



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Senatsmitglieder über die Berufung der X.GmbH, Adresse, vertreten durch die WT.GmbH, vom 5. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch R., vom 6. Juni 2007 betreffend Rechtsgebühr nach der am 24. April 2008 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut notariellem Protokoll über die am 11. Dezember 2006 abgehaltene ordentliche Generalversammlung der Y.GmbH wurden dabei einstimmig folgende Beschlüsse gefasst:

- „1. Von dem im Jahresabschluss der Y.GmbH per 30.(dreißigsten) April 2006 (zweitausendsechs) ausgewiesenen Bilanzgewinn in der Höhe von insgesamt EUR 204,468.537,03 (Euro zweihundertvier Millionen vierhundertachtundsechzigtausendfünfhundertsiebenunddreißig Cent drei) wird ein Betrag von insgesamt EUR 74,032.483,84 (Euro vierundsiebzig Millionen zweiunddreißigtausendvierhundertdreiundachtzig Cent vierundachtzig) an die Gesellschafter ausgeschüttet.
2. Vom Ausschüttungsbetrag in der Höhe von EUR 74,032.483,84 (Euro vierundsiebzig Millionen zweiunddreißigtausendvierhundertdreiundachtzig Cent vierundachtzig) entfällt ein Betrag von EUR 22.755.656,68 (Euro zweiundzwanzig Millionen siebenhundertfünfundfünfzigtausendsechshundertsechsunfünfzig Cent achtundsechzig) auf die in Punkt 3 genannte Bardividende und ein Betrag von EUR 51,276.827,16 (Euro einundfünfzig Millionen zweihundertsechsunsechzigtausendachthundertsiebenundzwanzigkomma einssechs) auf die in Punkt 4. genannte Sachdividende. Festgehalten wird, dass die Sachdividende nur an die X.GmbH geleistet wird. Der entsprechende Ausgleich, damit an die Gesellschafter insgesamt jeweils ein Betrag ausgeschüttet wird, welcher ihrer

Beteiligung am Stammkapital der Gesellschaft entspricht, erfolgt über die in Punkt 3. genannte Bardividende.

3. Die Bardividende im Betrag von EUR 22.755.656,68 (Euro zweiundzwanzig Millionen siebenhundertfünfundfünfzigtausendsechshundertsechsfundfünfzig Cent achtundsechzig) entfällt auf die Gesellschafter wie folgt:

- a) A. EUR 1.110,49 (Euro eintausendeinhundertzehn Cent neunundvierzig)
- b) B. EUR 370,17 (Euro dreihundertsiebzig Cent sechzehn)
- c) C.Privatstiftung EUR 3.774.176,03 (Euro drei Millionen siebenhundertvierundsiebzigttausendeinhundertsechsfundfünfzig Cent drei)
- d) X.GmbH EUR 18.980.000,-- (Euro achtzehn Millionen neunhundertachtzigtausend).

Da A. und B. ihre Geschäftsanteile an der Y.GmbH treuhändig für die C.Privatstiftung halten, wird an die C.Privatstiftung eine Bardividende von insgesamt EUR 3.775.656,68 (Euro drei Millionen siebenhundertfünfundfünfzigtausendsechshundertsechsfundfünfzig Cent achtundsechzig) ausbezahlt. Die Bardividende ist bis 15. (fünfzehnten) Dezember 2006 (zweitausendsechs) zur Zahlung an die Gesellschafter fällig.

4. Gegenstand der **Sachdividende** ist die Übertragung einer Forderung der Y.GmbH gegenüber der D.GmbH (FN Zp) im Betrag von EUR 25.053.302,-- (Euro fünfundzwanzig Millionen dreiundfünfzigtausenddreihundertzwei) zuzüglich der Zinsen aus dieser Forderung seit dem 30. (dreißigsten) April 2006 (zweitausendsechs) bis zum heutigen Tag im Betrag von EUR 612.414,05 (Euro sechshundertzwölftausendvierhundertvierzehn Cent fünf) sowie einer Forderung der Y.GmbH gegenüber der D.GmbH (FN Zp) im Betrag von EUR 25.000.000,-- (Euro fünfundzwanzig Millionen) zuzüglich der Zinsen aus dieser Forderung seit dem 30. (dreißigsten) April 2006 (zweitausendsechs) bis zum heutigen Tag in der Höhe von EUR 611.111,11 (Euro sechshundertelftausendeinhundertelf Cent elf), in der Folge gemeinsam kurz „D- Forderung“ an die X.GmbH.

Die Sachdividende wird am heutigen Tag geleistet.

Die Verständigung der D.GmbH über den Übergang der D- Forderung auf die X.GmbH erfolgt ebenfalls am heutigen Tag.

5. Der restliche Teilbetrag des im Jahresabschluss per 30. (dreißigsten) April 2006 (zweitausendsechs) ausgewiesenen Bilanzgewinnes in der Höhe von EUR 130.436.053,19 (Euro einhundertdreißig Millionen vierhundertsechsfundfünfzigtausenddreihundertfünfzig Cent neunzehn) wird auf neue Rechnung vorgetragen.

6. Klarstellend wird festgehalten, dass die in Punkt 4. genannte Sachdividende unmittelbar den Übergang der D- Forderung auf die X.GmbH zum Inhalt hat und nicht an Zahlungsstatt geleistet wird. Weiters wird festgehalten, dass nur im Rahmen des vorliegenden Dividendenbeschlusses eine Sachdividende vorgesehen ist. Es wird hingegen keine generelle Regelung getroffen, wonach zukünftig auch Sachdividenden anstelle von Bardividenden geleistet werden können.

7. Sämtliche Gesellschafter erklären ihre ausdrückliche Zustimmung zu den genannten Beschlüssen.“

Mit Bescheid vom 6. Juni 2007 setzte das Finanzamt gegenüber der X.GmbH für den Rechtsvorgang „Protokoll (Y.GmbH) und Forderungsabtretung vom 11. Dezember 2006 mit Y-GmbH“ gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 GebG 1957 die Gebühr mit 0,8 % vom Wert des Entgeltes in Höhe von 51.276.827,16 € mit 410.214,62 € fest. Begründend wird ausgeführt, dass die Sachdividende der Gebühr für Zessionen gemäß § 33 TP 21 (1) GebG unterliege, da eine Schuldforderung abgetreten werde.

Die gegen diesen Gebührenbescheid erhobene Berufung bekämpft die Rechtmäßigkeit der Vorschreibung einer Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 21 GebG für diese Sachdividende im Wesentlichen mit dem Vorbringen, da die gegenständliche D- Forderung weder auf der Basis einer rechtsgeschäftlichen Willenseinigung zwischen Alt- und Neugläubiger übertragen noch irgendeine Art von Entgelt zwischen Alt- und Neugläubiger geleistet worden sei und

darüber hinaus keine Urkunde im Sinne des § 15 GebG über eine derartige rechtsgeschäftliche Willenseinigung zwischen Alt- und Neugläubiger vorliege, sei die Vorschreibung der Rechtsgeschäftsgebühr zu Unrecht erfolgt. Die im Einzelnen vorgebrachten Argumente wurden in den Punkten 3.2.1 („Nicht- Vorliegen einer rechtsgeschäftlichen Willenseinigung“), 3.2.2 („Keine entgeltliche Übertragung zwischen Alt- und Neugläubiger“) und 3.2.3 („Fehlende Beurkundung“) konkretisiert und ausgeführt.

In der am 24. April 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden nochmals ausführlich jene bereits in der Berufung dargelegten Gründe ins Treffen geführt, die nach Meinung der Berufungswerberin gegen die Rechtsansicht des Finanzamtes sprechen, dass im gegenständlichen Gesellschafterbeschluss einer Sachdividende eine rechtsgeschäftliche, entgeltliche und beurkundete Zession zu sehen ist und damit die Tatbestandsvoraussetzungen für die festgesetzte Zessionsgebühr vorliegen. Außer Streit gestellt wurde hingegen, dass sich dieses Protokoll bei den Geschäftsunterlagen der Y.GmbH befindet und dessen Inhalt den Geschäftsführern bekannt ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 GebG idF. BGBl. 629/1994 unterliegen Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten nach dem Wert des Entgeltes im Allgemeinen einer Gebühr von 0,8 v.H. 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. Gegenstand der Zession ist die Forderung des Altgläubigers (Zedent) gegenüber einer dritten Person (debitor cessus).

Zur vertraglichen Abtretung (Zession) bedarf es einer Vereinbarung (Willensübereinstimmung) zwischen dem Altgläubiger (Zedent) und dem Neugläubiger (Zessionar). Die Abtretung (Zession) ist ein kausales Verfügungsgeschäft. Eine Gebührenpflicht nach § 33 TP 21 Abs. 1 GebG tritt nur ein, wenn sowohl ein Titelgeschäft (Verpflichtungsgeschäft) vorliegt, das auf die entgeltliche Übertragung von Forderungen oder anderen Rechten gerichtet ist, und die Übertragung durch das Verfügungsgeschäft erfolgt ist (VwGH vom 23.1.1989, 87/15/0141). Auf Grund des Titelgeschäftes nehmen Zedent und Zessionar die Abtretung (das Verfügungsgeschäft) vor. Da die Zession – abgesehen von der im Gegenstandsfall keinesfalls anzunehmenden Sicherungszession- keiner bestimmten Form bedarf, fallen Titelgeschäft und Abtretung meist untrennbar zusammen (siehe Koziol- Welser, Bürgerliches Recht, Band II, 13. Auflage, Seite 119).

An Sachverhalt liegt dem vorliegenden Berufungsfall zugrunde, dass laut notariellem Protokoll sämtliche Gesellschafter der Y.GmbH bei der ordentlichen Generalversammlung dieser Gesellschaft anwesend bzw. ordnungsgemäß vertreten waren. Gegenwärtig waren auch die beiden kollektiv vertretungsbefugten Geschäftsführer der Gesellschafterin X.GmbH, nämlich B. und L.. Bei dieser ordentlichen Generalversammlung der Y.GmbH wurde neben dem festgestellten Bilanzgewinn hinsichtlich der Ergebnisverwendung der einstimmige Beschluss gefasst, dass vom an die Gesellschafter ausgeschütteten Betrag in der Höhe von insgesamt 74,032.483,84 € ein Betrag von 51.276.827,16 € auf die in Punkt 4 des Protokolls genannte Sachdividende entfällt, wobei festgehalten wurde, dass die Sachdividende nur an die X.GmbH geleistet wird. Die Gesellschafterin X.GmbH erhielt demzufolge den auf sie entfallenden Anteil am ausgeschütteten Betrag von 70,256.827,16 € in Form einer Bardividende von 18,980.000 € und einer Sachdividende von 51,276.827,16 €. Dieses Protokoll wurde von den Gesellschaftern der Y.GmbH, somit auch von den beiden anwesenden Geschäftsführern der X.GmbH in Vertretung dieser Gesellschaft unterfertigt. Der zweite Punkt Z 4 der Tagesordnung hatte folgenden Wortlaut:

„4. Gegenstand der **Sachdividende** ist die Übertragung einer Forderung der Y.GmbH gegenüber der D.GmbH (FN Zp) im Betrag von EUR 25.053.302,-- (Euro fünfundzwanzig Millionen dreiundfünfzigtausenddreihundertzwei) zuzüglich der Zinsen aus dieser Forderung seit dem 30. (dreißigsten) April 2006 (zweitausendsechs) bis zum heutigen Tag im Betrag von EUR 612.414,05 (Euro sechshundertzwölftausendvierhundertvierzehn Cent fünf) sowie einer Forderung der Y.GmbH gegenüber der D.GmbH (FN Zp) im Betrag von EUR 25.000.000,-- (Euro fünfundzwanzig Millionen) zuzüglich der Zinsen aus dieser Forderung seit dem 30. (dreißigsten) April 2006 (zweitausendsechs) bis zum heutigen Tag in der Höhe von EUR 611.111,11 (Euro sechshundertelftausendeinhundertelf Cent elf), in der Folge gemeinsam kurz „D - Forderung“ an die X.GmbH . Die Sachdividende wird am heutigen Tag geleistet. Die Verständigung der D.GmbH über den Übergang der D - Forderung auf die X.GmbH erfolgt ebenfalls am heutigen Tag.“

Strittig ist im Wesentlichen, ob dieser bei der ordentlichen Generalversammlung vom 11. Dezember 2006 im Beisein von sämtlichen Gesellschaftern der Y.GmbH und damit auch von der X.GmbH (diese vertreten durch zwei kollektiv vertretungsbefugte Geschäftsführer) gefasste Beschluss über die Ergebnisverwendung und zwar über die Ausschüttung in Form einer Sachdividende an die X.GmbH in Höhe von 51,276.827,16 €, wobei Gegenstand der Sachdividende die Übertragung und Leistung der in Punkt 4 angeführten beiden Forderungen zuzüglich Zinsen der Y.GmbH gegenüber der D.GmbH an die X.GmbH war, der Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 21 GebG unterliegt oder nicht. Die Berufung bekämpft die Gebührenpflicht im Wesentlichen mit dem Vorbringen, es liege keine rechtsgeschäftliche Willensübereinstimmung (Verpflichtungsgeschäft) zwischen dem Altgläubiger und dem Neugläubiger gerichtet auf die entgeltliche Übertragung der Forderung vor und darüber hinaus fehle es an einer schriftlichen Beurkundung der rechtsgeschäftlichen Willeneinigung nach § 15 GebG.

Dem Einwand, es liege keine rechtsgeschäftliche Willensübereinstimmung zwischen dem Altgläubiger und dem Neugläubiger vor, ist Folgendes entgegenzuhalten. Das Rechtsgeschäft besteht nach der allgemeinen Begriffsbestimmung aus einer Willenserklärung, die auf die Herbeiführung von Rechtsfolgen gerichtet ist. Dem Berufungsvorbringen ist vorerst unter Beachtung des angeführten VwGH- Erkenntnisses vom 23.01.1989, 87/15/0141 und der UFS-Erledigung RV/0414-L/03 darin beizutreten, dass der Gebührenpflicht nach § 33 TP 21 Abs. 1 GebG nur die Fälle der rechtsgeschäftlichen Abtretung unterliegen, nicht aber die Forderungsabtretung auf Grund gesetzlicher Anordnung, wie etwa die Legalzession gemäß § 1358 ABGB oder die notwendige Zession gemäß § 1422 ABGB. Derartige gesetzliche oder notwendige Forderungsübergänge sind nicht die Folge eines zweiseitigen Rechtsgeschäftes, sondern sind unmittelbar durch das Gesetz angeordnet. Die zitierten zivilrechtlichen Gesetzesvorschriften knüpfen die Forderungsübergänge an Tatbestände, die keine Willenseinigung zwischen altem und neuem Gläubiger über die Übertragung der Forderung enthalten. Dass aber im Gegenstandsfall ein Fall einer solchen gesetzlichen oder notwendigen Zession vorliegt, wurde von der Berufungswerberin selbst nicht behauptet geschweige nachgewiesen und kann auf Grund der gegebenen Sachlage schlichtweg ausgeschlossen werden. Das Fehlen der rechtsgeschäftlichen Willensübereinstimmung zwischen dem Altgläubiger und Neugläubiger sieht die Berufung im Gegenstandsfall vielmehr darin, dass der Gewinnausschüttungsanspruch der X.GmbH bereits gesellschaftsrechtlich als Sachforderungsanspruch entstanden sei, sodass es für den Forderungsübergang keiner weiteren rechtsgeschäftlichen Vereinbarung zwischen der Y.GmbH (Altgläubiger) und der X.GmbH (Neugläubiger) bedurfte. Die Forderung ging auf gesellschaftsrechtlicher Basis direkt und unmittelbar auf die X.GmbH über, ohne dass es einer zusätzlichen rechtsgeschäftlichen Willenseinigung zwischen Alt- und Neugläubiger bedurft hätte.

An Sachverhalt ist davon auszugehen, dass der Gesellschafterin X.GmbH ein ihrer Beteiligung am Stammkapital entsprechender Anspruch auf den festgestellten auszuschüttenden Betrag des ausgewiesenen Bilanzgewinnes der Y.GmbH in Höhe von 70.256.827,16 € (= 94,90 % von 74.032.483,84 €) zukam, wobei die Gesellschafter bezüglich dieses auf die X.GmbH entfallenden Ausschüttungsbetrages den Beschluss (Willenserklärung) fassten, dass an diese Gesellschafterin eine Bardividende von 18.980.000 € bis zum 15. Dezember 2006 zur Zahlung fällig ist und eine Sachdividende von 51,276.827,16 € am „heutigen Tag“, somit am Tag des Gesellschafterbeschlusses (11. Dezember 2006) geleistet wird. Zwischen den Gesellschaftern einstimmig vereinbarter Gegenstand der Sachdividende waren die Übertragungen der in Ziffer 4 des notariellen Protokolls festgehaltenen beiden Forderungen samt Zinsen der Y.GmbH gegenüber der D.GmbH. Ausdrücklich erwähnt wurde darin noch, dass die Sachdividende am „heutigen Tag geleistet“ und die Verständigung der D.GmbH (=debitor cessus) über den

Übergang der D – Forderung auf die X.GmbH (= Zessionar) ebenfalls am „heutigen Tag“ erfolgt und dass damit keine generelle Regelung getroffen wird, wonach zukünftig auch Sachdividenden anstelle von Bardividenden geleistet werden können.

Gemäß § 34 Abs. 1 GmbHG werden die durch Gesetz oder den Gesellschaftsvertrag den Gesellschaftern vorbehaltenen Beschlüsse in der Generalversammlung gefasst, es sei denn, dass sämtliche Gesellschafter sich im einzelnen Falle schriftlich mit der zu treffenden Bestimmung oder doch mit der Abstimmung im schriftlichen Weg einverstanden erklären. Nach § 35 Abs. 1 GmbHG unterliegen der Beschlussfassung der Gesellschaft nebst den in diesem Gesetz an anderen Stellen bezeichneten Gegenständen:

1. die Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses, die Verteilung des Bilanzgewinnes, falls letzterer im Gesellschaftsvertrag einer besonderen Beschlussfassung von Jahr zu Jahr vorbehalten ist, und die Entlastung der Geschäftsführer sowie des etwa bestehenden Aufsichtsrates; diese Beschlüsse sind in den ersten acht Monaten jedes Geschäftsjahres für das abgelaufene Geschäftsjahr zu fassen.

§ 21 des Gesellschaftsvertrages der Y.GmbH normiert hinsichtlich der Gewinnverteilung Folgendes: *„Die Beschlussfassung über die Verteilung des Bilanzgewinnes ist unter Beachtung der gesetzlichen Vorschriften der Generalversammlung vorbehalten.“*

Die Gewinnausschüttung (Dividende) an den Gesellschafter einer GmbH ist grundsätzlich, wenn im Statut nichts gesagt wird, in Geld zu zahlen (Gellis, Kommentar zum GmbH- Gesetz, 3. Auflage, Rz 7 zu § 82 GmbHG). Im Gesellschaftsvertrag findet sich hinsichtlich der Zulässigkeit einer Sachdividende keine diesbezügliche Regelung. Im Gegenstandsfall haben die Gesellschafter bei der Generalversammlung neben dem Beschluss, in welcher Höhe der Bilanzgewinn an die Gesellschafter ausgeschüttet wird desweiteren den „satzungsdurchbrechenden“ Beschluss gefasst, dass von diesem Ausschüttungsbetrag von 74.032.483,84 € ein Betrag von 22.755.656,68 € auf eine Bardividende und ein Betrag von 51.276.827,16 € auf die in Punkt 4 genannte Sachdividende entfällt, wobei festgehalten wurde, dass die Sachdividende nur an die X.GmbH geleistet wird. Nach dem Gesetz sind die Gesellschafter in ihrer Gesamtheit bei Gegenständen, die der Beschlussfassung durch die Gesellschafter unterliegen, oberstes Organ der Gesellschaft. Die Wirkung dieser Beschlussfassung durch die Gesellschafter im Sinn des § 35 Abs. 1 Z 1 GmbHG besteht darin, dass der Beschlussinhalt als Wille der Gesellschaft verbindlich festgelegt wird und damit als deren Willen gilt (vgl. Koppensteiner/Rüffler, GmbH- Gesetz, 3. Auflage, Kommentar, § 34 Rz 7 und § 35 Rz 2). Die Beschlussfassung der Gesellschafter erfolgt durch Abgabe der Stimme. Bei dieser Stimmabgabe handelt es sich um eine Willenserklärung, denn sie ist auf die Herbeiführung einer Rechtsfolge gerichtet. Ein Gesellschafterbeschluss setzt sich aus den Stimmabgaben der an ihm beteiligten Gesellschafter zusammen. Es handelt sich um ein

regelmäßig mehrseitiges Rechtsgeschäft, das auf die verbindliche Fixierung des gemeinsamen Willens als Willen der Gesellschaft gerichtet ist (nochmals Koppensteiner/Rüffler, GmbH-Gesetz, 3. Auflage, Kommentar, § 34 Rz 3 und OGH 12.12.1991, 6 Ob 17/91). Haben daher die Gesellschafter der Y.GmbH im Zuge der Generalversammlung diesbezüglich als Organ dieser Gesellschaft durch ihre Stimmabgabe als Rechtsgeschäft (Beschluss) unzweifelhaft vereinbart, dass der festgestellte Ausschüttungsbetrag im Betrag von 51.276.827,16 € auf eine Sachdividende entfällt, wobei Gegenstand der Sachdividende die Abtretung von zwei Forderungen samt Zinsen in dieser Höhe an die X.GmbH ist, und waren seitens der X.GmbH zwei der gemeinsam vertretungsbefugten Geschäftsführer (B. und L.) bei dieser Generalversammlung gegenwärtig und unterzeichneten das Protokoll in deren Vertretung, dann liegt in diesem mehrseitigen Rechtsgeschäft „Gesellschafterbeschluss“ jedenfalls gleichzeitig auch eine diesbezügliche Willenseinigung der Y.GmbH mit der X.GmbH. Durch ihre zustimmende Stimmabgabe hat die zu 94,90 % beteiligte Gesellschafterin X.GmbH jedenfalls ihren Willen erklärt, dass der Ausschüttungsbetrag zum Teil durch die Abtretung der beiden Forderungen abgestattet wird. Darin ist im Gegenstandsfall in verständiger Würdigung der abgegebenen Willenserklärungen zeitgleich die zwischen dem Altgläubiger und dem Neugläubiger erzielte Willenseinigung gerichtet auf die Herbeiführung dieser Rechtsfolge (Übertragung der Forderung in teilweiser Abgeltung des Ausschüttungsanspruches) zu sehen. Gesellschaftsrechtlich bedingt war der im Rahmen der Verteilung des Bilanzgewinnes an die X.GmbH auszuschüttende Betrag. Dieser (in der Gesellschafterstellung gründende) Gewinnanspruch war nach Gesetz und Gesellschaftsvertrag - gleich wie bei den anderen drei Gesellschaftern - vorerst ausschließlich auf Geldzahlung gerichtet. Der Sichtweise der Berufungswerberin, dass in Höhe eines Teilbetrages von 51.276.827,16 € der Gewinnausschüttungsanspruch der Berufungswerberin auf Grund des („satzungsdurchbrechenden“) Gesellschafterbeschlusses vom 11. Dezember 2006 gesellschaftsrechtlich und deswegen „ohne zusätzliche rechtsgeschäftliche Basis zwischen Y-GmbH und X.GmbH“ als Sachforderungsanspruch entstanden sei, vermochte sich der Senat nicht anzuschließen. Die Erfüllung des Gewinnauszahlungsanspruches durch Sachleistung (in Form der Forderungsabtretung) bedurfte jedenfalls der Zustimmung der X.GmbH als betroffene (Haupt-)Gesellschafterin und wurde - formal gekleidet in einen einstimmigen Gesellschafterbeschluss auf Ausschüttung einer Sachdividende - von den Gesellschaftern der Y-GmbH bei der Generalversammlung am 11. Dezember 2006 vereinbart. Entgegen dem Berufungsvorbringen lag damit nach Ansicht des Senates zugleich eine rechtsgeschäftliche Willenseinigung zwischen der Y-GmbH (diesbezüglich verbindlich vertreten durch die Gesellschafter als oberstes Organ) als Altgläubigerin und der X.GmbH (vertreten durch die beiden Geschäftsführer) als Neugläubigerin, gerichtet auf die Abtretung der Forderungen

zwecks Teilleistung des Ausschüttungsbetrages, vor. Die gegenständlichen Zessionen wurden daher als Folge einer mit dem Gesellschafterbeschluss herbeigeführten rechtsgeschäftlichen Vereinbarung (Titelgeschäft) zwischen Zedent und Zessionar vorgenommen.

Das Vorbringen, es liege keine entgeltliche Übertragung zwischen Alt- und Neugläubiger vor, übersieht vom Ansatz her, dass keinesfalls in der Gewinnausschüttung das Rechtsgeschäft zu sehen ist, das auf entgeltlicher Basis stattzufinden hat. Vielmehr kommt dem Umstand letztlich entscheidende Bedeutung zu, dass mit diesem einstimmigen Gesellschafterbeschluss für die Y.GmbH (= Schuldnerin des Ausschüttungsbetrages) und durch die Zustimmung der davon betroffenen Gesellschafterin auch für diese rechtsverbindlich festgelegt wurde, dass die Y.GmbH ihre gegenüber der Gesellschafterin X.GmbH (Gläubigerin des Ausschüttungsbetrages) bestehende Schuld in Höhe von 70.256.827,16 € dadurch erfüllt, in dem sie die ihr gegen die D.GmbH (debitor cessus) zustehenden Forderungen an diese Gläubigerin des Ausschüttungsbetrages überträgt (abtritt). Da der Dividendenanspruch der Gesellschafter einer GmbH grundsätzlich in Geld zu leisten ist, stellt die vorliegende Vereinbarung der Sachdividende demzufolge in ihrem Ergebnis nichts anderes dar als ein (naturgemäß entgeltlicher) Forderungstausch und darin ist das entgeltliche, die Rechtsbeziehungen zwischen Zedent und Zessionar entscheidende Titelgeschäft zu sehen. Das Entgelt für die Übertragung (Zession) der beiden Forderungen bestand nämlich in der Begleichung der Schuld des Zedenten Y.GmbH gegenüber dem Zessionar X.GmbH im Ausmaß der vereinbarten Sachdividende von € 51.276.827,16 €. Die erfolgte Abtretung führte nämlich unbestritten dazu, dass von dem auf Grund des Beteiligungsverhältnisses auf die X.GmbH entfallenden Ausschüttungsbetrages von 70.256.827,16 € nur mehr eine Bardividende in Höhe von 18.980.000 € auszuzahlen war, während der Restbetrag von 51.276.827,16 € durch die Forderungsabtretung (Zession) vereinbarungsgemäß abgestattet sein sollte. Nach § 33 TP 21 GebG ist Bemessungsgrundlage der Rechtsgebühr das Entgelt, also jener Betrag, um den die abgetretene Forderung erworben wurde. Unter der Zessionsvaluta ist jenes Entgelt zu verstehen, welches für die Abtretung vereinbart wird. Im Gegenstandsfall bestand somit das Entgelt für die Übertragung der beiden Forderungen in der insoweit eingetretenen „Begleichung“ einer bestehenden Schuld der Y.GmbH (Zedent) gegenüber der X.GmbH (Zessionar) von 70.256.827,16 € (= anteiliger Ausschüttungsbetrag) im Ausmaß der vereinbarten Sachdividende von 51.276.827,16 €, weshalb nur mehr eine Bardividende von 18.980.000 € zur Zahlung fällig war (siehe nochmals Frotz-Hügl- Popp, Kommentar zum GebG, § 33 TP 21 B I 4 b). Das Finanzamt ist daher zu Recht von einem (hinsichtlich der betragsmäßigen Höhe unbestritten gebliebenen) Wert des Entgeltes von 51.276.827,16 € ausgegangen

Was die eingewendete fehlende Beurkundung anlangt ist Folgendes anzuführen. Gemäß § 15 Abs. 1 GebG sind Rechtsgeschäfte nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird. Voraussetzung für die Gebührenpflicht ist sohin grundsätzlich, dass über sie zu Beweis Zwecken eine Schrift, eine (förmliche) Urkunde errichtet wird. Gegenstand der Gebühr ist das Rechtsgeschäft, während die Errichtung der Urkunde nur die Voraussetzung ist, bei deren Vorliegen das Rechtsgeschäft gebührenpflichtig wird. Unter einer Urkunde ist jede Schrift zu verstehen, in der das Zustandekommen eines Rechtsgeschäftes festgehalten wird, ein Schriftstück also, welches kraft seines Inhaltes geeignet ist, über ein gültig zu Stande gekommenes Rechtsgeschäft zum Beweis zu dienen. Nach dem Inhalt des notariellen Protokolls über die Generalversammlung wurden der Umstand der Forderungsabtretungen (Zessionen) und das zwischen dem Zedent und dem Zessionar diesbezüglich getroffene entgeltliche Titelgeschäft (vereinbarte Entrichtung eines Teiles der Gewinnausschüttung durch diese Forderungsabtretung) dokumentiert und damit beurkundet. Wenn in der Berufung die fehlende Beurkundung ausschließlich damit argumentiert wird, dieses Protokoll sei nur von den Gesellschaftern der Y.GmbH, nicht jedoch von den Geschäftsführern dieser Gesellschaft unterschrieben worden, dann ist diesem Vorbringen zum einen entgegenzuhalten, dass die Wirkung dieses von den Gesellschaftern der GmbH in ihrer Funktion als höchstes Organ der GmbH getroffenen Gesellschafterbeschlusses über die Ergebnisverwendung bezogen auf die dabei vereinbarte Sachdividende darin bestand, dass damit bereits der Beschlussinhalt als Wille der Gesellschaft rechtsverbindlich festgelegt wurde. Insoweit braucht es wohl keiner weiteren Vertretung durch die Geschäftsführer mehr. Zum anderen ist bei einem zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäft (Zession) eine Urkunde als schriftliches Beweismittel grundsätzlich auch dann Beweis zu machen geeignet, wenn dieses Schriftstück nur einer der beiden Vertragsteile unterfertigt und dann dem anderen Vertragsteil aushändigt (VwGH 14.1.1991, 90/1570040 mwN und VwGH 25.1.2007, 2006/16/0163, Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel und Rechtsgebühren, Rz 47 zu § 15 GebG). Im vorliegenden Fall wurde das Protokoll unzweifelhaft in Vertretung der X.GmbH von den beiden gemeinsam vertretungsbefugten Geschäftsführer B. und L. unterfertigt. Da es sich dabei um das Protokoll über die ordentliche Generalversammlung der Y.GmbH handelte und die Erstellung und Sammlung der Niederschriften sowie die auf schriftlichem Weg gefassten Beschlüsse der Gesellschafter nach § 40 GmbHG geordnet aufzubewahren sind, wobei gesellschaftsintern dafür die Geschäftsführer zuständig sind, ist des weiteren an Sachverhalt unbedenklich davon auszugehen, dass dieses Protokoll (wenn nicht überhaupt durch die Unterschrift der Gesellschafter bezogen auf die darin dokumentierte Ergebnisverwendung auch von der Gesellschaft rechtsverbindlich unterfertigt) jedenfalls der Y.GmbH zumindest „ausgehändigt“ und damit in deren Einflussbereich gelangt war. Daran kann schon deshalb kein Zweifel

bestehen, sind doch auf Grund des Inhaltes dieses Protokolles die darin festgelegten Gewinnausschüttungen von der Gesellschaft vorzunehmen. In diesem Zusammenhang sollte bloß ergänzend nicht unerwähnt bleiben, dass neben einer gewissen Verschränkung auf der Ebene der Gesellschafter laut Firmenbuch die Y.GmbH, die X.GmbH und auch die D.GmbH dieselbe Geschäftanschrift Adresse haben und außerdem als Besonderheit des Gegenstandfalles der Zessionar X.GmbH und der debitor cessus D.GmbH völlig dieselben Geschäftsführer und die gleiche Vertretungsreglung haben. Neben dem Umstand, dass laut Protokoll die D.GmbH von diesem Forderungsübergang am „heutigen Tag“ verständigt wurde, ist de facto eine solche „Verständigung“ im Ergebnis wohl bereits durch die Identität der beiden anwesenden Geschäftsführer eingetreten. Dieses Schriftstück (Protokoll) ist jedenfalls durch die Unterzeichnung der beiden Geschäftsführer der X.GmbH und dem Aufbewahren des Protokolls bei der Y.GmbH zweifelsfrei geeignet, vollen Beweis zu machen über die vereinbarte Abtretung der Forderungen und der damit festgelegten teilweisen Entrichtung des Ausschüttungsbetrages im Rahmen einer Sachdividende. Entgegen dem Berufungsvorbringen liegt daher in diesem Protokoll eine Beurkundung des gebührenpflichtigen Rechtsgeschäftes vor.

Zusammenfassend vermochten die Berufungsausführungen den darauf gestützten Vorwurf der Rechtswidrigkeit der Gebührenvorschreibung gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 GebG nicht aufzuzeigen. Es war somit wie im Spruch ausgeführt die Berufung gegen den (hinsichtlich der Bemessungsgrundlage unbestritten gebliebenen) Gebührenbescheid als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 28. April 2008