

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache BF, ADR, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1/Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 11.01.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18.11.2011, ErfNr.**1/2010 - Team 13, StNr.*** betreffend Rechtsgebühr zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird – ersatzlos – aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

1. Verfahren vor dem Finanzamt

1.1. Gebührenanzeige

Mit Schreiben vom 12. April 2010 zeigte die steuerliche Vertreterin der "X.-GmbH" (kurz X GmbH) dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz FA) mehrere Verträge an und führte dazu ua. Folgendes aus:

"Das ursprüngliche Vertragswerk (per 1. Feber 2010) wurde mit einer so genannten Auslandsurkunde begründet – mit 19. Februar 2010 wurde allerdings unsers Erachtens eine rechtsbezeugende Urkunde (Ratification and Agreement, siehe Beilage 4) erzeugt. Daher sind die einzelnen Rechtsübergänge im Rahmen des erfolgten Assets Deals auf gebührenpflichtige (und –befreite) Sachverhalte zu untersuchen."

Wir senden Ihnen anbei die folgenden Verträge (unterfertigt jeweils mit 1. Feber 2010):

*1. Sublease contract [Anmerkung BFG: nicht verfahrensgegenständlich - besteuert unter ErfNr.**2/2010]*

2. Asset Purchase Agreement by and among The X Group GmbH and The X Group North America, Inc. (als Sellers) AND Y Inc. and BF (siehe Beilage 2) – mit Auslandsurkunde und nachfolgender rechtsbezeugender Urkunde (siehe oben)

3. Local Austria Purchase Agreement (siehe Beilage 3) – mit Inlandsurkunde abgeschlossen

Ad 1) ...

Ad 2) Asset Purchase Agreement

Kurze Sachverhaltsdarstellung:

Im Rahmen eines Asset Deals haben die beiden oben genannten BF-Firmen den so genannten **** (eine **-Software), von der "The X ** " und von der X Group North America, Inc. erworben.

....

Gebührenrechtliche Würdigung:

Aufgrund der zwischen den Käufern und der Verkäufern abgestimmten Allokation des Kaufpreises sind 4.608.586 USD den Softwarerechten zuzurechnen.

Gem. § 33 TP 5 Abs 4 GebG sind Verträge über die Nutzung von Software gebührenbefreit. Die Übertragung der Softwarerechte ist daher als gebührenbefreiter Vorgang zu werten.

Weiters wird zusätzlich ein Kaufpreisbestandteil von USD 379.600 USD der Übernahme von US-amerikanischen Kundenverträgen zugeordnet (berechneter Wert der Kundenbeziehungen seitens der X Inc, der ebenfalls mit dem Asset Deal übertragen wurde)

Gem Rz 555 GebR ist eine Vertragsübernahme gebührenrechtlich wie der Neuabschluss eines Rechtsgeschäfts zu behandeln. Entscheidend für die Beurteilung ist der Urkundeninhalt. Wird zwischen dem verbleibenden Vertragspartner und dem neuen Vertragspartner mit Zustimmung des ausscheidenden Vertragspartners ein neues Vertragsverhältnis begründet, so liegt keine Abtretung iSd § 33 TP 21 GebG vor, sondern ist die Vergebühr nach dem Vertragsverhältnis entsprechenden TP vorzunehmen.

Im konkreten Fall stimmten laut unserer Information die Kunden zu, dass sie den neuen Vertragspartner (Käufer) akzeptieren (unter Zustimmung des Verkäufers). Daher gehen wir von einem Neuabschluss des Rechtsgeschäfts aus.

Eine Vergebühr gem. § 33 TP 21 GebG ist daher nicht vorzunehmen. Da die Kundenverträge Dienstleistungsverträge darstellen (Auswertung von Schlafdaten) und der Abschluss dieser Verträge nicht gebührenrechtlich relevant ist, hat auch keine Vergebühr nach einem anderen Tatbestand in diesem Fall stattzufinden.

Ad 3) Lokal Austria Purchase Agreement

Aus dem Verkauf der Geschäftsausstattung wurden dabei USD 3.814 lukriert, es ergeben sich dabei keine gebührenrechtlichen Auswirkungen."

1.2. Ermittlungen des Finanzamtes

Da die angezeigten Verträge alle in englischer Sprache abgefasst waren forderte das FA die BF (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) mit Vorhalt vom 8. Juni 2011 auf, beglaubigte Übersetzungen der Verträge vorzulegen.

In Beantwortung des Vorhaltes wurden dem FA am 28. Juni 2011 und am 29. Juni 2011 mittels E-Mail Auszüge aus beglaubigten Übersetzungen der Verträge übermittelt.

Über telefonische Anforderung wurden dem Finanzamt am 11. Juli 2011 und am 19. September 2011 mittels Email weitere Teile der beglaubigten Übersetzungen sowie ein Teil der - nicht übersetzten - Anhänge übersandt.

1.3. Gebührenbescheid

Mit Bescheid vom 18. November 2011 zu ErfNr.**1/2010 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. für das Rechtsgeschäft "Sublease contract / Asset Purchase Agreement mit The X Group North America Inc. /Y Inc vom 12. April 2010 mit BF" Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 GebG mit € 0,8% vom Wert des Entgeltes in Höhe von € 3.585.269,89, somit in Höhe von € 28.682,16 fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Gegenstand des "Asset Purchase Agreement" ist der Kauf verschiedener Vermögensgegenstände.

Der in der Eingabe v. 12.4.2010 (Vertragsanzeige) vertretenen Rechtsansicht, dass der Kauf der Softwarerechte gem. § 33 TP 5 Abs. 4 befreit UND für die Vertragsübernahme keine Vergebührung gem. § 33 TP 21 vorzunehmen sei – kann nicht gefolgt werden. Die Befreiung gemäß § 33 TP 5 Abs. 4 bezieht sich auf Bestandverträge. § 33 TP 21 GebG sieht keine Befreiung für die entgeltliche Abtretung von Softwarerechten vor.

Soferne eine Vertragsübernahme gebührenrechtlich als Neuabschluss eines Rechtsgeschäfts zu behandeln ist, liegt keine Abtretung iSd § 33 TP 21 GebG vor. Das schließt aber keineswegs die Anwendbarkeit des § 33 TP 21 Abs. 1 GebG aus. Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 3.10.1988, 87/15/0145 – VwGH 14.1.1991, 90/15/0125) stehen die einzelnen Tarifposten d. § 33 GebG zu TP 21 des § 33 GebG im Verhältnis der lex specialis zur lex generalis. Dort, wo eine Tarifpost des § 33 einen Fall besonders regelt, kommt eine Vergebührung nach der TP 21 nicht in Frage. Findet sich jedoch für einen rechtsgeschäftl. Vorgang kein Sonderatbestand in einer Tarifpost des § 33, hat die lex gen. der TP 21 Platz zu greifen.

Daher ist vom gesamten Entgelt (USD 4.988.186) Zessionsgebühr vorzuschreiben. Umrechnungskurs per 01.02.2010 lt. ÖNB – USD 1,3913."

1.4 Berufung (nunmehr Beschwerde)

In der dagegen eingebrachten Berufung (nunmehr als Beschwerde zu behandeln) beantragte die Bf. die Festsetzung der Rechtsgebühren mit € 0,00 mit folgender Begründung:

*"Ein Kaufvertrag (Asset Purchase Agreement) über den Erwerb des Unternehmensteils ***** Technology" wurde abgeschlossen. Dieser beinhaltete sämtliche mit diesem*

Teilbetrieb verbundenen Rechte und Pflichten. Damit untrennbar verbunden waren unter anderem die Mitarbeiter und körperlichen Wirtschaftsgüter, die auf die BF übertragen wurden, sowie eine Software, die auf Y Inc (USA) übertragen wurde. Dieser Unternehmenskaufvertrag wurde in Form einer Auslandsurkunde iSd § 16 Abs 2 GebG abgeschlossen.

Der gegenständliche Unternehmenskaufvertrag stellt einen Vertrag sui generis dar und damit einen Vertragstyp, der im österreichischen ABGB oder in anderen Gesetzen nicht geregelt ist. Im Rahmen der Vertragsfreiheit sind Verträge sui generis zulässig und rechtsgültig. Der Unternehmenskaufvertrag wird in § 33 GebG nicht gesondert angeführt. Daher unterliegt ein solcher Vertrag aufgrund des sogenannten Enumerationsprinzips des GebG nicht der Rechtsgeschäftsgebühr.

Der VwGH unterstellt die Abtretung von nichtkörperlichen Sachen regelmäßig dem § 33 TP 21 GebG (vgl. zB VwGH 16.9.1956, 2030/64). Da ein Unternehmen und somit der übernommene Teilbetrieb als Gesamtsache iSd § 302 ABGB sowohl körperliche als auch unkörperliche Sachen umfasst, kann dieses als solches gemäß herrschender Meinung nicht als unkörperliche (Gesamt-)Sache bezeichnet werden. Der Unternehmenskaufvertrag ist daher auch unter Bedachtnahme auf § 33 TP 21 GebG von der rechtsgeschäftsgebühr nicht erfasst (vgl. Arnold, gebühren- und verkehrsteuerliche Fragen des Unternehmenskaufes in Bertl, Kauf und Verkauf von Unternehmungen, S. 157).

Selbst wenn man bei diesem Unternehmenserwerb einzelne Wirtschaftsgüter "herausschälen" und aus gebührenrechtlicher Sicht einzeln betrachten würde, käme man zu keiner gebührenauslösenden Qualifikation: Das Finanzamt interpretiert den Sachverhalt derart, dass es sich im vorliegenden Fall um den Kauf einer Software handelt und damit ein zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft iSd § 16 Abs. 1 Z 1 GebG vorliegen würde. Die BF hat den Vertrag in Österreich unterfertigt und an die X U.S zur Gegenzeichnung übermittelt. Im Sinne der herrschenden Rechtsansicht (vgl. Arnold rechtsgebühren9, § 16 Rz 10) kommt für diese rechtserzeugende Urkunde § 16 Abs. 1 Z 1 lit b) nicht in Frage, weil die (noch fehlende) zweite Unterschrift für das Zustandekommen des Rechtsgeschäftes Voraussetzung ist. Denn nur ein gültig zustande gekommenes Rechtsgeschäft kann Gebührenpflicht auslösen (vgl. VwGH 3.12.1975, 175). Die zweite Unterschrift wurde jedoch im Ausland geleitet. Demnach hat diese Urkunde keine Rechtsgeschäftsgebühr im Inland ausgelöst.

Danach wurde ein "ratification and agreement" abgeschlossen. Selbst wenn dieses Schriftstück als rechtsbezeugende Urkunde qualifiziert und man der Sachverhaltsinterpretation des Finanzamtes folgen würde (Veräußerung einer Software entgegen den im Kaufvertrag eindeutig zu entnehmenden Unternehmenserwerb), löst sie keine rechtsgeschäftsgebühr aus, da – basierend auf den Fakten – wenn nicht von einem Unternehmenserwerb (siehe oben), dann doch zumindest von einer Vertragsübernahme auszugehen ist, da nicht nur eine Software per se, sondern unter Zustimmung aller Beteiligten eine gesamte Vertragsstellung inklusive aller damit zusammenhängenden

Rechte und Pflichten und Mitarbeiter übertragen wurde. Die Vertragsübernahme stellt nach vertretbarer Rechtsansicht (vgl. Mühlehner, Vertragsübernahme im Gebührenrecht in ÖStZ 2009/490) gebührenrechtlich eine Neubegründung eines Vertragsverhältnisses dar. Diese ist weder unter den Tatbestand des § 33 TP 5 GebG, noch unter den Tatbestand eines anderen TP des § 33 zu subsumieren. Zudem scheidet die Anwendung des § 33 TP 21 GebG auch in jenen Fällen aus, in denen die Neubegründung durch keine Tarifpost des § 33 GebG erfasst wird, weil derartige Neubegründungen mangels Übertragungen einer Vertragsposition in ihrer Gesamtheit schon dem Grunde nach nicht unter § 33 TP 21 GebG fallen. Selbst wenn § 33 TP 21 GebG als lex generalis angesehen würde – die Neubegründung von Vertragsverhältnissen regelt § 33 TP 21 GebG nicht (vgl. Mühlehner, Vertragsübernahme im Gebührenrecht in ÖStZ 2009/490).

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass durch den gegenständlichen Unternehenserwerb keine rechtsgeschäftsgebühr iSd § 33 GebG ausgelöst wurde. Dies begründet sich daraus, dass es sich um ein Vertragsverhältnis sui generis handelt, das vom österreichischen Gebührengesetz nicht erfasst ist. Zudem wurde keine Urkunde in Österreich über ein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft errichtet."

2. Verfahren vor dem UFS/BFG

2.1 Vorlage der Rechtssache

Die Berufung wurde vom Finanzamt dem UFS ohne Erlassung einer BVE zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht definierte das FA die Streitpunkte wie Folgt:

"Liegt ein Unternehmenskaufvertrag bzw Kauf von verschiedenen Vermögensgegenständen vor, bei dem die entgeltliche Abtretung von Softwarerechten der Gebühr gem. § 33 TP 21 zu unterziehen ist? Ist für das ursprünglich mit einer Auslandurkunde errichtete Vertragswerk mit der rechtsbezeugenden Urkunde (Ratification and Agreement ON 65 ff) des Bem.Aktes) die Steuerschuld entstanden?"

Weiters wies das FA darauf hin, dass nach Auffassung des UFS Vertragsübernahmen, die die Übertragung von Rechten gegen die Übernahme von Pflichten beinhalten, der Gebühr nach § 33 TP 21 Abs. 1 GebG unterliegen (UFS 13.11.2008, RV/0034-L/06 zum Erwerb eines Teilbetriebes im Rahmen eines Asset-Deals).

2.2. Übergang der Zuständigkeit auf das BFG

Die Rechtssache war am 31. Dezember 2013 beim UFS anhängig und ist daher die Zuständigkeit auf das BFG übergegangen und ist diese als Beschwerde zu erledigen.

2.3. ergänzender Schriftsatz der Bf.

Mit Schriftsatz vom 29. Mai 2015 verwies die Bf. auf die zwischenzeitlich ergangenen Erkenntnisse des VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221 und VwGH 11.9.2014, 2012/16/0022 und führte dazu Folgendes aus:

"1. VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221

In seiner Entscheidung vom 11.9.2014, 2013/16/0221 hat der VwGH entschieden, dass im Rahmen eines als Asset Deal ausgestalteten Unternehmenserwerbes, der unter die Nachfolgeregelung des § 38 UGB fällt, nur dann Zessionsgebühr nach § 33 TP 21 GebG festgesetzt werden darf, wenn eine über § 38 UGB hinausgehende, von dieser Bestimmung nicht ohnehin erfassste Zession, vereinbart wurde. Es liegt somit nach VwGH nicht grundsätzlich ein gebührenpflichtiger Vorgang vor, wenn in einem Unternehmenskaufvertrag eine Formulierung gewählt wurde, die eindeutig von einer Zession spricht, sofern diese Zession ohnehin durch die Rechtsfolgen des § 38 UGB eintritt.

*Wie bereits in der Beschwerde dargelegt, wurde gegenständlich am 1.2.2010 ein Kaufvertrag („Asset Purchase Agreement“, kurz APA) über den Erwerb des Unternehmensteiles (Teilbetriebes) „**** Technology“ abgeschlossen und sämtliche mit diesem Teilbetrieb verbundenen Rechte und Pflichten erworben. Die Anwendbarkeit des § 38 UGB auf den Erwerb des Unternehmensteiles selbst könnte zwar einvernehmlich nach § 38 Abs 1 UGB („sofern nichts anderes vereinbart ist,...“) ausgeschlossen werden, dies ist jedoch gegenständlich nicht geschehen, weshalb § 38 UGB gegenständlich anwendbar war.*

An dieser Sichtweise ändert auch der im APA festgehaltene Haftungsausschluss nach § 38 Abs 4 UGB für Verbindlichkeiten nichts (Section I Punkt 1.4; Article V Punkt 5.2 d). Gehen nach § 38 UGB Vertrags- oder sonstige Rechtsverhältnisse und Rechtspositionen auf den Erwerber über, so erfolgt als Rechtsfolge auch der Übergang der diesen Rechtspositionen zugeordneten (bekannten und unbekannten) Verbindlichkeiten. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass die Anwendbarkeit und die Rechtsfolgen des § 38 UGB gegenständlich jedenfalls von den Vertragsparteien als gegeben und gewollt angesehen wurden, da andererseits gar kein Haftungsausschluss vereinbart werden hätte müssen. Der Haftungsausschluss beeinträchtigt nicht die Anwendbarkeit des § 38 UGB selbst, sondern sollte nur die Haftung des Erwerbers im Rahmen des Unternehmenserwerbs nach § 38 Abs 4 UGB beschränken. Sämtliche vertragsgegenständlichen Rechtsverhältnisse und Rechte selbst sind daher gem. § 38 UGB vom Veräußerer auf den Erwerber übergegangen.

Wie aus dem Kaufvertrag ersichtlich, war Vertragsgegenstand eine untrennbare Gesamtheit von Rechten und Pflichten und nicht einzelne herauslösbare Vermögenswerte (Article I - Purchase and sale of assets). So wurden im Rahmen des Unternehmens-/Teilbetriebserwerbes unter anderem

- Verträge (z.B. Kunden- und Lieferantenverträge, sonstige Verträge, etc. (Schedule 1.1(A)(a) sowie Schedule 1.1(B)(b)),
- Sachanlagevermögen (z.B. Laptops, Server, Computerzubehör, Büroausstattung, Kaffeemaschinen, etc. (Schedule 1.1(A)(b) sowie Schedule 1.1(B)(a)),
- Mitarbeiter (Schedule 3.15(a)),
- Genehmigungen (Schedule 1.1(A)(d)),

- Geistiges Eigentum (z.B. Internet-Domain, Urheberrechte, Patente, Software, etc. (SPA 3.20 iVm Schedule 3.20 (a)),
- Datenbanken (Schedule 3.20(I)),
- Gemietete Räumlichkeiten,
- Gewerbeberechtigung

durch den Erwerber übernommen („Acquired Assets“). In Folge wurde das Unternehmen bis zum heutigen Tag fortgeführt.

Wie ersichtlich, gingen im Rahmen des Unternehmenskaufes auch die Rechte an einer Software über. Dass dieser Erwerb Teil eines Unternehmenserwerbes ist, der von der Nachfolgeregelung des § 38 UGB erfasst ist, wurde vom Finanzamt in keiner Weise berücksichtigt.

Nach hL liegt ein Unternehmenskauf nach § 38 UGB auch dann vor, wenn selbstständige Unternehmensteile und Teilbetriebe erworben werden. Es ist nicht Voraussetzung, dass ein vollständiges Unternehmen erworben wird. Wichtig ist, dass bezogen auf den selbstständigen Unternehmensteil bzw. Teilbetrieb der wesentliche Unternehmenskern vom Erwerber übernommen wird und Unternehmensidentität weiterhin bestehen bleibt. Ein Teilbetrieb wird durch die Literatur als ein organisatorisch in sich geschlossener mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter Teil eines (Gewerbe)Betriebs beschrieben, der es ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit fortzusetzen (Dehn in U. Torggler, UGB (2013) § 38 Rz 15). Die Auslegung des sachlichen Anwendungsbereichs von § 38 UGB wird durchwegs weit gesehen, so genügt nach hM bereits ein relativ selbstständiger Betrieb oder Teilbetrieb iSd Steuerrechts, eine Selbstständigkeit im Sinne einer Zweigniederlassung wird nicht gefordert (Jabornegg/Artemann, Kommentar zum UGB, 2. Aufl.).

Der Sachverhalt des anhängigen Verfahrens gestaltet sich derart, dass ein selbstständiger Unternehmensteil (Teilbetrieb) und alle damit enthaltenen Rechte und Pflichten, Mitarbeiter und körperliche Betriebsmittel inklusive der dafür notwendigen Software - wie oben beschrieben - übergehen und zwar gerade zu dem Zweck die Tätigkeit dieses selbstständigen Unternehmensbereiches fortzuführen. In der Ratifikationsurkunde („Ratification and Agreement“) ist explizit die Rede davon, dass im wesentlichen alle Vermögenswerte übergehen und der Kaufgegenstand wird explizit als eigenes Unternehmen bezeichnet und gewertet („...to purchase substantially all of the assets relating to their **** ***** business and services business relating thereto...“).

An dieser Sichtweise kann auch die Aufteilung des Kaufpreises auf die einzelnen erworbenen Vermögensgegenstände nichts ändern. Der Kaufpreis wurde im APA für das erworbene Unternehmen (Teilbetrieb bzw. „Acquired Assets“) in seiner Gesamtheit zwischen den Vertragsparteien einvernehmlich festgelegt und ausverhandelt (Article II 2.1-2.3 APA). Da für unternehmensrechtliche und ertragsteuerliche Zwecke das Prinzip der Einzelbewertung gilt, hat jedoch eine Aufteilung des Kaufpreises auf die

erworbenen Einzelwirtschaftsgüter zu erfolgen (siehe Art 2.4, Schedule 2.4). Hieraus jedoch für gebührenrechtliche Zwecke abzuleiten, dass gegenständlich kein Erwerb eines Unternehmensteiles als Ganzes sondern - aufgrund zugeordneter Kaufpreise - ein Erwerb ("Herausschälen") von Einzelwirtschaftsgütern vorliegt, ist schlicht nicht zu folgen. Würde man nämlich diese Vorgehensweise als zulässig erachten, würde aber jeder Unternehmenskauf iSd § 38 UGB auch ohne Errichtung weiterer Urkunden, bei Vorliegen von gebührenrechtlich relevanten Vertragsbestandteilen, Rechtsgeschäftsgebühren auslösen, da idR eine Aufteilung des Kaufpreises für unternehmensrechtliche und ertragsteuerliche Zwecke zu erfolgen hat.

Als Schlussfolgerung lässt sich festhalten, dass gegenständlich ein Unternehmenserwerb (Teilbetriebserwerb) nach § 38 UGB erfolgte und die Übertragung der Rechte an der Software durch Legalzession erfolgte. Es wurde keine über § 38 UGB hinausgehende Zession vereinbart, die ausdrückliche Vereinbarung im Vertrag ist dafür nicht maßgeblich. Da der VwGH in seiner jüngsten Judikatur eine Aufteilung eines Unternehmenserwerbes iSd § 38 UGB in Einzelwirtschaftsgüter für gebührenrechtliche Zwecke verneint, ist es in gegenständlichem Verfahren (gebühren)rechtlich nicht zulässig den Erwerb der Software zu separieren und Zessionsgebühr gem. § 33 TP 21 GebG festzusetzen.

2. VwGH 11.9.2014, 2012/16/0022

In gegenständlichem Fall ist, selbst wenn man die Anwendbarkeit von § 38 UGB verneint (siehe unter Punkt 1), zudem von einer Vertragsübernahme auszugehen. Es wurde unter Willenseinigung aller Beteiligten die gesamte Vertragsstellung inklusive aller damit zusammenhängenden Rechte und Pflichten und die Mitarbeiter übertragen. Die Vertragsübernahme stellt nach Ansicht des VwGH überwiegend einen Neuabschluss von Verträgen dar (Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 33 TP 21, Rz 7a ff; Gaier, GebG⁵, §33 TP 21, Rz 65; jeweils mit Verweis auf zahlreiche VwGH-Judikatur). Die Vertragsübernahme ist daher nicht unter § 33 TP 21 GebG zu subsumieren, da eben keine Zession, sondern ein, in der taxativen Aufzählung des § 33 GebG nicht enthaltener, Vorgang verwirklicht wurde. Im anhängigen Verfahren wurde die Festsetzung der Gebühr jedoch damit begründet, dass § 33 TP 21 GebG zu den anderen Tarifposten im Verhältnis einer lex generalis steht und im Sinne eines Auffangtatbestandes immer dann Anwendung finden, wenn kein Sondertatbestand des § 33 GebG greift. Einer solchen subsidiären Anwendung des § 33 TP 21 GebG als Auffangtatbestand steht jedoch das zitierte VwGH-Erkenntnis im Wege.

Der VWGH hat in seinem Erkenntnis vom 11.9.2014 festgestellt, dass der Zessionstatbestand des §33 TP 21 GebG gerade nicht als Auffangtatbestand dient, der mangels anderer anwendbarer Tarifposten des GebG Anwendung findet. Liegt keine Zession sondern eine Vertragsübernahme vor, ist es unzulässig subsidiär § 33 TP 21 GebG anzuwenden. Der VwGH hat somit daher genau eben dieser Sichtweise in gegenständlichem Beschwerdeverfahren eine Absage erteilt. Der von der belangten Behörde in der Begründung vertretenen Subsidiaritätstheorie, wonach auch bei Vorliegen

einer gebührenfreien Vertragsübernahme die Anwendung des § 33 TP 21 GebG geboten ist, kann demnach im Lichte der neuen VwGH-Judikatur nicht gefolgt werden.

Der guten Ordnung halber dürfen wir abschließend - wie auch in unserer Beschwerde ausgeführt - noch festhalten, dass zudem folgende Gründe, die gegen die Gebührenpflicht sprechen, weiterhin aufrecht sind:

- Der Unternehmenskauf ist als Vertrag sui generis zu werten, welcher in der taxativen Aufzählung des § 33 GebG fehlt und daher nicht der Gebührenpflicht unterliegt.

- Die Gegenzeichnung des APA durch den Vertragspartner im Ausland erfolgte, weshalb keine Gebührenpflicht gem. § 16 Abs 1 Z 1 GebG durch die Unterzeichnung des APA begründet wurde.

Wir dürfen zu beiden Punkten auf unsere ausführliche Argumentation in der Beschwerde verweisen.

3. Fazit

UE sind die Sachverhalte zweifelsfrei vergleichbar und die VwGH-Entscheidungen daher als einschlägig für das gegenständliche Verfahren und somit als entscheidungsrelevant zu beurteilen. In den beiden Erkenntnissen wurde jeweils die Gebührenpflicht der zugrunde liegenden Sachverhalte verneint. In Anwendung der jüngsten VwGH-Rechtsprechung auf gegenständliche Beschwerde hat daher zur Herstellung eines rechtskonformen Zustandes eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides zu erfolgen."

2.4. Stellungnahme des Finanzamtes

Über Vorhalt des BFG brachte das Finanzamt am 19. Dezember 2016 zu den Argumenten der Bf. eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ein:

"Die Bf hat mit der X Group ** GmbH am 2.1./1.2.2010 ein "Local Austrian Purchase Agreement" abgeschlossen. Unterfertigt wurde die Urkunde am 2.1.2010 durch die "X.-GmbH" und am 1.2.2010 durch die BF. In diesem Vertrag wird auf den Unternehmenskaufvertrag (UKV) vom 1.2.2010, abgeschlossen zwischen der The X Group ** GmbH und der The X Group North America, Inc als Verkäuferinnen und der BF und der Y, Inc. als Käuferinnen, verwiesen.

Im UKV wurde vereinbart, dass bestimmte Vermögensgegenstände gemäß dem österreichischen Kaufvertrag von der Verkäuferin an die Käuferin verkauft, übertragen und abgetreten werden.

Der österreichische Kaufvertrag ergänzt den UKV.

Hinsichtlich des ÖKV liegt eine Inlandsurkunde vor. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Wenn die Bf vorbringt, dass die Gegenzeichnung des APA durch den Vertragspartner im Ausland erfolgte und daher keine Gebührenpflicht gegeben sei, ist dem zu entgegnen,

dass durch die Errichtung einer rechtsbezeugenden Urkunde am 19.2.2010 (Ratification and Agreement) Gebührenschuld entstanden ist.

Ungeachtet dieses Umstandes darf darauf hingewiesen werden, dass die allg. beeidete und gerichtlich zertifizierte Dolmetscherin (DOLMETSCHERIN) am 2.4.2010 folgenden Vermerk auf der übersetzen Ausfertigung anbrachte: "die genaue Übereinstimmung der vorstehenden Übersetzung mit der angehefteten beglaubigten Ablichtung bestätige ich unter Berufung auf meinen Eid". Daraus ergibt sich, dass die Auslandsurkunde (APA) zumindest in beglaubigter Ablichtung ins Inland gebracht wurde und die Gebührenschuld gemäß § 16 Abs. 2 Z 2 lit a entstanden ist.

Zum Erkenntnis des VwGH vom 11.9.2014, 2013/16/0221 ist zu bemerken, dass der Gerichtshof eine Gebührenpflicht nach § 33 TP 21 GebG nicht gänzlich ausschloss, führt er doch aus, "dass Parteienvereinbarungen auch dann Gegenstand einer Gebühr sein können, wenn der vereinbarte Erfolg auch ohne Vorliegen der Vereinbarung kraft Gesetz einträte (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 17.3.1986, 84/15/0158, VwSlg 6095/F, und vom 16.10.1989, 88/ 15/0086), sofern darüber eine rechtserzeugende oder rechtsbezeugende Urkunde errichtet wurde (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11.3.2010, 2009/ 16/0029, mwN)".

Während der VwGH im Erkenntnis vom 11.9.2014 zum Schluss kommt, dass "die bloß klarstellende Formulierung des Punktes 2.1 der Vereinbarung zum Umfang und zur abgrenzenden Beschreibung des zu übertragenden Geschäftsbetriebes - nämlich "der Verkäufer verkauft, überträgt und zediert, und der Käufer kauft, erwirbt und akzeptiert die Übertragung des Geschäftsbetriebes einschließlich Vermögenswerte und eingegangene Verbindlichkeiten als laufendes Geschäft gemäß § 38 UGB" - für sich noch keine vom Unternehmensübergang im Sinne des § 38 UGB unabhängige Zession darstellt, ist der Sachverhalt im beschwerdegegenständlichen Fall doch anders gelagert.

Im UKV heißt es: "Nach Maßgabe der Bestimmungen und Bedingungen dieses Vertrages und jenes Unternehmenskaufvertrages, der am Tag der Errichtung dieses Vertrages gleichzeitig mit diesem Vertrag abgeschlossen wird, beabsichtigen die Verkäuferinnen, sämtliche Rechte und Beteiligungen der Verkäuferinnen... zu verkaufen, abzutreten und an diese zu übertragen."

Im Artikel I wird der Verkauf von Vermögensgegenständen geregelt. Die Verkäuferinnen verkaufen, übertragen, übergeben sämtliche ihrer jeweiligen wie auch immer gearteten Rechte und Beteiligungen, insbesondere

Auch im österreichischen Kaufvertrag "verkauft die Verkäuferin an die Käuferin die erworbenen österreichischen Vermögensgegenstände".

Von einer Übertragung eines Geschäftsbetriebes einschließlich diverser Rechte kann hier - anders als im Falles des Erkenntnisses des VwGH vom 11.9.2014 - nicht gesprochen werden.

Auch wenn der vereinbarte Erfolg auch ohne Vorliegen der Vereinbarung kraft Gesetz einträte, wurde über die Abtretung der Rechte doch eine umfassende Parteienvereinbarung getroffen, die im Sinne der ob zitierten Rechtsprechung

(Erkenntnis vom 17.3.1986, 84/15/0158, VwSlg 6095/F und vom 16.10.1989, 88/15/0086) Gebührenpflicht auslöst."

2.5 Gegenäußerung der Bf.

Diese Stellungnahme wurde vom BFG der Bf. übermittelt und gab die Bf. dazu am 17. Jänner 2017 folgende Gegenäußerung ab:

"Augenscheinlich geht das FA in seiner Stellungnahme davon aus, dass (nur) aufgrund der Formulierung des Unternehmenskaufvertrag durch Anführung der übergehenden Vermögensgegenstände („verkauft die Verkäufer/n an die Käuferin die erworbenen österreichischen Vermögensgegenstände“) keine Übertragung eines Geschäftsbetriebes (als Gesamtheit) kraft Gesetz vorliegt: „von einer Übertragung eines Geschäftsbetriebes einschließlich diverser Rechte kann hier [...] nicht gesprochen werden“.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 11.09.2014, 2013/16/0221 ausgeführt, dass es auf die Formulierung im Vertrag nicht ankomme und selbst die explizite Nennung einer Zession im Rahmen des Unternehmensübergangs nach § 38 UGB keine Zessionsgebühr auszulösen vermag. Auch im Unternehmenskaufvertrag, der dem Erkenntnis des VwGH vom 11.09.2014, 2013/16/0221 zugrunde lag, erfolgte eine Aufzählung der vom Unternehmenskauf betroffenen Vermögenswerte.

Die Argumentation des FA ist daher verfehlt, da gerade im Rahmen eines als Asset Deal ausgestalteten Unternehmenskaufes immer einzelne Vermögensgegenstände übertragen werden, die eine den (Teil-)Betrieb konstituierende Sachgesamtheit bilden. Die Aufzählung dieser Vermögensgegenstände im Rahmen des Kaufvertrages ist geradezu notwendig, um den Umfang des übergehenden (Teil-)Betriebes abzugrenzen (vgl. auch Fellner, GebG¹⁰, § 33 TP 21 Rz 19b). Die Aufzählung kann unseres Erachtens daher keinesfalls dazu führen, dass, wie vom FA augenscheinlich rechtsirrtümlich angenommen, von einer „Übertragung eines Geschäftsbetriebes [...] nicht gesprochen werden kann“.

Basierend auf jüngster VwGH-Judikatur führt daher die bloß klarstellende Aufzählung von Vermögensgegenständen im Rahmen eines Unternehmenskaufvertrages, entgegen der Rechtsauffassung des FA, nicht zu einer über § 38 UGB hinausgehenden, rechtsgeschäftlichen Übertragung von Vermögensgegenständen.

Weiters wird vom FA vorgebracht, dass durch das „Ratification and Agreement“ eine rechtsbezeugende und damit die Gebührenschuld begründende Urkunde errichtet worden sein soll. Eine (rechtsbezeugende) Urkunde kann nur dann Gebührenpflicht auslösen, wenn sie geeignet ist, das (gebührenpflichtige) Rechtsgeschäft zu bezeugen und das Rechtsgeschäft überhaupt der Gebühr unterliegt. Das Rechtsgeschäft unterliegt schon, wie ausführlich in den Eingaben dargelegt, dem Grunde nach nicht der Gebühr. Hinzu kommt, dass, damit eine rechtsbezeugende Urkunde vorliegt, zumindest die Art des (gebührenpflichtigen) Rechtsgeschäftes und die beteiligten Parteien angeführt sein müssen. Im „Ratification and Agreement“ wird lediglich auf einen abgeschlossenen Kaufvertrag, ohne jedoch die Art bzw. Details des (gegebenenfalls gebührenrechtlich

relevanten) Rechtsvorgang zu nennen, verwiesen, weshalb eine Ersatzbeurkundung und die Rechtsauffassung des FA zu verneinen ist.

Darüber hinaus ist dem Einwand des Finanzamtes mit Verweis auf VwGH-Rechtsprechung, wonach Parteienvereinbarungen auch dann gebührenpflichtig sind, wenn der vereinbarte (beurkundete) Erfolg auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung kraft Gesetzes einträte, sofern darüber eine rechtserzeugende oder rechtsbezeugende Urkunde errichtet ist, ist folgendes entgegenzuhalten:

Dies ist nur der Fall, wenn zusätzlich zur und unabhängig von der bereits ex lege eintretenden Rechtsfolge eine Zession beurkundet wurde. Gem. Erkenntnis des VwGH kommt es entscheidend darauf an, ob und in welchem Ausmaß im Rahmen eines Unternehmenskaufvertrages eine Konkretisierung bzw. Modifikation der gem. § 38 UGB eintretenden Rechtsfolgen erfolgt und ob insofern eine gesonderte, rechtsgeschäftliche Vereinbarung vorliegt. Insbesondere erblickte der VwGH in seinem Erkenntnis durch den Unternehmenskaufvertrag (auch wenn dieser gesondert, durch Zession zu übertragende Rechte anführt) keine zusätzliche, gesonderte Vereinbarung, die einen Rechtstitel für eine Zession bilden könnte, und verneinte dementsprechend die Gebührenpflicht. (vgl VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221; Arnold/Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 15 Rz 9; Pinetz/Mechtler, ecolex 2015/58, Seite 154 ff).

Dies ist auch gegenständlich nicht der Fall, da im österreichischen Kaufvertrag („Local Austrian Purchase Agreement“) keine Konkretisierung bzw. Modifikation der gem. § 38 UGB eintretenden Rechtsfolgen zu erblicken ist. Das Local Austrian Purchase Agreement enthält aufgrund lokaler, rechtlicher Vorschriften nähere Regelungen betreffend der Rechtsfolgen des § 38 UGB und ergänzt (...is intended to supplement...) insofern das Asset Purchase Agreement. Insofern ist aber auch der Verweis des FA auf eine (allfällige) Verbringung einer beglaubigten Abschrift in das Inland mit Folgeschluss einer dadurch entstandenen Gebührenschuld als gegenstandslos zu qualifizieren, da die Vereinbarung selbst (und damit eine allfällige Verbringung in das Inland) keinen gebührenrechtlich relevanten Tatbestand zu begründen vermag.“

2.6 Übergang der Zuständigkeit auf die Gerichtsabteilung 1062

Infolge Verhinderung des bisher zuständigen Richters wegen Pensionierung nahm der Geschäftsverteilungsausschuss die Rechtssache gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der Gerichtsabteilung 1034 ab und wurde diese mit Beschluss vom 5. Dezember 2017 der Gerichtsabteilung 1062 zur Erledigung zugewiesen.

2.7. ergänzende Ermittlungen durch das BFG

Durch das Bundesfinanzgericht wurden noch ergänzende Ermittlungen durch Abfragen im Firmenbuch samt Einsicht in die Urkundensammlung zu FN***1 (Abfrage vom 3.1.2018) und FN***2 (Abfrage vom 16.1.2018) getätigt.

II. Sachverhalt

Auf Grund der Einsichtnahme in die Bemessungsakte ErfNr.**1/2010 und ErfNr.**2/2010, dem damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bf. im Rechtsmittelverfahren sowie der Firmenbuchabfragen gelangt das Bundesfinanzgericht zu folgenden **Sachverhaltsfeststellungen:**

Die verfahrensgegenständlichen Verträge (Asset Purchase Agreement – kurz UKV) und Lokal Austria Purchase Agreement – kurz ÖKV) wurden von den Vertragsparteien durch Gegenzeichnung der Vertragsurkunden abgeschlossen.

Vertragsparteien des UKV vom 1. Februar 2010 waren auf der Verkäuferseite The X Group GmbH ("X GmbH") mit Sitz in Österreich und die X Group North America, Inc. ("X USA") mit Sitz in den USA und auf Käuferseite die Y Inc. ("Y") mit Sitz in den USA und die BF (kurz Bf.) mit Sitz in Österreich. Der ÖKV wurden nur von den beiden inländischen Gesellschaften (X GmbH und Bf.) abgeschlossen.

Die beglaubigte Übersetzung des Business Transfer Agreement (UKV) hat auszugsweise folgenden Inhalt (Anmerkung: Hervorhebungen durch BFG):

"DIESER UNTERNEHMENSKAUFVERTRAG (dieser "Vertrag") vom 01.02.2010 wird abgeschlossen zwischen der X.-GmbH, ... ("X Austria"), und der THE X GROUP NORTH AMERICA, INC, ... ("X US"), ... "Verkäuferinnen" bezeichnet werden), einerseits und der Y, INC., einer nach dem Recht des US-Bundesstaates Delaware errichteten Gesellschaft ("Y"), und der BF, einer nach österreichischem Recht errichteten Gesellschaft ("BF Austria", wobei die Y und die BF Austria als "Käuferin" bzw. diese gemeinsam als "Käuferinnen" bezeichnet werden), andererseits.

*Die Verkäuferinnen sind in folgenden Geschäftsbereichen tätig: (i) als Anbieter einer Softwarelösung zur automatischen Auswertung von ***** für die ****-Technologie der Verkäuferinnen (das "erworbenen Geschäft") und (ii) als spezialisierte Vertragsforschungsorganisation für *****.*

Nach Maßgabe der Bestimmungen und Bedingungen dieses Vertrages und jenes Unternehmenskaufvertrages, der am Tag der Errichtung dieses Vertrages gleichzeitig mit diesem Vertrag abgeschlossen wird und welcher diesem Vertrag in Kopie als Anhang I angeschlossen ist (der "lokale österreichische Kaufvertrag"), beabsichtigen die Verkäuferinnen, sämtliche Rechte und Beteiligungen der Verkäuferinnen an den Vermögensgegenständen, sämtlichem Eigentum und allen Rechten, die im Eigentum einer der Verkäuferinnen stehen oder von diesen im Zusammenhang mit dem Betrieb des erworbenen Geschäfts verwendet oder zur Nutzung gehalten werden, an die Käuferinnen zu verkaufen, abzutreten und auf diese zu übertragen, und die Käuferinnen beabsichtigen, diese von den Verkäuferinnen zu kaufen.

...

DAHER vereinbaren die Verkäuferinnen und die Käuferinnen in Erwägung des oben Angeführten und der gegenseitigen verbindlichen Zusicherungen, Gewährleistungen,

*Verpflichtungen und Vereinbarungen dieses Vertrages **in der Absicht, sich rechtlich zu verpflichten**, hiermit wie folgt:*

Artikel I

1.1. Kauf und Verkauf von Vermögensgegenständen. Nach Maßgabe der Bestimmungen und vorbehaltlich der Bedingungen dieses Vertrages wird (A) jede Verkäuferin am Closing-Tag sämtliche ihrer jeweiligen wie auch immer gearteten Rechte und Beteiligungen an sämtlichen Vermögensgegenständen, sämtlichem Eigentum allen Rechten, Anteilen und Firmenwerten, seien sie unbeweglich, beweglich oder gemischt, materiell oder immateriell, wo immer sie sich befinden, im Eigentum dieser Verkäufern stehen, von ihr genutzt oder zur Verwendung gehalten werden und die den Betrieb des erworbenen Geschäfts betreffen bzw. im Zusammenhang damit verwendet werden (mit Ausnahme der Vermögensgegenstände, die auf die BF Austria übertragen werden), unabhängig davon, ob sie jetzt in ihrem Eigentum stehen, genutzt oder zur Verwendung gehalten werden oder vor dem Closing erworben werden, an Y oder ihren vorgesehenen Nachfolger verkaufen, auf sie bzw. ihn übertragen, an sie bzw. ihn abtreten und übergeben und Y bzw. ihren vorgesehenen Nachfolger auf Dauer frei von jeglichen Pfandrechten überlassen, insbesondere :

- (a) alle Rechte und Beteiligungen an (i) sämtlichen Verträgen, die in der diesem Vertrag angeschlossenen Anlage 1.1(A)(a)(i) angeführt sind;.... als "an Y abgetretene Verträge" bezeichnet);*
- (b) sämtliche Sachanlagen und beweglichen Vermögensgegenstände ... , die in der diesem Vertrag angeschlossenen Anlage 1.1(A)(b) angeführt sind;*
- (c) Zahlungsmitteldie in der diesem Vertrag angeschlossenen Anlage 1.1(A)(c) angeführt sind;*
- (d) sämtliche Genehmigungen und Aufträge, die in der diesem Vertrag angeschlossenen Anlage 1.1(A)(d) angeführt sind;*
- (e) sämtliche Immaterialgüter des erworbenen Geschäfts, sowie der damit verbundene Firmenwert, dafür erteilte Lizenzen und Sublizenzen und Rechte daraus, samt allen Ansprüchen gegenüber Dritten auf ...*
- (f) sämtliche Ansprüche, Forderungen, Klagsgründe oder Rechte auf Wiedererlangung aus oder im Zusammenhang mit dem Betrieb des erworbenen Geschäfts;....*
- (i) der gesamte Firmenwert des erworbenen Geschäfts; sowie*
- [...]*

1.2. Ausgeschlossenen Vermögensgegenstände. Unbeschadet der Bestimmungen in Punkt 1.1. werden folgende Vermögensgegenstände und wird folgendes Eigentum von den Verkäuferinnen zurückbehalten und zählen bzw zählt nicht zu den erworbenen Vermögensgegenständen (gemeinsam als "ausgeschlossene Vermögensgegenstände bezeichnet").

[...]

1.3. Übernahme von Verbindlichkeiten

[...]

1.4. Ausgeschlossene Verbindlichkeiten

[...]

1.5 Closing Nach Maßgabe der Bestimmungen und Bedingungen dieses Vertrages findet der **Abschluss der mit diesem Vertrag in Aussicht genommenen Transaktionen (das "Closing")** um 9.00 Uhr (EST) am dritten (3.) Geschäftstag nach dem Tag statt, an dem sämtliche in ARTIKEL VI angeführten Bedingungen erfüllt worden sind, bzw an dem auf diese verzichtet worden ist

Das Closing findet in der Rechtsanwaltskanzlei, **Boston**, ... statt, sofern die Vertragsparteien keinem anderen Ort schriftlich zustimmen (wobei vereinbart ist, dass das Closing durch Übermittlung bzw. Expresskurierdienst erfolgen kann). Die Durchführung der mit diesem Vertrag in Aussicht genommenen Transaktionen zum Closing gilt als um 00.01 Uhr (EST) am Closing Tag erfolgt.

ARTIKEL II

KAUFPREIS

2.1 Kaufpreis; Bezahlung des ursprünglichen Kaufpreises

(a) Der Kaufpreis für die erworbenen Vermögensgegenstände, die von den Käuferinnen gemäß diesem Vertrag und dem lokalen österreichischen Kaufvertrag erworben werden, (der "Kaufpreis") ist die Summe aus [...]

2.4 Aufteilung des Kaufpreises. Eine erste geschätzte Aufteilung des Kaufpreises auf die erworbenen Vermögensgegenstände ist diesem Vertrag als Anlage 2.4 angeschlossen.
[...]"

Die beglaubigte Übersetzung des Lokal Austria Purchase Agreement (ÖKV) hat auszugsweise folgenden Inhalt (Anmerkung: Hervorhebungen durch BFG):

"PRÄAMBEL

Die Vertragsparteien sind auch Partei eines Unternehmenskaufvertrages (der "UKV") vom 01.02.2010 über den Verkauf bzw. Kauf der erworbenen Vermögensgegenstände.

Die Vertragsparteien des UKV **haben vereinbart**, dass gemäß dem UKV **bestimmte Vermögensgegenstände, Liegenschaften und Rechte** gemäß diesem österreichischen Kaufvertrag, der die Erfordernisse der in Österreich geltenden Gesetze berücksichtigt ("ÖKV"), von der Verkäuferin an die Käuferin **verkauft, übertragen und abgetreten werden**.

Dementsprechend **ergänzt dieser ÖKV** in dem in diesem Vertrag festgesetzten Maße.

...

Die Vertragsparteien vereinbaren wie folgt:

I. KAUFOBJEKT

1.1. Dieser ÖKV betrifft **jenen Teil der Betriebe** der Verkäuferin betreffend (a) die in der dem UKV beigefügten **Anlage 1.1.(B)(a) angeführten Vermögensgegenstände und Liegenschaften**, (b) (i) die in der dem UKV beigefügten **Anlage 1.1.(B)(b) angeführten Verträge** und (ii) alle sonstigen Verträge im Zusammenhang mit dem erworbenen Unternehmen, die die Verkäuferin zwischen dem Datum des Abschlusses dieses ÖKV und dem Closing abgeschlossen hat und hinsichtlich derer sich die Käuferin in ihrem alleinigen Ermessen vor dem Closing schriftlich einverstanden erklärt, dass sie "an die BF Austria abgetretene Verträge" gemäß diesem Punkt 1.1 sein sollen (die "an die BF Austria abgetretenen Verträge"), sowie (c) alle im Zusammenhang mit den Büchern und Unterlagen betreffend die Vermögensgegenstände, die vorstehend unter (a) und (b) beschreiben sind, sowie sämtliche Personalakten der Verkäuferin für alle in Beilage G des UKV angeführten Dienstnehmer in Österreich (die "österreichischen Dienstnehmer") (diese Vermögensgegenstände werden nachstehend **gemeinsam als "erworbene österreichische Vermögensgegenstände"** bezeichnet).

1.2 Nach Maßgabe der Bestimmungen und Bedingungen dieses Vertrages und der im UKV angeführten anwendbaren Bestimmungen und Bedingungen **verkauft und übergibt die Verkäuferin hiermit** an die Käuferin und die Käuferin **kauft und übernimmt hiermit** von der Verkäuferin **zum Closing-Tag** die erworbenen österreichischen Vermögensgegenstände samt (i) allen Verpflichtungen der Verkäuferin zur Erfüllung, die nach dem Closing aus den abgetretenen österreichischen Verträgen erwachsen, sofern die Rechte der Verkäuferin aus den Verträgen tatsächlich (falls erforderlich mit Zustimmung) an die Käuferin abgetreten werden; wobei die Käuferin keinerlei Zahlungs-, Erfüllungs-, oder Leistungsverpflichtung übernimmt betreffend

1.3. Die Vertragsparteien vereinbaren, dass folgende mit diesem Vertrag in Aussicht genommene Transaktionen betreffende Punkte dem UKV samt allen Anlagen unterliegen sollen, sofern in diesem ÖKV nichts anderes festgelegt ist:

[...]

III. ÜBERGANG DER ERWORBENEN ÖSTERREICHISCHEN VERMÖGENSGEGENSTÄNDE, UNTERMIETE

3.1. Die Vertragsparteien vereinbaren, dass **die erworbenen österreichischen Vermögensgegenstände** samt allfälligen Verpflichtungen der Verkäuferin, **die gemäß diesem ÖKV ausdrücklich übernommen wurden, um 00:01 Uhr (Eastern Standard Time) am Closing-Tag auf die Käuferin übergehen.**

[...]

IV. ÜBERGABE/ÜBERNAHME

Nach Maßgabe der im UKV und in diesem ÖKV angeführten Bestimmungen und Bedingungen werden die erworbenen österreichischen Vermögensgegenstände von der Verkäuferin an die Käuferin übergeben und von der Käuferin am Closing-Tag übernommen. Beim Closing wird die Verkäuferin zusätzlich zu den anderen im ARTIKEL VI des UKV in Aussicht genommenen Closing-Liefergegenständen und zusätzlich zu Punkt 1.6 des UKV ein Übergabe-und Übernahmeprotokoll gemäß Anhang./4 zu diesem Vertrag erstellen und an die Käuferin oder ihren vorgesehenen Nachfolger übergeben ("Übergabe- und Übernahmeprotokoll"), worin die Verkäuferin bestätigt, dass sie der Käuferin die erworbenen österreichischen Vermögensgegenstände übergeben und sie abgetreten hat, und die Käuferin bestätigt, dass sie die erworbenen österreichischen Vermögensgegenstände von der Verkäuferin erhalten hat.

[...]."

Ob ein derartiges Übergabe- und Übernahmeprotokoll tatsächlich errichtet wurde, ist nicht aktenkundig.

Bei den in der Beilage 1.1(B)(a) des ÖKV aufgezählten Vermögenswerten handelt es sich um körperliche Sachen des Anlagevermögens (wie zB Computer, Laptops, Server, etc). In der Beilage 1.1(B)(a) werden insgesamt 7 Verträge, alle mit der Bezeichnung "Confidentiality and Non-Use Agreement" angeführt (Vertragspartner sind Gesellschafter bzw. Angestellte der X GmbH).

Am 19. Februar 2010 unterzeichneten die jeweiligen Vertragsparteien im Inland als "Ratification and Agreement" bezeichnete Urkunden, in denen auf den Abschluss der vorgenannten Verträge verwiesen wurde (Anm: von diesen Urkunden liegen keine beglaubigte Übersetzungen vor). In diesen Urkunden bestätigten und bekräftigten die jeweiligen Vertragsparteien, dass im UKV bzw im ÖKV Schiedsgerichtsvereinbarungen abgeschlossen wurden.

In der einen Urkunde wird unter Bezug auf den UKV erwähnt, dass die X GmbH und X USA alle zu einem bestimmten Betrieb gehörenden Vermögensgegenstände an Y und die Bf. verkaufen, in der anderen wird unter Bezugnahme auf den ÖKV erwähnt, dass die Bf. zugestimmt hat, bestimmte Vermögensgegenstände ("certain assets") von der X GmbH zu kaufen. Eine nähere Beschreibung der Vermögensgegenstände ist in den Urkunden mit der Bezeichnung "Ratification and Agreement" nicht enthalten. Ebenso ist aus diesen Urkunden nicht ersichtlich, ob das Closing bereits erfolgt ist oder nicht.

Am 22. Februar 2010 beantragte der Geschäftsführer der X GmbH beim Handelsgericht Wien, dass im Firmenbuch bei der X GmbH (FN***2) die Übertragung eines Teilbetriebes gemäß § 3 Z 15 FBG (Teilbetrieb "****/**** Technologie" auf die Y, Inc - Kaufvertrag vom 1.2.2010) sowie die Verlautbarung des Haftungsausschlusses gemäß § 38 Abs 4 UGB eingetragen wird. Laut dem Antrag ans Firmenbuch ist der Übergang des Teilbetriebes auf die Y, Inc am 19. Februar 2010 erfolgt.

Bei der am 22. April 2010 erfolgten Eintragung der Übertragung des Teilbetriebes im Firmenbuch lagen dem Firmenbuchgericht Kopien von Teilen des UKV vor, auf denen

am 30. März 2010 notariell bestätigt wurde, dass der UKV dem Substituten des Notars NOTAR im Original vorlag.

Die Dolmetscherin DOLMETSCHERIN vermerkte am 2. April 2010 auf der übersetzen Ausfertigung des UKV, die genaue Übereinstimmung der vorstehenden Übersetzung mit der angehefteten beglaubigten Ablichtung.

III. Beweiswürdigung

Bereits das Finanzamt hat der Bf. vorgehalten, dass sich aus dem Vermerk der Dolmetscherin ergibt, dass zumindest eine beglaubigte Ablichtung des UKV ins Inland gelangt ist. Dem ist die Bf. in ihrer Stellungnahme vom 17. Jänner 2017 nicht entgegen getreten, weshalb sich das BFG dieser Schlussfolgerung des Finanzamtes anschließt.

Auf Grund des Inhaltes der Urkunden, des Vorbingens der Bf. und der Eintragung im Firmenbuch wird als erwiesen angesehen, dass auf die Y, Inc. ein Teilbetrieb übertragen wurde und Gegenstand des UKV ein Unternehmenserwerb iSd § 38 UGB war.

Aus den vorgelegten Urkunden ergibt sich jedoch ebenso deutlich, dass von der Bf. kein Unternehmen/kein Teilbetrieb erworben wurde, sondern auf die Bf. mit dem ÖKV nur bestimmte Vermögensgegenstände (die beim UKV ausgenommen wurden) übertragen wurden.

Aus den Angaben im Firmenbuchantrag vom 22. Februar 2010 wird geschlossen, dass das Closing am 19. Februar 2010 erfolgt ist.

Die Übrigen Feststellungen gründen sich auf die im Bemessungsakt befindlichen Teile der Vertragsurkunden samt den beglaubigten Übersetzungen.

IV. Rechtslage und Erwägungen

Nach § 33 TP 21 Abs. 1 GebG 1957 unterliegen Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten einer Gebühr von 0,8 v.H. vom Entgelt.

15 Abs. 1 GebG sieht vor, dass Rechtsgeschäfte grundsätzlich nur dann gebührenpflichtig sind, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird. Gegenstand der Gebühr ist das Rechtsgeschäft, während die Errichtung der Urkunde nur die Voraussetzung bzw. Bedingung ist, bei deren Vorliegen das Rechtsgeschäft gebührenpflichtig wird (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 15 Rz 38, mwN).

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.

Wird über ein Rechtsgeschäft eine Urkunde im Ausland errichtet, so entsteht gemäß § 16 Abs. 2 Z 2 a GebG die Gebührenschuld ua., wenn die Urkunde (beglaubigte Abschrift) in das Inland gebracht wird und eine Partei im Inland zu einer Leistung auf Grund des Rechtsgeschäftes berechtigt oder verpflichtet ist, im Zeitpunkt der Einbringung der Urkunde in das Inland.

Die gegenständlichen Urkunden sind zumindest in Form von beglaubigten Ablichtungen ins Inland gelangt (siehe den Vermerk der Dolmetscherin vom 2. April 2010 – nach dem Vermerk des Substituten des Notars NOTAR vom 30. März 2010 wurde auch ein Original des UKV ins Inland gebracht) und waren jedenfalls die X GmbH und die Bf. zu Leistungen im Inland verpflichtet.

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 Rechtsgeschäfts 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.

§ 31 Abs 1 GebG bestimmt ua. dass, Urkunden über Rechtsgeschäfte, die nicht in der Amtssprache abgefasst sind, mit einer beglaubigten Übersetzung beim Finanzamt anzugeben sind.

Mangels einer im Gebührengesetz enthaltenen Begriffsbestimmung ist die Abtretung nach dem bürgerlichen Recht zu beurteilen. Nach § 1392 ABGB liegt eine Abtretung (Zession) dann vor, wenn eine Forderung von einer Person an eine andere übertragen und von dieser angenommen wird. Die Zession stellt also einen Gläubigerwechsel dar (Koziol/Welser, Bürgerliches Recht II, 116).

Unter einer rechtsgeschäftlichen Zession versteht man die durch Willenseinigung zwischen Altgläubiger (Zedent) und Neugläubiger (Zessionar) bewirkte Veränderung der Rechtszuständigkeit der abgetretenen Forderung. Sie erfolgt in der Regel im Wege eines formlosen Konsensualvertrages. Die Zession ist ein sog. kausales Verfügungsgeschäft und bedarf eines gültigen Titels. Der gebührenrechtliche Tatbestand wird nur durch eine entgeltliche Zession verwirklicht (vgl. VwGH 5.11.2009, 2008/16/0071).

Für eine gebührenpflichtige Zession bedarf es auch eines wirksamen rechtsgeschäftlichen Verfügungsaktes und seiner Beurkundung. Dazu ist eine wirksame rechtsgeschäftliche und beurkundete Einigung zwischen Zedent und Zessionar erforderlich (vgl VwGH 05.11.2009, 2008/16/0071).

Die Abtretung von nicht körperlichen Sachen, also nicht nur von (reinen) Geldforderungen, sondern auch von - selbst absoluten - Rechten (vgl § 292 ABGB), wird vom VwGH regelmäßig der TP 21 unterstellt, zB betreffend "Urheber-, Patent- und Markenrechte" (17.3.1954, 2859 ff/51, VwSlg 908 F; 15.12.1954, 1819/52, VwSlg 1068 F; 6.12.1973, 512/73, VwSlg 4611 F), von Fischereirechten (4.12.1956, 1835/56, ÖStZB 1957, 33; Fischereirechte stellen idR - vgl SZ 56/11 - Dienstbarkeiten dar, zu diese siehe auch § 33 TP 9 Rz 7) oder von Mineralgewinnungsrechten (VwGH 16.9.1965, 2030/64,

VwSlg 3314 F mit dem Hinweis, dass nur die entgeltliche Überlassung von körperlichen Sachen nicht gebührenpflichtig ist, vgl. dazu Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 33 TP 21 Rz 6).

§ 38 UGB idF BGBl. I Nr. 58/2010 bestimmt Folgendes:

"(1) Wer ein unter Lebenden erworbenes Unternehmen fortführt, übernimmt, sofern nichts anderes vereinbart ist, zum Zeitpunkt des Unternehmensübergangs die unternehmensbezogenen, nicht höchstpersönlichen Rechtsverhältnisse des Veräußerers mit den bis dahin entstandenen Rechten und Verbindlichkeiten. Für unternehmensbezogene Verbindlichkeiten des Veräußerers bestellte Sicherheiten bleiben für diese Verbindlichkeiten aufrecht. Der Veräußerer haftet nach Maßgabe des § 39 für die unternehmensbezogenen Verbindlichkeiten fort.

(2) Der Dritte kann der Übernahme seines Vertragsverhältnisses binnen dreier Monate nach Mitteilung davon sowohl gegenüber dem Veräußerer als auch gegenüber dem Erwerber widersprechen; in der Mitteilung ist er auf das Widerspruchsrecht hinzuweisen. Dies gilt auch für den Besteller einer für unternehmensbezogene Verbindlichkeiten des Veräußerers gewährten Sicherheit. Im Falle eines wirksamen Widerspruchs besteht das Vertragsverhältnis mit dem Veräußerer fort.

(3) Wurde dem Dritten nicht nachweislich mitgeteilt, ob das Vertragsverhältnis vom Erwerber übernommen wurde, oder kann dieser Übernahme noch widersprochen werden, so kann er sowohl gegenüber dem Veräußerer als auch gegenüber dem Erwerber auf das Vertragsverhältnis bezogene Erklärungen abgeben und seine Verbindlichkeiten erfüllen. Dies gilt auch für den Besteller einer für unternehmensbezogene Verbindlichkeiten des Veräußerers gewährten Sicherheit.

(4) Werden unternehmensbezogene Rechtsverhältnisse des Veräußerers vom Erwerber nicht übernommen, so haftet er dennoch für die damit verbundenen Verbindlichkeiten. Dies gilt auch, wenn der Erwerber nur einzelne Verbindlichkeiten des Veräußerers nicht übernimmt. Eine davon abweichende Vereinbarung über die Haftung ist einem Dritten gegenüber nur wirksam, wenn sie beim Unternehmensübergang in das Firmenbuch eingetragen, auf verkehrsübliche Weise bekannt gemacht oder dem Dritten vom Veräußerer oder vom Erwerber mitgeteilt wurde.

(5) Wird ein Unternehmen im Weg eines Zwangsvollstreckungsverfahrens, eines Insolvenzverfahrens oder einer Überwachung des Schuldners durch einen Treuhänder der Gläubiger erworben, so finden diese Bestimmungen keine Anwendung.

(5a) Nicht als Erwerb eines Unternehmens im Sinn des Abs. 1 gilt die Fortführung im Weg der Pacht, der Leihe, der Fruchtnießung, des Rechtes des Gebrauchs und der Beendigung dieser Verträge. Auch in diesen Fällen kann jedoch ein Dritter oder ein Sicherheitenbesteller gegenüber dem neuen Unternehmer Erklärungen in Bezug auf ein zum früheren Unternehmer bestehendes, unternehmensbezogenes und nicht höchstpersönliches Vertragsverhältnis abgeben und seine Verbindlichkeiten erfüllen, solange ihm die Fortführung des Unternehmens im Weg der Pacht, der Leihe, der

Fruchtnießung, des Rechtes des Gebrauchs oder der Beendigung dieser Verträge nicht bekannt ist.

(6) Eine durch andere Bestimmungen begründete Haftung oder Übernahme von Rechtsverhältnissen durch den Erwerber bleibt unberührt."

Das als solches körperliche und unkörperliche Sachen umfassende Unternehmen wird man (als Gesamtsache) nicht als unkörperlich ansehen können (vgl Arnold, Ausgewählte gebühren- und verkehrsteuerliche Fragen des Unternehmenskaufes, in Bertl [Hrsg], Kauf und Verkauf von Unternehmungen, 164). Der Unternehmenskaufvertrag als solcher ist demnach unter dem Blickwinkel des § 33 TP 21 (Zessionen) gebührenfrei. Diese Aussage schließt jedoch nicht aus, dass Zessionsgebühr dann zur Debatte steht, wenn im Kaufvertrag eine Regelung enthalten ist, die rechtsgeschäftlich die Abtretung aller zum Unternehmensvermögen gehörigen Forderungen festlegt (wie auch bei Umgründungen im Einbringungsvertrag regelmäßig [vgl Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz § 18 Rz 13] die Abtretung aller zum Einbringungsvermögen gehörigen Forderungen festgelegt wird). Dann ist es aber der maßgebliche Urkundeninhalt, der zu einer Unterstellung unter die TP 21 führt. Befreiungsbestimmungen im Rahmen des Umgründungssteuerrechts siehe Rz 25 und Rz 26, wobei diese Befreiungsbestimmung, die regelmäßig jeweils auf die ausdrücklich genannte TP 21 abstellte, ein Argument für die Richtigkeit der vorstehenden Schlussfolgerungen ist. Nach § 25 Abs 1 HGB haftete, wer ein unter Lebenden erworbene Handelsgeschäft unter der bisherigen Firma fortführt nicht nur für alle im Betrieb des Geschäfts begründeten Verbindlichkeiten des früheren Inhabers (Satz 1), sondern erwirbt auch kraft Gesetz die entsprechenden Forderungen, weil die im Betrieb begründeten Forderungen (allerdings nur den Schuldern gegenüber) als auf den Erwerber übergegangen gelten, falls in die Fortführung der Firma eingewilligt wurde (Satz 2). Im Prinzip nicht anders gestaltet ist - losgelöst von Fragen der Firmenfortführung - die Nachfolgeregelung im § 38 Abs 1 Satz 1 UGB (vgl. Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 33 TP 21 Rz 6a).

Nach Maßgabe des § 25 HGB "gelten" Forderungen beim Unternehmenserwerb unter Fortführung der Firma als "übergegangen". Nach § 38 Abs 1 UGB "übernimmt" der Unternehmenserwerber (auch ohne Fortführung der Firma), sofern nichts anderes vereinbart ist, die unternehmensbezogenen Verbindlichkeiten. Eine Urkunde, die nur diesen Unternehmenserwerb beurkundet, löst keine Zessionsgebühr aus. Ein als Zession zu beurkundendes Rechtsgeschäft liegt gar nicht vor (vgl. Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 33 TP 21 Rz 10d).

Rechtsverhältnisse, die unmittelbar auf Grund gesetzlicher Anordnung zustande kommen, sind keine Rechtsgeschäfte und demzufolge nicht gebührenpflichtig. Wird lediglich eine gesetzliche Rechtsfolge beurkundet, wird kein Tatbestand des § 33 GebG verwirklicht. Hingegen sind Parteienvereinbarungen gegebenenfalls auch dann Gegenstand einer Rechtsgeschäftsgebühr, wenn der rechtsgeschäftlich vereinbarte Erfolg auch ohne Vorliegen der (beurkundeten!) Vereinbarung kraft Gesetzes einträte, zB wenn die

Bestanddauer eines unter Kündigungsschutz stehenden Objektes verlängert wird (VwGH 11.6.1981, 15/3182/80, VwSlg 5601 F; 17.3.1986, 84/15/0158, VwSlg 6095 F = AnwBI 1987, 456 mit Anm Arnold) oder bei (Miet-) Vertragsübernahme im Zuge der Unternehmensveräußerung im Anwendungsbereich des (nunmehr) § 12a MRG (vgl VwGH 16.10.1989, 88/15/0086, ÖStZB 1990, 317; zum Thema auch Frotz/Hügel, ÖStZ 1982, 142) bzw bei Mietvertragserneuerungen nach § 29 Abs 3 MRG. Entsprechendes gilt, wenn ungeachtet des Vorliegens der gesetzlichen Rechtsfolgen eine Willensübereinstimmung über die Einräumung des Wohnrechts beurkundet wird (in diesem Sinn auch GebR Rz 1019). Zur Abgrenzung von der gebührenfreien rechtsbezeugenden Beurkundung in derartigen Fällen sei festgehalten, dass (diesfalls !) die bloß rechtsbezeugende Beurkundung kein rechtsgeschäftlich geschaffenes Rechtsverhältnis betrifft (und im Fall des Erk VwSlg 2729 F nicht "unabhängig von der Versteigerung der Jagdpacht " ein Jagdpachtvertrag abgeschlossen wurde), während bei der "überflüssigen" vertraglichen Regelung unabhängig von der Gesetzeslage (wenngleich durch diese inhaltlich bestimmt) das Rechtsgeschäft gleichsam "zusätzlich" abgeschlossen, der Rechtsbeziehung also neben dem Gesetz auch noch das Rechtsgeschäft als zusätzlicher Rechtstitel gegeben wird (vgl. Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 15 Rz 9).

Auch nach Endfellner/Kuster, Zessionsgebühr bei M&A, ecolex 2008, 766 ff tritt die Gebührenpflicht ein, wenn der entgeltliche Übergang von Forderungen, Rechten und Vertragsverhältnissen beurkundet wird. Dies wird allerdings dann nicht der Fall sein, wenn ein Unternehmenskaufvertrag abgeschlossen wird, in welchem - allenfalls mit einem Verweis auf die zugrundeliegende Saldenbilanz - lediglich die Kaufsumme ausgewiesen wird. Gebührenpflichtig ist dagegen die explizit textierte entgeltliche Abtretung bestimmter oder bestimmbarer Forderungen und von Rechten sowie die Beurkundung von Vertragsübernahmen. Ebenso gebührenpflichtig wäre eine Drittschuldnerverständigung oder eine andere rechtsbezeugende Urkunde, welche die wesentlichen Merkmale eines Zessionsvertrags enthält.

Zu einem Unternehmenskaufvertrag, in dem ausdrücklich aufgezählt wurde, welche „Vermögenswerte“ übertragen werden, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221 (mit dem die Entscheidung des UFS 23.10.2013, RV/1659-W/11 aufgehoben wurde) Folgendes ausgesprochen:

"§ 38 UGB regelt die Übernahme der Rechtsverhältnisse des Veräußerers durch den Erwerbenden im Falle eines Unternehmensüberganges. Nach Abs. 1 leg. cit. 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.

Im Beschwerdefall ist daher strittig, ob durch den auszugsweise zitierten Vertrag eine rechtsbe- oder rechtserzeugende Beurkundung einer über den § 38 UGB hinausgehenden Zession erfolgt ist.

...

Die belangte Behörde stützt sich zusammengefasst darauf, dass nach dem maßgebenden Urkundeninhalt der Gegenstand des Vertrages nicht bloß das Unternehmen als Gesamtsache war, sondern ausdrücklich eine rechtsgeschäftliche Übertragung von bestimmten im Vertrag aufgezählten "Vermögenswerten" vorgenommen worden sei.

Die bloß klarstellende Formulierung des Punktes 2.1 der Vereinbarung zum Umfang und zur abgrenzenden Beschreibung des zu übertragenden Geschäftsbetriebes (vgl. Fuchs/Schumacher in Straube, UGB 133, Vor§ 38 Rz 23) - nämlich "der Verkäufer verkauft, überträgt und zediert, und der Käufer kauft, erwirbt und akzeptiert die Übertragung des Geschäftsbetriebs einschließlich (compromising, s. oben) Vermögenswerte und eingegangene Verbindlichkeiten als laufendes Geschäft gemäß§ 38 UGB"- stellt für sich noch keine vom Unternehmensübergang im Sinne des § 38 UGB unabhängige Zession dar.

Die Ausführungen in Punkt 4.5 der Vereinbarung regeln die Verfügungsakte zur Vertragserfüllung (modus), insbesondere den Übergang der Außenstände im Rahmen der Unternehmensübertragung, und stellen für sich ebenfalls keine, einen Rechtstitel für eine Zession bildende gesonderte Vereinbarung dar.

Da für das Auslösen der Gebührenpflicht lediglich auf den Inhalt des Schriftstückes abzustellen ist und daher weder die Schreibweise noch die Absicht des Verfassers maßgebend sind, ob eine rechtsbezeugende Urkunde über ein Rechtsgeschäft errichtet wurde, vermag auch die im Beschwerdefall aus der Übersetzung des Vertrages hervorgegangenen Wortfolge "überträgt und zediert" isoliert betrachtet keine über den Übergang des Geschäftsbetriebes hinausgehende Zession rechtsbezeugend zu bekunden, weil eine solche dem Gesamtbild des Vertrages nicht zu entnehmen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Juni 1954, 1108/53, VwSlg 965/F).

Insoweit zeigt die in Rede stehende Vereinbarung eine Deutlichkeit im Sinne des § 17 Abs. 2 GebG, welche die in dieser Bestimmung genannte Vermutung nicht eintreten lässt.

Im Beschwerdefall war daher nicht von einer derartigen Konkretisierung einer über den Anwendungsbereich des § 38 UGB hinausgehenden Zession im Rahmen des Unternehmenskaufes auszugehen, weswegen der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben war."

Der Bf. ist beizupflichten, dass auch die Übertragung eines Teilbetriebes (selbständige, überlebensfähige Unternehmensteile / selbständige Betriebe - vgl OGH 4 Ob 80/09g) als Unternehmenskauf iSd § 38 UGB anzusehen ist. Dabei werden die Rechtsverhältnisse, die dem übertragenen Unternehmensteil zugeordnet waren (Forderungen, Verbindlichkeiten, bewegliche Sachen etc) übertragen. Daraus können zum Teil Zuordnungsprobleme resultieren, soweit Vermögensgegenstände mehreren Teilbetrieben dienen. Nach der Literatur ist hier eine Zuordnung nach der überwiegenden Widmung vorzunehmen und ist in solchen Fällen eine möglichst exakte Beschreibung

der zu übertragenden Rechtspositionen zweckmäßig (siehe dazu Fuchs/Schuhmacher in Straube/Ratka/Rauter, UGB I4 § 38, Rz 28 mit weiteren Literaturhinweisen).

Auch im gegenständlichen Fall kommt der Aufzählung der Vermögenswerte im UKV (durch Verweis auf diverse Anlagen zum Vertrag) eine bloß klarstellende Funktion zu, die zur abgrenzenden Beschreibung des zu übertragenden (Geschäftsbetriebes) Teilbetriebes auf die Y, Inc erforderlich war. Dabei spielt es keine Rolle, dass bestimmte Vermögenswerte von der Übertragung ausgenommen wurden (Vermögenswerte, die von den Verkäuferinnen zurückbehalten wurden bzw. jene Vermögenwerte, die an die Bf. übertragen wurden).

Dazu kommt noch, dass die Zession ein kausales Verfügungsgeschäft ist. 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).

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).

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).

Obwohl der Tatbestand der TP 21 nicht deckungsgleich mit jenem der zivilrechtlichen Zession ist, ist auch gebührenrechtlich die Unterscheidung zwischen Verpflichtungsgeschäft und Verfügungsgeschäft notwendig. Das Verpflichtungsgeschäft ist auf eine künftige Leistung gerichtet, während Verfügungsgeschäfte unmittelbar auf ein bestehendes Recht einwirken, indem sie es übertragen, aufheben oder beschränken (Twardosz, GebG-ON6.01 § 33 TP 21 (Stand 1.3.2017, rdb.at) unter Hinweis auf Koziol – Welser/Kletečka I14 Rz 382 – 385).

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).

Nach dem maßgeblichen Urkundeninhalt (wozu auch Schriftstücke zählen, auf die in den Urkunden Bezug genommen wird) fehlt beim UKV eine Beurkundung des Verfügungsaktes.

Nach dem Inhalt des UKV wurde damit bloß ein vertraglicher Titel geschaffen, die Abtretung der Rechte und Forderungen war erst zu einem späteren Zeitpunkt (dem Closing) vorgesehen. Dies ergibt sich aus den Formulierungen im UKV, wie zB "Absicht sich rechtlich zu verpflichten" in der Präambel; "wird abtreten" im Punkt I.1.1.; "findet der Abschluss der mit diesem Vertrag in Aussicht genommenen Transaktionen" in Punkt I.1.5.). Der UKV lässt es auch noch offen, ob die Übertragung des Teilbetriebes an die Y Inc. oder an "ihren vorgesehenen Nachfolger" (siehe Punkt I.1.1) erfolgt.

Nach Punkt 1.5 des UKV sollte das Closing nach Vorliegen aller Bedingungen in einer Rechtsanwaltskanzlei in den USA stattfinden.

Die Urkunden vom 19. Februar 2010 "Ratification and Agreement) halten zwar rechtsbezeugend fest, dass der UKV bzw der ÖKV abgeschlossen wurden. Es ist aber auch darin nicht beurkundet, dass bereits ein Verfügungsakt gesetzt wurde. Die vorgelegten Urkunden schaffen keinen Beweis darüber, dass eine rechtsgeschäftliche Zession an die Y, Inc. erfolgt ist.

Der lokale österreichische Kaufvertrag (ÖKV) hingegen bildet den Titel für den Erwerb bestimmter "Vermögensgegenstände" und "Verträge" durch die Bf., weshalb der Übergang der konkreten Vermögensgegenstände bzw. der Rechtsstellung aus bestimmten Verträgen die Bf. nicht ex lege auf Grund der Bestimmung des § 38 Abs. 1 UGB als Folge des Unternehmenserwerbes, sondern auf Grund einer rechtsgeschäftlichen Übertragung erfolgte. Nach dem Urkundeninhalt haben die Vertragspartner der in der Beilage 1.1(B)(b) genannten Verträge am ÖKV nicht mitgewirkt, weshalb eine gebührenrechtliche Behandlung der "Vertragsübernahme" als Neubegründung des übertragenen Rechtsverhältnisses nicht in Betracht kommt (zur Abgrenzung zwischen "echter" und "unechter" Vertragsübernahme vgl. VwGH 09.09.2015, Ro 2014/16/0072 mit Hinweis auf VwGH 11.9.2014, 2012/16/0023 und Twardosz, GebG⁵, § 33 TP 21, Rz 61). Der ÖKV enthält im Gegensatz zum UKV auch bereits die Übergabe und Übernahme der "österreichischen Vermögensgegenstände" (siehe Punkt 1.2; Punkt 3.1 und Punkt IV des ÖKV) und ist somit durch den ÖKV auch eine Beurkundung des die Abtretung bewirkenden Verfügungsgeschäftes erfolgt. Allerdings handelt es sich bei den an die Bf. übertragenen "österreichischen Vermögensgegenständen" im Wesentlichen um körperliche Sachen (siehe die Aufzählung in der Beilage 1.1(B)(a)) und dürfte den "übertragenen Verträgen" (aufgelistet in der Beilage 1.1(B)(b)) sind nur

Vertraulichkeitsvereinbarungen mit Angestellten/Gesellschaftern der Verkäuferin) von den Vertragsparteien kein spezifischer Wert beigemessen worden sein. Die Klärung der Frage, ob die im ÖKV enthaltene "Vertragsübernahme" tatsächlich ohne Entgelt erfolgte oder nicht kann aus folgenden Gründen dahingestellt bleiben:

Das Finanzamt hat im Betreff des angefochtenen Bescheides das "Lokal Austria Purchase Agreement" nicht angeführt, sondern heißt es dort "Sublease contract / Asset Purchase Agreement" mit The X Group North America Inc. /Y Inc vom 12. April 2010 mit BF". Auch in der Begründung des Bescheides wird nur das "Asset Purchase Agreement", nicht aber das "Lokal Austria Purchase Agreement" erwähnt und wird ein Betrag von USD 4.988.186 als gesamtes Entgelt bezeichnet (das entspricht der Summe des in der Gebührenanzeige für die Übertragung der Softwarerechte an die Y Inc. erklärten Betrages iHv USD 4.608.586 und des für die Übernahme US-amerikanischer Kundeverträge erklärten Betrages iHv USD 379.600) und wurde der in der Gebührenanzeige beim "Lokal Austria Purchase Agreement" genannte Betrag iHv USD 3.814 nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Es wird daher davon ausgegangen, dass für die im "Lokal Austria Purchase Agreement" enthaltene "Vertragsübernahme", abgeschlossen zwischen der X GmbH und der Bf., keine Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 21 GebG festgesetzt wurde und dieses Rechtsgeschäft somit nicht verfahrensgegenständlich ist.

Es war daher aus all diesen Erwägungen der Beschwerde Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

V. 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. insbesondere VwGH 11.9.2014, 2013/16/0221; VwGH 11.9.2014, 2012/16/0023 und VwGH 5.11.2009, 2008/16/0071 mit weiteren Nachweisen).

Wien, am 19. Jänner 2018

