



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 29. September 2005, StNr., betreffend Gebühr gemäß § 33 TP 19 GebG für die Kreditübernahmen W. GmbH & Co KG in Höhe von € 584,00, € 290,69 und € 290,69 und betreffend die bezughabenden Erhöhungen gemäß § 9 Abs. 2 GebG in Höhe von € 116,80, € 58,14 und € 58,14 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Spruchbestandteile werden aufgehoben.

Die übrigen Teile des kombinierten Bescheides vom 29. September 2005 werden dadurch nicht berührt.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer Nachschau bei der Berufungswerberin (Bw.) durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) stellte das FAG lt. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22. September 2005 ua. fest, dass mit drei Kreditübernahmserklärungen vom 28. Juni 2004 anstelle des bisherigen Kreditnehmers, Johann W., die W. GmbH & Co KG in die Kreditverhältnisse mit der Bw. eingetreten war.

Im Prüfungsakt des FAG liegen dazu ua. Kopien folgender Kreditverträge bzw. deren Verlängerung betreffend Kredite der Bw. an Herrn Johann W. für laufende Zahlungen aus dem Geschäftsbetrieb seines A. und B.handels in S., K. 2 ein:

- 1) Kreditvertrag über S 500.000,00 vom 29. April 1997 mit einer Laufzeit bis 31. März 2002, wobei zu diesem Kreditvertrag ein gesondertes schriftliches Ersuchen des Kreditnehmers vom 29. März 2002 auf Verlängerung bis 30. März 2007 vorliegt.
- 2.) Kreditvertrag über S 500.000,00 vom 27. Juli 1999 mit einer Laufzeit bis 30. Juni 2004.
- 3.) Kreditvertrag über € 73.000,00 vom 8. November 2002 mit einer Laufzeit bis 5. November 2007.

Weiters befinden sich im Prüfungsakt Kopien dreier, grundsätzlich inhaltsgleicher und jeweils zu den oa. Kreditverträgen passender, zwischen Herr Johann W., der W. GmbH & Co KG sowie der Bw. abgeschlossener Kreditübernahmserklärungen vom 28. Juni 2004.

In diesen Kreditübernahmserklärungen ist zum einen die Gewährung der oa. Kredite (im ersten Fall einschließlich der Verlängerung) von der Bw. an Herrn Johann W. und zum anderen die Übernahme dieser Kredite durch W. GmbH & Co KG beurkundet.

Dies ist in den Kreditübernahmserklärungen - grundsätzlich gleichlautend – auszugsweise wie folgt ausgeführt:

„Kreditübernahmserklärung

Die R. registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung Adr. (in der Folge Kreditgeber genannt), hat Fa. Johann W., geb...., A. - und B. handel, 3125 S., K. 2, mit Kreditvertrag mit bestimmter Laufzeit vom < Datum > einen Kredit im Betrage von < Betrag > gewährt,

Anstelle des bisherigen Kreditnehmers tritt die W. GmbH & Co KG, Handel mit Waren aller Art, 3125 S., K. 2 zu denselben Bedingungen mit allen Rechten und Pflichten als Schuldner und Gläubiger in dieses Kreditverhältnis ein.

Der Kreditgeber nimmt zur Kenntnis, dass der bisherige Kreditnehmer und persönliche Schuldner seine Rechtsansprüche aus dem Kreditverhältnis zugunsten des neuen Kreditnehmers und Schuldners zurückgelegt hat. Er nimmt den neuen Kreditnehmer als Schuldner und Gläubiger aus dem eingangs bezeichneten Kreditverhältnis an und entlässt den bisherigen Kreditnehmer aus der persönlichen Haftung.....“

Im Rahmen eines Sammelbescheides setzte das FAG gegenüber der Bw. gemäß § 201 BAO neben anderen Gebühren und Erhöhungen

für die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung unter TZ 2.2.1 angeführte Kreditübernahme von € 73.000,00 eine Gebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG in Höhe von € 584,00 sowie eine Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG in Höhe von € 116,80,

für die unter TZ 2.2.2 angeführte Kreditübernahme von € 36.336,42 eine Gebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG in Höhe von € 290,69 sowie eine Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG in Höhe von € 58,14 und

für die unter TZ 2.2.3 angeführte Kreditübernahme von € 36.336,42 eine Gebühr gemäß § 33 TP 19 Abs. 1 Z 1 GebG in Höhe von € 290,69 sowie eine Erhöhung gemäß § 9 Abs. 2 GebG in Höhe von € 58,14 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bw. unter Hinweis auf eine beigelegte Kopie eines Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrages vom 14. Mai 2004 ein, dass die drei Vertragsübernahmsvereinbarungen gemäß § 42 UmgrStG gebührenfrei unterfertigt worden seien.

Der mit 14. Mai 2004 datierte Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*„Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag
abgeschlossen zwischen:*

- a) der Firma W. GmbH mit dem Sitz in 3125 S., K. 2, als Komplementärin, vertreten durch den Geschäftsführer Johann W., geb. am .., Kaufmann, 3125 S., K. 2, und*
- b) Herrn Johann W., geb. am .., Kaufmann, 3125 S., K. 2, als Kommanditist.*

I Firma

Die Firma W. GmbH, vertreten durch den Geschäftsführer Herrn Johann W., geb. am .., als Komplementärin und Herr Johann W., geb. am .., als Kommanditist, schließen sich gemäß Artikel IV. Zusammenschluss des Umgründungssteuerrechtes zu einer Kommanditgesellschaft unter der Firma W. GmbH & Co KG zusammen.

Zusammenschlussstichtag ist der 31.12.2003.

*.....
Sitz der Gesellschaft ist 3125 S., K. 2.*

*.....
IV. Kapital der Gesellschaft, Konten der Gesellschafter*

*.....
2. Pflichteinlagen*

a) Die Firma W. GmbH ist Komplementärin, reine Arbeitsgesellschafterin und leistet anlässlich der Gründung keine Pflichteinlage.

b). Der Kommanditist Herr Johann W., geb. ..., leistet anlässlich des Zusammenschlusses folgende Pflichteinlage:

Das Betriebsvermögen des nicht protokollierten Einzelunternehmens W. Johann, betrieben im Standort 3125 S., K. 2, mit Ausnahme der in diesem Punkte genannten Vermögensteile, welche im Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten verbleiben.

Das Betriebsvermögen des nicht protokollierten Einzelunternehmens W. Johann wird gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf Grundlage dieses Zusammenschlussvertrages der Firma W. GmbH & Co KG auf Grundlage der zu diesem Vertrag gehörenden Zusammenschlussbilanz zum 31.12.2003 tatsächlich übertragen.

*.....
Der aufgrund dieses Zusammenschlussvertrages zu übertragende Betrieb hat sowohl zum Zusammenschlussstichtag (31.12.2003) als auch am heutigen Tage als Tag des Vertragsabschlusses einen positiven Verkehrswert. Das buchmäßige zu übertragende Reinvermögen beträgt € 37.784,24 und entspricht der Pflichteinlage.*

Die Berufung wurde vom FAG mit der Begründung abgewiesen, dass aus den vorliegenden Kreditübernahmserklärungen dieser Umstand nicht hervorgehe. Aus dem Inhalt der drei Urkunden sei nicht zu entnehmen, dass eine Übertragung des Kreditverhältnisses gemäß § 42 UmgrStG erfolgt sei. Weiters sei auf den Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag vom 14. Mai 2004 kein Bezug genommen worden.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag hielt die Bw. die Behauptung aufrecht, dass es sich bei den Vertragsübernahmsvereinbarungen um einen nach § 42 UmgrStG gebührenfreien

Vorgang handle, womit die Bw. letztlich behauptet hat, dass es sich beim den Kreditübernahmserklärungen um Vertragsübernahmen anlässlich des Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrages vom 14. Mai 2004 handelt und dass dieser Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag einen nach Artikel IV UmgrStG gebühren- oder kapitalverkehrsteuerbegünstigten Vorgang darstellt.

Lt. Rückfrage des Unabhängigen Finanzsenates beim Finanzamt Lilienfeld St. Pölten wurde der übertragene Betrieb vom Übertragenden am 2. Jänner 1990 gegründet.

Die W. GmbH & Co KG wurde lt. aktuellem Firmenbuchauszug auf Grund des Gesellschaftsvertrages vom 14. Mai 2004 gegründet und am 8. Juni 2004 ins Firmenbuch eingetragen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Kreditverträge, mit welchen den Kreditnehmern die Verfügung über einen bestimmten Geldbetrag eingeräumt wird, unterliegen nach Maßgabe der Bestimmungen im III. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957 der Gebühr gemäß nach § 33 TP 19 Abs. 1 GebG .

Auf Grund des § 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. Nach Abs. 2 leg.cit 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 Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Gemäß § 26 Abs. 3 UmgrStG sind Zusammenschlüsse nach § 23 hinsichtlich des übertragenen Vermögens (§ 23 Abs. 2) von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 21 des Gebührengesetzes 1957 befreit, wenn das zu übertragene Vermögen am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Übertragenden besteht.

Ein Zusammenschluss im Sinne des UmgrStG liegt nach § 23 Abs. 1 UmgrStG in der hier maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 71/2003 vor, wenn Vermögen (Abs. 2) ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten auf Grundlage eines schriftlichen Zusammenschlussvertrages (Gesellschaftsvertrages) einer Personengesellschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das übertragene Vermögen am Zusammenschlussstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des

Zusammenschlussvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Übertragende hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch das Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

Zum Vermögen zählen nach Abs. 2 leg.cit. nur Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile im Sinne des § 12 Abs. 2.

Rechtsgeschäfte, mit denen anlässlich eines gebühren- oder kapitalverkehrsteuerbegünstigten Vorganges nach Artikel III bis VI des ersten Hauptstückes eine Vertragsstellung übertragen wird (Vertragsübernahme), sind auf Grund des § 42 UmgrStG von den Stempel- und Rechtsgebühren befreit. Wird ein Darlehens- oder Kreditvertrag übertragen, bleibt der für den übertragenden Rechtsträger gebührenrechtlich maßgebende Zeitpunkt für Prolongationen durch den neuen Rechtsträger maßgeblich.

Unter einer Vertragsübernahme wird ein rechtsgeschäftlicher Vorgang verstanden, im Zuge dessen unter Zustimmung aller Beteiligten eine gesamte Vertragsstellung mit allen Rechten und Pflichten von einem der Vertragspartner auf einen neuen Vertragspartner übertragen wird, mit welchem das Schuldverhältnis in seiner Gesamtheit fortgesetzt wird, ohne dass sich an der Identität des Vertrages dabei etwas ändert (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Bd. I, Rz 8 zu § 33 TP 21 GebG und die dort zitierte Rechtsprechung).

Voraussetzung für eine Befreiung nach § 42 UmgrStG ist, dass der gebühren- oder kapitalverkehrsteuerbegünstigte Vorgang nach Artikel III bis VI UmgrStG kausal für die Vertragsübernahme ist (siehe VwGH 29.3.2007, 2004/16/01859).

Mit den drei - oben dargestellten - Kreditübernahmserklärungen vom 28. Juni 2004 wurde die gesamte Vertragsstellung aus den oa. Kreditverträgen mit Johann W. mit allen Rechten und Pflichten unter Beteiligung der Bw. auf die W. GmbH & Co KG übertragen und das Schuldverhältnis in seiner Gesamtheit von dieser fortgesetzt. Es handelt bei diesen Rechtsgeschäften, die Gegenstand der mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzten Kreditvertragsgebühren sind, um Vertragsübernahmen im oben angeführten Sinn.

Die über die Kreditübernahmserklärungen errichteten Urkunden wurden von Johann W. als ursprünglicher Kreditnehmer, der W. GmbH & Co KG als neue Kreditnehmerin sowie der Bw. als Kreditgeberin unterfertigt und beurkunden neben den Vertragsübernahmen auch die seinerzeitige Gewährung der Kredite (in einem Fall einschließlich einer Verlängerung) an Johann W..

Insoweit die ursprünglichen Kreditverträge bzw. deren Verlängerung nicht in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise beurkundet wurden, erfolgte eine solche Beurkundung letztlich mit den Urkunden über die Kreditübernahmserklärungen.

Der Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag wurde am 14. Mai 2004 abgeschlossen. Die Eintragung ins Firmenbuch erfolgte am 8. Juni 2004 und die Kreditübernahmserklärungen wurden am 28. Juni 2004 beurkundet.

Der Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag beinhaltet die Übertragung des Betriebes des Johann W. in S., K. 2 auf die W. GmbH & Co KG.

Die Kreditübernahmserklärungen beziehen sich auf die Übernahme von Betriebsmittelkrediten für den Betrieb des Johann W. in S., K. 2 durch die W. GmbH & Co KG.

Die Vertragsübernahmen stehen somit in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG des Johann W. mit der W. GmbH zur W. GmbH & Co KG.

Ein besonderer Anlass der Errichtung der Kreditübernahmserklärungen ist aus diesen selbst nicht zu entnehmen. Es besteht aber auch kein Hinweis darauf, dass Anlass der Errichtung der Kreditübernahmserklärungen ein anderer als der kurze Zeit vorangegangene Zusammenschluss wäre.

Auf Grund des zeitlichen und sachlichen Zusammenhangs zwischen Zusammenschluss und der Kreditübernahmserklärungen, sowie des Fehlen jeglichen Hinweises auf einen anderen Anlass, ist es glaubwürdig, dass die Kreditübernahmserklärungen anlässlich des Zusammenschlusses, also der Gründung der W. GmbH & Co KG und der damit in Zusammenhang stehenden Betriebsübertragung durch Johann W., erfolgten und diese Betriebsübertragung kausal für die Kreditübernahmserklärungen war.

Zur Frage, ob es sich bei dieser, für die Kreditübernahmserklärungen kausalen Betriebsübertragung um einen gebühren- oder kapitalverkehrsteuerbegünstigten Vorgang nach Artikel IV UmgrStG handelt, ist zum einen auf den oben dargestellten, von der Bw. vorgelegten Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag vom 14. Mai 2004 hinzuweisen.

Danach wurde das Betriebsvermögen des nicht protokollierten Einzelunternehmens W. Johann gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf Grundlage eines Zusammenschlussvertrages der Firma W. GmbH & Co KG auf Grundlage der zu diesem Vertrag gehörenden Zusammenschlussbilanz zum 31.12.2003 tatsächlich übertragen und es hatte der übertragene Betrieb sowohl zum Zusammenschlussstichtag (31.12.2003) als auch am Tag des Vertragsabschlusses einen positiven Verkehrswert.

Demnach ist es glaubhaft, dass es sich bei der Betriebsübertragung zur Gründung der W. GmbH & Co KG um einen Zusammenschluss nach § 23 UmgrStG handelt.

Bei der Übertragung des Betriebes durch Johann W. anlässlich der Neugründung der GmbH & Co KG handelt es sich jedenfalls um einen kapitalverkehrsteuerbaren Vorgang. Da es sich dabei um einen Zusammenschluss nach § 23 UmgrStG handelt und der übertragene Betrieb

am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Übertragenden bestand, handelt es sich auf Grund des § 26 Abs. 3 UmgrStG bei dieser Betriebsübertragung um einen kapitalverkehrsteuerbegünstigten Vorgang nach Artikel IV UmgrStG.

Dass der übertragene Betrieb am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Übertragenden bestand, lässt sich zum einen aus der Tatsache erschließen, dass dem Übertragenden die von der Kreditübernahme betroffenen Betriebsmittelkredite erstmals im Jahr 1997 eingeräumt worden waren.

Zum anderen ergibt sich diese Befreiungsvoraussetzung aus der Auskunft des Finanzamt Lilienfeld St. Pölten, wonach der übertragene Betrieb vom Übertragenden am 2. Jänner 1990 gegründet worden war.

Es ist daher insgesamt glaubhaft, dass die im § 42 UmgrStG normierten Befreiungsvoraussetzungen grundsätzlich erfüllt sind. Gegenteiliges wurde letztlich auch vom FAG nicht behauptet.

Das FAG verweigerte die Befreiung der Vertragsübernahmen nach § 42 UmgrStG auf Grund der Tatsache, dass die Befreiungsvoraussetzungen nicht aus dem Inhalt der Urkunden zu entnehmen sind und in den Urkunden auf den Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag nicht Bezug genommen worden war.

Dazu ist aber zu sagen, dass aus dem Inhalt der Kreditübernahmserklärungen weder zu erschließen ist, dass den Vertragsübernahmen ein nach § 42 UmgrStG begünstigter Vorgang zu Grunde lag, noch wurden Umstände beurkundet, die dagegen sprechen, sodass diesbezüglich ein undeutlicher Urkundeninhalt gegeben ist.

Dazu ist ua. auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu § 20 Z 5 GebG vom 8.9.83, 82/15/0123 und vom 10.6.91, 90/15/0026 zu verweisen.

Danach ist dann, 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, die Gebührenpflicht zwar zu vermuten, ein Gegenbeweis gemäß § 17 Abs. 2 GebG aber zulässig.

Gleichermaßen gilt, dass wenn in der Urkunde über die Vertragsübernahme nicht erwähnt wird, dass die Vertragsübernahme anlässlich eines gebühren- oder kapitalverkehrsteuerbegünstigten Vorganges nach Artikel III bis VI UmgrStG erfolgte, und keine Umstände beurkundet sind, die dagegen sprechen, nicht geschlossen werden kann, aus der Urkunde ergebe sich eindeutig, dass die Befreiungsvoraussetzungen des § 42 UmgrStG

nicht gegeben seien. Ein Gegenbeweis nach § 17 Abs. 2 GebG ist in einem solchen Fall zulässig (siehe dazu weiters VwGH 22.2.1988, 86/15/0055).

§ 17 Abs. 2 leg. cit. greift in jenen Fällen ein, in denen die Urkunde verschiedene Deutungen zulässt. Insbesondere dann, wenn in einer Berufung vorgebracht wird, dass der Urkunde Umstände, die für die Gebührenbemessung bedeutsam sind, nicht deutlich zu entnehmen sind, ist der Partei Gelegenheit zum Gegenbeweis zu geben (VwGH 18.6.2002, 2001/16/0591; Fellner, aaO, Rz 24 zu § 17 GebG).

Da sich auf Grund des im Rahmen der Nachschau des FAG erhobenen Sachverhaltes, des im Berufungsverfahren vorgelegten Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrages und der Auskunft des Finanzamt Lilienfeld St. Pölten entsprechend obiger Beweiswürdigung ergab, dass für die gegenständlichen Vertragsübernahmen die Befreiungsvoraussetzungen des § 42 UmgrStG gegeben sind, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. September 2009