

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der BF Mittelstandsfinanzierungs AG, ADR, vertreten durch KPMG Alpentreuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellang. 51, 1090 Wien gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 01.03.2011, ErfNr.\*\*\*, StNr.\*\*\* betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Gebührenbescheides vom 19.10.2010 nach § 299 BAO zu Recht erkannt:

Der Bescheidbeschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid insofern abgeändert, als in Entsprechung des Antrages vom 15.12.2010 der Gebührenbescheid vom 19. Oktober 2010 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben wird.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahren vor dem Finanzamt**

#### **1. Anzeige von Kreditverträgen**

Am 29. Juni 2005 zeigte die BANK Bank AG (kurz BANK) dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz Finanzamt) zwei zwischen der BANK als Kreditgeberin und der A & B Holding GmbH in Gründung (durch Umwandlung zwischenzeitlich A & B Holding AG, kurz A & B oder NewCo) als Kreditnehmerin, vertreten durch ihre 3 Gründungsgesellschafter - BF Mittelstandsfinanzierungs AG (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf. oder BF), Frau C und Herr D - abgeschlossene Kreditverträge (bezeichnet als „Senior A“ mit der Vertragsnummer \*\*\*1 über maximal € 39.500.000,00 und "Senior B" mit der Vertragsnummer \*\*\*2 über maximal € 8.500.000,00) an.

Die beiden Kreditverträge wurden vom Finanzamt unter den Geschäftszahlen erfNr.\*\*\*2 (Kreditvertrag– "Senior A") und ErfNr.\*\*\*3 (Kreditvertrag– "Senior B") erfasst und setzte das Finanzamt hierfür jeweils gegenüber der A & B Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 8 GebG fest.

In beiden Kreditverträge wurde festgehalten, dass die Sicherstellung ua. durch die Abtretung aller Forderungen der Kreditnehmer-Gesellschafter gegen den Kreditnehmer erfolgt.

## **2. Ermittlungen des Finanzamtes betreffend Forderungsabtretungen**

### **2.1. Vorhaltebeantwortung BANK 5.2.2008**

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 1. Februar 2008 übermittelte die BANK dem Finanzamt mit Schriftsatz vom 5. Februar 2008 insgesamt vier Abtretungsverträge in Kopie und teilte mit, dass diese Abtretungsverträge inhaltlich einerseits die sicherungsweise Abtretung von potenziellen Gewährleistungsansprüchen, welche dem Kreditnehmer aus dem der Finanzierung zugrunde liegenden Zielgesellschaft-Kaufvertrag allenfalls zustehen, sowie andererseits die sicherungsweise Abtretung von potenziellen Ansprüchen der Gesellschafter gegen den Kreditnehmer, welche als flankierende Maßnahme zur im Kreditvertrag vereinbarten generellen Nachrangigkeit von Gesellschafterforderungen verhindern soll, dass die Gesellschafter des Kreditnehmer künftig Ansprüche gegen den Kreditnehmer erwerben, die mit jenen der finanzierenden Bank (BANK) konkurrieren, betreffen.

Nach Wissen der BANK bestünden derzeit weder Forderungen der Kreditnehmers aus dem Zielgesellschaft-Kaufvertrag noch Forderungen der Gesellschafter gegen den Kreditnehmer, sodass diese mit 0,- zu bewerten seien.

Es sei ein Kreditbetrag iHv € 31.000.000,00 bzw. iHv € 8.500.000,00 zur Verfügung gestellt worden. Nach Ansicht der BANK handle es sich bei den bezug habenden Abtretungsverträgen um gebührenfreie Sicherungsgeschäfte gemäß § 20 Z. 5 GebG zu den beurkundeten Kreditverträgen.

In der Folge erfasste das Finanzamt den zwischen der Bf. als Zedenten und der BANK abgeschlossenen Abtretungsvertrag unter der Geschäftszahl ErfNr.\*\*\*.

### **2.2. Stellungnahme BANK 26.6.2008**

Nach Telefongesprächen zwischen Mitarbeitern des Finanzamtes und der BANK übermittelte die BANK dem Finanzamt mit Schriftsatz vom 26. Juni 2008 eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt:

*"Die Abtretungsverträge wurden seinerzeit zu den beiden vergebühten Kreditverträgen abgeschlossen. Es war (und ist) der Wille aller Vertragsparteien, dass ausschließlich die Forderungen der Investkredit Bank AG aus diesen beiden Kreditverträgen gegenüber der A & B Holding GmbH (Kreditnehmer) besichert werden. Die A & B Holding GmbH ist eine Einzweckgesellschaft; sie hält nur die damals erworbenen Beteiligungen und führt keinen operativen Betrieb. Insbesondere war es nicht der Parteienwille, dass sich die Sicherheit auf Einzelrechtsnachfolger oder weitere Kredite (die es auch gar nicht gibt) erstreckt.*

*Nach Rz 529 GebR 2007 soll Voraussetzung für die Gebührenbefreiung nach § 20 Z 5 GebG sein, dass bereits von Anfang an in den Urkunden über das Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäft vereinbart ist, dass das Sicherungs- und Erfüllungsgeschäft*

*für den zukünftig abzuschließenden Darlehens- oder Kreditvertrag nur insoweit rechtswirksam sein soll, als der Darlehens- oder Kreditvertrag selbst wieder sowohl seinem rechtsgeschäftlichen Inhalt nach als auch hinsichtlich der Beurkundungsform den Erfordernissen des § 20 Z 5 GebG entspricht.*

*Zweck des § 20 Z 5 GebG ist es, eine durch Abschluss von gebührenrechtlichen Darlehens- und Kreditverträgen und ebenso gebührenpflichtigen Sicherungsgeschäften eintretende Kumulierung der Gebührenpflicht zu verhindern (VwGH 25.9.1997, 95/16/0208). Die Gebührenbefreiung für Sicherungsgeschäfts kommt nach Ansicht des VwGH 5.10.1987, 87/15/0071, 72 und VwGH 10.6.1991, 90/15/0026 nur dann zur Geltung, wenn eindeutig der Rechtsbezug zueinander erkennbar ist. Ein allgemeiner Hinweis auf die Einräumung von Krediten über das Sicherungsgeschäft genügt für die Gebührenfreiheit nicht (VwGH 8.9.1983, 82/15/0030).*

*In den Urkunden über die Sicherungsgeschäfte (Abtretungsverträge) wird dieser Bezug aber eindeutig hergestellt, in dem unter Pkt 3 festgehalten wird, dass Kredite und Darlehen eingeräumt werden, unter Pkt 4 die Forderungsabtretung zu Besicherungszwecken festgeschrieben ist.*

*Gem § 17 Abs 1 GebG ist grds vom Urkundeninhalt auszugehen. Wenn allerdings der über das Sicherungsgeschäft errichteten Urkunde weder zu entnehmen ist, dass ein Sachverhalt iSd § 20 Z 5 GebG vorliegt, noch Umstände beurkundet sind, aus denen sich das Nichtvorliegen eines solchen Sachverhaltes ergibt, ist die Gebührenpflicht zwar zu vermuten, ein Gegenbeweis aber gem § 17 Abs 2 GebG zulässig (vgl VwGH 8.9.1983, 82/15/0123; VwGH 8.9.1986, 82/15/0030; VwGH 15.9.1986, 85/15/0375; VwGH 10.6.1991, 90/15/0026).*

*Sollte daher die Meinung vertreten werden, dass der Urkundeninhalt nicht eindeutig ist, so ist daher der Gegenbeweis zulässig. Die Erbringung eines solchen Nachweises hat nach den allgemeinen Vorschriften der BAO zu den Beweisen gem § 166ff zu erfolgen. Nach § 166 BAO kommt im Abgabungsverfahren als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist, zB der Inhalt anderer Urkunden (§ 168 BAO) oder Zeugen (§ 169 BAO). Die durchgeführten Beweise unterliegen der freien Beweiswürdigung nach § 167 Abs 2 BAO.*

*Sollten Sie einen solchen Nachweis benötigen, werden wir Ihnen diesen gerne erbringen.*

*Wir ersuchen Sie daher, die Abtretungsverträge unter Berücksichtigung des Parteienwillens ‚befreiungsfreundlich‘ zu würdigen.*

*Zum Zeitpunkt des Abschlusses der Abtretungsverträge bestanden keine Darlehen, Zuschüsse udgl. Ob seit dem seitens der Gesellschafter Darlehen gewährt wurden, konnten wir noch nicht erheben.*

*Alle Forderungen der Gesellschafter waren und sind gegenüber Forderungen der Investkredit nachrangig. Das heißt, dass ein Darlehen erst und nur dann an den*

*Gesellschafter zurückgezahlt werden darf, wenn Investkredit dem zustimmt oder alle Forderungen von Investkredit voll befriedigt sind. Im Fall, dass der Kreditnehmer eine Zahlung an Investkredit nicht erbringt (und damit der Sicherungsfall eintritt), besteht wegen des Nachranges auch keine Forderung des Gesellschafters gegen den Kreditnehmer. Die abgetretene Forderung stellt daher keine Sicherheit dar. Zweck der Abtretung war und ist allein, dass der Gesellschafter über die Forderung nicht verfügen und vertragswidrig Zahlungen entgegennehmen kann. Vor diesem Hintergrund hat Investkredit die Sicherheit auch mit Null bewertet.*

*Dieser Ansatz ist auch aus gebührenrechtlicher Sicht zulässig. Die Ermittlung des Wertes erfolgt nach dem BewG. Gem § 14 BewG sind Kapitalforderungen grds mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Ein niedrigerer Wert lässt sich insbesondere durch einen Fremdvergleich (welchen Wert würde ein fremder Dritter für die nachrangige Forderung ansetzen) feststellen. Da auch ein fremder Dritter aus den oben genannten Einschränkungen zu keinem höheren Ansatz kommen würde, ist die Bewertung mit Null auch aus gebührenrechtlicher Sicht zulässig.*

*In einem der Abtretungsverträge wurden die Forderungen des Kreditnehmers aus dem Kaufvertrag, mit dem der Kreditnehmer die Geschäftsanteile an der A und der B erworben hat, sicherungsweise abgetreten. Damit waren eventuell in der Zukunft entstehende Forderungen aus Gewährleistung oder Schadenersatz gemeint. Weder zum damaligen Zeitpunkt, noch in der Zwischenzeit sind solche Forderungen entstanden. Wir erwarten auch nicht, dass solche Forderungen noch entstehen werden, weil solche Forderungen, wenn überhaupt, nur kurz nach der Übernahme eines Unternehmens hervorkommen. Auch diese Sicherheit hat Investkredit daher mit Null bewertet. Die oben beschriebene bewertungsrechtliche Würdigung ist auch für diesen Sachverhalt zutreffend.*

*Zusammenfassend sind wir der Auffassung, dass die Abtretungsverträge gebührenfreie Sicherungsgeschäfte im Sinn von § 20 Z 5 GebG sind. Selbst wenn man dieser Auffassung nicht folgen wollte, wäre die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Gebühr unserer Meinung nach Null."*

### **2.3. Einsichtnahme in die Veranlagungsakte der A & B und Firmenbuchabfragen**

Weiters nahm das Finanzamt Einsicht in die Veranlagungsakte der A & B Holding AG zu StNr.\*\*\*\* und fertigte Kopien folgender Unterlagen an:

- Darlehensvertrag vom 2.6.2006, abgeschlossen zwischen der BF Mittelstandsfinanzierungs AG als Darlehensgeberin und der A & B als Darlehensnehmerin über € 3.430.000,00
- undatierter Darlehensvertrag, abgeschlossen zwischen der E Privatstiftung als Darlehensgeberin und der A & B als Darlehensnehmerin über € 3.570.000,00
- Angebot auf Abschluss eines Darlehensvertrages der A & B als Darlehensnehmerin, gerichtet an die F GmbH über € 1,5 Mio.

- Rahmenvertrag vom 12. April 2005 über eine Beteiligung der BF Mittelstandsfinanzierungs AG an der A \*\*\*\*\* GmbH und der B \*\*\*\*\* GmbH, abgeschlossen zwischen der BF Mittelstandsfinanzierungs AG einerseits und E Privatstiftung, Frau C und Herrn D andererseits.

Weiters tätigte das Finanzamt noch Abfragen im Firmenbuch zu FN\*\*\* und nahm Einsicht in die Jahresabschlüsse zum 31.12.2005, 31.12.2006, 31.12.2007 und zum 31.12.2008 der A & B.

### **3. Gebührenbescheid samt gesonderter Begründung**

#### **3.1. Gebührenbescheid vom 19.10.2010**

Mit Bescheid vom 19. Oktober 2010 setzte das Finanzamt für den Abtretungsvertrag vom 24. Juni 2005 mit der Investkreditbank AG die Gebühr gemäß § 33 TP 21 GebG gegenüber der Bf. mit 0,8% von € 6.594.955,59 = € 52.759,64 fest.

Zur Begründung verwies das Finanzamt auf die gesonderte Begründung.

#### **3.2. Inhalt der gesonderten Begründung vom 20.10.2010**

*"Der Abtretungsvertrag vom 24.06.2005 unterliegt der Gebühr gem. § 33 TP 21 Abs 1 GebG.*

*Die Gebührenpflicht richtet sich nach dem Urkundeninhalt (§ 17 Abs 1 GebG). Nur bei undeutlichem Urkundeninhalt ist ein Gegenbeweis möglich.*

*Geht aus einer über ein Sicherungsgeschäft errichteten Urkunde hervor, dass die für die Befreiungsbestimmung nach § 20 Z 5 GebG maßgeblichen Tatsachen nicht vorliegen und werden Umstände beurkundet, die die Befreiung ausschließen, so ist Gebührenpflicht gegeben und ein Gegenbeweis nicht zulässig.*

*Die Gebührenbefreiung gem. § 20 Z 5 GebG kann nicht gewährt werden, da zukünftig abzuschließende Darlehens- oder Kreditverträge hinsichtlich der Beurkundungsform den Erfordernissen des § 20 Z 5 GebG entsprechen müssen und die Sicherstellung aller Forderungen gegen den Einzelrechtsnachfolger des Kreditnehmers vereinbart wurde.*

*Laut dem Abtretungsvertrag*

*- steht die Investkredit mit dem Kreditnehmer in Geschäftsverbindung. Im Rahmen dieser Geschäftsverbindung wurden und werden dem Kreditnehmer **Kredite (insbesondere Geld-, Haftungs- oder Garantiekredite) und Darlehen** unter den üblichen und vom Kreditnehmer anerkannten Geschäftsbedingungen eingeräumt (kurz "die Kredite" genannt).*

*- tritt der Zedent zur Sicherstellung aller Forderungen und Ansprüche an Haupt- und Nebenverbindlichkeiten, welche der Investkredit gegen den Kreditnehmer oder dessen **Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolger** aus den Krediten bereits erwachsen sind oder in Zukunft erwachsen sollten, sämtliche Forderungen und Ansprüche ab, die dem Zedenten gegen den Kreditnehmer, aus welchem Grund immer, erwachsen sind und erwachsen*

werden (insbesondere solche aus Gesellschafterdarlehen, Zuschüssen oder aufgrund einer Auflösung des Kreditnehmers).

Gem. § 20 Z 5 GebG unterliegen der Gebührenpflicht nicht Sicherungs- u. Erfüllungsgeschäfte - ausgenommen Wechsel- zu Darlehensverträgen (§ 33 TP 8 leg. cit.), Kreditverträgen (§ 33 TP 19 leg. cit.) und Haftungs- und Garantiekreditverträgen mit Kreditinstituten, der Oesterreichischen Nationalbank, den Versicherungsunternehmen und den Bausparkassen, sofern über die genannten Verträge spätestens gleichzeitig mit der Beurkundung des Nebengeschäftes eine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet worden ist.

Als Hauptgeschäfte iSd Bestimmungen des § 20 Z 5 GebG kommen Darlehensverträge iSd § 33 TP 8 GebG, Kreditverträge iSd § 33 TP 19 GebG sowie Haftungs- und Garantiekreditverträge in Betracht.

Werden Urkunden über Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäfte zu einem bestimmten, bereits zu Stande gekommenen Darlehens- oder Kreditvertrag errichtet, der alle Voraussetzungen für die Gebührenbefreiung nach § 20 Z 5 GebG 1957 erfüllt, ist die Gebührenbefreiung auch dann zu gewähren, wenn die Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäfte auch für zukünftig mit demselben Kreditnehmer abzuschließende Darlehens- oder Kreditverträge Geltung haben.

Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass bereits von Anfang an in den Urkunden über das Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäft vereinbart ist, dass das Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäft für den zukünftig abzuschließenden Darlehens- oder Kreditvertrag nur insoweit rechtswirksam sein soll, als der Darlehens- oder Kreditvertrag selbst wieder sowohl seinem rechtsgeschäftlichen Inhalt nach als auch hinsichtlich der Beurkundungsform den Erfordernissen des § 20 Z 5 GebG entspricht.

Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäfte zu einem bestimmten, bereits zustande gekommenen Darlehens- oder Kreditvertrag sind bei Vorliegen aller sonstigen für die Gebührenbefreiung erforderlichen Voraussetzungen auch dann gebührenbefreit, wenn sie zur Besicherung von zukünftigen ausschließlich mit demselben Darlehens- oder Kreditnehmer oder mit dessen Gesamtrechtsnachfolger abgeschlossenen und beurkundeten Darlehens- oder Kreditverträgen dienen.

Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäfte zur Besicherung von zukünftigen auch mit einem Einzelrechtsnachfolger des ursprünglichen Darlehens- oder Kreditnehmers abgeschlossenen und beurkundeten Darlehens- oder Kreditverträgen kommt die Gebührenbefreiung des § 20 Z 5 GebG nicht zu.

**Bemessungsgrundlage :**

Die Bemessungsgrundlage ist einerseits durch den Wert der gesicherten Forderung (Höhe der gewährten Kredite zus. € 48.000.000,00) begrenzt. Ist der Wert der sicherungsweise abgetretenen Forderung jedoch niedriger, so stellt dieser die Bemessungsgrundlage dar.

Die Höhe der abgetretenen Forderungen wurde wie folgt ermittelt:

*Die Forderung aus der Auflösung des Kreditnehmers entspricht dem Liquidationserlös. Dieser wird in der Höhe des Eigenkapitals laut der Bilanz zum 31.12.2005 = € 6,465.697,13 geschätzt, die Kapitalerhöhung um € 1,105.000,00 vom 11.07.2005 wird in Abzug gebracht, ergibt einen Betrag von € 5,360.697,13. Dieser Betrag wird auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt:*

*BF                      € 3,164.955,59 -59,04%*

*+ Gesellschafterdarlehen      € 3,430.000,00*

*gesamt                              € 6,594.955,59*

*BF Mittelstandsfinanzierungs AG hat neben der Einlage von € 3,185.000,00 auch ein Darlehen von € 3,430.0000,00 geleistet."*

Nach den im Bemessungsakt des Finanzamtes befindlichen Rückscheinen erfolgte die Zustellung des Bescheides an die Bf. am 22. Oktober 2010, die Zustellung der gesonderten Begründung am 25. Oktober 2010.

### **3.3. Antrag auf Verlängerung der Berufungsfrist vom 26.10.2010**

Mit am 26. November 2010 zur Post gegebenem Schriftsatz beantragte die steuerliche Vertreterin der Bf. um Verlängerung der Berufungsfrist bis zum 23. Dezember 2010. In diesem Schriftsatz wird ausgeführt, dass die Zustellung des Bescheides am 27. Oktober 2010 erfolgt sei.

### **3.4 Zurückweisungsbescheid vom 6.12.2010**

Mit Zurückweisungsbescheid vom 6. Dezember 2010 wies das Finanzamt die Eingabe der Bf. vom 26. Oktober 2010 betreffend Verlängerung der Berufungsfrist zurück. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Zurückweisung erfolge, weil die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht worden sei. Der Gebührenbescheid vom 19.10.2010 sei am 22.10.2010 mit RSb übernommen worden. Die Bescheidebegründung vom 20.10.2010 sei am 25.10.2010 mit RSb übernommen worden. Die Berufungsfrist sei am 25.11.2010 abgelaufen.

Gemäß § 110 Abs. 3 BAO sei gegen die Ablehnung eines Antrages auf Verlängerung einer Frist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

### **4. Antrag nach § 299 BAO vom 15.12.2010**

Mit Schriftsatz vom 15. Dezember 2010, eingebracht beim Finanzamt am 15. Dezember 2010, beantragte die Bf. die Aufhebung des Gebührenbescheides vom 19. Oktober 2010 nach § 299 BAO mit folgender Begründung:

*"Der Spruch des im Betreff bezeichneten Bescheids entspricht nicht dem Gesetz, da die Befreiungsvorschrift des Art XXVII BGGI 1993/818 für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften nicht berücksichtigt wurde:*

*Mit Abtretungsvertrag vom 24. Juni 2005 wurde zwischen der BANK Bank AG und der BF Mittelstandsfinanzierungs AG festgehalten, dass die BANK Bank AG mit der A & B*

*Holding GmbH in einer Geschäftsverbindung steht, im Rahmen derer von der BANK Bank AG Kredite und Darlehen eingeräumt wurden. Zur Sicherstellung aller Forderungen und Ansprüche an Haupt- und Nebenverbindlichkeiten, welche der BANK Bank AG gegenüber der A & B Holding GmbH oder deren Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolger aus den Krediten bereits erwachsen sind oder in Zukunft erwachsen sollten, tritt die BF Mittelstandsfinanzierungs AG sämtliche Forderungen und Ansprüche ab, die der BF Mittelstandsfinanzierungs AG gegen der A & B Holding GmbH, aus welchem Grund immer, erwachsen sind und erwachsen werden (insbesondere solche aus Gesellschafterdarlehen, Zuschüssen oder aufgrund der Auflösung der A & B Holding GmbH).*

*Vom Finanzamt wurde eine Zessionsgebühr auf Basis folgender Bemessungsgrundlage vorgeschrieben.*

*Forderung BF aus Gesellschafterdarlehen an A & B Holding GmbH EUR 3.430.000,00*

*Aus dem Eigenkapital der A & B Holding GmbH zum 31.12.2005 abgeleiteter anteiliger Liquidationserlös EUR 3.164.955,59*

*Summe EUR 6.594.955,59*

*Davon 0,8% Zessionsgebühr EUR 52.759,64*

*Nach § 2 Art XXVII BGBl 1993/818 sind "Rechtsvorgänge über den Erwerb von Beteiligungen im Finanzierungsbereich von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften [...] von den Stempel- und Rechtsgebühren [...] befreit".*

*Wie der auf der Homepage des BMF veröffentlichten Liste und der anbei in Kopie übermittelten Bestätigung zu entnehmen ist, erfüllte die BF Mittelstandfinanzierungs AG bereits im Zeitpunkt des Abschlusses der gegenständlichen Verträge die Kriterien einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft gem § 5 Z 14 KStG.*

*Entsprechend § 6b Abs 1 Z 5 KStG ist der Geschäftsgegenstand einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft auf das Veranlagen des Eigenkapitals und die damit zusammenhängenden Nebenleistungen beschränkt. Eine Veranlagung des Eigenkapitals außerhalb des Finanzierungsbereiches hat auf Grund des § 6b Abs 1 Z 7 KStG ausschließlich in Form von Geldanlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten oder in Forderungswertpapieren zu erfolgen.*

*Die gegenständlichen Verträge wurden von der BF Mittelstandfinanzierungs AG im Zuge des Eingehens der Beteiligung an der A & B Holding GmbH abgeschlossen bzw waren eine von der finanzierenden Bank in diesem Zusammenhang geforderte Voraussetzung. Die Beteiligung an der A & B Holding GmbH und somit die im Zusammenhang mit deren Erwerb stehenden Rechtsgeschäfte waren eindeutig dem Finanzierungsbereich der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft BF Mittelstandsfinanzierungs AG zuzuordnen. Somit sind die Voraussetzungen für die in Art XXVII BGBl 1993/818 normierte Gebührenbefreiung erfüllt. Ein Hinweis in den gebührenbefreiten Verträgen auf das Tätigen einer Veranlagung im Finanzierungsbereich wird weder vom Gesetz noch von der Rechtsprechung gefordert (vgl zB UFS 27. 6. 2006, RV/0859-W/03).*



*Eine Gebührenbefreiung wie die des Art XXVII BGBl 1993/818 ist von Amts wegen zu berücksichtigen (§ 115 BAO; vgl zum Gebührengesetz zB Arnold, Rechtsgebühren<sup>8</sup> [2006] § 1 Rz 17 und § 2 Rz 12). Da das nicht erfolgt ist, erweist sich der im Betreff bezeichnete Bescheid als nicht richtig im Sinne des § 299 BAO.*

*Wir stellen daher den Antrag, den im Betreff bezeichneten Bescheid nach § 299 BAO ersatzlos aufzuheben."*

## **5. Abweisungsbescheid vom 1.3.2011**

Mit Bescheid vom 1. März 2011 wies das Finanzamt den Antrag gemäß § 299 Abs. 1 BAO mit folgender Begründung ab.

*"Es wurde keine Rechtswidrigkeit erkannt.*

*Nach Art XXVII § 2 des BGBl 1993/818 sind Rechtsvorgänge über den Erwerb von Beteiligungen im Finanzierungsbereich von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften von den Stempel- und Rechtsgebühren befreit.*

*Daraus ergibt sich, dass allein Rechtsvorgänge von den genannten Abgaben befreit sind, mit denen Beteiligungen im Finanzierungsbereich von derartigen Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften erworben wurden.*

*Dem Gesetz kann kein Anhaltspunkt entnommen werden, dass neben Rechtsvorgängen über den Erwerb von derartigen Beteiligungen auch weitere Rechtsvorgänge von den bezeichneten Abgaben befreit sein sollten, die in einem bloß wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerbsvorgang selbst stehen. Rechtsgeschäfte, die der Finanzierung des Beteiligungserwerbs dienen, sind damit nach Art XXVII § 2 StRG 1993 nicht von den Abgaben befreit."*

## **6. Berufung**

Am 15. März 2011 brachte die Bf. gegen den Bescheid, mit dem der Antrag nach § 299 BAO abgewiesen wurde Berufung ein und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO, falls die Berufung dem UFS vorgelegt werden sollte.

Die Berufung enthält folgende Begründung:

*"In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, dass der berufungsgegenständliche Sachverhalt nicht von der Gebührenbefreiung nach Art XXVII § 2 des BGBl 1993/8.18 umfasst sei.*

*Sachverhalt*

*Mit Abtretungsvertrag vom 24.6.2005 wurde zwischen der BANK Bank AG und der BF Mittelstandsfinanzierungs AG festgehalten, dass die BANK Bank AG mit der A & B Holding GmbH in einer Geschäftsverbindung steht, im Rahmen derer von der BANK Bank AG Kredite und Darlehen eingeräumt wurden. Zur Sicherstellung aller Forderungen und Ansprüche an Haupt- und Nebenverbindlichkeiten, welche der BANK Bank AG gegenüber der A & B Holding GmbH oder deren Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolger*

*aus den Krediten bereits erwachsen sind oder in Zukunft erwachsen sollten, tritt die BF Mittelstandsfinanzierungs AG sämtliche Forderungen und Ansprüche ab, die der BF Mittelstandsfinanzierungs AG gegen der A & B Holding GmbH, aus welchem Grund immer, erwachsen sind und erwachsen werden (insbesondere solche aus Gesellschafterdarlehen, Zuschüssen oder aufgrund der Auflösung der A & B Holding GmbH).*

*Vom Finanzamt wurde eine Zessionsgebühr auf Basis folgender Bemessungsgrundlage vorgeschrieben.*

*Forderung BF aus Gesellschafterdarlehen an A & B Holding GmbH EUR 3.430.000,00*

*Aus dem Eigenkapital der A & B Holding GmbH zum 31.12.2005 abgeleiteter anteiliger Liquidationserlös EUR 3.164.955,59*

*Summe EUR 6.594.955,59*

*Davon 0,8% Zessionsgebühr EUR 52.759,64*

### **Gebührenbefreiung für Mittelstandfinanzierungsgesellschaften**

*Nach § 2 Art XXVII BGBI 1993/818 sind "Rechtsvorgänge über den Erwerb von Beteiligungen im Finanzierungsbereich von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften [...] von den Stempel- und Rechtsgebühren [...] befreit".*

*Wie bereits dargelegt, erfüllte die BF Mittelstandfinanzierungs AG bereits im Zeitpunkt des Abschlusses der gegenständlichen Verträge die Kriterien einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft gem § 5 Z 14 KStG.*

*Entsprechend § 6b Abs 1 Z 5 KStG ist der Geschäftsgegenstand einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft auf das Veranlagten des Eigenkapitals und die damit zusammenhängenden Nebenleistungen beschränkt. Eine Veranlagung des Eigenkapitals außerhalb des Finanzierungsbereiches hat auf Grund des § 6b Abs 1 Z 7 KStG ausschließlich in Form von Geldanlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten oder in Forderungswertpapieren zu erfolgen.*

*Die gegenständlichen Verträge wurden von der BF Mittelstandfinanzierungs AG im Zuge des Eingehens der Beteiligung an der A & B Holding GmbH abgeschlossen bzw waren eine von der finanzierenden Bank in diesem Zusammenhang geforderte Voraussetzung. Die Beteiligung an der A & B Holding GmbH und somit die im Zusammenhang mit deren Erwerb stehenden Rechtsgeschäfte waren eindeutig dem Finanzierungsbereich der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft BF Mittelstandsfinanzierungs AG zuzuordnen. In den Verträgen über den Beteiligungserwerb und den damit zusammenhängen Verträgen ist nicht ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich um den Erwerb einer Beteiligung im Finanzierungsbereich einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft handelt. Dies ist für die Anwendbarkeit der Gebührenbefreiung jedoch auch nicht erforderlich. Ein Hinweis in den gebührenbefreiten Verträgen auf das Tätigen einer Veranlagung im Finanzierungsbereich wird weder vom Gesetz noch von der Rechtsprechung gefordert (vgl zB UFS 27.6.2006, RV/0859-W/03).*

*Die Begründung des Bescheids scheint auf das VwGH-Erkenntnis vom 11.5.2000, 99/16/0521 Bezug zu nehmen. Zu beachten ist jedoch, dass der diesem Erkenntnis zu Grunde liegende Sachverhalt dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar ist. Im Erkenntnis vom 11.5.2000 war die Anwendung des Art XXVII BGGI 1993/818 hinsichtlich Rechtsgeschäftsgebühren für ein von einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft an ihre Tochtergesellschaft gewährtes Darlehen welches zur Finanzierung des Beteiligungserwerbs durch die Tochtergesellschaft diente, zu beurteilen. Dh, die Darlehensgewährung erfolgte zum Erwerb einer Enkelgesellschaft der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft und steht somit tatsächlich nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb einer Beteiligung im Finanzierungsbereich der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft.*

*Im berufungsgegenständlichen Fall steht der gebührenrechtlich relevante Sachverhalt jedoch in unmittelbarem Zusammenhang mit einem Beteiligungserwerb im Finanzierungsbereich der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft selbst. Die Verträge wurden unmittelbar iZm dem Erwerb der Beteiligung abgeschlossen und waren von der involvierten Bank gefordert. Da die bloße Anschaffung einer Beteiligung keiner Rechtsgeschäftsgebühr unterliegt, müssen - um der Befreiungsvorschrift des Art XXVII BGGI 1993/818 hinsichtlich Rechtsgeschäftsgebühr nicht jeden Anwendungsbereich zu nehmen - zumindest auch jene Sachverhalte erfasst sein, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Beteiligungsanschaffung stehen. Da die gegenständlichen Verträge das Eingehen der Beteiligung an der A & B Holding GmbH erst ermöglichen haben ist ein solcher Zusammenhang im vorliegenden Fall gegeben.*

*Somit sind die Voraussetzungen für die in Art XXVII BGGI 1993/818 normierte Gebührenbefreiung erfüllt und der Bescheid über die Festsetzung von Zessionsgebühren ist somit rechtswidrig.*

*Auch wenn entgegen unserer Rechtsansicht die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung gem Art XXVII BGGI 1993/818 nicht angewendet werden sollte, ist der Bescheid über die Festsetzung von Zessionsgebühren mit Rechtswidrigkeit belastet, weil*

- a) auf den vorliegenden Sachverhalt auch die Gebührenbefreiung gem § 20 Z 5 GebG zur Anwendung kommt und darüber hinaus*
- b) die Bemessungsgrundlage für die Zessionsgebühr EUR Null betragen würde und somit die Zessionsgebühr EUR Null betragen würde.*

### **Gebührenbefreiung gem § 20 Z 5 GebG**

*Gem § 20 Z 5 GebG sind Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte zu Darlehens- und Kreditverträgen mit Kreditinstituten von der Gebührenpflicht ausgenommen, sofern über die genannten Verträge spätestens gleichzeitig mit der Beurkundung des Nebengeschäftes eine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet worden ist.*

*Zweck des § 20 Z 5 GebG ist es, eine durch Abschluss von gebührenpflichtigen Darlehns- und Kreditverträgen und ebenso gebührenpflichtigen Sicherungsgeschäften eintretende Kumulierung der Gebührenpflicht zu verhindern (vgl zB VwGH 25. 9. 1997, 95/16/0208).*

*Aus der Tatsache der Nichteintragung des Datums eines Kreditvertrages im Besicherungsvertrag kann nicht in denkmöglicher Weise gefolgert werden, aus der Urkunde ergebe sich eindeutig das Nichtvorliegen eines Kreditvertrages oder eines anderen, für die erwähnte Befreiung maßgeblichen Sachverhaltelementes (VwGH 8. 9. 1983, 82/15/0123; 8.9.1983, 82/15/0030 und 15.9.1986, 85/15/0375). Wenn der über das Sicherungsgeschäft errichteten Urkunde weder zu entnehmen ist, dass ein Sachverhalt iSd § 20 Z 5 vorliegt, noch Umstände beurkundet sind, aus denen sich das Nichtvorliegen eines solchen Sachverhaltes ergibt, ist die Gebührenpflicht zwar zu vermuten, ein Gegenbeweis aber zulässig (vgl VwGH 8. 9. 1993, 82/15/0123; 8. 9. 1986, 82/15/0030; 19. 9. 1986, 85/15/0375; 10. 6. 1991, 90/15/0026).*

*Die Erbringung eines solchen Nachweises hat nach den allgemeinen Vorschriften der § 166 ff BAO zu den Beweisen zu erfolgen. Nach § 166 BAO kommt im Abgabenverfahren als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist, zB der Inhalt anderer Urkunden (§ 168 BAO) oder Zeugen (§ 169 BAO). Die durchgeführten Beweise unterliegen der freien Beweiswürdigung nach § 167 Abs 2 BAO.*

*Der Inhalt des Abtretungsvertrages belegt keineswegs eindeutig das Nichtvorliegen der für die Befreiung gem § 20 Z 5 GebG maßgeblichen Sachverhaltselemente. Unseres Erachtens sind die Sachverhaltselemente für die Gebührenbefreiung der Urkunde über das Sicherungsgeschäft zu entnehmen. Sollte die Finanzverwaltung diese Ansicht nicht teilen und von einem nicht gänzlich eindeutigen Urkundeninhalt ausgehen, so ist, auch im Sinne der VwGH-Judikatur, zumindest ein Gegenbeweis für die Gebührenpflicht zulässig. Ein solcher Beweis wurde bislang vom Finanzamt nicht angefordert.*

*Unzweifelhaft war unmittelbar vor dem Abschluss des Zessionsvertrages bereits ein Kreditvertrag bzw Kreditverträge in einer für das Entstehen der Gebührenschild maßgeblichen Weise abgeschlossen worden. Die beiden Kreditverträge wurden dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern mit Schreiben vom 29. Juni 2005 angezeigt. Die darauf entfallende Rechtsgeschäftsgebühr iHv EUR 316.000,00 bzw EUR 68.000,00 wurde der A & B Holding AG mit Bescheid vom 25. Oktober 2010 bzw 19. Oktober 2010 vorgeschrieben. In den Urkunden über das Sicherungsgeschäft (Abtretungsvertrag) wird eindeutig ein Bezug zwischen Kreditvertrag und Sicherungsgeschäft hergestellt, in dem unter Pkt 3 festgehalten wird, dass Kredite und Darlehen eingeräumt werden und unter Pkt 4 die Forderungsabtretung zu Besicherungszwecken festgeschrieben wird.*

*Eine Sicherstellung sowohl für eingeräumte Kredite, als auch für künftig abgeschlossene Kreditverträge wurde vom VwGH in Erkenntnis 8.9.1983, 83/15/0123 nicht beanstandet. Dem Gesetz ist eine solche Einschränkung nicht zu entnehmen. Weiters ist dem Gesetz nicht zu entnehmen, dass die Gebührenbefreiung gem § 20 Z 5 GebG nur zur Anwendung*

kommt, wenn im Besicherungsvertrag festgehalten wird, dass künftige Darlehens- oder Kreditverträge in einer für § 20 Z 5 GebG maßgeblichen Weise errichtet werden. Aus dem Gesetz kann vielmehr abgeleitet werden, dass in Zukunft die Gebührenbefreiung entfällt bzw Gebührenpflicht entsteht, wenn ein Darlehens- oder Kreditvertrag abgeschlossen wird, der nicht in der in § 20 Z 5 GebG vorgesehenen Form beurkundet wird. Das Fehlen einer Formulierung, die eine Verpflichtung zur Vergebührung künftig abgeschlossener Kreditverträge vorsieht, kann nicht zur Versagung der Gebührenbefreiung führen. Die Befreiung kann nur versagt werden, wenn ein zukünftiger Kreditvertrag nicht in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet wird. Es ist festzuhalten, dass von der BANK Bank AG an die A & B Holding AG keine weiteren Kredite vergeben wurden und somit die in der Beilage übermittelten und vergebührten Verträge die einzigen zu besichernden Kreditverträge waren. Da außer den vergebührten Kreditverträgen keine Darlehen oder Kreditverträge gewährt wurden, kann auch keine Gebührenschuld entstehen.

Auch der Umstand, dass der Rechtsnachfolger im Sicherungszweck Erwähnung findet, ist nicht befreiungsschädlich. Im Abtretungsvertrag wird lediglich auf die "Rechtsnachfolger" abgestellt. Es gibt keine Anhaltspunkte im Vertrag, dass darunter auch Einzelrechtsnachfolger fielen. Es gibt keine Konstellation, bei der ein Kredit/Darlehen an einen Einzelrechtsnachfolger der Kreditnehmer-GmbH vom Sicherungszweck des Abtretungsvertrages hätte erfasst sein sollen. Die Formulierung "Rechtsnachfolger" wurde und wird so verstanden, dass damit Fälle der Verschmelzung, Umwandlung, Spaltung oder sonstige Reorganisationen gemäß Umgründungssteuergesetz, der Übergang von Rechtspositionen ex lege (zB Legalzession gem § 1358 ABGB, notwendige Zession gem § 1422 ABGB) oder die Übernahme von Rechtsverhältnissen gem § 38 UGB verstanden werden. Es ist offensichtlich, dass die Parteien des Abtretungsvertrages nur den Gesamtrechtsnachfolger meinten und nicht wollten, dass beispielsweise ein Kredit an jemanden, der vom Kreditnehmer eine Sache kauft (und damit dessen Einzelrechtsnachfolger wird), vom Sicherungszweck des Abtretungsvertrages erfasst wird. Eine solche Erstreckung auf den Einzelrechtsnachfolger wäre schon auf den ersten Blick zivilrechtlich nicht haltbar. Die bloße Verwendung des Begriffes "Rechtsnachfolger" im Vertragstext ohne jeglichen (möglichen oder gewollten) Anwendungsfall kann nicht zu einem Wegfall der Gebührenbefreiung führen.

Aus diesen Gründen ist die Gebührenbefreiung des § 20 Z 5 GebG anwendbar und die Vorschreibung von Zessionsgebühr daher zu Unrecht erfolgt.

*Bemessungsgrundlage für die Zessionsgebühr*

Selbst wenn man aber - entgegen unserer Auffassung - davon ausgeht, dass weder die Befreiungsvorschrift des Art XXVII BGBl 1993/818 für Mittelstandfinanzierungsgesellschaften noch die Befreiungsvorschrift des § 20 Z 5 GebG anwendbar ist, ist die Bemessungsgrundlage für die Zessionsgebühr mit Null anzusetzen:

*Als Bemessungsgrundlage für die Zessionsgebühr wird einerseits die Forderung der BF Mittelstandsfinanzierungs AG aus der Darlehensgewährung an die A & B Holding GmbH iHv EUR 3.430.000 sowie ein vom Finanzamt aus der Bilanz der A & B Holding GmbH zum 31.12.2005 abgeleiteter Anspruch auf einen fiktiven Liquidationserlös herangezogen.*

*Die A & B Holding GmbH wurde nicht liquidiert, noch ist ihre Liquidation geplant. Gem § 82 GmbHG haben Gesellschafter so lange die Gesellschaft besteht nur Anspruch auf den Bilanzgewinn. Ein Anspruch auf einen Liquidationsgewinn besteht mangels erfolgter und weder jetzt noch zukünftig geplanter Liquidation der Gesellschaft nicht. Der Wert wäre somit iHv EUR 0,00 anzusetzen und die Bemessungsgrundlage für die Zessionsgebühr jedenfalls entsprechend zu adaptieren.*

*Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass alle abgetretenen Forderungen nachrangig gestellt waren. Dies ist ein Umstand, der den Wert beeinflusst (§ 10 BewG). Weiters ist zu beachten, dass aufgrund dieses Nachrangs der Schuldner die von der Abtretung erfassten Forderungen solange, als die Forderungen der BANK nicht voll befriedigt waren, nicht hätte befriedigen dürfen. Der Besicherungswert (i.e. die Gegenleistung für BANK unter dem Abtretungsvertrag) war daher von vornherein Null. Der Zweck des Abtretungsvertrages war allein darauf gerichtet, dem Zedenten das Verfügungsrecht über die Forderung für einen bestimmten Zeitraum zu entziehen. Dieser wahre Zweck entzieht sich der Bewertung.*

*Jeder der genannten Aspekte führt dazu, dass der Sicherungsgegenstand mit Null zu bewerten ist.*

*Aus den genannten Gründen erweist sich der Gebührenbescheid datiert mit 19.10.2010 bzw 20.10.2010 (Begründung) als nicht richtig im Sinne des § 299 BAO. Daher ist der Bescheid über die Abweisung des Antrages gem § 299 BAO rechtswidrig. Wir beantragen daher, unserem Antrag stattzugeben und den Zessionsgebührenbescheid nach § 299 BAO ersatzlos aufzuheben."*

## **II. Verfahren vor dem UFS und BFG**

### **1. Vorlagebericht des Finanzamtes**

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat - ohne vorher eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen oder weitere Ermittlungen zu tätigen – zur Entscheidung vor und gab im Vorlagebericht (der in Kopie auch der Bf. übermittelt wurde) folgende Stellungnahme zum Berufungsvorbringen ab:

*"Voraussetzung für die Aufhebung gemäß § 299 BAO ist die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides. Des Inhaltes eines Bescheides ist dann rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig ist. Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht aus. Der Gebührenbescheid erweist sich jedoch hinsichtlich seines Inhaltes nicht als rechtswidrig.*

*Weder ist die Befreiung nach § 20 Abs. 5 GebG noch die nach Artikel XXVII § 2 des BG, BGBl 818/1993, im berufsgegenständlichen Fall anwendbar.*

*Diesbezüglich darf auf die Begründung im Gebührenbescheid verwiesen werden."*

## **2. Übergang der Zuständigkeit auf das BFG / Gerichtsabteilung 1062**

Am 31. Dezember 2013 war die Berufung beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Vom Geschäftsverteilungsausschuss wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung 1062 zur Erledigung zugewiesen.

## **3. Beweisaufnahme durch das BFG**

Von der zuständigen Richterin des BFG wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakte ErfNr.\*\*\* , ErfNr\*\*\*4 , ErfNr\*\*\*5 , ErfNr\*\*\*6 , erfNr.\*\*\*2 und ErfNr.\*\*\*3 sowie in den Arbeitsbogen Nr\*\*\*\* .

Mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde die Bf. aufgefordert, folgende Beweismittel zur mündlichen Verhandlung mitzubringen:

*"Unterlagen aus denen ersichtlich ist, wann und in welcher Form der in Punkt 4. des Abtretungsvertrages vorgesehene Zessionsvermerk gesetzt wurde und wie und in welcher Form der Nachweis der Setzung des Zessionsvermerkes gegenüber der BANK erfolgte.*

*Falls zusätzlich eine Drittschuldnerverständigung erfolgte, wird auch um Mitnahme einer Kopie des Verständigungsschreibens samt allfälliger Bestätigungsschreiben gebeten."*

## **4. mündliche Verhandlung**

Bei der am 4. Dezember 2015 durchgeführten mündlichen Verhandlung nahm für die Bf. neben deren steuerliche Vertretung Herr NN als vertretungsbefugtes Organ der Bf. teil.

Nach Vortrag des Sachverhaltes und des bisherigen Verfahrensablaufes durch die Richterin wie in der den Parteien ausgehändigten Beilage zu Niederschrift überreichte die steuerliche Vertretung einen Auszug des Kontos Nr. 853 mit dem Buchungsdatum 30.6.2005 und führte aus, dass eine schriftliche Bestätigung der Setzung des Zessionsvermerkes nicht erfolgt sei.

Herr NN erläuterte dazu, dass die BANK damals Investor und Gründungsgesellschafterin der Bf. gewesen sei und deshalb kein schriftlicher Nachweis erforderlich gewesen sei.

Dem erwiderte das Finanzamt, dass nicht ausgeschlossen werden könne, dass es Urkunden gibt, die die Publizität nachweisen.

Anschließend erklärten die Vertreter beider Parteien, dass es zum Sachverhalt keine weiteren Ergänzungen gebe.

Zur rechtlichen Beurteilung verwiesen die Parteien zunächst auf die bereits getätigten Ausführungen. Ergänzt wurde Folgendes:

Steuerliche Vertretung: *"Eine Zessionsgebühr erfordert die Rechtsgültigkeit der Zession. Die Rechtsgültigkeit erfordert die Setzung des Publizitätsaktes."*

Finanzamt: *"Aufgrund der Stellung der BANK als Gründungsgesellschafter waren die Vereinbarungen bekannt. Es gibt den schriftlichen Abtretungsvertrag und wurde deshalb dieser Publizitätsakt nicht gesetzt, weil es ohnehin publik war."*

Herr NN: *"Die Doppelstellung einerseits als Kreditgeber und zum anderen als Kapitalgeber (Investor) lässt nicht den Schluss zu, dass eine Drittschuldnerverständigung aus diesem Grund unterlassen wurde. Von der BANK wurde ein Verständigungsschreiben schlicht nicht angefordert."*

Nach dem im Protokoll festgehalten wurde, dass keine Beweisanträge mehr offen sind, ersuchte das Finanzamt abschließend, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die steuerliche Vertretung ersuchte abschließend, der Beschwerde antragsgemäß Folge zu geben.

Sodann wurde die Verhandlung mit dem Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibe, geschlossen.

### **III. Sachverhalt**

Am 12. April 2005 schlossen die BF Mittelstandsfinanzierungs AG einerseits und die E Privatstiftung, Frau C und Herr D andererseits einen Rahmenvertrag über eine Beteiligung der BF Mittelstandsfinanzierungs AG an der A \*\*\*\*\* GmbH (kurz A GmbH) und der B \*\*\*\*\* GmbH (kurz B GmbH) ab. Der Rahmenvertrag hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*"Präambel*

*...*

*BF ist ein österreichischer Private Equity Fonds nach den Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes über Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften und ist auf Spätphaseninvestition in klassischen Industrie- und Dienstleistungsbereichen spezialisiert.*

*BF beabsichtigt, sich auf Grundlage des gegenständlichen Rahmenvertrags (nachfolgend der **"Rahmenvertrag"**) nach Durchführung der darin beschriebenen Umgründungsschritte über eine gemeinsam mit der E Privatstiftung, C und D gegründete Holdinggesellschaft mit der Firma A & B Holding GmbH (A & B Holding GmbH, A GmbH und B GmbH nachfolgend gemeinsam die "AB-Gruppe") schrittweise an der A GmbH und an der B GmbH zu beteiligen und die E Privatstiftung, C und D beabsichtigen, ihre Geschäftsanteile an der gemeinsamen Holdinggesellschaft auf Grundlage des gegenständlichen Rahmenvertrags schrittweise an BF zu übertragen. .... Mittelfristig soll die AB-Gruppe von BF und der E Privatstiftung, C und D gemeinsam oder, sofern BF zu diesem Zeitpunkt bereits Alleingesellschafter ist, von BF alleine an einen dritten Investor oder mehrere dritte Investoren gänzlich oder teilweise veräußert oder an die Börse gebracht werden (nachfolgend der "Exit").*

*Dies vorausgeschickt, vereinbaren die Vertragsparteien wie folgt:*

*.....*

## **2. TRANSAKTIONSSTRUKTUR**



2.1. Nach Durchführung der in der Präambel beschriebenen Maßnahmen werden an der A GmbH die E Privatstiftung mit einem Geschäftsanteil, der einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage in Höhe von EUR 3,984.000,- ... entspricht, C mit einem Geschäftsanteil, der einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage in Höhe von EUR 8.000,- ... entspricht, und D mit einem Geschäftsanteil der einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage in Höhe von EUR 8.000,- ... entspricht, beteiligt sein. An der B GmbH werden die E Privatstiftung mit einem Geschäftsanteil, der einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage in Höhe von EUR 1,494.000,- ... entspricht, C mit einem Geschäftsanteil, der einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage in Höhe von EUR 3.000,- ... entspricht, und D mit einem Geschäftsanteil, der einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage in Höhe von EUR 3.000,- ... entspricht, beteiligt sein. C und D werden ihre jeweiligen Anteile an der A GmbH und an der B GmbH treuhändig für die E Privatstiftung halten.

2.2. BF, C und D werden bei notarieller Unterfertigung dieses Rahmenvertrags eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit der Firma A & B Holding GmbH ... mit einem Stammkapital in Höhe von EUR 5,395.000,- ...gründen (nachfolgend "NewCo"), von dem BF eine Stammeinlage in Höhe von 3,185.000,-, C eine Stammeinlage in Höhe von EUR 1,105.000,- ... und D eine Stammeinlage in Höhe von 1,105.000,- (eine Million einhundertfünftausend) zur Einzahlung übernehmen werden. Der Gesellschaftsvertrag der NewCo ist diesem Rahmenvertrag im Entwurf als Anlage 2.2. angeschlossen.

2.3. Die weitere Finanzierung der NewCo zwecks Erwerbs der Geschäftsanteile der E Privatstiftung an der A GmbH und an der B GmbH gemäß den Punkten 2.4. und 4. erfolgt zum einen durch eine Erhöhung des Stammkapitals der NewCo auf EUR 6,500.000,- ..., wobei der Kapitalerhöhungsbetrag jeweils zur Hälfte von C und D treuhändig für die E Privatstiftung übernommen wird, sodaß nach Durchführung dieser Kapitalerhöhung C und D jeweils mit Geschäftsanteilen, die einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von EUR 1,657.500,- ... entsprechen, wovon jeweils ein Teil von EUR 552.500,- ... treuhändig für die E Privatstiftung gehalten wird, an der NewCo beteiligt sind. Zum anderen werden BF und die E Privatstiftung der NewCo nachrangige Gesellschafterdarlehen in Höhe von insgesamt EUR 7,000.000,- (sieben Millionen) gewähren, von denen BF EUR 3,430.000,- ... und die E Privatstiftung EUR 3,570.000,-... zur Zahlung übernehmen. Der Gesellschafterdarlehensvertrag mit NewCo ist diesem Rahmenvertrag im Entwurf als Anlage 2.3. angeschlossen. Wohlverstanden ist, daß sowohl die Höhe des Stammkapitals als auch die Höhe der Gesellschafterdarlehen unter anderem von den Erfordernissen der Bankfinanzierung abhängen werden, den Gesamtbetrag von EUR 15,000.000,- ... aber nicht übersteigen werden. Der Zeitpunkt der Kapitalerhöhung der NewCo und der Zahlung des Gesellschafterdarlehens durch die E Privatstiftung bestimmen sich nach Maßgabe von Punkt 2.4.. BF wird das von ihr geschuldete Gesellschafterdarlehen unverzüglich nach Eintritt der in den Punkten 17.1.1. und 17.1.2. geregelten aufschiebenden Bedingungen an NewCo zur Einzahlung bringen

....."

Wie im Rahmenvertrag vorgesehen schlossen die BF Mittelstandsfinanzierungs AG, Frau C und Herr D am 12. April 2005 einen Gesellschaftsvertrag über die Gründung der A & B Holding GmbH ab und übernahm die BF Mittelstandsfinanzierungs AG eine Stammeinlage iHv € 3.185.000,00 und Frau C und Herr D jeweils eine Stammeinlage iHv € 1.105.000,00 zur Einzahlung. Am 2. Juni 2005 wurde die A & B Holding GmbH im Firmenbuch eingetragen. Bei der Gründung betrug das insgesamt eingezahlte Stammkapital € 5.395.000,00 und die Beteiligung der der BF Mittelstandsfinanzierungs AG somit 59,04%.

Entsprechend der Vereinbarungen im Rahmenvertrag leistete die BF Mittelstandsfinanzierungs AG zusätzlich zur Einlage ein Gesellschafterdarlehen iHv € 3.430.000,00 an die A & B Holding GmbH. Laut Darlehensvertrag vom 2. Juni 2005 wurde ein endfälliges und nachrangiges Darlehen gewährt, wobei die Rückzahlung nach vollständiger Rückführung des von der A & B Holding GmbH zum Zweck des Anteilserwerbes aufgenommenen Bankfinanzierung sollte.

Noch vor der Eintragung der A & B Holding GmbH im Firmenbuch traten die Gründungsgesellschafter für die A & B Holding GmbH in Gründung in Geschäftsbeziehung zur BANK und erfolgte eine grundsätzliche Einigung (vorbehaltlich der Erfüllung diverser Bedingungen), dass die BANK als Kreditgeberin Kreditbeträge von maximal € 39.500.000,00 und maximal € 8.500.000,00 zur Finanzierung des Ankaufes der Anteile an der A \*\*\*\*\* GmbH und der B \*\*\*\*\* GmbH zur Verfügung stellen wird. Auch die Errichtung der beiden Urkunden mit der Bezeichnung „Kreditvertrag (Senior A), Vertragsnummer \*\*\*1“ und „Kreditvertrag (Senior B) Vertragsnummer \*\*\*2“ erfolgte noch vor Eintragung der A & B Holding GmbH im Firmenbuch und erfolgte die Unterzeichnung der beiden Urkunden durch die BANK als Kreditgeber am 18. April 2005. Am 24. Juni 2005 unterzeichneten die BF Mittelstandsfinanzierungs AG, Frau C und Herrn D die Kreditvertragsurkunden für die A & B Holding GmbH in Gründung als Kreditnehmer.

Punkt 13 der beiden Kreditverträge lautet jeweils wie Folgt:

***"SICHERHEITEN, DIE DIE KREDITNEHMER-GESELLSCHAFTER BESTELLEN***

***13.1. Der Kreditnehmer haftet dafür, dass die Kreditnehmer-Gesellschafter dem Kreditgeber zur Sicherstellung seiner Forderungen aus dem Kreditvertrag alle Forderungen, die den Kreditnehmer-Gesellschaftern derzeit und in Zukunft gegen den Kreditnehmer zustehen, insbesondere solche aus Gesellschafterdarlehen, abtreten.***

Zur Sicherstellung der Forderungen der BANK aus den beiden Kreditverträgen schloss die BANK insgesamt vier Abtretungsverträge ab, und zwar jeweils einen mit den drei Gründungsgesellschaftern der A & B Holding GmbH sowie einen mit der Kreditnehmerin, der „A & B Holding GmbH in Gründung“, diese vertreten durch ihre drei Gründungsgesellschafter.

Die über den Abtretungsvertrag der BANK mit der Bf. errichtete Urkunde wurde von der BANK am 2. Juni 2005 und von der Bf. am 24. Juni 2005 unterzeichnet und hat folgenden Inhalt:

*"Der Zedent hält an A & B Holding GmbH ("**Kreditnehmer**") einen Geschäftsanteil, der 49 % des Stammkapitals des Kreditnehmers entspricht ("**Geschäftsanteil**").*

*2. Die BANK steht mit dem Kreditnehmer in Geschäftsverbindung. Im Rahmen dieser Geschäftsverbindung wurden und werden dem Kreditnehmer Kredite (insbesondere Geld-, Haftungs-, oder Garantiekredite) und Darlehen unter den üblichen und vom Kreditnehmer anerkannten Geschäftsbedingungen eingeräumt (kurz insgesamt "**die Kredite**" genannt).*

*3. der Zedent tritt der BANK hiermit zur Sicherstellung aller Forderungen und Ansprüche an Haupt- und Nebenverbindlichkeiten, welche der BANK gegen den Kreditnehmer oder dessen Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolger aus den Krediten bereits erwachsen sind oder in Zukunft erwachsen sollten, sämtliche Forderungen und Ansprüche ab, die dem Zedenten gegenüber dem Kreditnehmer, aus welchem Grund immer, erwachsen sind und erwachsen werden (insbesondere solche aus Gesellschafterdarlehen, Zuschüssen oder aufgrund einer Auflösung des Kreditnehmers).*

*4. Der Zedent verpflichte sich, in seinen Geschäftsbüchern einen Zessionsvermerk zu setzen, aus dem die Abtretung der Forderungen ersichtlich ist. Dieser Zessionsvermerk hat die jeweils von der Rechtsprechung des österreichischen Obersten Gerichtshofes entwickelten Formerfordernisse zu erfüllen. Der Zedent wird der BANK die Setzung des Zessionsvermerkes in geeigneter Form nachweisen.*

*5. Der Zedent ist verpflichtet, BANK auf Verlangen Auskunft über Bestand und Inhalt der gegen den Kreditnehmer bestehenden Forderungen und Ansprüche zu erteilen.*

*6. Der Zedent bestätigt, dass der Abtretung kein Zessionsverbot entgegensteht und die abgetretenen Ansprüche nicht schon an Dritte zediert wurden.*

*7. Dieser Abtretungsvertrag endet, wenn sämtliche Forderungen von BANK aus den Krediten rechtswirksam erfüllt wurden.*

*8. Als Gerichtsstand wird das für Handelssachen jeweils zuständige Gericht in Wien vereinbart.*

*9. Für diesen Abtretungsvertrag gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Investkredit, Fassung vom 1. Oktober 2003. Im Falle von Widersprüchen gehen die Bestimmungen des Abtretungsvertrages vor."*

In den Büchern der Bf. wurde das Darlehen der Bf. an die A & B Holding GmbH mit dem Nennwert von € 3.430.000,00 ausgewiesen.

Am 30. Juni 2005 vermerkte die Bf. in ihren Büchern hinsichtlich der Forderung aus diesem Gesellschafterdarlehen, dass am 24.6.2005 eine Zession an die BANK erfolgt ist.

Ein schriftlicher Nachweis über die Setzung des Zessionsvermerkes gegenüber der BANK erfolgte nicht.

Eine schriftliche Verständigung der A & B über die Zession erfolgte ebenfalls nicht.

Durch eine am 11.7.2005 beschlossene Kapitalerhöhung erhöhte sich das Stammkapital der A & B Holding GmbH bis zum 31.12.2005 auf insgesamt € 6.395.000,00, wobei

die BF auf ihr Bezugsrecht verzichtete und betrug die Beteiligung der BF an der A & B Holding GmbH nach der Kapitalerhöhung 49%. Der Erhöhungsbetrag von € 1.105.000,00 wurde je zur Hälfte von D und C treuhändig für die E PS übernommen, die somit nach der Kapitalerhöhung jeweils zu 20,5% an der A & B Holding GmbH beteiligt waren (bzw. wirtschaftlich auf Grund des Treuhandvertrag mit der E PS vom 11.7.2005 jeweils mit 17%).

Ebenfalls am 11. Juli 2005 wurde der Anteilskauf und Abtretungsvertrag abgeschlossen und erwarb die A & B Holding GmbH wie im Rahmenvertrag vorgesehen die Anteile an der A GmbH und an der B GmbH.

Der Gesamtkaufpreis der A & B Holding GmbH für die Anteile an der A GmbH und an der B GmbH betrug letztendlich € 64.168.865,00 (der vereinbarte Maximalkaufpreis war € 73.352.500,00).

Zum 31. Dezember 2005 betrug das Eigenkapital der A & B Holding GmbH € 6.465.697,13 und das Stammkapital € 6.500.000,00.

Die BF Mittelstandsfinanzierungs AG erfüllt die Kriterien einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft im Sinne des § 5 Z 14 KStG und wird sie auch auf der auf der homepage des BMF veröffentlichten Liste genannt.

#### **IV. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den eingesehenen Unterlagen und dem damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bf. in ihren Schriftsätzen und bei der mündlichen Verhandlung. Von Herrn NN als vertretungsbefugtes Organ der Bf. wurde bei der mündlichen Verhandlung nachvollziehbar erläutert, weshalb die BANK keinen schriftlichen Nachweis über die Setzung des Zessionsvermerkes verlangte bzw. weshalb auch keine schriftliche Drittschuldnerverständigung erfolgte. Die allgemein gehaltenen Ausführungen des Finanzamtes boten keinen Anhaltspunkt dafür vor, die insgesamt glaubhaften Angaben der Bf. anzuzweifeln. Nach dem 30. Juni 2005 errichtete Schriftstücke, die über die gegenständliche Sicherungszession Beweis machen könnten, sind jedenfalls nicht aktenkundig und kann daher auch nicht deren - allfälliger - Inhalt festgestellt werden.

#### **V. Rechtslage und Erwägungen:**

Nach § 33 TP 21 Abs. 1 GebG 1957 unterliegen Zessionen oder Abtretungen von Schulforderungen 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).

§ 16 regelt grundsätzlich das Entstehen der Gebührenschuld in Bezug auf die in § 33 GebG angeführten Rechtsgeschäfte. So entsteht gemäß § 16 Abs. 1 GebG die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird,

1. bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften,

a) wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Unterzeichnung;

b) wenn die Urkunde von einem Vertragsteil unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Aushändigung (Übersendung) der Urkunde an den anderen Vertragsteil oder an dessen Vertreter oder an einen Dritten;

2. bei einseitig verbindlichen Rechtsgeschäften,

a) wenn die Urkunde nur von dem unterzeichnet wird, der sich verbindet, im Zeitpunkte der Aushändigung (Übersendung) der Urkunde an den Berechtigten oder dessen Vertreter;

b) wenn die Urkunde auch von dem Berechtigten unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Unterzeichnung.

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

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

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

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Gemäß § 17 Abs. 2 GebG wird, wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Gemäß § 20 Z. 5 GebG in der bis 31. Dezember 2010 geltenden Fassung der GebG-Novelle 1988, BGBl 1988/407 und des BG BGBl 1990/281 unterliegen Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte - ausgenommen Wechsel - zu Darlehensverträgen (§ 33 TP 8), Kreditverträgen (§ 33 TP 19) und Haftungs- und Garantiekreditverträgen mit Kreditinstituten, der Oesterreichischen Nationalbank, den Versicherungsunternehmen, den Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes und den Bausparkassen,

sofern über die genannten Verträge spätestens gleichzeitig mit der Beurkundung des Nebengeschäftes eine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet worden ist; nicht der Gebührenpflicht.

Eine Zuerkennung der Gebührenfreiheit kommt nur in jenen Fällen in Frage, in welchen die errichteten Urkunden sowohl über den Darlehens- oder Kreditvertrag als auch über das zu diesem abgeschlossene Sicherungsgeschäft eindeutig den Rechtsbezug zueinander erkennen lassen (VwGH 5.10.1987, 87/15/0071, 0072).

Für die Befreiung des § 20 Z 5 GebG muss die Beurkundung des Kreditvertrages dem Abschluss des Sicherungsgeschäftes vorangehen oder zumindest gleichzeitig damit erfolgen. Die Gebührenbefreiung nach § 20 Z 5 GebG ist bei solchen Sicherungsgeschäften nicht gegeben, die sich auch auf künftig abzuschließende Kreditverträge beziehen (vgl. VwGH 10.6.1991, 90/15/0026 unter Hinweis auf Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum GebG, § 20 B II 3).

Wenn der über das Sicherungsgeschäft errichteten Urkunde weder zu entnehmen ist, dass ein Sachverhalt im Sinne des § 20 Z. 5 GebG vorliegt, noch Umstände beurkundet sind, aus denen sich das Nichtvorliegen eines solchen Sachverhaltes ergibt, wird die Gebührenpflicht zwar vermutet, der Gegenbeweis gemäß § 17 Abs. 2 GebG ist aber zulässig (vgl. VwGH 8.9.1983, 82/15/0030).

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 (Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren – Kommentar, Rz 2 zu § 33 TP 21 GebG).

Gebührenpflichtig sind Zessionen dann, wenn ihnen ein beurkundeter rechtsgeschäftlicher entgeltlicher Titel zu Grunde liegt. Weiters bedarf eine gebührenpflichtige Zession auch eines wirksamen rechtsgeschäftlichen Verfügungsaktes und seiner Beurkundung (vgl. VwGH 05.11.2009, 2008/16/0071).

In der Regel erfolgt die rechtsgeschäftliche Zession im Wege eines formlosen Konsensualvertrages und fallen regelmäßig Titelgeschäft und Abtretung zusammen. Eine Ausnahmesituation liegt jedoch bei der Sicherungszession vor: hier bedarf es eines eigenen, Publizitätszwecken dienenden Übertragungsaktes (vgl. VwGH 18.08.1994, 94/16/0044).

Bei der sicherungsweisen Übertragung von Forderungen müssen dieselben Formen der Übergabe eingehalten werden, die Voraussetzungen eines gültigen Pfandrechtserwerbes sind (OGH 21.01.1975 5 Ob 322/74).

Gegenstand einer Abtretung iSd § 33 TP 21 GebG können auch zukünftige und ungewisse Rechte sein. Ebenso können auch künftige Forderungen, sofern ihre Grundlagen (Rechtsgrund und Person des Schuldners im Zeitpunkt der Abtretung) vorweg feststehen, Gegenstand einer Zession sein (vgl. VwGH 17.11.1965, 142/64).

Die Abtretung einer künftigen Forderung ist - als durch deren Entstehung bedingt - gültig (siehe OGH 28.10.1969, 8 Ob 149/69). Die Abtretung künftiger Forderungen darf auch in Form der Globalzession erfolgen, sofern nur dem Erfordernis der ausreichenden Individualisierung entsprochen wird (siehe OGH 29.9.1998, 1 Ob 406/97f). Bei der Globalzession werden sofort künftige Forderungen abgetreten. Beim Mantelzessionsvertrag werden hingegen zunächst keine künftigen Forderungen abgetreten, sondern es wird nur die Verpflichtung übernommen, künftig solche künftig entstehenden aber schon genau beschriebenen Forderungen abzutreten (siehe OGH 29.9.1998, 1 Ob 406/97f).

Sowohl die Mantelzession als auch die Globalzession werden wegen des Doppelzwecks der Abtretung von Forderungen zur Sicherung des Kredits und zur Befriedigung aus dem Realisat als Unterarten der Sicherungszession angesehen. Wegen der Sicherungsfunktion sind auch bei der Globalzession die besonderen Publizitätserfordernisse wie beim Pfandrechterswerb einzuhalten. Für den Modus der Abtretung ist entweder eine Verständigung des übernommenen Schuldners oder die Eintragung eines Buchvermerks des buchführenden Schuldners vorzunehmen. Im Falle einer EDV-Buchhaltung ist der Buchvermerk nicht nur in den Kundenkonten, sondern auch in die Liste der offenen Debitorenposten aufzunehmen. (OGH 24.02.2000, 6 Ob 256/99m).

Bei Buchforderungen ist die Drittschuldnerverständigung zur Übertragung der sicherungsweise abgetretenen Forderung auf den Zessionar alternativ zum Buchvermerk ein tauglicher Modus (OGH 30.11.2006, 6 Ob 116/05).

Die Sicherungsabtretung einer Buchforderung wird nicht schon im Zeitpunkt der erklärten Willensübereinstimmung zwischen Zedenten und Zessionar, sondern erst im Zeitpunkt der Eintragung des Buchvermerkes oder des Zuganges der Verständigung an den übernommenen Schuldner wirksam (OGH 11.07.2002, 6 Ob 319/01g).

Werden die strengen pfandrechtlichen Formvorschriften nicht eingehalten, so ist die Sicherungszession zivilrechtlich unwirksam und damit auch keine Gebührenfolge verbunden. (siehe Arnold/Arnold, Rechtsgebühren<sup>9</sup>, § 33 TP 21 Rz 3a).

Auch in den Richtlinie des Bundesministeriums für Finanzen, GZ BMF-010206/0210-Vi/5/2006 vom 22.02.2007 (kurz GebR) wird unter Rz 1027 Folgendes ausgeführt:

*"Bei einer Sicherungszession wird die Forderungsabtretung zum Unterschied von der Vollzession nicht schon mit der Willenseinigung zwischen dem Zedenten und dem Zessionar wirksam, die zivilrechtliche Wirksamkeit der Sicherungszession bedarf vielmehr der Einhaltung des für die Forderungsverpfändung vorgesehenen Modus (Verständigung des Drittschuldners oder Vermerk in den Büchern des Schuldners). Kommt die Sicherungszession zivilrechtlich mangels Einhaltung des Modus nicht zustande, entsteht keine Gebührenpflicht."*

Urkunden, die noch vor dem Zustandekommen des Rechtsgeschäftes errichtet werden, können die Gebührenpflicht nicht auslösen (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren –

Kommentar, Rz 51 zu § 15 GebG mit zahlreichen Judikaturhinweisen sowie Rz 423 der GebR).

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).

Enthält das Verständigungsschreiben (Drittschuldnerverständigung) des Zessionars an den debitor cessus die wesentlichen Merkmale des Zessionsvertrages (wie Rechtsgrund der Zession sowie Name des Zedenten und des Zessionars), so löst das Verständigungsschreiben als rechtsbezeugende Urkunde die Gebührenpflicht aus (Rz 1016 GebR). Diese Aussage beruht auf der Judikatur des VwGH, wonach die an den debitor cessus gerichtete Verständigung des Zedenten von der sicherungsweise erfolgten Zession, die zunächst dem Zessionar ausgehändigt wurde, wenn darin der wesentliche Inhalt des Abtretungsvertrages festgehalten worden ist, um eine rechtsbezeugende Urkunde handelt (vgl. VwGH 24.6.1970, 1184/69).

Mangels Ersatzbeurkundungstatbestand bei der Zessionsgebühr löst der Vermerk in den Büchern des Schuldners keine Gebühr aus (vgl. abermals Rz 1027 der GebR).

Im gegenständlichen Fall ist keine schriftliche Verständigung des debitor cessus erfolgt und scheidet daher ein derartiges Verständigungsschreiben als rechtsbezeugende Urkunde aus.

Der Abtretungsvertrag macht nur Beweis über das Titelgeschäft. Im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abtretungsvertrages am 2. Juni 2005 bzw. am 24. Juni 2005 fehlte noch der für die Gültigkeit der Sicherungszession erforderliche Publizitätsakt, weshalb die Unterzeichnung des Abtretungsvertrages keine Gebührenschuld auslösen konnte.

Die Setzung eines Zessionsvermerkes in den Büchern der Bf. erfolgte erst am 30. Juni 2005, wobei der Vermerk nur die Forderung aus dem Gesellschafterdarlehen im Nominalbetrag von € 3.430.000,00 betrifft. Somit liegt für die Wirksamkeit der sicherungsweisen Abtretung sonstiger Forderungen der Bf. gegenüber der A & B an die BANK kein Publizitätsakt vor und erweist sich daher die Einbeziehung der Forderung der Bf. aus der Auflösung der A & B ("Liquidationserlös") in die Bemessungsgrundlage jedenfalls als zu Unrecht erfolgt.

Da weitere Schriftstücke, die über die sicherungsweise Abtretung der Forderung aus dem Gesellschafterdarlehen Beweis machen könnte, nicht aktenkundig sind und daher auch nicht deren - allfälliger - Inhalt festgestellt werden kann, wird davon ausgegangen,



dass mangels Errichtung einer (rechtsbezeugender) Urkunde iSd § 15 GebG keine Gebührenpflicht nach § 33 TP 21 GebG besteht.

Nur der Vollständigkeit wird bemerkt, dass bei allfälliger Existenz einer rechtsbezeugenden Urkunde über die – zivilrechtlich wirksame - Sicherungszession, die Frage der Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 20 Z 5 GebG an Hand des Inhaltes dieser Urkunde zu beurteilen wäre (vgl. dazu BFG 09.12.2015, RV/710377/2011 und BFG 09.12.2015, RV/710380/2011).

Gemäß § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs 1 BAO nicht ausschlaggebend (vgl Ritz, BAO <sup>5</sup>, § 299 Tz 10).

Der Antrag auf Aufhebung des Gebührenbescheides vom 19. Oktober 2010 wurde von der Bf. am 15. Dezember 2010 und somit innerhalb der Jahresfrist iSd § 302 Abs. 1 BAO eingebracht.

Die Aufhebung nach § 299 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde und ist nach den Grundsätzen von Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen. Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (siehe dazu Ritz, BAO <sup>5</sup>, § 299 Tz 54 mit zahlreichen Judikaturhinweisen).

Eine Aufhebung des Gebührenbescheides vom 19. Oktober 2010 hat auch nicht bloß eine geringfügig Auswirkung, weshalb der Bescheidbeschwerde gegen den Bescheid, mit dem der Antrag der Bf. auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO abgewiesen wurde, Folge zu geben ist.

Nach § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO [Formalentscheidungen] immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Abänderungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes ist durch die "Sache" beschränkt. "Sache" des Rechtsmittelverfahrens ist jene Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des angefochtenen Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat (vgl. ua. VwGH 20.11.1997, 96/15/0059). Die Bestimmung der "Sache" hat im Verfahren zur Erlassung eines antragsbedürftigen Verwaltungsaktes anhand des Antrages zu erfolgen (vgl. VwGH 25.6.1996, 96/17/0232).

Ist die Beschwerde nicht zurückzuweisen, so ist es Aufgabe des Verwaltungsgerichtes neuerlich zu entscheiden und zwar so, als ob die "Sache" (hier: Antrag auf Aufhebung des Gebührenbescheides vom 19.10.2010) erstmals nach den für sie geltenden materiellrechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze behandelt würde (Reformation). Das Verwaltungsgericht ist demnach im Falle einer verfehlten erstinstanzlichen Entscheidung nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, ihre Entscheidung originär neu zu gestalten. Das Ergebnis ihrer Entscheidung kann von dem der vorangehenden Bescheide abweichen, sie kann diese in jede Richtung abändern, aufheben oder aber bestätigen.

Es war daher der angefochtene Bescheid insofern abzuändern, als dem Antrag vom 15. Dezember 2015 auf Bescheidaufhebung Folge gegeben wird und der Gebührenbescheid vom 19. Oktober 2010 aufgehoben wird.

## **VI. Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht folgte in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe insbesondere VwGH 05.11.2009, 2008/16/0071 zur Erforderlichkeit der Beurkundung sowohl des rechtsgeschäftlichen entgeltlichen Titels als auch des wirksamen rechtsgeschäftlichen Verfügungsaktes sowie VwGH 18.08.1994, 94/16/0044 zur Erforderlichkeit eines eigenen, Publizitätszwecken dienenden Übertragungsaktes bei der Sicherungszession). Im Ergebnis war hier nicht die Lösung von Rechtsfragen entscheidungswesentlich, sondern war auf Sachverhaltsebene zu klären, wann die Sicherungszession zivilrechtlich wirksam wurde und ob nach der Wirksamkeit eine rechtsbezeugende Beurkundung erfolgte.

Wien, am 10. Dezember 2015