

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R, in der Beschwerdesache X, vertreten durch Y, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 21. November 2011, Steuernummer, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

Mit Schreiben vom 16. Mai 2011 gab die Bf folgendes bekannt:

"Mit Vertrag vom xxxx hat die X mit der Adresse in a, als direkte Muttergesellschaft der x mit der Adresse in b, mit dieser einen schriftlichen Darlehensvertrag abgeschlossen (Beilage ./ I). Dieser schriftliche Darlehensvertrag geht zurück auf einen mündlichen Vertragsschluss vom yyyy und mit diesen Verträgen wurde der x ein Darlehen in Höhe von € 150.000,00 eingeräumt. Dieses Darlehen wurde irrtümlich nie dem Finanzamt für A angezeigt, da der Darlehensvertrag im Ausland unterzeichnet worden ist und sowohl der Darlehensgeber als auch der Darlehensnehmer daher der Ansicht waren, dass aufgrund einer Auslandsbeurkundung keine Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 8 GebG hervorgerufen worden ist. Der Ersatzbeurkundungstatbestand gemäß § 33 TP 8 Abs 4 GebG war den beteiligten Parteien nicht bekannt.

Durch die Aufnahme des Darlehens in die Bücher der x wurde unabhängig von dem schriftlichen Vertragsabschluss am xxxx jedenfalls der Ersatzbeurkundungstatbestand gemäß § 33 TP 8 Abs 4 GebG gesetzt, da das Darlehen von der direkten Muttergesellschaft an die österreichische x gewährt wurde. Somit sind Rechtsgeschäftsgebühren in Höhe von 0,8% von € 150.000,00 angefallen und dementsprechend in der Höhe von € 1.200,00.

Die Nichtanzeige des Darlehensvertrages erfolgte irrtümlich, da weder die Geschäftsführer der X, noch der Geschäftsführer der x, als Ausländer mit der österreichischen Rechtsordnung vertraut sind und daher von dem Ersatzbeurkundungstatbestand

keine Kenntnis hatten. Unmittelbar nach Entdeckung des Versäumnisses wurde die Gebührenanzeige nachgeholt."

II. Verfahren vor dem Finanzamt

Mit Vorhalt vom 8. Juli 2011 ersuchte das Finanzamt um Vorlage einer Übersetzung des vorgelegten "Z". Weiters wurde laut Punkt 2.1 ein Kredit von € 1.500.000,- zugesagt, wobei € 150.000,- ausbezahlt wurden. Diesbezüglich ersuchte das Finanzamt um detaillierte Sachverhaltsdarstellung.

Mit Vorhaltsbeantwortung, eingelangt am 12. Oktober 2011, gab die Beschwerdeführerin folgende Stellungnahme ab:

"...Hinsichtlich des eingeräumten Darlehensbetrages ist festzuhalten, dass der Vertrag dem Darlehensnehmer die grundsätzliche Möglichkeit einräumt, von dem Darlehensgeber ein Darlehen in Höhe von zu € 1.500.000,- in Anspruch zu nehmen. Dies wurde damals zwischen den Parteien vereinbart, da diese davon ausgingen, dass der Darlehensnehmer weitere finanzielle Mittel in Anspruch werde nehmen müssen. Jedoch hat der Darlehensnehmer mit dem seinerzeit angeforderten Betrag in Höhe von € 150.000,- das Auslangen gefunden, sodass eine darüber hinausgehende Darlehensgewährung zu keiner Zeit erfolgte. Der entsprechende Beleg, aus dem die Überweisung der in Anspruch genommenen Darlehenssumme hervorgeht, ist diesem Schreiben beigefügt. Weiters wird dies auch durch die Buchhaltungsunterlagen des Darlehensnehmers belegt, in denen eine Verbindlichkeit gegenüber dem Darlehensgeber in Höhe von lediglich € 150.000,- ausgewiesen ist.

Weiters ist festzuhalten, dass es sich bei dem vorliegenden Vertrag um einen Darlehensvertrag und nicht, wie in Ihrem Schreiben angedeutet, um einen Kreditvertrag handelt. Einen Kreditvertrag zeichnet sich dadurch aus, dass der Kreditgeber verpflichtet ist, den eingeräumten Kredit zu gewähren. Anerkannt ist in der Rechtsprechung und im Schrifttum, dass der Kreditvertrag ein vom Darlehensvertrag verschiedener Konsensualvertrag sui generis ist, womit sich der Kreditgeber verpflichtet, dem Kreditnehmer auf dessen Verlangen auch ohne Deckung durch ein Guthaben Zahlungsmittel zur Verfügung zu stellen (OGH 16.06.1993, 3 Ob 75/93 mit weiteren Nachweisen). Der Anspruch auf Kreditgewährung ist somit eine Geldforderung, die bereits mit Abschluss des Kreditvertrages entsteht und das Recht, den eingeräumten Kredit abzurufen, ist ein einseitig ausübbares Gestaltungsrecht. Der vorliegende Vertrag sieht eine solche Verpflichtung des Darlehensgebers jedoch gerade nicht vor. Gemäß § 2.3 des Darlehensvertrages hat der Darlehensnehmer zwar das Recht, weitere Beträge abzurufen, allerdings ist der Darlehensgeber nicht verpflichtet, einer solchen Anfrage zu entsprechen. Der Darlehensnehmer kann somit den generell gewährten Rahmen nicht einseitig in Anspruch nehmen, sondern es bedarf der Einigung mit dem Darlehensgeber. Der vorliegende Vertrag ist somit ein Darlehensvertrag, der gemäß § 33 TP 8 GebG als Realkontrakt lediglich auf Basis der gewährten und in Anspruch genommenen Darlehensvaluta Rechtsgeschäftsgebühren auslöst.

In § 2.2 des Darlehensvertrages hat der Darlehensnehmer gemäß § 33 TP 8 Abs. 3 GebG bestätigt, zum Zeitpunkt der Vertragserrichtung bereits einen Betrag in Höhe von € 150.000,- erhalten zu haben, was auch der Tatsache entsprach. Die Darlehensvaluta wurde ausschließlich in dieser Höhe zugezählt und bildet somit die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Rechtsgeschäftsgebühren. Die für den gegenständlichen Vertrag entstandenen Rechtsgeschäftsgebühren betragen sohin € 1.200,-, welche unmittelbar nach bescheidmäßiger Vorschreibung bezahlt werden..."

Weiters wurde eine Übersetzung des gegenständlichen Darlehensvertrages übermittelt.

Der Darlehensvertrag lautet auszugsweise:

" DER VORLIEGENDE KONZERNINTERNE DARLEHENSVERTRAG wird am xxxx geschlossen ZWISCHEN:

- (1) **X** mit eingetragenem Firmensitz: Adresse («Darlehensgeber»);
- (2) **x** mit eingetragenem Firmensitz in Adresse («Darlehensnehmer»).

IN ANBETRACHT DESSEN, DASS

1 der Darlehensnehmer und der Darlehensgeber hundertprozentige Tochtergesellschaften von X sind, einem in c amtlich eingetragenen Unternehmen mit Hauptfirmensitz an der Adresse d;

2 der Darlehensgeber bestimmte Summen dem Darlehensnehmer verliehen hat oder sie zu verleihen sich bereit erklärt hat und die Parteien vereinbart haben, den vorliegenden Vertrag zur Dokumentation der Bedingungen, unter denen diese Beträge verliehen wurden oder werden, abzuschließen;

3 durch mündliche Übereinkunft am oder etwa am yyyy der Darlehensgeber sich bereit erklärt hat, € 150.000 zu verleihen, und der Darlehensnehmer, sie zu entleihen; die genannte Summe von € 150.000 dem Darlehensnehmer am yyyy vorgeschossen wurde und zum Zeitpunkt dieses Vertrags seitens des Darlehensnehmers dem Darlehensgeber schuldig und fällig bleibt;

WIRD FOLGENDES VERTRAGLICH VEREINBART:

1. Auslegung

1.1 In dem vorliegenden Vertrag bedeutet:

«Fazilität»	<i>die vom Darlehensgeber dem Darlehensnehmer gewährte, in Ziffer 2 bezeichnete Darlehensfazilität;</i>
«Darlehen»	<i>die Höhe der in Anspruch genommenen Fazilität bzw. (je nach Kontext) die Außenstände der Fazilität;</i>
«Tochtergesellschaft»	<i>dasselbe wie in Abschnitt e in seiner gegenwärtig gültigen Fassung;</i>
«Datum des Inkrafttretens»	<i>den yyyy;</i>

1.2 Alle Verweise auf Dokumente beziehen sich auf die zuletzt geänderte, ergänzte oder vertraglich abgewandelte Fassung.

2. Die Fazilität

2.1 Der Darlehensgeber gewährt dem Darlehensnehmer eine Darlehensfazilität in Höhe von € 1.500.000 zu den Bedingungen dieses Vertrags.

2.2 Das vom Darlehensnehmer in Anspruch genommene Darlehen hat eine Gesamthöhe von € 150.000 zum Zeitpunkt des Vertrags.

2.3 Der Darlehensgeber kann auf Antrag des Darlehensnehmers diesem weitere Vorschüsse gewähren, ist dazu jedoch nicht verpflichtet. Sofern nicht anders vereinbart, werden solche zukünftigen Vorschüsse gemäß den Bedingungen des vorliegenden Vertrags erfolgen.

3. Zinsen

3.1 Zinsen auf vertragsgemäß in Anspruch genommene Beträge fallen auf Tagesbasis am und beginnend mit dem Datum der Inanspruchnahme an und betragen 1 % über dem Durchschnitts-EURIBOR¹ pro Jahr.

3.2 Zinsen werden jährlich am 31. Dezember fällig.

4. Rückzahlung

4.1 Das Darlehen wird auf Anforderung, die der Darlehensgeber jederzeit stellen kann, zur Zahlung fällig. Der vorliegende Vertrag enthält nichts, was das Recht des Darlehensgebers, zu einem beliebigen Zeitpunkt die Rückzahlung des Darlehens zu verlangen, tangieren, begrenzen oder beeinträchtigen würde.

4.2 Jede Zahlung des Darlehensnehmers im Rahmen des Darlehens erfolgt in Euro in Form sofort verfügbarer und freigegebener Mittel nicht später als um 11.00 Uhr am Fälligkeitstag per Gutschrift auf ein vom Darlehensgeber dem Darlehensnehmer bezeichnetes Konto.

4.3 Das Darlehen kann nach Wahl des Darlehensnehmers ganz oder teilweise ohne Ankündigung oder Vertragsstrafe vor Fälligkeit zurückgezahlt werden.

.....

4.8 Eine Bescheinigung des Darlehensgebers über den ihm zu einem bestimmten Zeitpunkt vom Darlehensnehmer im Rahmen der Fazilität geschuldeten Betrag ist rechtskräftig, es sei denn, sie enthält einen offensichtlichen Fehler.

5. Teilunwirksamkeit und Nichtverzicht

Etwaige Rechtswidrigkeit, Ungültigkeit oder Undurchsetzbarkeit irgendeiner Bestimmung des Darlehens gemäß den Gesetzen irgendeiner Jurisdiktion berührt nicht die Rechtmäßigkeit, Gültigkeit oder Durchsetzbarkeit aller anderen Bestimmungen des vorliegenden Vertrags. Weder Nichtgebrauch noch irgendeine Verzögerung im Gebrauch irgendeines Rechts oder Rechtsmittels oder irgendeiner Befugnis des Darlehensgebers im Rahmen dieses Vertrags beeinträchtigt dieses Recht oder Rechtsmittel oder diese

Befugnis oder ist als Verzicht darauf anzusehen. Wenn es für den Darlehensgeber illegal wird, das Darlehen ganz oder teilweise zur Verfügung zu stellen, kann der Darlehensgeber durch schriftliche Erklärung von dem Darlehensnehmer verlangen, den gesamten oder, wenn der Darlehensgeber sich dafür entscheidet, einen Teil des Darlehens zurückzuzahlen.

6. Verzugsfälle

Der Darlehensgeber kann das Darlehen (zusammen mit allen Zinsen und anderen im Rahmen dieses Vertrags zahlbaren Beträgen) für sofort fällig erklären, wenn irgendeines der folgenden Ereignisse eintritt:

....

7. Übertragung / Abtretung

Die Rechte und Pflichten des Darlehensnehmers im Rahmen dieses Vertrags sind nicht übertragbar und nicht abtretbar. Diese Rechte und Pflichten dürfen nicht verpfändet oder als Sicherheit übereignet werden. Der Darlehensgeber kann mit der ausdrücklichen Zustimmung des Darlehensnehmers die Gesamtheit oder einen Teil seiner Rechte und/ oder Pflichten an ein beliebiges Mitglied der X abtreten oder übertragen.

8. Erklärungen und Urkunden

8.1 Jegliche im Rahmen des vorliegenden Vertrags schriftlich zu gebenden Erklärungen (einschließlich durch Telefax übermittelter Erklärungen) sind an die Adressen und zu Händen der nachfolgend aufgeführten Personen oder an andere Adressen oder Personen gemäß wechselseitiger Mitteilung der Vertragsparteien zu senden:

X

Adr.

Adr.

Adr.

X

Adr.

Adr.

Adr.

....

9. Geltendes Recht und Zustellung

Der vorliegende Vertrag unterliegt den Gesetzen des G und ist im Einklang mit ihnen auszulegen.

ZU URKUND DESSEN haben die Parteien diesen Vertrag an dem eingangs angegebenen Datum ausgefertigt...."

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 21. November 2011 setzte das Finanzamt für das angeführte Rechtsgeschäft gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 die Gebühr mit 0,8% der Kreditsumme in Höhe von 1.500.000,00 €, d.s. 12.000,00 € fest.

Das Finanzamt begründete:

*"Eine Fazilität (von lat. *facilitas* = Leichtigkeit) ist die (von einer Bank ihren Kunden) eingeräumte Möglichkeit, innerhalb festgelegter Grenzen kurzfristig Kredite in Anspruch zu nehmen oder Guthaben anzulegen.*

In der Vorhaltsbeantwortung vom Oktober 2011 führt die Partei aus, dass der Vertrag dem Darlehensnehmer die grundsätzliche Möglichkeit einräumt, vom Darlehensgeber ein Darlehen bis zu € 1,500.000.- in Anspruch zu nehmen.

Da die Abgabenpflicht nicht an den wirtschaftlichen Erfolg des beurkundeten Rechtsgeschäftes anknüpft, ist die Ausführung des Rechtsgeschäftes ohne Einfluss auf die Gebührenschuld.

Gebührenrechtlich liegt jedoch ein Kreditvertrag vor, da der Erhalt der Darlehensvaluta nicht beurkundet wird. Ein Kreditvertrag iSd § 33 TP 19 GebG ist ein Rechtsgeschäft, durch den (Anm.: das) sich der Kreditgeber verpflichtet, dem Kreditnehmer auf dessen Verlangen einen bestimmten Geldbetrag zur Verfügung zu stellen."

Mit Schriftsatz vom 9. Dezember 2011 ersuchte die Berufungsverwerberin, nun mehr Beschwerdeführerin (Bf) um Fristerstreckung zur Einbringung der Berufung bis 23. Jänner 2012, welcher mit Bescheid vom 22. Dezember 2011 entsprochen wurde.

Fristgerecht wurde am 23. Jänner 2012 Berufung, nun mehr Beschwerde, eingebracht. Nach Darstellung des Verfahrensverlaufes stellt die Bf fest, die Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühren in Höhe von € 12.000,- sei rechtswidrig und daher ersatzlos aufzuheben. Die Gebührenfestsetzung entbehre jeglicher Grundlage. Weiters beantragte die Bf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO und § 284 Abs. 1 Z 2 (Anm.: richtig: Z 1) BAO idF vor dem 01.01.2014.

Die Bf bringt im Wesentlichen folgendes vor:

" 2.1 Keine Anwendung der §§ 983 ff ABGB idF des Kreditrechtsänderungsgesetzes

Auf den gegenständlichen Vertrag sind die §§ 983 ABGB in der Fassung vor dem Kreditrechts-Änderungsgesetzes (BGBl I 2010/28) anzuwenden. Das Kreditrechts-Änderungsgesetz trat am 11. Juni 2010 in Kraft, der vorliegende Vertrag wurde jedoch bereits am xxxx geschlossen. Der streitgegenständliche Vertrag ist somit auf Grundlage der Rechtslage vor Inkrafttreten des Kreditrechts-Änderungsgesetzes zu bewerten.

Weiters ist festzuhalten, dass auf den gegenständlichen Sachverhalt das Gebührengesetz in seiner Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2011 (BGBl I 2010/111) anzuwenden ist, sodass die Abschaffung der Rechtsgeschäftsgebühr für Darlehens- und Kreditverträge ab dem 1. Jänner 2011 für den gegenständlichen

Vertrag nicht relevant ist. Im Weiteren wird bei den jeweiligen Gesetzeszitaten daher auf "GebG aF" verwiesen.

2.2 Definition des Kreditvertrages im Sinne des § 33 TP 19 GebG aF

Das Finanzamt A hat seinen Bescheid auf § 33 TP 19 GebG aF gestützt. Dies ist unzulässig, da es sich bei dem vorliegenden Vertrag nicht um einen Kreditvertrag im Sinne dieser Vorschrift handelt.

Der Kreditvertrag ist ein den Vertragstypen des ABGB nicht zuzuordnender Vertrag *sui generis* und stellt einen Konsensualvertrag dar. Mit einem Kreditvertrag verpflichtet sich der Kreditgeber, dem Kreditnehmer auf dessen Verlangen auch ohne Deckung durch ein Guthaben Zahlungsmittel zur Verfügung zu stellen.¹

Der Anspruch auf Kreditgewährung ist somit eine Geldforderung, die bereits mit dem Abschluss des Kreditvertrages entsteht.² Anders als der Darlehensvertrag als Realkontrakt, kommt der Kreditvertrag somit bereits mit der Leistungsvereinbarung und nicht erst mit der Erbringung der vereinbarten Leistung zustande.³

§ 33 TP 19 GebG aF hat alle Kreditverträge im Sinne des Zivilrechts zum Gegenstand, die dem Kreditnehmer die Möglichkeit einer Fremdfinanzierung privater oder betrieblicher Bedürfnisse aus vertraglich hierfür 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.⁴ Der gebührenrechtliche Tatbestand erschöpft sich diesfalls in der Einräumung der Verfügungsmacht über einen bestimmten Geldbetrag.⁵

Denn der Kreditvertrag schafft nicht bloß Anspruch auf Abschluss eines Hauptvertrages (Darlehensvertrages), sondern begründet bereits unmittelbar die in ihm vorgesehenen Leistungsansprüche und Leistungsverpflichtungen. Entscheidend für die Einstufung eines Vertrages als Kreditvertrag sieht der VwGH⁶ an, dass „[d]ie Inanspruchnahme der Kreditsumme durch den Kreditnehmer [...] auf Grund des Kreditvertrages selbst in dessen Erfüllung [erfolgt] und nicht erst auf Grund eines weiteren Vertrages (Darlehensvertrages)“.

2.3 Definition des Darlehensvertrages im Sinne des § 33 TP 8 GebG aF

Von dem Kreditvertrag abzugrenzen ist zunächst der Darlehensvertrag, der ein Realkontrakt ist und durch übereinstimmende Willenserklärung des Gläubigers und des Schuldners und durch Übergabe der als Darlehen gegebenen Sache zu Stande kommt. Für das Zustandekommen des Darlehensvertrages als Realvertrag ist die Zuzählung der Valuta erforderlich. Die Verpflichtung aus dem Darlehensvertrag erwächst infolge seines Charakters als Realkontrakt durch die Übergabe der dargelehenen Sache und nicht aus der Urkunde.⁷

Vom Kreditvertrag ist auch der (gebührenfreie) Darlehensvorvertrag oder ein Darlehensversprechen abzugrenzen, welche sich vom Kreditvertrag dahingehend unterscheiden, dass ein solcher Vorvertrag oder ein Versprechen lediglich eine Willensübereinstimmung über den künftigen Abschluss eines Vertrages enthält. Zentrales Begriffsmerkmal des Vorvertrages ist der korrespondierende Wille der Parteien, nicht schon den Hauptvertrag abzuschließen, sondern seinen Abschluss erst zu vereinbaren. Es wird somit ein Hinausschieben der endgültigen Verpflichtungen vereinbart.⁸ Ein solcher Vorvertrag ist gebührenfrei.⁹

2.4 Vorliegender Vertrag ist kein Kreditvertrag im Sinne des § 33 TP 19 GebG aF

Aus der von der Rechtsprechung entwickelten Definition des Kreditvertrages wird deutlich, dass der vorliegende Vertrag kein Kreditvertrag ist und somit § 33 TP 19 GebG aF nicht als Rechtsgrundlage für die Rechtsgeschäftsgebühr herangezogen werden kann. Der angefochtene Bescheid ist somit rechtswidrig und daher aufzuheben.

Die Parteien haben in Punkt 2.1 des Vertrages vereinbart, dass dem Darlehensnehmer eine Darlehensfazilität und somit ein Finanzierungsrahmen in Höhe von € 1.500.000,- zur Verfügung gestellt wird. Gemäß Punkt 2.2 des Vertrages wurde von den Parteien bestätigt, dass der Darlehensnehmer ein Darlehen in Höhe von € 150.000,- in Anspruch genommen hat und dieses bereits zugezählt worden ist. Ausweislich Punkt 2.3 des Vertrages haben die Parteien jedoch Folgendes vereinbart: „Der Darlehensgeber kann (Hervorhebung hinzugefügt) auf Antrag des Darlehensnehmers diesem weitere Vorschüsse gewähren, **ist dazu jedoch nicht verpflichtet** (Hervorhebung hinzugefügt). Sofern nicht anders vereinbart, werden solche künftigen Vorschüsse gemäß den Bedingungen des vorliegenden Vertrages erfolgen.“

Die Parteien haben somit ausdrücklich vereinbart, dass die Inanspruchnahme weiterer Mittel durch den Darlehensnehmer innerhalb des vereinbarten Rahmens in Höhe von € 1.500.000,- einer gesonderten Vereinbarung zwischen dem Darlehensgeber und dem Darlehensnehmer bedarf. Der Darlehensgeber kann somit die Gewährung weiterer Darlehensbeträge auch ablehnen und ist demnach nicht verpflichtet, der Gesellschaft auf deren Verlangen auch ohne Deckung durch ein Guthaben Zahlungsmittel zur Verfügung zu stellen. Der vorliegende Vertrag begründet somit für die Parteien keineswegs unmittelbar die einem Kreditvertrag innewohnenden Leistungsansprüche und Leistungsverpflichtungen, sondern vielmehr ist hierfür der Abschluss eines weiteren, gesonderten Vertrages notwendig. Der Gesellschaft als Darlehensnehmer wird durch den vorliegenden Vertrag nicht die Verfügung über einen Betrag in Höhe von € 1.500.000,- eingeräumt, da für die Ausnutzung des gesamten Finanzierungsrahmens weitere Verträge notwendig sind, deren Abschluss keineswegs gesichert ist. Es handelt sich somit bei dem vorliegenden Vertrag nicht um einen Kreditvertrag. Die Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 19 GebG war somit rechtswidrig und der Bescheid ist aufzuheben.

Vielmehr haben die Parteien mit dem vorliegenden Vertrag ein am yyyy mündlich abgeschlossenes Darlehen über € 150.000,- ersatzbeurkundet. Die Darlehensvaluta wurde dem Darlehensnehmer ebenfalls am yyyy zugezählt, sodass dieser Betrag als Bemessungsgrundlage für die Gebührenbemessung gemäß § 33 TP 8 GebG aF heranzuziehen ist. Über diesen Betrag hinaus haben die Parteien jedoch keine Willensübereinstimmung hinsichtlich der Zurverfügungstellung von Geldmitteln getroffen. Hinsichtlich des Rahmenvertrages über die dargeliehene Summe in Höhe von € 150.000,- hinaus liegt bestenfalls ein (gebührenfreier) Darlehensvorvertrag vor, der noch von dem Abschluss des Hauptvertrages abhängt.

2.5 Ergebnis

Bei dem zwischen der X und der Gesellschaft geschlossenen Vertrag handelt es sich nicht um einen Kreditvertrag sondern um einen Darlehensvertrag. Die Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühr unter Anwendung des § 33 TP 19 GebGaF ist daher unzulässig und der Bescheid ist als rechtswidrig aufzuheben.

1 OGH NZ 1985, 230; JBI 1981, 90; SZ 51/81, SZ 35/125; Stanzl in Klang, IV/1, 707f; Avancini/Iro/Koziol, *Bankvertragsrecht II* Rz 1/1 ff

2 Canaris in *Großkommentar HGB*³ III/2, Avancini/Iro/Koziol, aaO, Rz 1/49, Schubert in *Rummel, ABGB*, Vor § 983, Rz 1

3 VwGH 21.05.1981, Slg. Nr. 5590/F; SZ 35/125, SZ 51/81

4 VwGH 30.09.2004, 2004/16/0073; 10.06.1991, Z1. 90/15/0129, mwN

5 VwGH 30.09.2004, 2004/ 16/0073; 18.09.2003, 2000/16/0615; 06.11.2002, 2002/ 16/0236; Fellner, *Stempel- und Rechtsgebühren*, § 33 TP 19, Rz 8

6 VwGH 10.06.1991, 90/15/0129, mwN

7 VwGH 30.09.2004, 2004/ 16/0073, Fellner, aaO, § 33 TP 8, Rz 3

8 VwGH 30.09.2004, 2004/16/0073

9 Arnold, *Rechtsgebühren Kommentar*, § 33 TP 8, Rz 5 " "

Am 17. Februar 2012 legte das Finanzamt gegenständlichen Bemessungsakt mit folgender Sachverhaltsdarstellung vor:

"Mit gegenständlicher Urkunde gewährt der Darlehensgeber dem Darlehensnehmer eine Darlehensfazilität in Höhe von € 1.500.000,- zu den Bedingungen dieses Vertrages. Ein Teilbetrag von € 150.000,- wurde bereits in Anspruch genommen. Der Restbetrag kann vom Darlehensnehmer beantragt werden und wird die Zuzählung - vorbehaltlich der Genehmigung durch den Darlehensgeber - zu den Bedingungen des vorliegenden Vertrages erfolgen.

Von einem bloßen Offert kann hier nicht gesprochen werden, wurde doch durch die im Punkt 2 des Vertrages getroffene Regelung bereits Konsens über den Inhalt des Rechtsgeschäftes erzielt. Entgegen der Ansicht des Bw liegt aber auch kein Vorvertrag im Sinne des § 936 ABGB vor. Von einer derartigen „Vereinbarung, künftig erst einen Vertrag schließen zu wollen“ (§ 936 ABGB) kann nur dann gesprochen werden, wenn

der Leistungsinhalt des Vorvertrages die Verpflichtung enthält, künftig einen Vertrag abzuschließen, nicht aber wenn in der Vereinbarung zu Folge des klar zu Tage liegenden Parteiwillens bereits sämtliche Vertragselemente abgesprochen wurden (VwGH 6.11.2002, 2002/ 16/0236; 28.6.1995, 94/16/0234 u. a.). Der vorliegenden Urkunde lässt sich kein Hinweis entnehmen, dass die Parteien erst in Zukunft einen Vertrag abschließen wollten. Der Darlehensnehmer kann zusätzlich zu dem bereits zugezählten Betrag weitere Beträge beantragen, die aber nur dann vom Darlehensgeber geleistet werden, wenn dieser dem Antrag des Darlehensnehmers zustimmt.

Auf das Entstehen der Gebührenschuld ist es ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt (§ 17 Abs. 4 GebG). Ob dem Darlehensnehmer in weiterer Folge weitere Beträge auch tatsächlich zugezählt werden, ist auf die entstandene Gebührenschuld ohne Einfluss (§ 17 Abs. 5 GebG).

Mangels Zuzählung der im Punkt 2 des Vertrages angeführten Darlehensfazilität ist kein Darlehensvertrag, wohl aber ein Kreditvertrag iSd § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG zu Stande gekommen. Dem Darlehensnehmer wurde die Verfügungsmacht über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt, wenn auch nur vorbehaltlich der Zustimmung des Darlehensgebers. § 26 GebG bestimmt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage einer Rechtsgebühr die Unbeachtlichkeit einer Bedingung. Bedingte Leistungen und Lasten sind als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln. Das Gebührenrecht erfasst unter den Bedingungen auch "Potestativbedingungen", also Ereignisse, deren Eintritt oder Nichteintritt vom Willen einer Vertragspartei abhängt."

III. Verfahren vor dem UFS

Eine Ausfertigung des Vorlageberichtes erging an die Bf, welche hiezu am 12. April 2012 folgende Ausführungen übermittelt hat:

"....erstattet hiermit gegen den Vorlagebericht des Finanzamtes A vom 16. Februar 2012 nachfolgende

Gegenschrift.

1. Vorbringen des Finanzamtes

In dem Vorlagebericht vom 16. Februar 2012 bringt das Finanzamt vor, dass der gegenständliche Vertrag nach § 17 Abs. 4 GebG eine gebührenrechtlich unbeachtliche Bedingung enthalte. Der Darlehensnehmer könne nämlich den noch nicht in Anspruch genommenen Restbetrag von maximal € 1.350.000,00 jederzeit beantragen und die Zuzählung erfolge sodann vorbehaltlich der Genehmigung durch den Darlehensgeber zu den Bedingungen des ursprünglichen Vertrages. Laut Ansicht des Finanzamtes handle es sich hierbei um eine gebührenrechtlich irrelevante Genehmigung des Darlehensgebers. Weiters wird ausgeführt, dass es auf das Entstehen der Gebührenschuld auch ohne Einfluss sei, ob die Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts von einer Bedingung abhänge. Diesem rechtlichen Vorbringen tritt die Gesellschaft hiermit entgegen und bringt nachfolgende rechtliche Ausführungen vor.

2. Vertrag war nicht genehmigungspflichtig und stand auch unter keiner Bedingung

Unrichtig ist die rechtliche Würdigung des Finanzamtes, der Vertrag sei von der Genehmigung des Darlehensgebers abhängig, beziehungsweise habe unter einer gebührenrechtlich unbeachtlichen Bedingung gestanden. Vielmehr hatten sich die Parteien über die Gewährung eines über den Betrag in Höhe von € 150.000,00 hinausgehenden Darlehens noch nicht geeinigt. Es lag somit keine Willensübereinstimmung der Parteien vor und dementsprechend kein Vertrag.

In der Tat besagt § 17 Abs. 4 GebG, dass es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss ist, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäfts von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt. Dies gilt sowohl für aufschiebend als auch auflösend bedingte Rechtsgeschäfte und weiters ist ebenfalls nicht entscheidend, ob die Bedingung eine Potestativbedingung ist oder nicht. Unter einer Bedingung versteht man einen ungewissen Umstand, von dem die Parteien den Eintritt oder die Auflösung einer Rechtswirkung abhängig machen.¹ Unter einer Potestativbedingung versteht man eine Bedingung, bei der der Eintritt des bedingten Ereignisses von der Willkür einer Partei abhängt.²

Unabhängig von der Qualifizierung der zwischen den Parteien vereinbarten Bedingungen als Potestativbedingung, aufschiebende oder auflösende Bedingung ist solchen Rechtsgeschäften jedoch gemein, dass die Parteien eine grundsätzliche Einigung über den Inhalt des Rechtsgeschäfts getroffen haben. Rechtsbedingungen, und hierunter ist das Erfordernis der Willensübereinstimmung zu verstehen, fallen jedoch nicht unter § 17 Abs. 4 GebG, da sie nicht Einfluss auf die Wirksamkeit eines gültigen Rechtsgeschäfts haben, sondern erfüllt werden müssen, damit das Rechtsgeschäft als solches überhaupt gültig ist.³

Von einer Potestativbedingung könnte somit im vorliegenden Fall nur dann die Rede sein, wenn die Gesellschaft bereits die in Anspruchnahme weiterer Darlehensbeträge angefordert hätte, und die Wirksamkeit des Darlehensvertrages ausschließlich von dem Willen des Darlehensgebers abhängig gewesen wäre. Dies ist hier jedoch vorliegend nicht der Fall. Der Darlehensnehmer hat noch nicht einmal um einen über den Betrag von € 150.000,00 hinausgehenden Darlehensbetrag angesucht. Vielmehr haben die Parteien lediglich vereinbart, dass der Darlehensnehmer die Möglichkeit hat, einen solchen Darlehensbetrag anzufordern. Sofern er dieses tut, bedarf es für die tatsächliche Gewährung jedoch noch der entsprechenden Einigung mit dem Darlehensgeber, damit es schlussendlich zu einem Darlehensvertrag kommt.

Das Rechtsgeschäft wurde auch nicht unter dem Vorbehalt der Genehmigung oder der Zustimmung des Darlehensgebers abgeschlossen. Denn auch eine solche Konstellation setzt begriffsnotwendigerweise voraus, dass grundsätzlich eine Willensübereinstimmung der Parteien hinsichtlich der essentialia negotii vorliegt und die Wirksamkeit des Rechtsgeschäfts lediglich von internen Genehmigungen beziehungsweise Zustimmungen zum Beispiel auf Seite des Darlehensgebers abhängt. Solche Genehmigungen können

zum Beispiel die Genehmigung eines Aufsichtsrates oder der Generalversammlung sein. Lediglich in einem solchen Fall wäre bereits mit Unterzeichnung des Vertrages Gebührenpflicht gegeben. Die Parteien hatten somit zu keinem Zeitpunkt eine Willensübereinstimmung hinsichtlich der Zurverfügungstellung von einem über den Betrag in Höhe von € 150.000,00 hinausgehenden Darlehensbetrag. Die erforderliche Rechtsbedingung der Willensübereinstimmung ist somit nicht eingetreten und die fehlende Einigung der Parteien ist gebührenrechtlich beachtlich.

3. Ergebnis

Die Rechtsansicht des Finanzamtes A, dass die Parteien einen Darlehensvertrag über € 1.500.000,00 abgeschlossen haben, welcher jedoch der Genehmigung des Darlehensgebers bedürfe, beziehungsweise unter einer Bedingung geschlossen worden sei, ist nicht richtig. Vielmehr haben die Parteien lediglich eine Willensübereinstimmung hinsichtlich der Zurverfügungstellung eines Darlehensbetrages in Höhe von € 150.000,00 getroffen. Eine darüber hinausgehende Willensübereinstimmung ist dem vorliegenden Vertrag nicht zu entnehmen. Dementsprechend ist vorliegend die Rechtsbedingung der Willensübereinstimmung nicht eingetreten. Diese ist jedoch nicht von § 17 Abs 4 GebG erfasst und ist somit gebührenrechtlich beachtlich. Demnach ist Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Darlehensgebühr ausschließlich der dargeliehene Betrag in Höhe von € 150.000,00.

¹ Koziol/Welser, *Grundriss des bürgerlichen Rechts* ¹³, Seite 194

² Rummel in Rummel, *Kommentar zum ABGB* ³, § 897 Rz 2

³ Arnold/Arnold, *Rechtsgebühren Kommentar* ⁹, § 16 Rz 49"

IV. Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist 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.

V. Verfahren vor dem BFG

V.1. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Bemessungsakt des A, sowie die Stellungnahmen der Bf.

Mit Schreiben vom 8. August 2016 übermittelte das h.o. Gericht der Bf zur Vorbereitung auf die mündliche Senatsverhandlung einen Vorhalt mit der Darstellung der Sach- und Rechtslage auf Grund der bisher vorliegenden Beweismittel.

Mit Fax vom 22. September 2016 gab die Bf den Verzicht auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 BAO) und Entscheidung durch den Senat (§ 272 BAO) bekannt.

Die Entscheidung obliegt somit dem Einzelrichter.

V.2. Rechtslage und Erwägungen

Wie die Bf zutreffend ausführt, ist auf vorliegenden Sachverhalt das Gebührengesetz 1957, insb. § 33, idF vor dem BGBl. I Nr. 2010/111 vom 30.12.2010 (Budgetbegleitgesetz 2011) anzuwenden.

Demnach unterlagen nach § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG idF vor dem 01.01.2011 Kreditverträge, mit welchen den Kreditnehmern die Verfügung über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt wird, wenn der Kreditnehmer über die Kreditsumme nur einmal oder während einer bis zu fünf Jahren vereinbarten Dauer des Kreditvertrages mehrmals verfügen kann, von der vereinbarten Kreditsumme einer Gebühr in Höhe von 0,8 %.

Auf Kreditverträge von Gesellschaftern an ihre Gesellschaft waren die Bestimmungen des § 33 Tarifpost 8 Abs. 4 sinngemäß anzuwenden (Abs. 2).

Wurde über einen Kreditvertrag eine Urkunde im Ausland errichtet, so war § 33 TP 8 Abs. 3a sinngemäß anzuwenden (Abs. 2a).

Beim Kreditvertrag handelt es sich um einen Konsensualvertrag, der bereits mit der Leistungsvereinbarung und nicht erst mit der Erbringung der vereinbarten Leistungen zu Stande kommt. § 33 TP 19 Abs. 1 GebG hat alle Kreditverträge im Sinne des Zivilrechts zum Gegenstand, die dem Kreditnehmer die Möglichkeit einer Fremdfinanzierung privater oder betrieblicher Bedürfnisse aus vertraglich hierfür bereit gestellten Mitteln des Kreditgebers eröffnen. Das Tatbestandsmerkmal, dass dem Kreditnehmer mit dem Kreditvertrag die Verfügung über einen Geldbetrag eingeräumt wird, bedeutet dabei nichts anderes, als dass der Kreditnehmer auf Grund des Kreditvertrages rückzahlbare, verzinsliche Geldmittel des Kreditgebers vereinbarungsgemäß in Anspruch nehmen kann. Der gebührenpflichtige Tatbestand erschöpft sich somit in der Einräumung der Verfügungsmacht über eine bestimmte Geldsumme (vgl. ua. VwGH 30.9.2004, 2004/16/0073).

Ein Darlehensvertrag ist ein Realkontrakt, der durch übereinstimmende Willenserklärungen des Gläubigers und des Schuldners und durch die Übergabe der als Darlehen gegebenen Sache zu Stande kommt. Für das Zustandekommen eines Darlehensvertrages als Realvertrag ist die Zuzählung der Valuta erforderlich. Die Verpflichtung aus dem Darlehensvertrag erwächst infolge seines Charakters als Realkontrakt durch die Übergabe der dargeliehenen Sache und nicht aus der Urkunde (Erkenntnis des VwGH 30.09.2004, 2004/16/0073, m.w.N.).

Gemäß § 33 TP 8 Abs. 1 GebG idF vor dem 01.01.2011 unterlagen Darlehensverträge einer Gebühr nach dem Werte der dargeliehenen Sache in Höhe von 0,8 v.H.

Ein Darlehensvorvertrag (Darlehensversprechen) ist ein der Gruppe der Vorverträge zugeordneter Konsensualvertrag. Vom Kreditvertrag unterscheidet sich der (gebührenfreie) Darlehensvorvertrag dadurch, dass ein solcher Vorvertrag im Sinne des § 936 ABGB lediglich eine Willensübereinstimmung über den künftigen Abschluss eines

Vertrages enthält. Zentrales Begriffsmerkmal des Vorvertrages ist der korrespondierende Wille der Parteien, nicht schon den Hauptvertrag abzuschließen, sondern seinen Abschluss erst zu vereinbaren, also ein Hinausschieben der endgültigen Verpflichtungen, da die Zeit noch nicht reif ist (vgl. abermals ua. VwGH 30.9.2004, 2004/16/0073).

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgeblich. Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäfts oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat (§ 17 Abs. 2 GebG).

Die gegenständliche Vereinbarung weist in ihrer Formulierung durchaus Unschärfen auf, die als Undeutlichkeiten i.S.d. § 17 Abs. 2 GebG einen Gegenbeweis nach der zitierten Norm zulässig machen, insbesondere Punkt "2. Die Fazilität" des Vertrages.

Die Bf hat hier wiederholt dargelegt, dass der Gesellschaft als Darlehensnehmer durch vorliegenden Vertrag nicht die Verfügung über einen Betrag in Höhe von € 1.500.000,- eingeräumt werde, da für die Ausnutzung des gesamten Finanzierungsrahmens weitere Verträge notwendig seien. Laut Punkt 2.3 des Vertrages *könnten* dem Darlehensnehmer auf Antrag weitere Vorschüsse gewährt werden; der Darlehensgeber sei dazu aber *nicht verpflichtet*. Der Darlehensnehmer könne somit den generell gewährten Rahmen nicht einseitig in Anspruch nehmen, sondern es bedürfe der Einigung mit dem Darlehensgeber. Der Gesellschaft als Darlehensnehmer werde durch den vorliegenden Vertrag nicht die Verfügung über einen Betrag in Höhe von € 1.500.000,- eingeräumt, da für die Ausnutzung des gesamten Finanzierungsrahmens weitere Verträge notwendig seien, deren Abschluss keineswegs gesichert sei. Es handle sich somit bei dem vorliegenden Vertrag nicht um einen Kreditvertrag. Die Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 19 GebG sei somit rechtswidrig.

Die Darlehensvaluta sei ausschließlich in einer Höhe von 150.000,- Euro zugezählt worden. Die Bf hat als Beweismittel die entsprechenden Kontoauszüge vorgelegt.

Nach Fellner Stempel- und Rechtsgebühren (Rz 14 zu § 17, mit weiteren Judikaturhinweisen) ist entgegen dem strengen Urkundenprinzip (Anm.: des Abs. 1, daher auch bei deutlichem Urkundeninhalt) sehr wohl der Gegenbeweis zulässig, dass das Rechtsgeschäft überhaupt nicht oder mit einem anderen Inhalt (Anm.: als dem beurkundeten) zustande gekommen ist. Arnold, Rechtsgebühren, Rz 13 zu § 17 GebG, vertritt sogar ausdrücklich die Ansicht, dass ein Gegenbeweis auch gegen einen deutlichen Urkundeninhalt geführt werden kann. Eine gegenteilige Auffassung wäre nach Arnold (a.a.O., Rz 17) nämlich aus verfassungsrechtlicher Sicht höchst bedenklich, da es bei Festhalten daran zu exzessiven, irreversiblen steuerlichen Folgen kommen würde (vgl. zB UFS 03.03. 2005, RV/0089-K/03).

Der Bf ist insofern zu folgen, als es sich bei gegenständlichem Vertrag um die *rechtsbezeugende* Beurkundung eines Darlehensvertrages handelt; die Darlehensvaluta

in Höhe von 150.000,- Euro wurde nachweislich zugezählt und die Gebühr hie für - wenn auch verspätet - selbst berechnet und im Sinne des § 33 TP 8 Abs. 4 GebG idF vor dem 01.01.2011 abgeführt.

Über diesen Betrag hinaus haben die Parteien - wie in der Berufung eingewendet - offensichtlich keine Willensübereinstimmung hinsichtlich weiterer Geldmittel erzielt.

Die Beurteilung als Kreditvertrag über eine in Aussicht gestellte Gesamtsumme in Höhe von 1.500.000,- kommt insofern nicht in Frage, als dem "Kreditnehmer" keine Verfügungsmacht über eine solche Summe eingeräumt worden ist, welche für ihn jederzeit abrufbar wäre. Vielmehr kann der Darlehensgeber laut Punkt 2.3 des Vertrages die Gewährung weiterer Vorschüsse auch ablehnen.

Dem Beschwerdebegehr war daher zu entsprechen und der Beschwerde statt zu geben.

V. Nichtzulassung der 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. Die getroffene Entscheidung entspricht der ständigen Judikatur des VwGH (siehe die im Erkenntnis umfangreich zitierte Rechtsprechung).

Wien, am 30. September 2016