

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der BF, ADR, vertreten durch TPG WTH u SB GmbH & Co KG, Am Stadionplatz 2 Tür 3, 8041 Graz-Liebenau, über die Beschwerde vom 18.07.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 16.06.2014, ERFNR\*\*\* betreffend Rechtsgebühr zu Recht erkannt:

Der Bescheidbeschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensablauf

#### 1. Gebührenanzeige - Urkundeninhalt

Am 8. August 2013 wurde dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz Finanzamt) ein am 6. Juni 2013 in Form eines Notariatsaktes zwischen Herrn V als Verkäufer und der BF (der nunmehrigen Beschwerdeführerin, kurz Bf.) als Käuferin abgeschlossener Abtretungsvertrag angezeigt.

Der Abtretungsvertrag hat auszugsweise folgenden Inhalt:

#### "1. Rechtsverhältnisse

1.1. Die X-GmbH, FN\*\*1 (in der Folge „Gesellschaft 1“), ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Sitz in ... Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt EUR 36.000,00 ... und ist zur Gänze einbezahlt.

1.1. Die Y-GmbH, FN\*\*2 (in der Folge „Gesellschaft 2“), ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Sitz in ... Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt EUR 36.000,00 ... und ist zur Gänze einbezahlt.

1.3. Gesellschaft 1 und Gesellschaft 2 werden in der Folge „Gesellschaften“ genannt

1.4. V (in der Folge „Verkäufer“), ... hält jeweils einen Geschäftsanteil an den Gesellschaften, der einer Stammeinlage von EUR 24.000,00 ... oder 2/3 des gesamten Stammkapitals pro Gesellschaft entspricht.

1.5. A, ... hält jeweils einen Geschäftsanteil an den Gesellschaften, der eine Stammeinlage von EUR 12.000,00 ... oder 1/3 des gesamten Stammkapitals pro Gesellschaft entspricht. A hat dem Verkäufer mit Vergleich vom 19.02.2009 zu GZ\*\*\* (in der Folge „vertragsgegenständliches Anbot“) die Möglichkeit eingeräumt, seine Geschäftsanteils an den Gesellschaften im Jahr 2015 für einen bestimmten Betrag zu erwerben (siehe ... Angebot ist bis 31.12.2015 gültig).

## **2. Abtretung**

2.1. Der Verkäufer tritt hiermit einen Teil des vertragsgegenständlichen Anbots gemäß Punkt 1.5. insoweit an die BF, FN\*\*3, ... (in der Folge „Käufer“) ab, als dieses einen Anspruch auf jeweils Euro 11.640,00 am Stammkapital der Gesellschaften repräsentiert.

2.2. Der Käufer erwirbt und übernimmt den Teil des vertragsgegenständlichen Anbots im Sinne von Punkt 2.1. vom Verkäufer.

2.3 Nach Übertragung des vertragsgegenständlichen Anbots im Sinne von Punkt 2.1. erhält der Käufer die Möglichkeit gemäß Vergleich vom 19.02.2009, die entsprechenden Geschäftsanteile von A iSv Punkt 2.1. an den Gesellschaften zu kaufen.

## **3. Entgelt**

Der Kaufpreis für die Abtretung des vertragsgegenständlichen Anbots im Sinne von Punkt 2.1. für Gesellschaft 1 beträgt EUR 827.410,00.

Der Kaufpreis für die Abtretung des vertragsgegenständlichen Anbots im Sinne von Punkt 2.1. für Gesellschaft 2 beträgt Euro 443.000,00

Der Kaufpreis ist wie folgt zu entrichten:

Die Käuferin verpflichtet sich, ab 01.07.2013 die restlichen Raten gemäß Vergleich vom 19.02.2009 an A zu bezahlen. Die Summe der noch offenen Raten beträgt Euro 616.000,00.

Der verbleibende restliche Kaufpreis wird, insoweit Forderungen gegen die Verkäufer bestehen, mit diesen bei Vertragsunterzeichnung gegengerechnet.

Ein allfälliger verbleibender Kaufpreisrestbetrag wird binnen 14 Tagen ab Unterfertigung des Vertrages beglichen.

## **4. Wirkung der Abtretung**

4.1. Die Abtretung des vertragsgegenständlichen Anbots im Sinne von Punkt 2.1. wird mit 01.07.2013 wirksam.

4.2. Der Käufer erwirbt das vertragsgegenständliche Anbot im Sinne von Punkt 2.1. mit allen daraus resultierenden Rechten und Pflichten einschließlich aller damit verbundenen Nebenrechte und -pflichten, wie sie dem Verkäufer am Tag der Unterfertigung dieses Abtretungsvertrages zustehen.

## **5. Gewährleistungen und Zusicherungen des Verkäufers**

...

5.1.4. Der Verkäufer verpflichtet sich gemäß Punkt B.2. von Anlage 1 A rechtzeitig, somit vor Annahme des vertragsgegenständlichen Anbots, über diese Abtretung zu informieren.

...

## **6. Zusicherungen des Käufers**

Der Käufer verpflichtet sich, den eigentlichen Übertragungsvorgang der Geschäftsanteile gemäß Punkt 8.2.6. des vertragsgegenständlichen Anbots im Sinne von Punkt 2.1. mittels Notariatsakt durchzuführen.

..."

## **2. Gebührenbescheid**

Mit Gebührenbescheid vom 16. Juni 2014 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bf. Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 GebG 1957 in Höhe von € 10.163,28 (0,8 % vom Wert des Entgeltes in Höhe von € 1.270.410,00) fest.

## **3. Beschwerde**

In der dagegen eingebrachten Beschwerde wurde die Aufhebung des Bescheides mit folgender Begründung beantragt:

*„Mit Vertrag vom 6. Juni 2013 hat Herr V seine Option auf Kauf der GmbH-Gesellschaftsanteile an der X-GmbH (in der Folge kurz X) und der Y-GmbH (in der Folge kurz Y) an die BF abgetreten.*

*Die dem Abtretungsgeschäft zugrunde liegende Option beruht auf einer Vereinbarung mit der Herr V seinerzeit von Herrn A das Recht eingeräumt wurde die vertragsgegenständlichen Geschäftsanteile von je 33,33% an der X und der Y um Euro 1.600.000,00 zuzüglich eines symbolischen Entgeltes von je Euro 1,00 zum Ende der Optionsfrist zu erwerben.*

*Eine Option ist ein Vertrag, durch den einem Vertragsteil das Recht eingeräumt wird, ein inhaltlich bereits festgelegtes Schuldverhältnis durch einseitige Erklärung in Geltung zu setzen. Die Beurkundung der Einräumung einer Option begründet keine Gebührenpflicht, weil das Rechtsgeschäft erst mit Ausübung des Optionsrechtes zivilrechtlich gültig zustande kommt (dazu vergl. GebR RZ 427).*

*Dies entspricht auch der ständigen Rechtsprechung des VwGH (siehe Erk. vom 23.8.2013, 2013/16/0126 und VwGH vom 24.06.2010). Gebührenpflichtig ist somit das optionierte Rechtsgeschäft, im Gegenständlichen also die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften.*

*Die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist allerdings von der Zessionsgebühr befreit.“*

## **4. Beschwerdevorentscheidung**

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung hielt das Finanzamt der Beschwerde Folgendes entgegen:

*"Gemäß 5 33 TP 21 GebG unterliegen Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten einer Gebühr in Höhe von 0,8 v. H. vom Entgelt. Eine Zession ist nicht nur für Schuldforderungen, sondern nach S 1393 ABGB auch für alle anderen Rechte möglich, die veräußerlich sind (OGH vom 21.2.1973, 1 Ob 13/73, JBI 1974, 90).*

*Mit Abtretungsvertrag veräußert der Verkäufer sein Optionsrecht an die Beschwerdeführerin. Gegenstand des Abtretungsvertrages ist nicht die Abtretung von Anteilen an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, sondern die entgeltliche Abtretung eines Rechtes, nämlich des Optionsrechtes. Dieses Optionsrecht ist ein veräußerliches Recht, wird doch im Vergleich (Punkt 8.2.6) dem Beklagten (dem nunmehrigen Verkäufer) das Recht eingeräumt, das Angebot auf jede ihm beliebige natürliche oder juristische Person zu übertragen.*

*Die Festsetzung der Gebühr erfolgte zu Recht, liegt doch eine entgeltliche Abtretung eines Rechtes vor."*

## **5. Vorlageantrag**

Im Vorlageantrag wiederholte die Bf. ihre Ausführungen in der Beschwerde.

## **6. Vorlage der Beschwerde an das BFG**

Mit Vorlagebricht vom 27. November 2014 (der in Kopie auch der Bf. übermittelt wurde) legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Zu den Einwänden der Bf. gab das Finanzamt folgende Stellungnahme ab:

*"Gemäß § 33 TP 21 GebG unterliegen Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten einer Gebühr. Gegenstand einer Zession sind nicht nur Forderungen, sondern auch veräußerliche Rechte. So unterliegt z. B. die Übertragung von Fischereirechten, Pflichtteilsforderungen, Patent- und Markenrechten oder Bestandrechten der Gebühr gemäß § 33 TP 21 GebG. Auch Rechte aus einem erst zukünftig abzuschließenden Vertrag können Gegenstand einer Abtretung sein. Im Vergleich vom 19.2.2009 unterbreitet der Kläger A dem Beklagten V das unwiderrufliche Angebot auf Abtretung der im Eigentum des Klägers stehenden Geschäftsanteile. Mit Abtretungsvertrag vom 6.6.2013 tritt der V als Verkäufer einen Teil des Anbots an die Bf ab. Der Sachverhalt des gegenständlichen Falles ist nicht vergleichbar mit dem, der dem Erkenntnis des VwGH vom 24.6.2010, 2010/16/0053 zu Grunde liegt. Während im beschwerdegegenständlichen Fall die Vertragsparteien des Abtretungsvertrages nicht die gleichen sind, die auch die Option auf Abtretung der Geschäftsanteile abgeschlossen und vereinbart haben, werden im Fall der VwGH-Rechtsprechung sowohl Optionsvertrag als auch Deponievertrag von denselben Vertragsparteien abgeschlossen. Eine Option ist ein vertraglich eingeräumtes Gestaltungsrecht, das einer Partei das Recht einräumt, durch einseitige Erklärung ein inhaltlich vorausbestimmtes Schuldverhältnis in Geltung zu setzen. Die Option gibt nicht bloß das Recht auf Abschluss des Hauptvertrages; vielmehr begründet ihre Ausübung schon unmittelbar die vertraglichen Pflichten. Im Optionsvertrag wird bereits Konsens über den Inhalt des künftigen Vertrages erzielt. Dies*

*liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Der Verkäufer hat lediglich ein Recht auf Erwerb von Geschäftsanteilen. Dieses Recht hat er mit Abtretungsvertrag an die Bf gegen Entgelt abgetreten, sodass alle Voraussetzungen einer Zession iSd § 33 TP 21 GebG vorliegen."*

## **7. Ermittlungen des BFG**

Vom Bundesfinanzgericht wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr\*\*\* sowie durch Firmenbuchabfragen zu FN\*\*2, FN\*\*1, FN\*\*3 und FN\*\*4.

## **II. Sachverhalt samt Beweiswürdigung**

Aus den eingesehenen Unterlagen ergibt sich folgender Sachverhalt:

Die X-GmbH, FN\*\*1 (in der Folge „Gesellschaft 1“) und die Y-GmbH, FN\*\*2 (in der Folge „Gesellschaft 2“) wurden jeweils mit Gesellschaftsvertrag vom 20. Juli 2007 von Herrn V und Herrn A mit einem Stammkapital von Euro 36.000,00 gegründet. Bei beiden Gesellschaften hielt seit der Gründung Herr V Geschäftsanteile die 2/3 der Stammeinlage und Herr Andreas A Geschäftsanteile die 1/3 der Stammeinlage entsprachen.

Geschäftsführer bei beiden Gesellschaften ist ebenso wie bei der Bf. Herr V.

Im Jahr 2008 brachte Herr A beim Landesgericht\* eine Klage gegen Herrn V wegen 1.) Abberufung eines Geschäftsführers und 2.) Zahlung eines Betrages iHv € 989.850,00 ein. In diesem Verfahren mit der GZ\*\*\* schlossen Herr V und Herr Andreas A in der Verhandlung vom 19. Februar 2009 einen gerichtlichen Vergleich. In diesem Vergleich verpflichtete sich Herr V unter Punkt A. insgesamt einen Betrag iHv € 1.600.000,00 (eingeklagter Kapitalbetrag iHv € 989.850,00 zuzüglich € 610.150,00 an Zinsen und Prozesskosten) an Herrn A zu bezahlen, wobei für die Bezahlung dieses Betrages eine Ratenvereinbarung getroffen wurde. Die letzte Teilbetrag sollte im April 2015 bezahlt werden. Für den Fall eines Terminverlustes wurde vereinbart, dass der gesamte noch aushaltende Betrag fällig wird.

Weiters enthält der gerichtliche Vergleich im Punkt B. mit der Überschrift "Anteilsübertragungsangebot" ein unwiderrufliches Angebot des Herrn A, die oben angeführten Geschäftsanteile an Herrn V oder an eine von Herrn V namhaft gemachte natürliche oder juristische Person in dessen alleiniges Eigentum zu übertragen. Als Abtretungspreis wurde jeweils ein Betrag von € 1,00 vereinbart, als Stichtag für den Übergang der Rechte und Pflichten der 31.12.2008. Dieses Angebot wurde mit 31.12.2015 befristet. Sollte das Angebot von Herrn V nicht angenommen werden, dann sind Herrn A allfällige in den Jahren ab inklusive 2009 auf seine Geschäftsanteile entfallenden ausschüttbaren Gewinnanteile unmittelbar nach Ablauf der Angebotsfrist (= 31.12.2015) auszuschütten.

In Punkt B.2.6 des Vergleiches wurde vereinbart, dass das Angebot von Herrn V auf jede ihm beliebige natürliche oder juristische Person zum Teil und/oder zur Gänze übertragen werden kann, wobei die Übertragung in Notariatsaktsform zu erfolgen hat. Nach Punkt B.2.7. des Vergleiches kann das Angebot von Herrn V oder von dem jeweils von ihm

namhaft gemachten Erwerber nur dann rechtswirksam angenommen werden, wenn die Zahlungsverpflichtungen des Herrn V laut dem Punkt A. des Vergleiches zur Gänze erfüllt sind oder spätestens mit der Annahmeanbotserklärung (die in Notariatsaktsform zu erfolgen hat) zur Gänze erfüllt werden.

Am 6. Juni 2013 machte Herr V von der ihm durch Punkt B.2.6 des Vergleiches eingeräumten Option insofern Gebrauch als er einen Teil des Anbots, soweit dieser einen Anspruch auf jeweils Euro 11.640,00 am Stammkapital der Gesellschaft repräsentierte, gegen Entgelt an die Bf. übertrug. Die Übertragung der Rechtsstellung erfolgte in Notariatsaktsform und hat die darüber errichtete Urkunde jenen Inhalt, wie er oben unter Punkt I.1 zitiert ist.

### **III. Rechtslage und Erwägungen**

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 § 17 Abs. 4 GebG ist es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

Gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 GebG unterliegen Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten nach dem Wert des Entgelts einer Gebühr von 0,8 v.H.

§ 33 TP 21 Abs. 2 Z. 6 GebG sieht eine Gebührenbefreiung für Abtretungen von Anteilen an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Übertragungen von Aktien, Übertragungen von Geschäftsanteilen an einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft und Übertragungen der mit der Stellung eines Gesellschafters einer Personengesellschaft verbundenen Rechte und Pflichten vor.

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

Unter einer rechtsgeschäftlichen Zession versteht man die durch Willenseinigung zwischen Altgläubiger (Zedent) und Neugläubiger (Zessionär) bewirkte Veränderung der Rechtszuständigkeit der abgetretenen Forderung. Sie erfolgt in der Regel im Wege eines formlosen Konsensualvertrages. Die Zession ist ein sog. kausales Verfügungsgeschäft

und bedarf eines gültigen Titels. Der gebührenrechtliche Tatbestand wird nur durch eine entgeltliche Zession verwirklicht. Für eine gebührenpflichtige Zession bedarf es auch eines wirksamen rechtsgeschäftlichen Verfügungsaktes und seiner Beurkundung (vgl. VwGH 5.11.2009, 2008/16/0071 ).

Die Übertragung von Geschäftsanteilen einer GmbH erfordert einerseits ein gültiges Rechtsgeschäft als Rechtsgrund und andererseits gemäß § 76 Abs 2 GmbHG einen Notariatsakt als sachenrechtlichen Übertragungsakt (Reich - Rohrwig, Das österreichische GmbH - Recht 626).

Abtretbar sind obligatorische Rechte, Sachenrechte sind nicht zedierbar (OGH 13.10.1994, 8 Ob 534/94 ). Unter den "anderen Rechten", deren Abtretung im Falle der Beurkundung einer Gebühr unterliegt, sind auch absolute Rechte (zB verbücherte Dienstbarkeit, verbüchertes Bestandrecht) und ebenso auch komplexe (vielfach einen Inbegriff von Forderungen und Schulden bildende) Rechtsgebilde wie etwa die Rechte und Pflichten aus einem zweiseitig verbindlichen Vertrag zu verstehen. Bei der Abtretung ganzer Rechtsgesamtheiten geht es nicht an, die Berechtigungen einerseits und die Verpflichtungen andererseits für sich zu betrachten. Es kann daher die Übernahme der dem Abtretenden aus dem übertragenen Rechtskomplex obliegenden Verpflichtungen durch den Übernehmer idR nicht als Entgelt angesehen werden. Als Entgelt kann dabei nur das angesehen werden, was für die Übertragung der Rechtsgesamtheit aufgewendet wird (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz. 26 und Rz. 34 zu § 33 TP 21 GebG 1957 mit weiteren Verweisen).

Die im Gesetz nicht ausdrücklich geregelte Vertragsübernahme wird als einheitliches Rechtsgeschäft verstanden, wodurch die Gesamtheit aller wechselseitigen Rechte und Pflichten übertragen wird und der Vertragsübernehmer an die Stelle der aus dem Schuldverhältnis ausscheidenden Partei tritt. Dazu bedarf es der Mitwirkung von Alt-, Neu- und Restpartei. Stimmt der verbleibende Vertragspartner nicht bereits im Vorhinein zu, so wird die Vertragsübernahme in der Regel erst durch seine rechtsgeschäftliche Erklärung, dem Wechsel des Vertragspartners zuzustimmen, wirksam (vgl. VwGH 9.9.2015, Ro 2014/16/0072).

Die Übertragung von Geschäftsanteilen ist ein Rechtsvorgang, der nicht nur einem bloßen Gläubigerwechsel entspricht, sondern eine Vertragsübernahme durch Eintritt in die volle gesellschaftsrechtliche Stellung mit sich bringt, die mit dem Geschäftsanteil verbunden ist. Gemäß § 76 Abs. 2 GmbHG bedarf es zur Übertragung von Geschäftsanteilen durch Rechtsgeschäft unter Lebenden eines Notariatsaktes; das gleiche gilt für Vereinbarungen über die Verpflichtung eines Gesellschafters zur künftigen Abtretung eines Geschäftsanteils (vgl. OGH 26.04.1990, 6 Ob 542/90).

Wie bereits oben ausgeführt, ist für die gebührenrechtliche Beurteilung der Urkundeninhalt maßgeblich und zählen dazu auch Schriftstücke, auf die in der Urkunde Bezug genommen wird, wie hier der Vergleich vom 19. Februar 2009. Nach Punkt 2.1. des Abtretungsvertrages hat Herr V von der ihm durch Punkt B.2.6 des Vergleiches

eingeräumten Option Gebrauch gemacht und einen Teil des Anbots, soweit dieser einen Anspruch auf jeweils Euro 11.640,00 am Stammkapital der Gesellschaft repräsentierte, an die Bf. gegen ein Entgelt von insgesamt Euro € 1.270.410,00 übertragen. Für die Übertragung der Rechtsstellung an die Bf. hatte Herr A bereits im Vorhinein seine Zustimmung erteilt, weshalb durch diese Vertragsübernahme der Tatbestand einer gebührenpflichtigen Zession iSd § 33 TP 21 Abs. 1 GebG verwirklicht wurde.

Den Ausführungen der Bf, dass die Einräumung einer Option keine Gebührenpflicht begründe, weil das Rechtsgeschäft erst mit Ausübung des Optionsrechtes gültig zustande komme, ist grundsätzlich beizupflichten. Nach der ständigen Rechtsprechung können Optionen dann als befristet bindende Vertragsanbote, die keinerlei Gebühren unterliegen, angesehen werden, wenn der Gegenstand der Gestaltungserklärung nicht die zeitliche Erstreckung der Wirkungen eines bereits abgeschlossenen Vertrages ist, sondern wenn durch die Abgabe der Gestaltungserklärung erst ein neues vertragliches Verhältnis in Wirksamkeit gesetzt wird (vgl. dazu ua. VwGH 26.03.1952, 454/49).

Gegenständlich ist hier aber nicht die Einräumung einer Option, sondern die rechtsgeschäftliche Übertragung eines bereits rechtswirksam eingeräumten Optionsrechtes. Der gegenständliche Notariatsakt enthält keine Erklärung, dass das Angebot des Herrn A angenommen wird und sahen die Vertragsparteien für den "eigentlichen Übertragungsvorgang der Geschäftsanteile" noch eine (weiteren) Notariatsakt als erforderlich an (siehe Punkt 6. des Abtretungsvertrages), weshalb Gegenstand des Abtretungsvertrages vom 6. Juni 2013 nicht die Abtretung der Geschäftsanteile als solches ist. Dem Finanzamt ist jedoch beizupflichten, dass Gegenstand einer Zession alle veräußerlichen Rechte sein können, wie im gegenständlichen Fall das Recht, die Geschäftsanteile zu den im Vergleich vom 19. Februar 2009 festgelegten Bedingungen zu erwerben.

Soweit überblickbar liegt bislang keine Rechtsprechung zu der Frage vor, ob die Befreiungsbestimmung des § 33 TP 21 Abs. 2 Z. 6 GebG auch auf die Abtretung eines Optionsrechtes, das auf den Erwerb von Geschäftsanteilen an einer GmbH gerichtet ist, anwendbar ist.

Die Befreiung wurde durch Art IV Z 4 des Bundesgesetzes BGBI. 629/1994 eingeführt. Nach dem bis zum 31. Dezember 1994 geltenden Recht unterlag das Ausführungsgeschäft über die Abtretung von GmbH-Anteilen einer Zessionsgebühr gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 Z 2 GebG mit einem (erhöhten) Steuersatz von 2% und das Verpflichtungsgeschäft als Anschaffungsgeschäft gemäß §§ 17 ff KVG der Börsenumsatzsteuer mit einem Steuersatz von 0,5%. Nach den erläuternden Bemerkungen zu BGBI. 629/1994 (siehe 1713 der Beilagen XVIII. GP) sollte im Interesse einer Vereinfachung für die Rechtsanwender (Partei und Behörden) nur mehr eine Börsenumsatzsteuer vom Verpflichtungsgeschäft mit einem Steuersatz von 2,5% erhoben werden, und dafür die Gebührenpflicht bei der Abtretung von GmbH-Anteilen entfallen.

Durch das Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I 106/1999 trat der Teil III des Kapitalverkehrsteuergesetzes (Börsenumsatzsteuer) mit Ablauf des 30. September 2000 außer Kraft (siehe § 38 Abs. 3a KVG) und löst somit seither bei der Abtretung von GmbH-Anteilen weder der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes noch das Verfügungsgeschäft eine Verkehrsteuer aus.

Die Abtretung eines Fruchtgenussrechtes an einem Geschäftsanteil ist – im Gegensatz zur Abtretung des Geschäftsanteiles als solchen (mit allen komplex daraus erfließenden Rechten, siehe dazu Arnold, Rechtsgebühren, Rz 7g, Rz 12 und Rz 22c zu § 33 TP 21 GebG) - von der Befreiungsbestimmung des § 33 TP 21 Abs. 2 Z. 6 GebG nicht umfasst (vgl. BFG 17.06.2015, RV/7102916/2012)..

Die Abtretung eines Teiles eines Dividendenanspruches aus einem Aktienbesitz unterliegt als Abtretung von "anderen Rechten" der Gebühr gemäß § 33 TP 21 GebG (vgl. VwGH 16.5.1951, 2883/50).

Da die GmbH vor ihrer Eintragung in das Firmenbuch rechtlich nicht existiert (§ 2 GmbHG), liegt bei Abtretung von Anteilen an einer noch nicht in das Firmenbuch eingetragenen GmbH (zur Zulässigkeit der Übertragung von Geschäftsanteilen im Gründungsstadium siehe Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechts<sup>5</sup>, 423 und 345 unter Berufung auf OGH HS 7505) keine Abtretung von Anteilen an einer GmbH (aber auch keine Übertragung der mit der Stellung eines Gesellschafters einer Personengesellschaft verbundenen Rechte und Pflichten, weil insoweit die Vorgesellschaft nicht einer Personengesellschaft gleichgestellt werden kann) vor. Es ist wohl aber eine echte Gesetzeslücke gegeben, die nach Arnold/Arnold, Rechtsgebühren Aufl. 9 (2011), Rz 22d durch analoge Anwendung dieser Befreiungsbestimmung zu schließen ist.

Im Anwendungsbereich der Börsenumsatzsteuer wurde vom VwGH ausgesprochen, dass auch ein entgeltliches Geschäft betreffend den Erwerb der Position eines Treugebers dem Erwerber (= dem neuen Treugeber) letzten Endes das Recht auf Eigentumserwerb am Treugut verschafft. Es ist daher in einem entgeltlichen Treugeberwechsel die Übertragung des Eigentumsanspruches gegenüber dem Treuhänder zu erblicken. Ließe man einen entgeltlichen Treugeberwechsel steuerfrei, so entstünde unter Berücksichtigung der Tatsache, dass (im Falle der Aufhebung der Treuhandschaft) der Übergang des Treugutes vom Treuhänder auf den Treugeber mangels Entgeltlichkeit steuerfrei ist, z.B. gegenüber dem steuerpflichtigen Kauf als Anschaffungsgeschäft eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung und daher eine Lösung, die schon auf Grund der gebotenen, am Gleichheitssatz orientierten Interpretation zu vermeiden ist.

Im Hinblick auf den Zusammenhang der Befreiungsbestimmung des § 33 TP 21 Abs. 2 Z. 6 GebG mit der – mittlerweile abgeschafften – Börsenumsatzsteuer, spricht nach Ansicht des Bundesfinanzgericht eine verfassungskonforme Auslegung dafür, die Abtretung eines auf den Erwerb eines Geschäftsanteiles an einer GmbH gerichteten Optionsrechtes ebenso steuerfrei zu belassen wie die Abtretung des Geschäftsanteiles als solches. Im

gegenständlichen Fall hat es die Bf. durch den Erwerb des Optionsrechtes in der Hand - unter Einhaltung der im Vergleich vom 19. Februar 2009 festgelegten Bedingungen - jederzeit all jene komplexen Rechte (und Pflichten) zu erlangen, die mit der Stellung eines Gesellschafters verbunden sind (vgl. dazu Punkt 4.2 des Abtretungsvertrages iVm Punkt B.2.2.2. des Vergleiches).

Der Beschwerde war daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

#### **IV. Zur Zulässigkeit der Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig, da das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Es fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob auch die entgeltliche Abtretung eines Optionsrechtes auf Erwerb eines Geschäftsanteiles an einer GmbH unter die Befreiung nach § 33 TP 21 Abs. 2 Z. 6 GebG (nach dieser Gesetzesstelle sind befreit: Abtretung von Anteilen an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Übertragungen von Aktien, Übertragungen von Geschäftsanteilen an einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft und Übertragungen der mit der Stellung eines Gesellschafters einer Personengesellschaft verbundenen Rechte und Pflichten) zu subsumieren ist.

Wien, am 8. November 2016