

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache ****BF****, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 9. Oktober 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 4. September 2023 betreffend

- Gebühren (Stichtag: 12.10.2020) (ERFNR *******) sowie
- Gebührenerhöhung (Jahr: 2023) (ERFNR *******)

zu Recht:

I. Der Beschwerde wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO ersatzlos aufgehoben.

II. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 4.9.2023 setzte die belangte Behörde die Zessionsgebühr betreffend den „Kaufvertrag Windpark ****X**** vom 12. Oktober 2020 mit ****P-GmbH**** u.a.“ mit EUR 26.427,79 fest. Als Bemessungsgrundlage unterwarf sie dabei den Wert des Entgelts iHv EUR 3.303.473,44 nach § 33 TP 21 Abs 1 GebG der Gebühr von 0,8%. Begründend verwies sie auf das Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung.

Mit Bescheid vom selben Tag setzte sie zudem eine Gebührenerhöhung iHv EUR 13.213,90 (50% der oben festgesetzten Rechtsgeschäftsgebühr) fest. Begründend wurde im Wesentlichen auf die nicht rechtzeitige Gebührenanzeige bzw. Gebührenentrichtung verwiesen.

In der mit 15.6.2023 datierten Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin findet sich ausgeführt, dass nunmehr ein Kaufvertrag vom 12.10.2020 zwischen

- ****P-GmbH****,
- ****P1-GmbH & Co KG**** („****P1****“) und
- ****P2-GmbH & Co KG**** („****P2****“)

allesamt als Verkäuferinnen und

- der Beschwerdeführerin (****BF****)

als Käuferin erstmalig vorgelegt worden sei. Es handle sich dabei nach Auffassung der belangten Behörde um eine gebührenpflichtige Zession.

Im Kaufvertrag würden die einzelnen Verträge, welche Gegenstand der Übertragung sind, in einer Anlage konkret angeführt. Dies mit der genauen Bezeichnung der Vertragspartner, sowie der Liegenschaften auf denen die Dienstbarkeiten eingeräumt sind. Es sei also von den Parteien gewollt gewesen, die Übertragung dieser Rechtsverhältnisse noch einmal ausdrücklich festzuhalten, dies trotz des bereits erfolgten Übergangs aufgrund der Ausübung der Call-Option, mit welcher die Übertragung bereits erfolgt sei. Es sei daher von einer derartigen Konkretisierung im Kaufvertrag vom 12.10.2020 auszugehen, dass es zu einer über den Anwendungsbereich des § 38 UGB hinausgehenden Zession im Rahmen der Unternehmensübertragung gekommen sei.

Weiter findet sich in der Niederschrift ausgeführt, dass in Bezug auf die Übertragung der Rechtsverhältnisse der ****P-GmbH**** an die Beschwerdeführerin keinesfalls § 38 UGB zur Anwendung kommen könne, weil die Gesellschaft nach wie vor ihren Betrieb fortführe und es hier nicht zu einer Unternehmensübertragung gekommen sei. Die beiden anderen Gesellschaften, ****P1**** und ****P2**** seien am 2.3.2022 im Firmenbuch gelöscht worden.

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage wurden von Seiten der belangten Behörde vom Kaufpreis laut Kaufvertrag die Teilwerte für Beweglichkeiten (entsprechend den Buchwerten laut Bilanzen) in Abzug gebracht und auf den sich ergebenden Betrag die Umsatzsteuer aufgeschlagen.

Mit Beschwerde vom 9.10.2023 wurden die beiden Festsetzungen angefochten und dabei im Wesentlichen vorgebracht, dass es sich im gegenständlichen Fall nicht um eine Zession, sondern um einen Unternehmenskaufvertrag handle. Weder der Unternehmenskaufvertrag an sich noch der gesetzliche angeordnete Übergang gemäß § 38 UGB stellten ein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft dar. Um dennoch ein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft auszulösen, bräuchte es zusätzlich eine rechtserzeugende oder rechtsbezeugende Urkunde iSd § 15 GebG. Beim Kaufvertrag vom 20.10.2020 handle es sich nicht um eine solche Urkunde, weil sie – insbesondere aufgrund der Anzahl der Vertragspartner – lediglich zur Präzisierung der übertragenen Vermögensgegenstände diene. Eine solche klarstellende Formulierung sei bereits vom Verwaltungsgerichtshof behandelt worden (VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221).

Zumal es sich bei der verwiesenen Judikatur um einen gleichgelagerten Sachverhalt handle, sei diese auch hier anzuwenden. Demnach stelle eine bloß klarstellende Formulierung „*keine vom Unternehmensübergang im Sinne des § 38 UGB unabhängige Zession dar.*“ Darüber hinaus würde eine etwaige Gebührenpflicht auch mangels Entgeltlichkeit ins Leere gehen.

Ebenso sei die Gebührenerhöhung rechtswidrig, da aufgrund der vertretbaren Rechtsansicht, dass weder ein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft noch Entgeltlichkeit gegeben sei, kein Verschulden an der verspäteten Gebührenabfuhr vorliege.

In der Beschwerde wurde die Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt und von Seiten der belangten Behörde erfolgte die entsprechend rechtzeitige Vorlage ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung.

Am 21.5.2025 wurde vor dem Bundesfinanzgericht ein Erörterungstermin abgehalten, bei dem die Sach- und Rechtslage mit den Parteien umfassend erörtert wurde.

Mit Schreiben vom 12.9.2025 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Sachverhalt

Zugrunde liegend wurde ein schriftlicher Kaufvertrag, datiert mit 12.10.2020, zwischen

- ****P-GmbH****,
- ****P1-GmbH & Co KG**** („****P1****“) und
- ****P2-GmbH & Co KG**** („****P2****“)

allesamt als Verkäuferinnen und

- der Beschwerdeführerin (****BF****)

als Käuferin abgeschlossen.

Laut Präambel ist ein Repowering (Kraftwerkserneuerung) geplant, wobei das Repowering-Projekt über die Käuferin (die Beschwerdeführerin) abgewickelt werden soll:

*„Die Verkäuferinnen sind Eigentümer und Betreiber von mehreren Windenergieanlagen im Gemeindegebiet von ****X**** (der "Windpark ****X****"). Die Gesellschafter der Verkäuferinnen planen ein Repowering des Gesamtprojektes Windpark ****X**** (das "Repowering-Projekt").“*

„Es wurde dabei unter anderem die Gründung einer neuen Gesellschaft zur einheitlichen und effizienten Durchführung des Repowering-Projektes, vereinbart. Dieser Schritt wurde durch die Gründung der Käuferin vollzogen.“

Nach der Präambel hat die Käuferin (Beschwerdeführerin) *„zu diesem Zweck am oder um den heutigen Tag die Call-Option Repowering-Gesellschaft ausgeübt. Obwohl zur Wirksamkeit der Übertragung der optionsgegenständlichen Vermögenswerte, dh aller für den Betrieb der Windkraftanlagen am Standort **X** notwendigen Vermögensgegenstände, gemäß Punkt 3.2 der Call Option Repowering-Gesellschaft nur noch die Bezahlung des Kaufpreises notwendig wäre, beabsichtigen die Vertragsparteien nun gemäß Punkt 2.12.4 der Kooperationsvereinbarung durch diesen Kaufvertrag die Details der Übertragung der zu übernehmenden Vermögensgegenstände von **P1** und **P2** näher zu spezifizieren.“*

Punkt 2. Kaufgegenstand lautet wörtlich:

*„2.1. Die Verkäuferinnen verkaufen und übertragen hiermit an die dies annehmende Käuferin alle mit der Errichtung und dem Betrieb des Windparks **X** im Zusammenhang stehenden Rechte, Rechtsverhältnisse, Wirtschaftsgüter, materiellen und immateriellen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, insbesondere die in Anlage 1 aufgeführten Vermögensgegenstände (die "Vermögensgegenstände"), und treten der dies annehmenden Käuferin sämtliche den Vermögensgegenständen zugeordneten schuldrechtlichen und dinglichen Rechte ab.*

2.2. Ausdrücklich nicht mitverkauft bzw. übernommen werden Kassen- und Bankbestände.

2.3. Es gilt § 38 UGB, sodass die Käuferin zum Übergabestichtag die unternehmensbezogenen, nicht höchstpersönlichen Rechtsverhältnisse der Verkäuferinnen den bis dahin entstandenen Rechten und Verbindlichkeiten (mit Ausnahme der oben in Punkt 2.2 genannten) übernimmt. Die für unternehmensbezogene Verbindlichkeiten der Verkäuferinnen bestellten Sicherheiten bleiben für diese Verbindlichkeiten aufrecht. Die Käuferin ist verpflichtet, sich nach Kräften zu bemühen, die Verkäuferinnen so weit als möglich haftungsfrei hinsichtlich der Vermögensgegenstände zu stellen, beispielsweise durch Austausch bestehender von den Verkäuferinnen beigestellter Sicherheiten gegenüber Dritten (insbesondere im Zusammenhang mit dem UVP Genehmigungsbescheid bei der Behörde hinterlegter Garantien).

*2.4. Die in Anlage 1 aufgeführten Vermögensgegenstände dienen dazu das Unternehmensvermögen möglichst präzise zu definieren. Sollten Rechte, Wirtschaftsgüter, materielle oder immaterielle Vermögenswerte bestehen oder nachträglich hervorkommen, die zum von den Verkäuferinnen betriebenen Windpark **X** gehören, jedoch in der Anlage 1 nicht angeführt sind, so sind diese Rechte, Wirtschaftsgüter materielle oder immaterielle Vermögenswerte dennoch Bestandteil des Windparks **X** und somit des Kaufgegenstands und dieses Kaufvertrages bzw der Vermögensgegenstände. Soweit solche nachträglich hervorgekommenen Rechte entgegen dem Parteiwillen nicht bereits automatisch übergegangen*

sind, werden diese von den Verkäuferinnen unverzüglich nach ihrem Hervorkommen an die Käuferin übertragen und allfällige noch notwendige Übertragungsakte werden unverzüglich gesetzt.

2.5. Die Vertragsparteien werden gemeinsam eine Mitteilung im Sinne des § 38 Abs 2 UGB hinsichtlich der übernommenen Vertragsverhältnisse an alle bekannten Geschäftspartner versenden und diese auf ihr gesetzliches Widerspruchsrecht zum Übergang des Vertragsverhältnisses hinweisen. Auch solange die Widerspruchsfrist der Vertragspartner noch nicht abgelaufen ist, werden sich die Parteien im Innenverhältnis bereits so behandeln, als ob kein Widerspruch einlangen wird.

2.6. Die Käuferin hat die Vermögensgegenstände besichtigt und ihr ist der Zustand der Vermögensgegenstände bekannt. Der Verkauf der Vermögensgegenstände erfolgt wie sie liegen und stehen.“

Nach Punkt 3. beträgt der Kaufpreis insgesamt EUR *** zuzüglich Umsatzsteuer, wovon **P1** EUR *** und **P2** EUR *** erhält.

Nach Punkt 4.1. soll die Besitzübergabe der Vermögensgegenstände sowie die Übertragung der diesbezüglichen Rechtsverhältnisse an die Käuferin zum 1.1.2021 ("Übergabestichtag") erfolgen. Das Eigentum an den Vermögensgegenständen soll zu diesem Zeitpunkt automatisch übergehen. Nach Punkt 4.5. verpflichten sich die Verkäuferinnen, binnen sieben Tagen ab dem Übergabestichtag gegenüber der Genehmigungsbehörde die Veräußerung (sog. Betreiberwechsel) per eingeschriebenen Brief anzuzeigen und die Verständigung der Käuferin nachzuweisen.

Der Kaufvertrag wurde am 12.10.2020 von den jeweiligen Vertretern sämtlicher Parteien unterfertigt.

In der dem Vertrag angeschlossenen Anlage ./1 finden sich die jeweiligen „Vermögensgegenstände und Rechte“ der drei Verkäuferinnen aufgelistet. Über sechs Seiten werden konkrete Grundnutzungs- und Dienstbarkeitsverträge, Verträge über Leistungsrechte, Genehmigungsbescheide, Vereinbarungen, **X**-Verträge (Verträge über die Abnahme und Vergütung von Ökostrom mit der **X**), Betriebsführungsübereinkommen und Nutzungs- und Betriebsführungsverträge aufgelistet.

Während die beiden Gesellschaften **P1** und **P2** in der Folge liquidiert wurden, führt die Gesellschaft **P-GmbH** nach wie vor einen (verbleibenden) Geschäftsbetrieb und verfügt über entsprechendes Betriebsvermögen.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen gründen sich auf den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Urkunden (insbesondere auf den vorliegenden Kaufvertrag vom 12.10.2020) und auf vorgenommene Einsichten in das offene Firmenbuch.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdestattgabe)

3.1.1 Grundlagen

Gemäß § 33 TP 21 Abs 1 des Gebührengesetzes 1957 (GebG) unterliegen Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten nach dem Wert des Entgelts einer Gebühr von 0,8%.

Für die Definition der Zession ist auf §§ 1392 ff des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuchs (ABGB) zurückzugreifen, wonach eine solche dann vorliegt, wenn eine Forderung von einer Person an eine andere übertragen wird und von dieser angenommen wird. Es kommt bei einer Zession somit zu einem Gläubigerwechsel, während der Inhalt der Forderung und der Schuldner der Forderung unverändert bleiben. Nach § 1393 ABGB sind alle veräußerlichen Rechte (sofern sie nicht dem Verkehr entzogen sind) ein Gegenstand der Abtretung.

Für die Festsetzung der Gebühren ist gemäß § 17 Abs 1 GebG 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. Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird nach § 17 Abs 2 GebG der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Laut § 38 des Unternehmensgesetzbuches (UGB) übernimmt, wer ein unter Lebenden erworbenes Unternehmen fortführt, sofern nichts anderes vereinbart ist, zum Zeitpunkt des Unternehmensübergangs die unternehmensbezogenen, nicht höchstpersönlichen Rechtsverhältnisse des Veräußerers mit den bis dahin entstandenen Rechten und Verbindlichkeiten. Es wird damit eine Art gebündelte Einzelrechtsnachfolge vorgesehen, bei der unter anderem auch die Forderungen und Rechte eines Unternehmens auf den Rechtsnachfolger übergehen.

Als spezifische Form der Legalzession unterliegen Forderungsübertragungen im Rahmen eines Unternehmensübergangs gemäß § 38 UGB nicht der Zessionsgebühr (vgl *Pinetz/Zeiler in Bergmann/Pinetz* (Hrsg), *GebG*² (2020) § 33 GebG Rz 34). Der Tatbestand des § 33 TP 21 GebG wird also nicht erfüllt, wenn in einer Schrift lediglich ein „*ex lege*“ eingetretener Unternehmensübergang nach § 38 UGB beurkundet wird (vgl auch *Wukovits in Fellner*, *Gebühren und Verkehrsteuern* Band 1 (2025) § 33 GebG Rz 22).

3.1.2 Zur grundsätzlichen Anwendbarkeit von § 38 UGB im vorliegenden Fall

Im vorliegenden Beschwerdefall sei nach Auffassung der belangten Behörde § 38 UGB – zumindest auf das Verhältnis zwischen ****P-GmbH**** und der Beschwerdeführerin – bereits generell nicht anwendbar. Es könne insbesondere aus dem Grund, dass die erstgenannte Gesellschaft ihren Geschäftsbetrieb (nach erfolgter Durchführung des Kaufvertrags) noch weiter fortführte, bereits grundsätzlich kein Unternehmenskauf iSd § 38 UGB vorliegen, womit die daher vorliegende beurkundete Übertragung einzelner Rechtsverhältnisse der Rechtsgeschäftsgebühr unterliege.

Das Bundesfinanzgericht vermag dieser Auffassung nicht zu folgen. Es schließt sich vielmehr der Argumentation der Beschwerdeführerin an, wenn diese ausführt, dass sich für die Rechtsansicht, dass für die Anwendbarkeit des § 38 UGB die Nichtfortführung des Betriebes beim Veräußerer maßgeblich sei, im Gesetz keine Grundlage finde.

§ 38 UGB ist nach herrschender Auffassung durchaus auch bei der Veräußerung eines Teilbetriebs oder Unternehmensteils anwendbar, was implizit die Möglichkeit voraussetzt, dass beim Veräußerer ein verbleibender Teil eines Betriebs fortgeführt wird. Es finden sich in einzelnen Kommentarstellen zu § 38 UGB dazu folgende Aussagen:

Nach *Dehn* (in *U. Torggler*, UGB³ (2019) § 38 Rz 15) muss für die Anwendbarkeit von § 38 UGB das Unternehmen nicht in seiner Gesamtheit übertragen werden. Vielmehr greift § 38 UGB auch dann, wenn das Unternehmen aus mehreren selbständigen Betrieben Unternehmensteilen oder Teilbetrieben besteht und einzelne davon einem oder mehreren Nachfolgern übertragen werden sollen. Auch die Übertragung einer Zweigniederlassung unterliegt § 38 UGB.

Auch *Karollus* (in *Artmann* (Hrsg), Unternehmensgesetzbuch: Kommentar - Band 1³ (2019) zu § 38 UGB Rz 15) bekräftigt, dass die Übertragung von Unternehmensteilen von § 38 UGB erfasst sein kann. *„Insoweit sollte bereits eine Eigenschaft als relativ selbständiger Betrieb oder Teilbetrieb iSd Steuerrechts genügen (s auch § 189 und § 3 Z 15 FBG, die ebenfalls auf den Betrieb oder Teilbetrieb abstellen).“*

Schließlich qualifizieren sich auch nach *W. Brugger* (in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB I⁴ § 38 Rz 64 f) „Unternehmensteile und zweifellos Zweigniederlassungen“ als Unternehmen im Sinne von § 38 UGB. Im Sinne des Verkehrsschutzes tritt *W. Brugger* für einen breiten Anwendungsbereich des § 38 UGB ein. *„Auch der Telos des § 38 UGB (Erleichterung des Übergangs und der unternehmerischen Kontinuität) und die standardmäßigen Erwartungen aller Beteiligten und deren Interessen sprechen idR dafür: Bereits der äußere Anschein der Übertragung eines unternehmensähnlichen Gebildes (Teilbetrieb oder auch ein Betriebsteil) soll mE im Zweifel gem § 38 (zugunsten des Erwerbers) zum Übergang der Rechtsverhältnisse und (zugunsten der Gläubiger) zur Erwerberhaftung führen.“*

Darüber hinaus findet sich auch in der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts bereits bestätigt, dass auch die Übertragung eines Teilbetriebs („*selbständige, überlebensfähige Unternehmensteile / selbständige Betriebe*“) als Unternehmenskauf im Sinne des § 38 UGB qualifizieren werden kann (vgl etwa BFG 19.1.2018, RV/7100390/2012, mit Verweis auf OGH 4 Ob 80/09g).

Der beschwerdegegenständliche Kaufgegenstand umfasst grundsätzlich „*alle mit der Errichtung und dem Betrieb des Windparks **X** im Zusammenhang stehenden Rechte, Rechtsverhältnisse, Wirtschaftsgüter, materiellen und immateriellen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten*“. Letztlich wird daher der gesamte „*Windpark **X***“ übertragen, der nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht (zumindest) als Teilbetrieb angesehen werden kann (siehe dazu die Teilbetriebsdefinition des BFH als „*ein mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter, organisatorisch geschlossener Teil des Gesamtbetriebs, der für sich allein lebensfähig ist*“; vgl etwa BFH 7.4.2010 - I R 96/08, BStBl II 2011, 467). Vermöge seiner Geschlossenheit ist es einem Teilbetrieb – so wie auch im vorliegenden Fall – möglich, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiters fortzusetzen.

Der Umstand, dass im vorliegenden Beschwerdefall somit nicht der gesamte Betrieb der ****P-GmbH**** veräußert wurde, bzw die Gesellschaft ihren (verbleibenden) Geschäftsbetrieb noch weiter fortführte, schließt die Anwendung des § 38 UGB und damit das Vorliegen eines tatbestandsmäßigen Unternehmenskaufs nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht somit nicht aus. Vielmehr ergibt sich, dass gegenständlich ein Teilbetrieb im Rahmen eines Unternehmenskaufs nach § 38 UGB übertragen wurde und der damit ex-lege eingetretene Unternehmensübergang beurkundet wurde.

3.1.3 Zur Anführung der Vertragsverhältnisse in der Anlage

In einer alternativen Argumentationsschiene stößt sich die belangte Behörde daran, dass im Kaufvertrag bzw in der dazugehörigen Anlage die einzelnen Verträge konkret angeführt werden; dies jeweils mit der genauen Bezeichnung der Vertragspartner, sowie der Liegenschaften, auf denen die Dienstbarkeiten eingeräumt sind. Es sei daher aufgrund der vorgenommenen Konkretisierung zu einer über den Anwendungsbereich des § 38 UGB hinausgehenden (und damit der Rechtsgeschäftsgebühr unterliegenden) Zession gekommen.

Das Bundesfinanzgericht tritt dieser Argumentation zunächst mit einem Verweis auf den Wortlaut des gegenständlichen Kaufvertrags entgegen: Unter Punkt 2.1. findet sich ausgeführt, dass „*alle mit der Errichtung und dem Betrieb des Windparks **X** im Zusammenhang stehenden Rechte, Rechtsverhältnisse, Wirtschaftsgüter, materiellen und immateriellen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten*“ verkauft und übertragen werden. Lediglich klarstellend wird weiter ausgeführt, dass es sich dabei „*insbesondere [um] die in Anlage 1 aufgeführten Vermögensgegenstände*“ handelt. Nach Punkt 2.4. dienen die in der Anlage

aufgeführten Vermögensgegenstände dazu, das Unternehmensvermögen möglichst präzise zu definieren.

Besondere diesbezügliche Bedeutung misst das Bundesfinanzgericht folgendem weiteren Vertragspassus bei: *„Sollten Rechte, Wirtschaftsgüter, materielle oder immaterielle Vermögenswerte bestehen oder nachträglich hervorkommen, die zum von den Verkäuferinnen betriebenen Windpark ****X**** gehören, jedoch in der Anlage 1 nicht angeführt sind, so sind diese Rechte, Wirtschaftsgüter materielle oder immaterielle Vermögenswerte dennoch Bestandteil des Windparks ****X**** und somit des Kaufgegenstands und dieses Kaufvertrages bzw der Vermögensgegenstände. Soweit solche nachträglich hervorgekommenen Rechte entgegen dem Parteiwillen nicht bereits automatisch übergangen sind, werden diese von den Verkäuferinnen unverzüglich nach ihrem Hervorkommen an die Käuferin übertragen und allfällige noch notwendige Übertragungsakte werden unverzüglich gesetzt.“*

Ausdrücklich findet sich schließlich unter Punkt 2.3. im Kaufvertrag auch angeführt, dass § 38 UGB gilt, sodass die Beschwerdeführerin als Käuferin *„die unternehmensbezogenen, nicht höchstpersönlichen Rechtsverhältnisse der Verkäuferinnen mit den bis dahin entstandenen Rechten und Verbindlichkeiten (mit Ausnahme der oben in Punkt 2.2 genannten [somit mit Ausnahme der Kassen- und Bankbestände]) übernimmt.“* Nach Punkt 2.5. werden die Vertragsparteien *„gemeinsam eine Mitteilung im Sinne des § 38 Abs 2 UGB hinsichtlich der übernommenen Vertragsverhältnisse an alle bekannten Geschäftspartner versenden und diese auf ihr gesetzliches Widerspruchsrecht zum Übergang des Vertragsverhältnisses hinweisen.“*

Es ergibt sich aus den wiedergegebenen Vertragsformulierungen für das Bundesfinanzgericht klar, dass nach dem maßgebenden Urkundeninhalt der Gegenstand des Kaufvertrags explizit die Übertragung der Gesamtsache (des Teilbetriebs) *„Windpark ****X****“* betrifft. Weder lässt sich demgegenüber aus dem Inhalt der Urkunde abzuleiten, dass eine bloße separate rechtsgeschäftliche Übertragung von bestimmten aufgezählten Rechtsverhältnissen vorgesehen, noch dass Rechtsverhältnisse über den Anwendungsbereich des § 38 UGB hinausgehend zediert wurden.

Dass im gegenständlichen Fall in der Anlage zum Kaufvertrag die Vertragsverhältnisse aufgeführt wurden, erscheint im Hinblick auf die angestrebte Erhöhung der Rechtssicherheit zweckmäßig, gut nachvollziehbar und findet sich ua auch in der einschlägigen Fachliteratur derart empfohlen (vgl etwa *Fuchs/Schuhmacher in Straube/Ratka/Rauter*, UGB I⁴ § 38, Rz 28 mwN). Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass von der Gesellschaft ****P-GmbH**** lediglich ein Teilbetrieb übertragen wurde. Das Bundesfinanzgericht kann der Beschwerdeführerin daher argumentativ gut folgen, wenn sie ausführt, dass der Aufzählung der Vermögenswerte eine bloß klarstellende Funktion zukommt, die zur abgrenzenden Beschreibung des zu übertragenden Geschäftsbetriebs/Teilbetriebs erforderlich war.

Derartige klarstellende Formulierungen erweisen sich im Übrigen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs als „*unschädlich*“ und stellen für sich noch keine von einem Unternehmensübergang iSd § 38 UGB unabhängige Zession dar (vgl VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221).

Eine andere Beurteilung für den beschwerdegegenständlichen Fall lässt sich im Übrigen auch nicht aus dem (abweisenden) Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 29.8.2019, RV/7105483/2016, ableiten: Anders als im vorliegenden Beschwerdefall wurde dem zitierten BFG-Erkenntnis zugrunde liegend im Rahmen eines Unternehmenskaufs ua auch die ausdrückliche Erklärung der Bestandgeber, der Übernahme des Bestandvertrags nach § 38 Abs 2 UGB nicht zu widersprechen, beurkundet und waren insbesondere in den Urkunden auch Änderungen der ursprünglichen Bestandverträge enthalten, die etwa die erwerbende Beschwerdeführerin jeweils zur Zahlung einer höheren Kautions als in den ursprünglichen Bestandverträgen vereinbart war, verpflichteten. Es ergab sich für das Bundesfinanzgericht daraus, dass nicht bloß ein Rechtsübergang nach § 38 UGB beurkundet, sondern die Beurkundung einer darüberhinausgehenden Willenseinigung zwischen Verkäufer, Käufer und Bestandgeber erfolgte (die gegen das BFG-Erkenntnis eingebrachte Parteirevision wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 8.11.2021, Ra 2019/16/0193, zurückgewiesen).

Im gegenständlichen Beschwerdefall wurden demgegenüber weder Erklärungen abgegeben, nach § 38 Abs 2 UGB nicht zu widersprechen, noch wurden Abänderungen von bestehenden und übergehenden Verträgen und dergleichen vorgesehen.

3.1.4 Zur Zurückbehaltung der Kassen- und Bankbestände

Schließlich leitet die belangte Behörde auch aus dem Umstand, dass im gegenständlichen Kaufvertrag die Kassen- und Bankbestände ausdrücklich nicht mitverkauft bzw übernommen werden, die Konsequenz ab, dass es nicht zu einem Unternehmensübergang nach § 38 UGB gekommen sei, weshalb eine gebührenpflichtige Zession vorliege.

Vom Bundesfinanzgericht erfolgt dazu abermals der Verweis auf die unternehmensrechtliche Beurteilung zum Unternehmenskauf nach § 38 UGB. Es erweist sich dabei als unschädlich, wenn „*einzelne Elemente, die eigentlich zum übertragenen Unternehmensteil gehören, absichtlich oder unabsichtlich nicht mitübertragen werden*“ (vgl etwa W. Brugger in Straube/Ratka/Rauter, UGB I⁴ § 38 Rz 69 (Stand 15.5.2024, rdb.at)). Nicht die absolute Vollständigkeit des übertragenen Unternehmens(teils) ist demnach für die Anwendung von § 38 UGB maßgeblich, sondern das äußere Erscheinungsbild eines übertragenen Unternehmens(teils) (vgl W. Brugger aaO Rz 70).

3.1.5 Ergebnis

Da die Übertragung der Rechtsverhältnisse nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht (gänzlich) im Rahmen eines Unternehmensübergangs nach § 38 UGB erfolgte löst dies nicht die Zessionsgebühr des § 33 TP 21 GebG aus. Die Beschwerde war vom Bundesfinanzgericht damit stattgebend zu erledigen. Sowohl der Gebührenbescheid als auch der Gebührenerhöhungsbescheid waren gemäß § 279 der Bundesabgabenordnung (BAO) (ersatzlos) aufzuheben

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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 im gegenständlichen Fall vorgenommene Auslegung einer Urkunde geht in ihrer Bedeutung nicht über den Einzelfall hinaus. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne von Art 133 Abs 4 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) wurde damit nicht aufgeworfen, womit die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zuzulassen war.

Wien, am 30. Dezember 2025