschuldungsmaßnahmen, nämlich das Vorhandensein einer Urkunde für das ursprüngliche Rechtsgeschäft in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise, nicht erfüllt ist."

2.2. Übergang der Zuständigkeit auf das BFG

Am 31. Dezember 2013 war die gegenständliche Berufung beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2.3 Ermittlungen durch das BFG

Vom BFG wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt ErfNr*** samt Arbeitsbogen Nr**** sowie durch Firmenbuchabfragen zu FN****).

2.4. mündliche Verhandlung

In der am 29. Juli 2015 abgehaltenen mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat berichtete die Berichterstatterin über die Ergebnisse der durchgeföhrten Beweisaufnahmen und wie sich der Sachverhalt für sie vor Durchführung der Verhandlung darstelle wie in der den Parteien mit der Ladung übermittelten Beilage. Auf die Frage der Vorsitzenden, ob es zum Sachverhalt noch Ergänzungen gebe, erklärten die Vertreter beider Parteien, dass es keine Ergänzungen gibt.

Zur rechtlichen Beurteilung führte der Vertreter der Bf. (kurz PV) aus wie in den bisherigen Schriftsätze im Rechtsmittelverfahren und ergänzte:

"Wir stützen unsere Meinung auf den Kommentar von Arnold Rechtsgebühren, dass keine Urkunde des "alten" Kreditvertrages erforderlich ist.

Nach der Ladung zur heutigen Verhandlung haben wir noch einmal mit der BANK_alt Kontakt aufgenommen. Dazu wird ein Schreiben der Bf. vom 2. Juli 2015 an die BANK_alt in Kopie vorgelegt. Die Beantwortung der BANK_alt erfolgte heute in der Früh mit E-Mail und wurde uns erklärt, dass zu diesem Geschäftsfall aufgrund Ablauf der Aufbewahrungsfrist (Unterlagen zu geschlossenen Geschäften werden 7 Jahre aufbewahrt) keine Unterlagen mehr vorhanden sind.

Es muss eine rechtsbezeugende Urkunde bei der BANK_alt geben. Dazu wird auf die Abschlussbestätigung vom 8. August 2007, die dem Schreiben vom 2. Juli 2015, gerichtet an die BANK_alt angeschlossen war, verwiesen. Diese Abschlussbestätigung war ein Telefax von der Erste-Bank, gerichtet an die Bf."

Dazu erwiderte der Vertreter des Finanzamtes (kurz FA) Folgendes:

"Es wurde bereits im Jahr 2009 vom Prüfer nachgefragt, mit der Rechtsabteilung der BANK_alt telefoniert (NAME-2) und wurde damals die Auskunft erteilt: Es gibt keinen schriftlichen Kreditvertrag. Darüber gibt es auch einen Aktenvermerk auf Seite 139."

Auf die Frage eines Laienrichters, ob hier nicht die längere Aufbewahrungsfrist für Immobiliengeschäfte zu tragen komme, antwortet der PV:

*"Aus meiner Praxis bei anderen Bankinstituten (***) ist mir bekannt, dass Urkunden über derartige Kreditverträge deutlich länger als die Aufbewahrungszeit von 7 Jahren aufbewahrt werden.*

Konkretes Vertragsdatum des "alten" Kreditvertrages kann ich leider nicht nennen.

Auf den Einwand des Finanzamtes, dass doch auch die Bf. als damalige Vertragspartnerin wissen müsste, ob Gebühren bezahlt wurden, antwortete der PV:

"In der Praxis ist leider immer wieder das Problem, dass die Unterlagen über Kreditverträge nur bei den Banken vorhanden sind, obwohl die anderen Vertragspartner die Gebühr tragen. Das Gebührenjournal wird nicht von der Rechtsabteilung geführt, sondern ist damit die Steuerabteilung befasst."

Nach dem im Protokoll festgehalten wurde, dass keine Beweisanträge mehr offen sind, ersuchte das Finanzamt abschließend unter Hinweis auf VwGH 5.3.2009, 2007/16/0135, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Der PV ersuchte abschließend, der Beschwerde antragsgemäß Folge zu geben.

II. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die NN Grundstücks Gesellschaft GmbH & Co KG (kurz NN) mit Sitz in Deutschland erwarb mit Kauf- und Abtretungsverträgen vom 9. August 2007 99,8% der Gesellschaftsanteile der BF-ALT (deren Firmenwortlaut in der Folge auf BF geändert wurde, kurz BF-NEU oder Bf.) sowie 99,8% der Gesellschaftsanteile der YY

Vor diesen Anteilserwerben standen sowohl die BF-NEU als auch die YY. in einem mittelbaren Gesellschaftsverhältnis zur BANK_ALT (kurz BANK_alt). Unmittelbare Gesellschafter der Bf. waren die XXXX.

Per 9. August 2007 haftete auf dem Kreditkonto der BF-NEU bei der BANK_alt mit der Nr. ein Kapitalbetrag von € 20.199.002,40 aus und betrug die offene Gesamtsumme inklusive Zinsen und Spesen € 20.310.052,02. Im Zuge des Anteilserwerbes sollte diese Verbindlichkeit der BF-NEU umgeschuldet werden und schloss die BF-NEU daher am 9. August 2007 den sogenannten "Darlehensvertrag" mit der ***BANK ab.

Punkt 3.4 des Kauf- und Abtretungsvertrages hat folgenden Inhalt:

*"Zusätzlich verpflichten sich die KÄUFER, dass von der Gesellschaft sämtliche zum STICHTAG bestehenden Verbindlichkeiten der GESELLSCHAFT gegenüber der BANK_alt . Aktiengesellschaft (Konto der GESELLSCHAFT, mit der Kontonummer, BLZ***), soweit sie im ZWISCHENABSCHLUSS ausgewiesen sind, samt allen bis zu deren vollständigen Abdeckung aufgelaufenen Zinsen vollständig abgedeckt und*

die entsprechenden Konten geschlossen werden, sodass die GESELLSCHAFT und insbesondere die XXXX von ihren allenfalls mit diesen Konten bzw. Verbindlichkeiten im Zusammenhang stehenden Haftungen völlig befreit sind.

Die Verbindlichkeit der GESELLSCHAFT gegenüber der BANK_alt . Aktiengesellschaft wird ab 1. Juli 2007 bis zum Zahlungseingang auf dem Konto der GESELLSCHAFT mit einem Zinssatz in Höhe von 4,9% p.a. (Kal/360) verzinst. Die VERKÄUFER werden die bis am Tag der Vertragsunterfertigung angefallenen Zinsen durch ein Schreiben der BANK_alt . Aktiengesellschaft nachweisen.

Die VERKÄUFER werden am Tag der Vertragsunterfertigung eine Bestätigung der BANK_alt . Aktiengesellschaft übermitteln, dass mit Eingang der Zahlungen gemäß diesem Punkt keine Forderung der BANK_alt . Aktiengesellschaft gegenüber der GESELLSCHAFT bestehen und sämtliche Verbindlichkeiten nach Eingang dieser Zahlungen auf dem obigen Konto der GESELLSCHAFT vollständig zurückgeführt sind sowie dass seitens der BANK_alt . Aktiengesellschaft keine Sicherheiten, insbesondere keine Vinkulierung und Verpfändung der Gebäudeversicherung sowie keine Pfandrechte zu Lasten der Gesellschaft bzw der LIEGENSCHAFT bestehen.

Der Betrag samt Zinsen gemäß diesem Punkt beträgt am Tag der Vertragsunterfertigung EUR 20.310.052,02. Dieser Betrag ist spätestens am Tag der Vertragsunterfertigung auf das Konto des Treuhänders gemäß Punkt 7 zu bezahlen."

Wie im Kauf- und Abtretungsvertrag vorgehen hatte die BANK_alt am 8. August 2007 ein Telefax an die Bf. mit der Bezeichnung "Abschlussbestätigung per 9. August 2007" übermittelt mit jenem Inhalt, wie unter Punkt 1.2.1. wiedergegeben.

Die über den "Darlehensvertrag" errichtete Urkunde wurde am 9. August 2007 in Wien durch den von der Bank-neu hiezu bevollmächtigten Rechtsanwalt RA2 für die Bank-neu sowie durch die beiden Geschäftsführer der Bf. GF für die Bf. unterzeichnet.

Die Urkunde hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"1. Darlehensbetrag

20.300.000,00 EUR

2. Verwendungszweck

*Das Darlehen dient der Ablösung bestehender Verbindlichkeiten des Darlehensnehmers, welcher von der NN Grundstücks Gesellschaft GmbH & Co. KG (nachstehend NN genannt) zu ca. 99,8% und XX Grundstücks- und Verwaltungs GmbH zu ca. 0,2 % (nachstehend XX genannt) übernommen werden soll. Es ist geplant, das künftig über den Share Deal durch die NN und XX zu erwerbende Objekt in den geschlossenen Immobilienfonds "****" einzubringen. Bei dem Objekt (nachstehend "Pfandobjekt" genannt) handelt es sich um das GEBÄUDE . Das Pfandobjekt wird derzeit vom Darlehensnehmer an die YY. Liegenschaftsverwaltung-und Vermietung GmbH (nachstehend "YY." genannt) verleast. Nach vollzogenem Share Deal ist die Verschmelzung der YY. mit dem Darlehensnehmer vorgesehen. Danach wird vom Darlehensnehmer der XXXXX*

eine Fruchtgenussbestellung angeboten. Die XXXXX. soll dabei Fruchtgenussnehmer werden.

Hierbei legt die Bank insbesondere die Konzeption und Kalkulation der Gesellschafter des Darlehensnehmers vom 29.05.2007 zugrunde.

3. Auszahlung

Das Darlehen kann vom Darlehensnehmer ganz oder teilweise in Anspruch genommen werden, sobald die Voraussetzungen gemäß dem Verzeichnis der Auszahlungsvoraussetzungen erfüllt sind.

Die Erfüllung der Auszahlungsvoraussetzungen wird von der Bank festgestellt.

Das Darlehen wird in einem Betrag ausbezahlt. Der Darlehensnehmer darf über die Darlehenssumme nur einmal verfügen.

Der Darlehensnehmer wird der Bank die Inanspruchnahme in einer schriftlichen Auszahlungsaufforderung drei Bankarbeitstage im Voraus mitteilen.

4. Bezugsfrist

Das Darlehen ist bis zum 30.09.2007 durch eine Auszahlung in Anspruch zu nehmen.

Soweit das Darlehen bis zum vertraglich vereinbarten Termin ganz oder teilweise nicht in Anspruch genommen worden ist, ist die Bank berechtigt, den nicht in Anspruch genommenen Teilbetrag des Darlehens zu kündigen.

5. Gesamtlaufzeit

Die Gesamtlaufzeit des Darlehens endet am 31.12.2017.

Die Bank ist bereit, eine Verlängerung des Darlehens auf Basis der zu diesem Zeitpunkt vorherrschenden wirtschaftlichen Rahmenbedingungen zu prüfen.

6. Konditionen

6.1. Auszahlungskurs

Der Auszahlungskurs beträgt 100 % des Darlehensbetrages.

Das Darlehen ist in Höhe des Darlehensbetrages zurückzuzahlen.

6.2. Zins und Tilgung

....

8. Weitere Vereinbarungen

8.1. Der Darlehensnehmer übernimmt folgende Verpflichtungen

...

8.1.5.

diesen Darlehensvertrag unverzüglich nach Unterzeichnung, spätestens aber bis zum 15.10.2007 dem FA anzugeben und die anfallende Rechtsgeschäftsgebühr

zu zahlen sowie die Eintragungsgebühr für die Höchstbetragshypothek sofort nach Fälligwerden zu begleichen. Die Zahlung dieser Gebühren erfolgt aus Eigenmitteln der Darlehensnehmerin.

...

13. Sonstige Bestimmungen

13.1 Änderungen dieses Vertrages bedürfen der Schriftform.

13.2 Der Darlehensvertrag gemäß vorliegendem Angebot ist nur gültig und kann nur angenommen werden, wenn auch das Angebot der Bank an die XXXXX. in Höhe von 2.450.000,00 EUR angenommen wird. Die Angaben zu den Sicherheiten in Ziffer 7, die Vermietung gemäß Ziffer 8.1 und in den Auszahlungsvoraussetzungen beziehen sich jeweils nur auf die einmalige Bestellung durch den jeweils hierfür verantwortlichen Darlehensnehmer.

...

13.6 Die Bank ist berechtigt, Rechtsanwälte nach eigener Wahl zu beauftragen, sie im Zusammenhang mit der Erfüllung und Abwicklung dieses Darlehensvertrages, insbesondere, aber nicht abschließend, bei der Bestellung der Sicherheiten, vollumfänglich und rechtsgültig zu vertreten.

Der Darlehensnehmer befreit deshalb mit Unterzeichnung des Darlehensvertrages ausdrücklich die Bank vollumfänglich von ihrem Bankgeheimnis hinsichtlich der Einbindung bzw. Beauftragung von Rechtsanwälten.

13.7 Sämtliche aufgrund dieses Vertrages, seiner Durchführung und der Durchführung der Sicherheitsverträge entstehenden Steuern, Gebühren inklusive Rechtsgeschäfts- und Eintragungsgebühren und sonstige Kosten trägt der Darlehensnehmer.

13.8 Sollten eine oder mehrere Bestimmungen dieses Vertrages ganz oder teilweise nicht rechtswirksam sein oder sich als nicht durchführbar erweisen, so wird die Wirksamkeit des übrigen Vertragsinhaltes hiervon nicht berührt. Die Parteien werden die ganz oder teilweise unwirksame oder undurchführbare Bestimmung durch eine wirksame Vereinbarung ersetzen, die dem wirtschaftlich gewollten Zweck entspricht und dem Inhalt der zu ersetzenen Bestimmung möglichst nahe kommt. Dies gilt entsprechend, wenn sich später herausstellen sollte, dass dieser Vertrag Regelungslücken enthält.

14. Zustandekommen des Vertrages

An dieses Angebot hält sich die Bank bis zum 13.08.2007 gebunden. Der vorstehende Darlehensvertrag kommt erst mit Eingang eines vom Darlehensnehmer rechtsverbindlich gegenzeichneten Originals des Darlehensvertrages bei der Bank vor Ablauf des vorgenannten Datums zu Stande."

Das in Punkt 13.2. genannte Anbot der Bank-neu an XXXXX. wurde ebenfalls am 9. August 2007 angenommen.

Einen Vermerk über die Umschuldung enthält die Urkunde nicht. Aus der Urkunde ist weder ersichtlich, gegenüber welchem Gläubiger die in Punkt 2. des Vertrages erwähnten Verbindlichkeiten bestanden, noch durch welches konkrete Rechtsgeschäft die Verbindlichkeiten begründet wurden.

Bereits einen Tag vor der Vertragsunterzeichnung hatte die Bank-neu einen Betrag von € 20.300.000,00 auf einem Treuhandkonto der Rechtsanwaltskanzlei RÄ-1 bei der BANK_alt mit der Konto Nr. erlegt. Am 16. August 2007 überwies der Treuhänder einen Betrag in Höhe von insgesamt € 20.310.052,02 unter der Angabe des Verwendungszweckes "Kauf- und Abtretungsv. v. 09.08.07 Punkt 3.4." auf das Konto der Bf. bei der BANK_alt mit der Konto Nr. Durch diese Überweisung wurde das Konto der Bf. bei der BANK_alt mit der Konto Nr. vollständig abgedeckt und wurde damit nicht nur das aushaftende Kapital in Höhe von € 20.199.002,40 vollständig rückgeführt, sondern auch die bis zum 9. August 2007 aufgelaufenen Zinsen und Kosten beglichen, sodass keine weiteren Verbindlichkeiten der Bf. gegenüber der BANK_alt mehr bestanden.

Über den „alten“ Kreditvertrag der Bf. mit der BANK_alt wurde keine förmliche Vertragsurkunde errichtet und dementsprechend auch keine Gebührenanzeige bzw Selbstberechnung der Gebühr vorgenommen. Auch auf Grund der sog. „Abschlussbestätigung per 9. August 2007“ der BANK_alt vom 8. August 2007 erfolgte keine Gebührenselbstberechnung oder auch nur eine Gebührenanzeige.

2. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die vom BFG eingesehenen Unterlagen sowie den damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bf. in ihren schriftlichen Eingaben und bei der mündlichen Verhandlung. Der Großteil des nunmehr festgestellten Sachverhaltes wurde den Parteien in der mündlichen Verhandlung vorgetragen und wurde dazu von den Vertretern beider Parteien erklärt, dass dazu keine Ergänzungen erfolgen.

Dass keine förmliche Vertragsurkunde über den „alten“ Kreditvertrag der Bf. mit der BANK_alt errichtet wurde, ergibt sich nicht nur aus der telefonischen Auskunft der Mitarbeiterin der BANK_alt gegenüber dem BetriBF_neuprüfer, sondern wurde selbst von dem mit der Angelegenheit befassten Mitarbeiter der Bf. bezweifelt, dass ein Kreditvertrag (Anmerkung: gemeint wohl ein schriftlicher Kreditvertrag) zwischen der BANK_alt und der erworbenen Gesellschaft jemals existierte, da die übernommenen Gesellschaft zum Konzernverbund der BANK_alt gehörte.

Dass auch auf Grund der sog. „Abschlussbestätigung per 9. August 2007“ der BANK_alt vom 8. August 2007 keine Gebührenselbstberechnung oder eine Gebührenanzeige erfolgte, zeigt sich einerseits daran, dass aus die Kopie des Schriftstückes kein entsprechender Vermerk ersichtlich ist. Außerdem wurde eine Kopie dieses Schriftstückes bereits mit der Vorbehaltbeantwortung vom 4. Februar 2009 dem Finanzamt übermittelt ohne auch nur die Behauptung aufzustellen, dass dieses Schriftstück Grundlage für eine Vergebühr gewesen sei. Die „Abschlussbestätigung“ ist nur einen Tag vor

Abschluss des „Kauf- und Abtretungsvertrages“ und des nunmehr gegenständlichen „Darlehensvertrages“ erstellt worden, sodass eine allfällige Gebührenbelastung bereits den nach Änderung der Beteiligungsverhältnisse für die Bf. vertretungsbefugten Organe bekannt gewesen wäre.

3. rechtliche Beurteilung

3.1. Vorliegen eines Kreditvertrages iSd § 33 TP 19 Abs. 1 Z. 1 GebG

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.

Gemäß §16 Abs.1 Z1 lit. a GebG entsteht die Gebührenschuld bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung.

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.

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

Gemäß § 28 Abs. 1 Z. 1 GebG sind bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften zur Entrichtung der Gebühren verpflichtet,

- a) wenn die Urkunde von beiden Vertragsteilen unterfertigt ist, die Unterzeichner der Urkunde;
- b) wenn die Urkunde nur von einem Vertragsteil unterfertigt ist und dem anderen vertragsteil oder einem Dritten ausgehändigt wird, beide vertragsteile und der Dritte.

Für die Frage, welches Rechtsgeschäft nach dem Urkundeninhalt anzunehmen ist, ist nicht alleine die von den Vertragsteilen gewählte Bezeichnung maßgeblich; entscheidend ist vielmehr der Vertragsinhalt (vgl. VwGH 27.2.1995, 94/16/0112).

Bei den nach den einzelnen Tatbeständen des § 33 GebG vorgesehenen Gebühren handelt es sich nicht um eine einzige, einheitliche Abgabe, sondern um jeweils verschiedene Abgaben entsprechend den einzelnen Tatbeständen. Der Abspruch über eine Gebühr bedeutet keine entschiedene Sache für eine andere Gebühr (vgl. VwGH 19.6.1989, 88/15/0138).

Gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG in der bis 31. Dezember 2010 geltenden Fassung unterlagen Kreditverträge, mit welchen den Kreditnehmern die Verfügung über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt wird, einer Gebühr von 0,8 vH von der vereinbarten Kreditsumme, wenn der Kreditnehmer über die Kreditsumme nur einmal oder während einer bis zu fünf Jahren vereinbarten Dauer des Kreditvertrages mehrmals verfügen kann.

Weiters unterlagen gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG in der bis 31. Dezember 2010 geltenden Fassung Darlehensverträge nach dem Werte der dargeliehenen Sachen einer Rechtsgebühr von 0,8 vH.

Beim Kreditvertrag handelt es sich um einen den Vertragstypen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches – bis zum Darlehens- und Kreditvertragsänderungsgesetz, BGBl I 2010/54 - nicht zuzuordnenden Vertrag sui generis (vgl Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren Rz 4 zu § 33 TP 19 GebG).

Bis zu dem am 21. Mai 2010 in Kraft getretenen Darlehens- und Kreditrechtsänderungsgesetz, BGBl I 2010/28, lag die Abgrenzung des Kreditvertrages vom Darlehensvertrag abgesehen von dem Umstand, dass der Darlehensvertrag nicht nur über Geld, sondern auch über andere verbrauchbare Sachen abgeschlossen werden kann, darin, dass der Darlehensvertrag als Realkontrakt durch die Hingabe der verbrauchbaren Sache entstand. Für das Zustandekommen des Darlehensvertrages als Realvertrag war die Zuzählung der Valuta erforderlich. Die Verpflichtung aus dem Darlehensvertrag erwuchs infolge seines Charakters als Realkontrakt durch die Übergabe der dargeliehenen Sache und nicht aus der Urkunde (vgl (vgl dazu Fellner, aaO Rz 24 unter Hinweis auf VwGH 22.6.1972, Slg 4405/F, verstärkter Senat sowie VwGH 30.9.2004, 2004/16/0073)).

§ 33 TP 19 Abs 1 GebG hat alle Kreditverträge iSd Zivilrechtes zum Gegenstand, die dem Kreditnehmer die Möglichkeit einer Fremdfinanzierung privater oder betrieblicher Bedürfnisse aus vertraglich hiefür bereitgestellten Mitteln des Kreditgebers eröffnen. Das Tatbestandsmerkmal, dass dem Kreditnehmer mit dem Kreditvertrag die Verfügung über einen Geldbetrag eingeräumt wird, bedeutet, spiegelbildlich betrachtet, nichts anderes, als dass der Kreditnehmer auf Grund des Kreditvertrages rückzahlbare, verzinsliche Geldmittel des Kreditgebers vereinbarungsgemäß in Anspruch nehmen kann. Enthielte der Vertrag bereits die Verpflichtung, unter bestimmten Voraussetzungen zu den im Vertrag genannten Terminen die vereinbarten Summen bereit zu stellen, sodass die Beschwerdeführerin diese Geldmittel in Anspruch nehmen konnte, so war damit ein Kreditvertrag zu Stande gekommen (vgl Fellner aaO Rz 8 unter Hinweis auf VwGH 18.9.2003, 2000/16/0615).

Im gegenständlichen Fall enthält der Urkundeninhalt keinen Hinweis auf eine bereits erfolgte Zuzählung, weshalb – entgegen der Bezeichnung - kein Darlehensvertrag iSd Gebührenrechtes gegeben ist. Der gegenständliche Vertrag erfüllt aber alle Tatbestandsmerkmale eines Kreditvertrages iSd § 33 TP 19 GebG, da nach dem eindeutigen Urkundeninhalt eine Willenseinigung zwischen der Bank-neu und der Bf. über die Zurverfügungstellung eines bestimmten Geldbetrages in Höhe von € 20.300.000,00 erfolgte (siehe insbesondere den Punkt 3. des Vertrages).

Bei einmal ausnutzbaren Krediten ist Bemessungsgrundlage der Nennbetrag der vereinbarten Kreditsumme und beträgt der Steuersatz 0,8%.

Die über den Kreditvertrag errichtete Urkunde wurde von beiden Vertragsparteien (bzw. deren Bevollmächtigten) am 9. August 2007 in Wien unterzeichnet und ist daher gemäß §16 Abs.1 Z1 lit. a GebG an diesem Tag – sofern keine Gebührenbefreiung zur Anwendung kommt – eine Gebührenschuld in Höhe von € 162.400,00 entstanden.

Beim Kreditvertrag handelt es sich um ein zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft und sind daher sowohl die Bank-neu als auch die Bf. Gebührenschuldner der gegenständlichen Kreditvertragsgebühr (siehe § 28 Abs. 1 Z. 1 GebG). Beide sind gemäß § 28 Abs. 6 GebG zur ungeteilten Hand zur Gebührenentrichtung verpflichtet.

Nach § 6 Abs. 1 BAO sind Personen, die nach den Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner. Bei Vorliegen mehrerer Gesamtschuldner liegt die Inanspruchnahme jedes einzelnen Gesamtschuldners im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde.

Die Auswahl der zur Leistung der Abgabenschuld heranzuziehenden Gesamtschuldner, die Belastung der einzelnen mit der Gesamtschuld oder nur einem Teil davon, die Bestimmung des Zeitpunktes und der Reihenfolge der Heranziehung der einzelnen Gesamtschuldner liegt im Ermessen der Behörde. Die Ermessensentscheidung ist nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (vgl. VwGH 7.12.2000, 97/16/0365).

Die Abgabenbehörde darf sich bei Vorliegen eines Gesamtschuldverhältnisses im Rahmen ihrer Ermessensentscheidung nicht ohne sachgerechten Grund an jene Partei halten, die nach dem vertraglichen Innenverhältnis die Steuerschuld NICHT entrichten soll (vgl. VwGH 24.11.1994, 89/16/0050).

Im gegenständlichen Fall hat sich im vertraglichen Innenverhältnis die Bf. zur Tragung der Gebühren verpflichtet (siehe Punkt 8.1.5. und 13.7) und war es daher sachgerecht, dass das Finanzamt das Leistungsangebot an die Bf. gerichtet hat.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich 5 Jahre. Nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im § 208 Abs. 2 BAO ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird. Da für Rechtsgebühren keine spezielle Regelung besteht, beginnt die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres in dem die Gebührenschuld entstanden ist und beträgt die Verjährungsfrist 5 Jahre. Da die Gebührenschuld im vorliegenden Fall am 9. August 2007 entstanden ist, endet die Verjährungsfrist frühestens mit Ablauf des Jahres 2012.

Die Verjährungsfrist wird jedoch gemäß § 209 Abs. 1 BAO durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabenpflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde innerhalb der Verjährungsfrist unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung um ein Jahr verlängert.

Sowohl die im Jahr 2008 erfolgten Anfragen des Finanzamtes an die Bf. und an die Bank-neu als auch die Anfrage vom 10. Februar 2009 an die BANK_alt stellen derartige

Verlängerungshandlungen dar, weshalb im Zeitpunkt der Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides noch nicht Verjährung eingetreten war.

3.2 Zur Befreiung nach § 33 TP 19 Abs. 5 GebG wegen Umschuldung

Die Absätze vier und fünf des § 33 TP 19 lauten auszugsweise wie folgt:

"(4) Gebührenfrei sind:

1. Prolongationen von Kreditverträgen, für die nach diesem Bundesgesetz eine Gebühr zu entrichten war, ...

...

(5) Bei Umschuldungen, wodurch ein Kreditvertrag aufgehoben, die Kreditsumme zurückgezahlt und als Ersatz ein Kreditvertrag mit einem anderen Kreditgeber abgeschlossen wird, gilt 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. Der Kreditgeber hat auf Verlangen des Kreditnehmers bei Beendigung des Kreditvertrages dem neuen Kreditgeber alle für die gebührenrechtliche Beurteilung der Umschuldung maßgeblichen Umstände schriftlich mitzuteilen."

Die Erläuterungen zu der mit BGBl 1984/127 eingeführten Befreiungsbestimmung des Abs. 5 leg. cit. lauten wie Folgt (215 BlgNR 16. GP):

„Wird ein bestehender, in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise beurkundeter Kreditvertrag vorzeitig beendet und an dessen Stelle ein neuer Vertrag mit einem anderen Kreditinstitut abgeschlossen und beurkundet, so muss nach der geltenden Rechtslage der Vertrag zwischen den neuen Vertragspartnern selbstständig und unabhängig davon, was vorher war, vergebührt werden. Wenn daher der Kreditnehmer aus wirtschaftlichen Gründen, etwa weil die Konditionen günstiger sind, seinen Kreditgeber wechseln will, muss er mit einer gewissen Belastung durch die Kreditvertragsgebühr rechnen. Um die Wahl der für den Kreditnehmer günstigsten Variante nicht zu beeinträchtigen, soll mit der vorgesehenen Begünstigung für Umschuldungen eine Rechtslage geschaffen werden, die gebührenrechtlich keinen Unterschied macht, ob der Kreditnehmer bei seinem Kreditgeber bleibt oder zu einem anderen überwechselt. Dies gilt gleichermaßen für Darlehensverträge.“

Zu Art I Z 2 (§ 33 TP 19 Abs 5):

Die hier vorgesehene Fiktion, dass der neue Vertrag gebührenrechtlich als Nachtrag des alten anzusehen ist, hat zur Folge, dass die ansonsten für die Beurteilung einer Vereinbarung als Nachtrag zu einem bestehenden Vertrag bzw zu einer bereits ausgefertigten Urkunde notwendige Voraussetzung der Identität der Vertragspartner auf Seiten des Kreditgebers entfällt. Die Aufhebung des bestehenden gebührenrechtlich bereits erfassten Kreditvertrages mit vollständiger Rückzahlung aller noch aushaftenden Verbindlichkeiten daraus und der Abschluss eines neuen Kreditvertrages mit einem

anderen Kreditgeber mit derselben Kreditsumme und derselben Laufzeit wie der alte, würde somit keine neuerliche Gebührenpflicht auslösen. Ist die neue Vertragssumme höher oder die Vertragsdauer länger als mit dem früheren Kreditgeber vereinbart war, dann soll jener Gebührenbetrag anfallen, der auch bei einer Aufstockung oder Prolongation des alten Kredites zu entrichten gewesen wäre.

Da nach § 17 Abs 1 für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift maßgebend ist, muss in der neuen Urkunde ein Hinweis darüber enthalten sein, dass es sich um die Umschuldung eines bestehenden Kreditverhältnisses handelt. Die Abdeckung des alten Kredites wird regelmäßig durch Inanspruchnahme des neuen erfolgen, sodass für die Erfüllung und den Nachweis der weiteren Voraussetzungen für eine gänzliche oder teilweise Gebührenfreiheit dieselbe Frist eingeräumt wird, die auch für die Erstattung der Gebührenanzeige zur Verfügung steht.“

Im Erkenntnis VwGH 5.3.2009, 2007/16/0135 hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgesprochen:

"Der Verwaltungsgerichtshof vermag sich den im Wesentlichen nur auf den Wortlaut des Umschuldungstatbestandes gestützten Argumenten von Arnold (Hinweis ÖStZ 1984, 73 ff insb 84 linke Spalte Abs. 1 sowie in Rechtsgebühren, Kommentar8 Rz 44 und 45 zu § 33 TP 19 GebG) und Gaier (Hinweis Kommentar4 Rz 113 zu § 33 TP 19 GebG) nicht anzuschließen vermag: Der Gesetzgeber hat in den Materialien (Hinweis 215 der Beilagen zu den Sten. Pro. des Nationalrates XVI. GP) erklärt, dass er dem mit der Novelle BGBI. Nr. 127/1984 neu geschaffenen Abs. 5 der TP 19 als Anwendungsvoraussetzung nur den Fall zu Grunde legen wollte, dass "ein bestehender in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise beurkundeter Kreditvertrag" umgeschuldet wird. Dies macht auch durchaus Sinn, weil ja sonst (wie die zitierten Materialien es auch entsprechend zum Ausdruck bringen) der Kreditnehmer durch eine (unter Umständen beträchtliche) Gebührenbelastung für die Umschuldungsurkunde daran gehindert sein könnte, eine sich ihm bietende Gelegenheit, einen Kredit im Wege einer Umschuldung durch einen günstigeren Kredit, den ihm ein anderer Kreditgeber gewährt, zu ersetzen. Daraus folgt aber, dass die Begünstigung nur dann eintreten soll, wenn über den alten, umzuschuldenden Kreditvertrag eine Urkunde errichtet war. Für eine Anwendung des Begünstigungstatbestandes des § 33 TP 19 Abs. 5 GebG hingegen auf Fälle, in denen über den alten, umzuschuldenden Kreditvertrag (wie im Beschwerdefall) gar keine Urkunde errichtet war, bietet sich dann aber kein Raum, weil dadurch eine unangemessene Bevorzugung des beurkundeten Umschuldungsvorganges gegenüber allen beurkundeten Kreditverträgen entstünde, für die es keinerlei sachliche Rechtfertigung gebe. Dazu kommt, dass der Gesetzgeber seinen in den zitierten Materialien dargestellten Ausgangsfall für eine begünstigte Umschuldung, nämlich das Vorhandensein eines bestehenden (alten), beurkundeten Kreditvertrages auch im Gesetzestext selbst klar zum Ausdruck gebracht hat, indem § 33 TP 19 Abs. 5 GebG nach dem Terminus "Nachtrag" (der einen Verweis auf § 21

GebG darstellt) (ua auch) den Begriff "Prolongation" verwendet. Da aber § 33 TP 19 Abs. 4 Z. 1 leg. cit. betreffend diesen Begriff ebenfalls ausdrücklich die Gebührenfreiheit davon abhängig macht, dass Kreditverträge vorliegen müssen, "für die nach diesem Bundesgesetz eine Gebühr zu entrichten war", ist damit jedenfalls auch im Wege des Gesetzestextes zusätzlich zu § 21 GebG (arg: "Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde") unmissverständlich klargestellt, dass es für eine gebührenfreie Umschuldung erforderlich ist, dass der alte Kreditvertrag jedenfalls iS des § 15 GebG beurkundet war. Für die dagegen von Arnold angestrebte Einschränkung des Verweises in § 33 TP 19 Abs 5 GebG auf den Tatbestand "Nachtrag" (und damit auch auf den Tatbestand einer "Prolongation") dergestalt, dass dabei jeweils das Erfordernis des Vorhandenseins eines alten beurkundeten Rechtsgeschäftes auszublenden wäre, ergeben sich aus den maßgeblichen Gesetzesstellen in Verbindung mit den zitierten Materialien im Ergebnis keine überzeugenden Gründe."

Von der Bf. wurde kein Nachweis erbracht, dass der "alte" Kreditvertrag iSd § 15 GebG beurkundet war.

Ein Schriftstück kann (als Urkunde) nur dann eine Gebührenpflicht auslösen, wenn es Beweis zu machen geeignet ist. Beweis zu machen geeignet ist grundsätzlich auch ein Schriftstück, das bei einem zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäft nur einer der beiden Vertragsteile ausfertigt (und unterfertigt) und dann dem anderen Vertragsteil aushändigt (übersendet). Die Eignung des Schriftstückes, als Beweismittel zu dienen, kann dabei aber, wie Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, aus den Vorschriften des § 16 Abs. 1 Z. 1 lit. b und des § 16 Abs. 1 Z. 2 lit. a GebG 1957 überzeugend abgeleitet haben, nicht auf die vom Aussteller des Schriftstückes dort behaupteten eigenen Ansprüche bezogen werden. Das Schriftstück muss vielmehr geeignet sein, die Ansprüche desjenigen unter Beweis zu stellen, dem es ausgehändigt wird. Mit dem vom anderen Vertragsteil ausgestellten (unterfertigten) Schriftstück, das die Ansprüche des Empfängers beurkundet, ist dieser dann imstande, den Beweis des ihm zustehenden Anspruches zu führen. Aus der Sicht des die Urkunde ausstellenden (unterfertigenden) Vertragsteiles muss das Schriftstück Aufschluss über Art und Umfang der von ihm geschuldeten Leistung geben, soll ein zur Begründung der Gebührenpflicht taugliches Beweismittel und damit eine die Gebührenpflicht auslösende Urkunde vorliegen.

Aufschluss über Art und Umfang der vom Urkundenaussteller geschuldeten Leistung gibt nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes auch ein Schriftstück, aus dem Art und Umfang der geschuldeten Leistung im Hinblick auf die vom Urkundenaussteller in Anspruch genommene Weitergeltung eines bereits beurkundeten Rechtsgeschäftes bestimmbar sind (vgl. VwGH 14.1.1991, 90/15/0040).

Die „Abschlussbestätigung per 9. August 2007“ enthält keine Angaben über die Art des Rechtsgeschäftes, weshalb es sich hierbei nicht um eine Urkunde, die in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet wurde, handelt.

Die Befreiungsbestimmung verlangt weiters ausdrücklich, dass die Urkunde über den neuen Kreditvertrag einen Vermerk über die Umschuldung verlangt.

Da nach § 17 Abs 1 GebG für die Festsetzung der Gebühr der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift maßgebend ist, muss in der neuen Urkunde ein Hinweis darauf enthalten sein, dass es sich um die Umschuldung eines bestehenden Kreditverhältnisses handelt (vgl Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, RZ 111 zu § 33 TP 19 GebG)

Die über den gegenständlichen Vertrag errichtete Urkunde enthält keinen Vermerk, dass es sich um die Umschuldung eines Kreditverhältnisses handelt. Im Punkt 2. des Vertrages ("Verwendungszweck") ist nur von der "Ablösung bestehender Verbindlichkeiten" die Rede, es ist aber kein Hinweis enthalten, dass es sich um die Umschuldung von Verbindlichkeiten aus einem Darlehens – oder Kreditvertrag handelt.

Die Voraussetzungen für die Gebührenbefreiung liegen daher nicht vor.

Die Bescheidbeschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

4. Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Das Bundesfinanzgericht folgte in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe insbesonders VwGH 5.3.2009, 2007/16/0135).

Wien, am 3. August 2015