

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache BF, ADR, vertreten durch * ***, über die Beschwerden gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel

1. vom 24.04.2012 zu ErfNr***1 (Verfahren des BFG RV/5100571/2012),
2. vom 02.02.2012 zu ErfNr***2 (Verfahren des BFG RV/5100934/2012),
3. vom 14.02.2014 zu ErfNr***3 (Verfahren des BFG RV/5100961/2014 vom jeweils betreffend Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 GebG ("Zessionsgebühr") zu Recht erkannt:

Den Bescheidbe schwerden wird Folge gegeben und die angefochtene Bescheide aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf und Sachverhalt

1. Gebührenanzeigen

Die Bf. übermittelte dem Finanzamt mit Schreiben vom 03.01.2011 (Verfahren zu ErfNr***1), vom 19.02.2011 (Verfahren zu ErfNr***2) und vom 02.01.2014 (Verfahren zu ErfNr***3) vom X (der Alleingesellschafterin der Bf.) und der Bf. unterzeichnete Urkunden (im Folgenden kurz "Vereinbarung 2010", "Vereinbarung 2011" und "Vereinbarung 2013") jeweils mit dem Hinweis, dass es sich bei der Forderungseinlösung um keine gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfte handle, da die Forderungen gemäß § 1422 ABGB ex lege übergehen würden.

2. Urkundeninhalt – Unterzeichnung der Urkunden

2.1. Vereinbarung 2010 und 2011

Die über die Vereinbarungen 2010 und 2011 errichteten Urkunden sind weitgehend ident und haben auszugsweise folgenden Inhalt (Abweichungen bestehen lediglich hinsichtlich der Daten, siehe dazu die Angaben in eckiger Klammer):

"1. Präambel

1.1. X hat auf der Grundlage des ... den im Anhang zu dieser Vereinbarung genannten Darlehensschuldern Darlehen gewährt. Mit den Darlehensnehmern wurden Rückzahlungen (aushaftende Darlehensvaluta und Zinsen) entsprechend den im Anhang ./1 dargestellten Tilgungsplänen vereinbart.

1.2. Die BF beabsichtigt, die genannten Forderungen gemäß § 1422 ABGB durch Zahlung einzulösen.

1.3. X beabsichtigt, gemäß dem Beschluss der Y vom [08.11.2010 in der Vereinbarung 2010 / 10.10.2011 in der Vereinbarung 2011] eine Zahlung hinsichtlich der offenen Darlehensforderungen aus den im Anhang genannten Darlehen durch die BF anzunehmen.

1.4. Der Anhang ./1 bildet einen integrierenden Bestandteil dieser Vereinbarung.

2. Zahlung und Einlösungserklärung

2.1. Die GmbH leistet am [27.12.2010 in der Vereinbarung 2010 / 28.12.2011 in der Vereinbarung 2011] an den X eine Zahlung in Höhe von [.....] und beabsichtigt mit dieser Zahlung die zum Stichtag [27.12.2010 in der Vereinbarung 2010 / 28.12.2011 in der Vereinbarung 2011] aushaftenden Darlehensforderungen des X, wie im Anhang ausgewiesen, aus den dort genannten Darlehen einzulösen. Die BF begehrt daher die Einlösung der aushaftenden Darlehensforderungen des X, wie im Anhang ausgewiesen.

2.2. Der Übergang der von der BF eingelösten Forderungen und der damit verbundenen Sicherheiten erfolgt aufgrund des Einlösungsverlangens gemäß § 1422 ABGB, sodass mit vollständiger Bezahlung gemäß § 1422 ABGB sämtliche Forderungen des X aus den genannten Darlehensverhältnissen, wie sie zum Einlösungsstichtag bestanden haben, auf die einlösende BF übergehen, ohne dass es eines weiteren Übertragungsaktes bedarf.

2.3. X ist bereit die Zahlung der BF anzunehmen.

3. Klarstellungen

3.1. Dieser Vertrag beinhaltet keine Vereinbarung einer rechtsgeschäftlichen Zession oder einer sonstigen vertraglichen Forderungsübertragung. Der Forderungsübergang der noch nicht fälligen Darlehensforderungen des X auf die BF ist zwingende Folge des gesetzlichen Forderungsüberganges gemäß § 1422 ABGB.

3.2. Durch die Einlösung übernimmt die BF die eingelösten Forderungen so, wie sie dem X zugestanden haben. Die mit den jeweiligen Darlehensschuldern vereinbarten Tilgungspläne sind im Anhang zusammengefasst.

Anhang: Annuitäten (Tilgung + Zinsen) und nicht fällige Darlehensforderungen ab [27.12.2010 in der Vereinbarung 2010 / 28.12.2011 in der Vereinbarung 2011] gegliedert nach Schuldnern."

Die Vereinbarung 2010 wurde von der Bf. und vom X jeweils am 21.12.2010 unterzeichnet, die Unterzeichnung der Vereinbarung 2011 durch Bf. und X erfolgte am 15.12.2011.

2.2 Vereinbarung 2013

Die im Jahr 2013 errichtete Urkunde wurde als "Erklärung zur Forderungseinlösung gemäß § 1422 ABGB" bezeichnet und zunächst am 11.12.2013 von der Bf. und sodann am 16.12.2013 durch X unterzeichnet. Der Inhalt dieser Urkunde lautet wie Folgt:

"Präambel

1.1. X, ... hat auf der Grundlage des ... den in Anhang ./1 zu dieser Erklärung genannten Darlehensschuldern die in diesem Anhang näher bezeichneten Darlehen gewährt.

Mit den Darlehensnehmern wurden Rückzahlungen (aushaftende Darlehensvaluta und Zinsen) entsprechend den in Anhang ./1 dargestellten Tilgungsplänen vereinbart.

1.2. Die BF haftet weder persönlich noch mit einzelnen Vermögensstücken für die in Anhang ./1 näher bezeichneten Darlehen.

1.3 Die BF beabsichtigt, die genannten Forderungen gemäß § 1422 Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) durch Zahlung einzulösen.

1.4. Anhang ./1 bildet einen integrierenden Bestandteil dieser Erklärung.

2. Zahlung und Einlösungserklärung

Die BF beabsichtigt, am 23.12.2013 an X eine Zahlung in Höhe von EUR 38.225.000,00 zu leisten und mit dieser Zahlung die zum Stichtag 23.12.2013 aushaftenden Darlehensforderungen des X, wie in Anhang ./1 ausgewiesen, aus den dort genannten Darlehen einzulösen. Die BF begehrt daher bereits jetzt für den Fall der Zahlung die Einlösung der aushaftenden Darlehensforderungen des X, wie in Anhang ./1 ausgewiesen.

3. Klarstellungen

3.1 Diese Erklärung beinhaltet keine Vereinbarung einer rechtsgeschäftlichen Zession oder einer sonstigen vertraglichen Forderungsübertragung. Sie begründet auch keinerlei Verpflichtung der BF zur Zahlung des in Punkt 2.1 genannten Betrages, sondern bekundet lediglich deren Absicht zur Zahlung. Sie dient in Wahrung der kaufmännischen Sorgfaltspflicht der Dokumentation und Nachvollziehbarkeit des Einlösungsvorganges für eventuell nachgängige Prüfungen durch befugte Kontrollorgane (wie z.B.).

3.2 Der Übergang der von der BF eingelösten Forderungen, wie in Anhang ./1 ausgewiesen, und der damit verbundenen Sicherheiten auf die BF ist zwingende Folge aufgrund des Einlösungsverlangens gemäß § 1422 ABGB, sodass mit Bezahlung des in Punkt 2.1. angeführten Betrages gemäß § 1422 ABGB ex lege sämtliche Forderungen des X aus den genannten Darlehensverhältnissen, wie sie zum Einlösungstichtag bestanden haben, automatisch auf die einlösende BF übergehen, ohne dass es eines weiteren Übertragungsaktes bedarf.

3.3. Durch die Einlösung übernimmt die BF die eingelösten Forderungen so, wie sie dem X bislang zugestanden haben. Die mit den jeweiligen Darlehensschuldern vereinbarten Tilgungspläne sind in Anhang ./1 zusammengefasst.

Anhang:

./1 Annuitäten (Tilgung + Zinsen) und Darlehensforderungen zum 23.12.2013 gegliedert nach Schuldnern

*** am 11.12.2013

Für die BF:

...

Kenntnisnahme des X:

X, ... nimmt das Einlösungsverlangen der BF vom 11.12.2013 sowie die damit verbundenen gesetzlichen Folgen des § 1422 ABGB zur Kenntnis. In Ausübung des mit dem Beschluss der Y vom 08.07.2013 erteilten Pouvoirs ist beabsichtigt, eine allfällige Zahlung der offenen Darlehensforderungen aus den in Anhang ./ 1 genannten Darlehen zum Wert 23.12.2013 anzunehmen und die daraus resultierenden gesetzlichen Folgen dieser Einlösung zu akzeptieren.

***, am 16.12.2013

Für X"

3. Ermittlungen des Finanzamtes

Über telefonische Anforderung übersandte die Bf. dem Finanzamt am 26.01.2012 mittels Email den in der Vereinbarung 2011 genannten Beschluss des X vom 10.11.2011 (samt dem diesem Beschluss zugrunde liegenden ****, vom 30.09.2011) sowie eine Datei mit den Daten der Darlehen.

Der **** des Amtes der Y vom 30.09.2011 hat auszugsweise folgenden Inhalt.

"In ***** des X für das Verwaltungsjahr 2011 wird die Y ermächtigt, "Forderungen aus Darlehen zu veräußern und zur Optimierung dieser Transaktion eine Haftung sowohl für die Einbringlichkeit der zu veräußernden Darlehensforderung als auch für das zur Finanzierung des Kaufpreises von der BF aufzunehmende Fremdkapital zu übernehmen". .

Die BF soll, die erforderlichen Beschlussfassungen auf Basis dieser Ermächtigung vorausgesetzt, noch im Jahr 2011 die Forderungen des X aus endgültig zugezählten Darlehen mit Restlaufzeiten über den 1.1.2013 hinaus durch abgezinste Bezahlung dieser Forderungen gemäß § 1422 ABGB einlösen.

Der definitive Einlösungsbetrag wird von den insgesamt einbezogenen Darlehensforderungen und dem aus den Finanzmarktverhältnissen resultierenden Zinsniveau zum Zeitpunkt des Abschlusses des zur Finanzierung des Einlösungsbetrages erforderlichen Kredit- und Zinssicherungsgeschäftes abhängen.

Es ergeht daher nachstehender

Antrag,

die Y möge beschließen:

- 1. der vorstehende Bericht wird zur Kenntnis genommen*
- 2. Der Einlösung der aus endgültig zugezählten Darlehen mit Restlaufzeiten über den 1.1.2013 hinaus resultierenden Forderungen des X durch die BF mittels Zahlung eines abgezinsten Betrages wird seitens des X zugestimmt.*
- 3. Für die Finanzierung des Einlösungsbetrages gemäß Abs. 2 übernimmt X zugunsten der BF gegenüber deren Finanzierungspartnern eine Haftung bzw. Garantie dahingehend, dass die GmbH in die Lage versetzt wird, ihren Verpflichtungen aus der Bedienung der für den Einlösungsbetrag aufgenommenen Finanzierung einschließlich eines Zinssicherungsgeschäftes nachkommen zu können."*

4. Gebührenbescheide

Das Finanzamt folgte hinsichtlich der Gebührenfreiheit nicht der Rechtsauffassung der Bf. und setzte mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden für die 3 Rechtsvorgänge jeweils eine Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 21 Abs.1 GebG mit 0,8% vom Wert des Entgelts fest. Zur Begründung führte das Finanzamt jeweils aus, dass nur eine Forderungsablöse, welche ausschließlich kraft Gesetzes eintrete, keine Gebühr auslöse. Im gegenständlichen Fall sei die Einigung (auch) auf Basis einer vertraglichen Einigung erfolgt. Es sei eine Urkunde errichtet worden, welche die Gebührenpflicht auslöse. Darüber hinaus seien die Summen der Forderung und des Einlösungsbetrages ungleich. Eine Forderungseinlösung im Sinne des § 1422 ABGB setze voraus, dass der Dritte das leiste, was der Schuldner zu leisten hat. Dies sei hier nicht der Fall.

5. Beschwerden

Gegen die drei Gebührenbescheide hat die Bf. rechtzeitig die gegenständlichen Rechtsmittel eingelegt und die ersatzlose Aufhebung der Bescheide beantragt. Dabei wurde jeweils eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat beantragt.

Zur Begründung hat die Bf. ua. wie folgt ausgeführt:

Gemäß § 33 TP 21. GebG unterlägen rechtsgeschäftliche, entgeltliche Zessionen einer Gebühr von 0,8 vH vom Entgelt. Eine Zession sei ein Vertrag zwischen Altgläubiger und Neugläubiger betreffend die Übertragung einer Forderung, welche gegenüber einer dritten Person besteht. Erforderlich sei daher eine diesbezügliche Willenseinigung. Eine Gebührenpflicht trete nur ein, wenn sowohl ein Titelgeschäft (Verpflichtungsgeschäft) vorliege, das auf die entgeltliche Übertragung von Forderungen oder anderen Rechten gerichtet ist, und die Übertragung durch das Verfügungsgeschäft, welches grundsätzlich ein Konsensualvertrag sei, erfolgt sei (GebR 1015; UFS 14.6.2010, RV/0314-I/08).

Zwischen dem X und der Bf. sei zwar eine Vereinbarung abgeschlossen worden, diese habe jedoch keinerlei Willensübereinkunft der Parteien betreffend eine Übertragung der

Forderungen enthalten. Es sei vielmehr nur die Absicht der Bf. festgehalten worden, die Darlehensschulden zahlen zu wollen. Darüber hinaus enthalte die Vereinbarung keine von § 1422 ABGB abweichenden Folgen. Angesichts der Komplexität der Transaktion habe sie aber zur Wahrung der kaufmännischen Sorgfalt nicht ohne jegliche Dokumentation durchgeführt werden können.

Durch die Anführung in der Anlage./1 zur Einlösungsvereinbarung seien die eingelösten Forderungen eindeutig bestimmt gewesen und hätten damit kraft Gesetzes auf die Bf. übergehen können. Auch erst in Zukunft fällig werdende Forderungen könnten Gegenstand einer Einlösung gemäß § 1422 ABGB sein, bedürften allerdings aufgrund § 1413 ABGB der Zustimmung des Gläubigers. Der Einwilligung des Schuldners bedürfe es hingegen nicht. Mit der bloßen schriftlichen Festlegung der erforderlichen Zustimmung sei aber keine Gebühr verbunden. Nicht fällige Forderungen seien auf den Barwert abzuzinsen, welcher dem zu zahlenden Einlösungsbetrag entspreche. Dies stehe nicht im Widerspruch dazu, dass die Zahlung des Neugläubigers mit der geschuldeten Leistung gleichartig sein müsse. Auch der Schuldner könne seine Schuld unter Berücksichtigung einer Abzinsung tilgen.

Ergänzend hat die Bf. ein Privatgutachten des NN ***, vom 13.07.2012 vorgelegt, welcher zusammenfassend ebenfalls davon ausgeht, dass es sich bei der Zahlung der Bf. an den X um eine Einlösung der aushaftenden Darlehen nach § 1422 ABGB handle.

§ 1422 ABGB sei ein Sonderfall der Erfüllung. Zahle ein Dritter eine fremde Schuld so gehe die Gläubigerposition ex lege und nicht aufgrund einer Willenseinigung auf den Zahler über. Die Einlösung setze ein Einlösungsbegehren voraus. Spätestens im Moment der Zahlung müsse gegenüber dem Gläubiger zum Ausdruck gebracht werden, dass keine eigene, sondern eine fremde Schuld erfüllt werde. § 1422 ABGB verlange überdies die Zahlung der Schuld. Die erbrachte Leistung müsse grundsätzlich dem Obligationenverhältnis entsprechen. Auch erst in Zukunft fällig werdende Forderungen könnten Gegenstand einer Einlösung sein. Die Einlösung sei sowohl mit als auch ohne Einverständnis des Schuldners möglich. Auch wenn dem Gesetz wohl das einseitige Einlösungsverlangen des Zahlenden vorschwebte, könne eine Forderungseinlösung auch einvernehmlich erfolgen. Die Tatsache, dass die Einlösung in Vertragsform abgewickelt werde, mache diesen Vorgang aber nicht zu einer Zession. Angesichts der Komplexität und des Umfanges der gegenständlichen Transaktion seien die Vereinbarungen geboten gewesen. Der Wortsinn der Vereinbarung spreche deutlich für das Vorliegen einer Einlösung, (OGH 1 Ob 536, 537/93).

Es schade nicht, wenn bei der Einlösungserklärung die Höhe der Zahlung klargestellt werde. Es habe die Absicht bestanden, die Forderungen mit dem Barwert zu dem jeweils genannten Stichtag einzulösen. Ein runder Betrag resultiere daraus, dass die präzise Feststellung erheblichen Aufwand bereite. Außerdem könne der Einlösungszeitpunkt so gewählt sein, dass der Barwert tatsächlich einem runden Betrag entspreche. Dem Erkenntnis des VwGH 87/15/0141 und der Entscheidung des UFS RV/0313-I/08 liege ein anderer Sachverhalt zugrunde. Nach dem ... sei die Möglichkeit der vorzeitigen Rückzahlung vorgesehen. Komme aber dem einzelnen Darlehensschuldner ein Recht

auf Tilgung der Darlehensschuld durch eine Einmalzahlung zu, könne diese Zahlung auch durch einen Dritten erbracht werden. Eine solche Einlösung stehe durchaus mit den Schuldscheinen in Einklang. Schon Tripes komme zum Ergebnis, dass auch eine betagte, nicht fällige Forderung durch Zahlung des gesamten aushaftenden Darlehensrestes gemäß § 1422 ABGB eingelöst werden könne. Der Berechnung des Barwertes seien exakt jene Zahlungen zugrunde gelegt worden, die X in Zukunft zu fordern berechtigt gewesen wäre. Es wäre ökonomisch unsinnig, den vollen Betrag zu zahlen und anschließend das Bereicherungsrecht zu bemühen. Somit sei davon auszugehen, dass die Abzinsung jedenfalls dann nichts an der Einlösung ändere, wenn der Gläubiger die Zahlung entgegennahme.

6. Vorlage der Rechtssachen/Zuständigkeit des BFG

Die Rechtsmittel gegen die Bescheide vom 02.02.2012 zu ErfNr***2 und vom 24.04.2012 zu ErfNr***1 legte das FA jeweils dem UFS zur Entscheidung vor, ohne zuvor eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen. Diese Rechtssachen waren am 31. Dezember 2013 beim UFS anhängig und ist daher die Zuständigkeit auf das BFG übergegangen und sind diese als Beschwerden zu erledigen.

In der Rechtssache zu ErfNr***3 erließ das Finanzamt am 30.4.2014 eine abweisende Beschwerdevorentscheidung und wurde nach Einbringung eines Vorlageantrages durch die Bf, in dem im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen wurde, auch dieses Rechtsmittel dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

In der Beschwerdevorentscheidung bzw. in den Vorlageberichten hielt das Finanzamt den Argumenten der Bf. entgegen, dass im Erkenntnis VwGH 23.1.1989, 87/15/0141 ausgeführt worden sei, dass eine Forderungseinlösung nur dann keiner Gebühr gemäß § 33 TP 21 GebG unterliege, wenn der Forderungsübergang nicht die Folge einer vertraglichen Einigung sei, sondern ausschließlich kraft Gesetzes eintrete. Schon die rein formale Betrachtung der Vereinbarung vom ... [Erklärung zur Forderungseinlösung vom 11.12.2013 samt Kenntnisaufnahme des X vom 16.12.2013] lasse keinen Zweifel darüber aufkommen, dass eine Willenseinigung zwischen den Vertragspartnern über die Zahlung einer fremden Schuld und den Forderungsübergang zu Stande gekommen sei, die im Übrigen durchaus geeignet sei, über das Rechtsgeschäft als Beweis zu dienen.

Die Bf. verneine die Gebührenpflicht auch deswegen, weil lediglich eine Absichtserklärung vorläge. Dem sei entgegenzuhalten, dass in der Vereinbarung der Zeitpunkt der Zahlung festgehalten und vereinbart worden sei. Ferner begehre die Bf. die Einlösung der aushaftenden Darlehensforderungen. In den gegenständlichen Urkunden werde die Abtretung der Forderungen seitens des X an die Bf. beurkundet, sodass alle Voraussetzungen für die Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 21 GebG erfüllt würden.

7. Ermittlungen des BFG und Vorhalteverfahren

7.1. ergänzender Schriftsatz der Bf. vom 15.04.2016

Über Ersuchen des BFG ergänzte die Bf. mit Schriftsatz vom 15.4.2016, der jeweilige Einlösungsbetrag errechne sich grundsätzlich aus der Abzinsung der eingelösten

Forderungen (Annuitäten) auf Basis eines fixen Abzinsungsfaktors. Zur Finanzierung des Einlösungsbetrages seien von der Bf. mittels Krediten bzw. einer Anleihe Fremdmittel aufgenommen worden, deren Bedienung durch die jährlichen Geldflüsse aus den eingelösten Forderungen (Annuitäten der Darlehen) gedeckt sein müsse. Diesen Fremdmittelaufnahmen seien allein aus Gründen der kaufmännischen Sorgfaltspflicht Fixkonditionen zu unterlegen gewesen. Diese Fixkonditionen, die vor dem Hintergrund der jeweiligen Marktsituation/Zinsswapkurve ausverhandelt bzw. festgelegt worden seien, stellten gleichzeitig den jeweiligen Abzinsungsfaktor dar, sodass die Summe der Rückflüsse aus den eingelösten Darlehensforderungen exakt der Summe der aufgenommenen Fremdmittel entspreche. Die sich so ergebende Höhe der Fremdmittelaufnahme entspreche wiederum dem der Einlösung zugrunde gelegten Barwert. Im Endergebnis könne die Bf. somit gesichert mit den Rückflüssen aus den eingelösten Darlehensforderungen ihre Verpflichtungen aus den für die Bezahlung der Einlösungsbeträge aufgenommenen Fremdmittelaufnahmen bedecken.

Die offene Darlehensschuld werde durch die Einlösung nicht verändert und entspreche auch dem jeweils offenen Nominalwert der Darlehen. Der Inhalt des Rechtsverhältnisses werde durch die Einlösung in keiner wie immer gearteten Weise geändert, es änderten sich lediglich die Parteien auf Gläubigerseite als logische Rechtsfolge der Einlösung. Die Möglichkeit der vorzeitigen Rückzahlung der Forderung bleibe ebenfalls unverändert und stehe allen Darlehensschuldern weiterhin und unverändert zu.

Aus Gründen der Verwaltungsökonomie sowie zur Vermeidung einer Verunsicherung der Darlehensschuldner sei die Abwicklung über X beibehalten worden, welche diesbezüglich aber nur mehr als Zahlstelle fungiere. Daher sei eine Verständigung der Darlehensnehmer von der erfolgten Einlösung nicht erforderlich gewesen.

Der im **** verwendete Begriff "veräußern" sei als ein Überbegriff für eine Transaktion zu verstehen, wobei die tatsächliche Abwicklungsform nicht näher spezifiziert worden sei.

Mit dem Schriftsatz legte die Bf. noch folgende Beweismittel vor:

- **** zu den Beschlüssen vom 08.11.2010, 10.10.2011 und vom 08.07.2013,
- Aufstellungen über die Annuitäten Darlehen betreffend Einlösung 2010 und 2013
- an die BANK adressierte Garantieübernahmen des X vom 1.1.2.1010, vom 30.11.2011 und vom 16.12.2013,
- an die BANK adressierte Patronatserklärungen des X vom 1.12.2010 und vom 29.11.2011,

Die Garantieübernahmen des X haben auszugsweise folgenden Wortlaut:

"Es wurde uns zur Kenntnis gebracht, dass Sie mit der BF in Geschäftsverbindung stehen und im Zuge dessen das Konto Nr. ... [2013: und die Anleihe AT ...] geführt wird.

Zur Sicherstellung allfälliger Verbindlichkeiten auf diesem Konto [und dieser Anleihe] übernehmen wir Ihnen gegenüber hiermit die unwiderrufliche Garantie für die Erfüllung

aller Verpflichtungen der BF aus dieser Geschäftsverbindung bis zu einem Kapitalbetrag von höchstens ... (Maximalbetrag im Nominalverlauf des Kredits) zuzüglich hieraus anfallender Zinsen, Kosten und sonstiger Spesen und Gebühren bis längstens

Wir verpflichten uns, auf Ihre erste Aufforderung und Ihre schriftliche Erklärung, dass die BF ihren vertraglichen Verpflichtungen nicht ordnungsgemäß nachgekommen ist, ohne Prüfung des zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses und unter Verzicht auf jedwede Einwendungen binnen 8 Tagen an Sie Zahlungen entsprechend den Bestimmungen dieser Garantie zu leisten.

Die Haftung erlischt spätestens am ... Ansprüche aus dieser Garantie dürfen nicht an Dritte zediert werden, ausgenommen Wir nehmen zur Kenntnis, dass sie oder ihr allfälliger Konsortialpartner aufgrund unserer Garantieübernahme eine auf diesem Konto verbuchte Forderung oder teile derselben unter Ausschluss der Aufrechnung zur Deckung für Kommunalbriefe bzw. für fundierte Bankschuldverschreibungen bestellen."

Die Patronatserklärungen des X vom 1.12.2010 und vom 29.11.2011 an die BANK mit der Überschrift " Patronatserklärung - SWAP-Vertrag in Zusammenhang mit einer beabsichtigten Kreditaufnahme durch die BF" lauten wie Folgt:

"X als Alleingesellschafter der BF ist in Kenntnis darüber, dass die BF mit der BANK in Geschäftsverbindung steht und beabsichtigt, einen Kredit in Höhe eines Nominalbetrages von bis zu ... aufzunehmen. Das damit zusammenhängende Zinsänderungsrisiko soll durch einen SWAP-Vertrag mit Ihrem Institut abgesichert werden.

Für den Fall des tatsächlichen Abschlusses des oa. Kredites sowie des damit zusammenhängenden SWAP-Vertrages verpflichten wir uns, die BF bis zur vollständigen Rückzahlung dieses Kredites in einer Weise zu leiten und finanziell auszustatten, dass diese stets in der Lage ist, ihre Verpflichtungen Ihnen gegenüber in Zusammenhang mit dem oa. SWAP-Vertrag fristgerecht und ordnungsgemäß zu erfüllen."

Das zum Beweise vorgelegte Berechnungsblatt für die Abzinsung für 2010 weist einen Fixzins von 4,098600 % und einen Spread Euribor von 0,82900 % aus.

Den Beschwerden liegen zusammengefasst die folgenden Daten und Werte zugrunde:

	I	II	III
**** vom	20.10.2010	30.9.2011	Juni 2013
budgetiert	....	....	....
Beschluss Y	8.11.2010	10.10.2011	8.7.2013
Urkunde unterzeichnet am	21.12.2010	15.12.2011	11./16.12.2013
offene Darlehen (wie Anhang ./1)	....	....	....
Zinsen		....	....

Tilgungen		....	....
Barwert/Zahlung	....	....	....
Stichtag/Zahlung	27.12.2010	28.12.2011	23.12.2013
Patronatserklärung vom	1.12.2010	29.11.2011	
Garantieübernahme vom	1.12.2010	30.11.2011	16.12.2013
Höchstbetrag	....	....	....
Haftung bis	31.7.2071	31.1.2059	15.1.2060
Bescheid vom	24.4.2012	2.2.2012	14.2.2014
ErfNr.	***1	***2	***3
Bemessungsgrundlage...		....	....
0,8 % Gebühr	.....	.....	.....
Beschwerde vom	16.7.2012	2.3.2012	26.3.2014
RV-Zahl des BFG	5100934/2012	5100571/2012	5100961/2014

7.2. Vorhalt BFG 25.5.2016 samt Stellungnahme des Finanzamtes 18.7.2016

Mit Vorhalt vom 25. Mai 2016 brachte die zum damaligen Zeitpunkt zuständige Berichterstatteerin des BFG dem Finanzamt das Ergebnis des ergänzenden Vorhalteverfahrens des BFG zur Kenntnis und führte dazu Folgendes aus:

„Außerdem ist das BFG zu der Auffassung gelangt, dass den gegenständlichen Fall im wesentlichen zwei Fragen entscheiden:

- *hat eine Willenseinigung über die Übertragung der Forderung stattgefunden*
- *wurde die geschuldete Leistung erbracht*

*Die Bestimmung des § 1422 ABGB knüpft den Forderungsübergang an Tatbestände, die **keine Willenseinigung** zwischen altem und neuem Gläubiger über die Übertragung der Forderung enthalten. Durch die Einlösung der Forderung geht das Schuldverhältnis zwischen dem bisherigen Gläubiger und dem bisherigen Schuldner unverändert auf den zahlenden Dritten über. Die Einlösungserklärung iSd. § 1422 ABGB ist bloß eine einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung des Einlösenden; die Zahlung ist ein Realakt. Die Forderungseinlösung ist somit ein Sonderfall der Erfüllung. Eine Voraussetzung hierfür ist, dass der Dritte die Schuld des anderen bezahlt, d.h. seine **Leistung muss mit der geschuldeten vollkommen gleichartig sein.***

*Mit ebendiesen hier maßgeblichen Fragen hat sich der VwGH insbesondere in seinem einschlägigen **Erkenntnis vom 23. Jänner 1989, 87/15/0141**, beschäftigt:*

"Wenngleich auch der VwGH die von Tripes in der an anderer Stelle genannten Abhandlung vertretene Ansicht teilt, dass auch erst in der Zukunft fällig werdende Forderungen Gegenstand einer Forderungseinlösung gemäß § 1422 ABGB sein können, darf im vorliegenden Fall nicht außer acht gelassen werden, dass der die Grundlage des zu beurteilenden Rechtsvorganges bildende Sachverhalt derart beschaffen ist, dass mit dem bloßen Rechtsakt der Zahlung, der Annahme derselben durch die Bf. und der rechtzeitigen Abgabe der Einlösungserklärung nicht der Forderungsübergang kraft Gesetzes bewirkt hätte werden können. Der Forderungsübergang kraft Gesetzes setzt nämlich schon begriffsmäßig voraus, dass **eindeutig feststeht, welche Forderung durch die Zahlung eingelöst werden soll**. Andernfalls wird die gesetzmäßige Automatik des Forderungsüberganges durch die Zahlung nicht ausgelöst. Sind aber wie im vorliegenden Fall umfangreiche vertragliche Vereinbarungen über die einzulösende Forderung, aber auch über eine vom Gesetz abweichende Haftung des Gläubigers für die übergehende Forderung und hinsichtlich der Ausübung der beim Gläubiger verbleibenden Rechte erforderlich, zumal die Forderungseinlösung ohne Mitwirkung des Schuldners erfolgen sollte, so spricht dies für das Zustandekommen einer Willensübereinstimmung zwischen den Vertragspartnern auch über den Forderungsübergang."

Der VwGH nennt in diesem Erkenntnis einen Artikel von Tripes (Die Schuldeneinlösung gebührenrechtlich betrachtet, ÖStZ 1978, Nr. 21, S 249), worin dieser unter Einbeziehung der §§ 1412, 1413, 1423 und 1434 ABGB in seine Überlegungen zu dem Ergebnis kommt, dass die Einlösung (Zahlung) einer betagten, noch nicht fälligen Forderung durch den Drittzahler im Sinne des § 1422 ABGB möglich ist. Tripes bezieht sich darin im Wesentlichen auf Gschnitzer in Klang, welcher die Zahlung im Sinne des § 1422 ABGB der Erfüllung gemäß § 1412 ABGB gleichstellt und daraus schlussfolgert, dass **bezüglich der Einlösung einer betagten Forderung im Bereich des § 1422 ABGB Dispositionsfreiheit herrscht**. Vor Fälligkeit brauchen Leistungen grundsätzlich nicht angenommen werden, faktische vorzeitige Leistungen sind aber möglich, hängen jedoch vom Verhalten des Gläubigers ab. Die Einlösung bringt sodann die Schuld gegenüber dem Altgläubiger zum Erlöschen, in der Hand des Zahlers bleibt sie jedoch bestehen.

Arnold hat das VwGH-Erkenntnis wie folgt kommentiert (AnwBl. 6/1989, Seite 354): Im Hinblick auf das vorliegende VwGH-Erkenntnis wird es in Zukunft ratsam sein, bei vergleichbaren Regelungen ausdrücklich zum Ausdruck zu bringen, dass der gesetzlich festgelegte Forderungsübergang nicht Gegenstand der vorliegenden vertraglichen Regelung ist, sondern dass nur **außerhalb dieses Forderungsüberganges gelegene Punkte geregelt werden**. Da eine derartige Regelung vor dem Rechtsakt der Zahlung zulässig ist (und den durch den Rechtsakt der Zahlung bewirkten gesetzlichen Forderungsübergang nicht beeinträchtigt), ... Problematisch ist es jedoch, wenn die Haftung abweichend vom § 1423 ABGB geregelt, insbesondere wenn sie dem § 1397 ABGB angeglichen werden sollte. Der Schuldner sollte, wie aus dem Vertragstext ersichtlich, von der Einlösung nicht Kenntnis erlangen. Dies und der Umstand, dass bei einer künftig monatlich sukzessive fällig werdenden Forderung Gläubiger und Einlösender

Abzinsung auf einen Einmalbetrag vereinbarten, also die Besonderheit des Einzelfalles, war letztlich ausschlaggebend dafür, dass es zur Gebührenpflicht gekommen ist.

Dies bedeutet nach Ansicht des BFG für den gegenständlichen Sachverhalt:

Nach dem Inhalt der Vereinbarungen gehen die Darlehensforderungen des X unverändert auf die BF über. Aufgrund der zugrunde liegenden Schuldscheine und anhand der Tilgungspläne, welche zum Bestandteil der Vereinbarung gemacht wurden, steht überdies eindeutig fest, welche aushaftenden Darlehensforderungen durch die Zahlung eingelöst werden sollen (siehe insbesondere Pkt. 3.2. der Vereinbarungen). Lediglich die Erfüllung wurde vorgezogen. Grundsätzlich können nach Literatur und Judikatur auch erst in der Zukunft fällig werdende Forderungen Gegenstand einer Forderungseinlösung gemäß § 1422 ABGB sein. Faktische vorzeitige Leistungen sind möglich, hängen jedoch von der Zustimmung des Gläubigers ab. Die Einlösung bringt sodann die Schuld gegenüber dem Altgläubiger zum Erlöschen, in der Hand des Zahlers bleibt sie jedoch unverändert bestehen. Durch die Abzinsung der Forderungen werden nur außerhalb des Forderungsüberganges gelegene Punkte berührt und war eine diesbezügliche Einigung vor dem Rechtsakt der Zahlung nach Arnold zulässig (Siehe auch RV/0414-L/03 vom 26.4.2004). Insofern ist auch NN zuzustimmen, wenn er vertritt, dass es nicht schade, bei der Einlösungserklärung die Höhe der Zahlung klarzustellen.

Zu beachten ist dabei auch, dass das X zu 100 % Eigentümerin der BF ist. Es war daher offenbar bloß eine Budgetbereinigung bzw. Vorfinanzierung beabsichtigt. Vertragliche Regelungen über die bestehenden Forderungen, Haftungen oder Gläubiger- und Schuldnerrechte waren bei dieser Konstellation weder beabsichtigt noch notwendig. Solche enthalten auch nicht die nachgereichten Garantieübernahmen. Daher ist der gegenständliche Sachverhalt nicht mit dem des obigen VwGH-Erkenntnisses vergleichbar."

Dazu gab das Finanzamt am 18.07.2016 eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

"In den Berufungs/Beschwerdevorlagen hat das FAGVG ausgeführt, dass der VwGH in dem in den Berufungen/Beachwerden genannten Erk. vom 23.1.1989, 87/15/0141, dargelegt hat, dass eine Forderungseinlösung nur dann keiner Gebühr gemäß 5 33 TP 21 GebG unterliegt, wenn der Forderungsübergang nicht die Folge einer vertraglichen Einigung ist, sondern ausschließlich kraft Gesetzes eintritt. Schon die rein formale Betrachtung der Vereinbarungen v. 21.12.2010 und der Erklärung v. 11.12.2013 mit Kenntnisnahme des X v. 16.12.2013 lassen keinen Zweifel darüber aufkommen, dass eine Willenseinigung zwischen den Vertragspartnern über die Zahlung einer fremden Schuld und den Forderungsübergang zu Stande gekommen ist, die im Übrigen durchaus geeignet ist, über das Rechtsgeschäft als Beweis zu dienen. Der eingewendeten bloßen Absichtserklärung ist entgegenzuhalten, dass der Zeitpunkt der jeweiligen Zahlung festgehalten und vereinbart wurde und für den Fall der Zahlung die Einlösung der aushaftenden Darlehensforderungen begehrt wurde. In den Urkunden werden

die Abtretungen der Forderungen seitens des X an die BF beurkundet, sodass alle Voraussetzungen für die Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 21 GebG erfüllt werden. Auch bedingt zu Stande gekommene Rechtsgeschäfte können die Gebührenpflicht auslösen. Auf die Entscheidung des UFS 8.2.2011, RV/O367-L/08, darf in diesem Zusammenhang verwiesen werden. In dieser Entscheidung bejaht der UFS die Gebührenpflicht für einen in Form einer Absichtserklärung abgeschlossenen Mietvertrag. Der UFS verweist auf § 18 Abs. 5 GebG und hält fest, dass auch Punktationen gebührenpflichtig sind. Sind in einer als „Absichtserklärung“ bezeichneten Vereinbarung alle wesentlichen Vertragspunkte enthalten, so ist sie als Punktation anzusehen. Sind die Parteien über den Gegenstand und die Höhe des Entgeltes einig, ist der Vertrag zu Stande gekommen. Im gegenständlichen Fall wurde das „Anbot“ am 11.12.2013 unterfertigt und die „Kenntnisnahme“ durch das X am 16.12.2013. Entgelt und Gegenstand der Abtretung sind in der Urkunde ausdrücklich bezeichnet, sodass der wirtschaftliche Zweck der Vereinbarung dadurch erhellt wird. Das BFG zitiert die Kommentierung des VwGH-Erkenntnisses v. 23.1.1989, 87/15/0141, von Arnold worin enthalten ist, dass auch der Umstand der Vereinbarung eines abgezinsten Einmalbetrages für die Gebührenpflicht ausschlaggebend war.

Durch die Abzinsung der Forderungen werden jedoch nicht bloß außerhalb des Forderungsüberganges gelegene Punkte berührt sondern erscheint diese als Voraussetzung für die Zahlungshöhe in dem Forderungsübergangsprozess."

7.3. Vorhalt des BFG zur Vorbereitung der mündlichen Senatsverhandlung samt Stellungnahme FA /Zurücknahme der Anträge durch Bf.

Mit Vorhalt vom 28.11.2016 teilte die nunmehr zuständige Berichterstatterin sowohl der Bf. als auch dem Finanzamt zur Vorbereitung der mündlichen Senatsverhandlung mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstelle.

Dazu gab das Finanzamt am 28.11.2016 eine Stellungnahme ab in der ua. ausgeführt wurde, dass der Inhalt der gegenständlichen Vereinbarung zwar einen vertraglichen Titel für den Forderungsübergang bilde, ein (tatsächlicher) Forderungsübergang jedoch dadurch nicht erfolgt sei. Die jüngere, nach Ergehen der gegenständlichen Bescheide ergangene Rechtsprechung spreche wohl gegen die Annahme einer gebührenpflichtigen Beurkundung der Forderungsabtretung (vgl. zB VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221). Den rechtlichen Ausführungen des BFG sei nichts Weiteres hinzuzufügen.

Mit Schriftsatz vom 06.12.2016 nahm die Bf. die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurück.

II. Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 GebG unterliegen Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten einer Gebühr von 0,8 % vom Entgelt.

Wird eine Forderung von einer Person an die andere übertragen und von dieser angenommen, heißt dies nach § 1392 ABGB Abtretung (Zession), welche mit oder ohne Entgelt geschlossen werden kann.

Nach § 1397 ABGB haftet bei einer entgeltlichen Zession der Überträger dem Übernehmer sowohl für die Richtigkeit, als für die Einbringlichkeit der Forderung.

Die Zession ist ein kausales Verfügungsgeschäft. Eine Gebührenpflicht nach § 33 TP 21 Abs 1 GebG tritt nur ein, wenn sowohl ein Titelgeschäft (Verpflichtungsgeschäft) vorliegt, das auf die entgeltliche Übertragung von Forderungen oder anderen Rechten gerichtet ist, und die Übertragung durch das Verfügungsgeschäft erfolgt ist. Der Forderungsübergang auf Grund gesetzlicher Anordnung, wie etwa die Legalzession gemäß § 1358 ABGB oder die notwendige Zession gemäß § 1422 ABGB, ist nicht die Folge eines zweiseitigen Rechtsgeschäftes, sondern ist unmittelbar durch das Gesetz angeordnet (vgl. VwGH 05.11.2009, 2008/16/0071, mwN).

Gemäß § 1413 ABGB kann gegen seinen Willen weder der Gläubiger gezwungen werden, etwas anderes anzunehmen, als er zu fordern hat, noch der Schuldner etwas anderes zu leisten, als er zu leisten verbunden ist. Dieses gilt auch von der Zeit, dem Orte und der Art, die Verbindlichkeit zu erfüllen.

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

Nach § 1423 ABGB kann ohne Einwilligung des Schuldners dem Gläubiger von einem Dritten in der Regel die Zahlung nicht aufgedrängt werden.

Für die Vollzession ist charakteristisch, dass Titel (Willenseinigung) und Modus zeitlich zusammenfallen und die Rechtszuständigkeit bereits im Zeitpunkt der Zessionsvereinbarung übergeht (OGH 29.04.2013, 8 Ob 33/13f).

Bei der Einlösung geht die Forderung - anders als bei der vertraglichen Zession - nicht schon mit der - für die Forderungseinlösung an sich gar nicht erforderlichen - Willenseinigung zwischen Einlösendem und bisherigem Gläubiger, sondern erst mit der Zahlung des Einlösungspreises auf den Einlösenden über (vgl. OGH 02.07.1993, 1 Ob 536/93).

Der Umstand, dass die Einlösung einer Forderung nicht als einseitiges Rechtsgeschäft, sondern in Vertragsform abgewickelt wurde, macht diese deshalb noch nicht zur vertraglichen (Vollzession) Zession, sondern lässt deren Wesen als Einlösung unberührt (vgl. OGH 02.07.1993, 1 Ob 536/93; OGH 27.03.2007 1 Ob 269/06z).

Der Einlösende übernimmt die Forderung so, wie sie dem Altgläubiger zustand, das heißt mit allen Vorzügen; durch die Einlösung erfährt die Forderung inhaltlich keine Änderung (OGH 09.11.2006, 6 Ob 109/05f unter Hinweis auf SZ 61/81 ua; Reischauer in Rummel³, ABGB § 1422 Rz 8).

§ 1422 ABGB hat den Zweck, (durch das Abtretungsverlangen) einen automatischen Rechtsübergang herbeizuführen und dadurch zu vermeiden, dass der Zahlungsempfänger durch Zustimmungsverweigerung den Rechtsübergang verzögern kann. Der Schutz des § 1422 ABGB soll also gerade dann einsetzen, wenn es im Rahmen der Einlösung zu keiner Abtretungsvereinbarung kommt (vgl. OGH 17.12.1991, 4 Ob 568/91).

Die rechtsgeschäftliche Abtretung (Verfügung) erfolgt grundsätzlich mit Willensübereinstimmung zwischen Alt- und Neugläubiger. Grundgeschäft (zB Forderungskauf) und Erfüllung (Übertragung der Forderung) fallen grundsätzlich (zeitlich) zusammen (vgl. dazu Schwimann, Taschenkommentar zum ABGB, Rz 3 zu § 1392 unter Hinweis auf OGH 4 Ob 208/08d und OGH 6 Ob 115/05k).

Wenn auch üblicherweise das Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft bei der Abtretung zusammenfallen, gibt es dennoch Konstellationen, in denen es bloß um die Verpflichtung bzw. bloß um die Verfügung geht (vgl. VwGH 29.3.1993, 91/15/0049 sowie VwGH 17.2.1994, 92/16/0102 jeweils zur Abtretung von Anteilen einer GmbH).

Das Verpflichtungsgeschäft ist auf eine künftige Leistung gerichtet, während Verfügungsgeschäfte unmittelbar auf ein bestehendes Recht einwirken, indem sie es übertragen, aufheben oder beschränken (vgl. Twardosz, GebG-ON Rz 3 zu § 33 TP 21 GebG unter Hinweis auf Koziol – Welser/Kletečka I14 Rz 382 – 385).

§ 15 Abs. 1 GebG sieht vor, dass Rechtsgeschäfte grundsätzlich nur dann gebührenpflichtig sind, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird.

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

Nach § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabeananspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Nach § 4 Abs. 3 BAO bleiben in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabeananspruches (der Steuerschuld) unberührt.

Die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 1 und 2 GebG regelt die Entstehung der Gebührenschuld bei zweiseitig verbindlichen sowie einseitig verbindlichen Rechtsgeschäften. Diese Differenzierung knüpft an die schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfte, nicht aber an die Verfügungsgeschäfte an (Frotz - Hügel - Popp, Kommentar zum GebG, § 33 TP 21 B I 1a). Da § 16 Abs. 1 GebG nicht die Entstehung der Gebührenschuld bei Verfügungsgeschäften regelt, richtet sich die Entstehung der Gebührenschuld bei Verfügungsgeschäften nach der generellen Norm des § 4 Abs. 1 BAO (VwGH 24.3.1994, 92/16/0130).

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 § 17 Abs. 4 GebG ist es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

Gemäß § 18 Abs. 5 GebG sind auch Punktationen im Sinne des § 885 ABGB nach ihrem Inhalte wie Urkunden über Rechtsgeschäfte gebührenpflichtig; dasselbe gilt von Entwürfen oder Aufsätzen von zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn sie von beiden vertragschließenden Teilen unterzeichnet sind oder wenn sie bloß von einem Teil unterzeichnet sind und sich in Händen des anderen Teiles befinden.

Urkunden, die noch vor dem Zustandekommen des Rechtsgeschäftes errichtet werden, können die Gebührenpflicht nicht auslösen (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren – Kommentar, Rz 51 zu § 15 GebG mit zahlreichen Judikaturhinweisen; ebenso Rz 423 der GebR).

Parteienvereinbarungen können auch dann Gegenstand einer Gebühr sein, wenn der vereinbarte Erfolg auch ohne Vorliegen der Vereinbarung kraft Gesetz einträte (vgl. ua. VwGH 16.10.1989, 88/15/0086), sofern darüber eine rechtserzeugende oder rechtsbezeugende Urkunde errichtet wurde (vgl. VwGH 11.3.2010, 2009/16/0029, mwN).

Für die Gebührenpflicht genügt das Vorliegen einer bloß rechtsbezeugenden Urkunde, sofern eine Vertragspartei dadurch in der Lage ist, den Beweis des ihr zustehenden Anspruches zu führen (vgl. ua. VwGH 17.2.2000, 99/16/0027 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rechts und Stempelgebühren, Rz 49 zu § 15). Dazu muss die Urkunde 1. unterzeichnet sein und 2. alle wesentlichen Merkmale des Rechtsgeschäftes enthalten, wobei gemäß § 17 Abs. 2 GebG auch ein Verweis auf andere Schriftstücke, die Angaben über das Rechtsgeschäft enthalten, genügt (vgl. VwGH 28.2.2007, 2004/16/0029 sowie die weitere bei Fellner, Kommentar zum Gebührengesetz 1957, Tz 47 f zu § 15 genannte Rechtsprechung).

Zu den oben zitierten rechtlichen Erwägungen im Vorhalt des BFG vom 25.5.2016 – der sich auch die nunmehr zuständige Berichterstatterin anschließt – wird ergänzend noch Folgendes angemerkt:

Nach dem maßgeblichen Urkundeninhalt (wozu auch Schriftstücke zählen, auf die in der Urkunde Bezug genommen wird, wie hier die Beschlüsse der Y bzw. die ****) fehlt in allen 3 Fällen eine Beurkundung des Verfügungsaktes.

Der Hinweis im ****, wonach die Y ermächtigt wurde „Forderungen aus Darlehen zu veräußern“ sowie die Abhängigkeit des Einlösungsbetrages vom Zinsniveau zum

Zeitpunkt des Abschlusses des zur Finanzierung des Einlösungsbetrages erforderlichen Kredit- und Zinssicherungsgeschäften (und damit nach der Bonität der Bf./des X und nicht nach den Verhältnissen der eigentlichen Darlehensschuldner) spricht zwar dafür, dass eine - rechtsgeschäftliche - Einigung zwischen dem X und der Bf. über die Abwicklung der gesamten Transaktion stattgefunden hat. Aber selbst wenn man davon ausginge, dass durch die gegenständlichen Vereinbarungen ein vertraglicher Titel für einen Forderungsübergang vom X auf die Bf. geschaffen wurde, so ist der Urkundeninhalt insofern eindeutig, als durch die gegenständlichen Vereinbarungen gerade (noch) kein Forderungsübergang erfolgen sollte. Es ist jeweils davon die Rede, dass die Bf. "beabsichtigt", bestimmte Forderungen durch Zahlung einzulösen und dass das X "beabsichtigt" eine Zahlung durch die Bf. anzunehmen. In allen 3 Fällen sollte die Zahlung durch die Bf. erst nach der Unterzeichnung der jeweiligen Urkunde erfolgen (am 27.12.2010; am 28.12.2011 bzw. am 23.12.2013). X traf keine auf einen Forderungsübergang gerichtete Verfügung zu Gunsten der Bf., sondern sollte der Forderungsübergang ausdrücklich jeweils erst mit der vollständigen Bezahlung - ex lege - erfolgen.

Zum Argument des Finanzamtes, dass auch bedingt zu Stande gekommene Rechtsgeschäfte gebührenpflichtig seien, ist zu bemerken, dass das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis UFS 8.2.2011, RV/0367-L/08 zur Bestandvertragsgebühr nach § 33 TP 5 GebG ergangen ist. Anders als bei der Zession kommt es beim Bestandvertrag nur auf den rechtsgültigen Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes an und ist das Entstehen der Gebührenschuld nicht davon abhängig, dass auch ein rechtswirksamer Verfügungsakt gesetzt und beurkundet wird.

Der Forderungsübergang ist in allen 3 Fällen jedenfalls erst nach Errichtung der gegenständlichen Urkunden erfolgt, und schaffen die Urkunden keinen Beweis darüber, dass die Bf. die Forderungen aus den Darlehen durch einen rechtsgeschäftlichen Vorgang erworben hat.

Den Beschwerden war daher Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

III. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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 folgte in rechtlicher Hinsicht der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221 mit weiteren Nachweisen).

Wien, am 12. Dezember 2016