



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Z.Holding.GmbH, Adresse1, vertreten durch Stb.AB, vom 6. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 10. Juli 2007 betreffend Gebühren entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Außenprüfung bei der Z.Holding.GmbH übermittelte der Betriebsprüfer dem Finanzamt Innsbruck, Team Gebühren und Verkehrsteuern, eine Kontrollmitteilung vom 2. April 2007 betreffend gebühren- und verkehrssteuerlich relevanter Feststellungen samt den diesbezüglichen Unterlagen mit dem Ersuchen um bescheidmäßige Durchführung. Diese Kontrollmitteilung hatte (soweit für den Gegenstandsfall von Bedeutung) folgenden Inhalt:

"Sachverhalt:

Die Z.Holding.GmbH, in Adresse2, ist Alleingesellschafterin der

- X.GmbH, ebendort
- X.V.S.GmbH, Adresse1 und der
- X.Y.GmbH, ebendort.

Die X.GmbH weist zum 31.12.2003 Verbindlichkeiten in Höhe von EUR 2.780.000 an die X.V.GmbH (= laut Firmenwortlaut: X.V.S.GmbH) aus.

Die X.Y.GmbH weist ebenfalls zum 31.12.2003 Verbindlichkeiten (.....) in Höhe von EUR 547.000 an die X.V.GmbH aus.

Mit Gesellschafterbeschlüssen vom 30./31.12.2003 leistet die Holding verlorene Gesellschafterzuschüsse durch teilweise Übernahme der angeführten Verbindlichkeiten an die jeweiligen Gläubiger in folgendem Ausmaß:

- X.GmbH EUR 2.700.000 (ex. Verbindl. an X.V.GmbH)
- X.Y.GmbH EUR 540.000 (ex Verbindl. an X.V.GmbH).

Die Übertragung der Forderung an die Holding erfolgte durch Vereinbarung, bezeichnet als gebührenfreie Forderungseinlösung i.S. des § 1422 ABGB, zwischen der Holding und dem jeweiligen Gläubiger (in Kopie beiliegend) wobei der Einlösungsbetrag unter dem Nominale lag.

- Forderung der X.GmbH an X.Y.GmbH Nominale EUR 950.000 um EUR 1.

Die Vereinbarungen enthalten eine Besserungsklausel, wonach bei entsprechender Geschäftsentwicklung der Schuldner sich der Ablösebetrag bis maximal zum Nominale erhöht.

Rechtliche Würdigung:

(.....)

Gebührenrechtlich sind die Forderungsablösen als Zessionen gebührenpflichtig, da eine gebührenfreie Forderungseinlösung i.S. des § 1422 ABGB nur vorliegt, wenn ein Dritter die Schuld eines anderen bezahlt, wobei die Leistung mit dem geschuldeten Betrag vollkommen gleichartig sein muss, und dann vom Gläubiger kraft Gesetzes die Abtretung der Gläubigerrechte fordern kann.

Im Gegenstandsfall liegt jedoch wegen des vom Nominale abweichenden Einlösungsbetrages, der nur unter bestimmten Bedingungen das Nominale erreicht, eine gem. § 33 TP 21 GebG pflichtige Zession vor. Wegen der Besserungsklausel in Verbindung mit § 26 GebG ist die Bemessungsgrundlage das Nominale der jeweiligen Forderung und nicht der aktuelle Ablösebetrag.

Die Zessionsgebühr beträgt daher

für die Vereinbarung mit X.GmbH 0,8 % von 950.000 = EUR 7.600."

Zur Belegung der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen waren der Kontrollmitteilung unter anderem folgende (für den Streitfall relevante) Schriftstücke beigegeben:

- Der von der Gesellschafterin der X.Y.GmbH gefasste Umlaufbeschluss vom 31. Dezember 2003 (unterfertigt von der Alleingesellschafterin Z.Holding.GmbH vertreten durch N.N. als Geschäftsführer) betreffend Gewährung eines verlorenen Gesellschafterzuschusses durch die Gesellschafterin Z.Holding.GmbH in Höhe von € 1.490.000,00 € (durch zwei Teilbeträge von € 540.000 und € 950.000)
- Das von der Z.Holding.GmbH (unterzeichnet vom Geschäftsführer N.N.) an die X.GmbH gerichtete Schreiben vom 31.12.2003 betreffend X.Y.GmbH mit auszugsweise folgendem Inhalt: "Die X.Y.GmbH schuldet Ihrer Gesellschaft nach den uns vorliegenden Unterlagen unter Miteinbeziehung der noch anzulastenden Zinsen 2003 einen Gesamtbetrag von rund € 990.000. Nach Abschluss der mit Ihnen geführten Gespräche bestätigen wir Ihnen nunmehr gerne schriftlich, dass wir Ihre vorbezeichnete Forderung gegenüber der X.Y.GmbH hinsichtlich eines Teilbetrages von € 950.000,00 gem. § 1422 ABGB um einen Einlösebetrag von € 1 einlösen und verlangen gemäß den Bestimmungen des § 1422 ABGB die Abtretung Ihrer Rechte gegenüber der Firma X.Y.GmbH aus vorbezeichneter Forderung in Höhe von € 950.000,00. Vereinbarungsgemäß werden Sie die X.Y.GmbH dahingehend in Kenntnis setzen, dass der eingelöste Forderungsbetrag von € 950.000,00 als verllorener Gesellschafterzuschuss seitens unserer Gesellschaft zu behandeln ist."
- Ein Schreiben der X.GmbH (unterzeichnet vom Geschäftsführer N.N.) an die X.Y.GmbH vom 31.12. 2003 betreffend Mitteilung der durch die Z.Holding.GmbH erfolgten Forderungseinlösung im Teilbetrag von € 950.000,00 und dem Auftrags der Z.Holding.GmbH ausgesprochenen Ersuchen, den eingelöste Betrag von € 950.000 als verlorenen Gesellschafterzuschuss der Z.Holding.GmbH zu betrachten und entsprechend im

Rechnungswesen erfolgswirksam zu berücksichtigen.

- Die zwischen der Z.Holding.GmbH und der X.GmbH abgeschlossene Vereinbarung vom 31.12.2003 (unterzeichnet von den beiden Gesellschaften vertreten jeweils durch den Geschäftsführer N.N.) hielt unter Punkt I Folgendes fest: "Mit Erklärung vom 31.12.2003 hat die Firma Z.Holding.GmbH gegenüber der X.GmbH Forderungen derselben an die X.Y.GmbH im Betrage von € 950.000,00 eingelöst". Hinsichtlich der eingelösten Forderung vereinbarten die Vertragsparteien in den Punkten II und IV, unter welchen Voraussetzungen und wie eine Nachbesserung des Ablösebetrages von € 1 zu erfolgen hat.

Als Folge dieser Kontrollmitteilung setzte das Finanzamt mit dem Gebührenbescheid vom 10. Juli 2007 gegenüber der Z.Holding.GmbH für den Rechtsvorgang "Gesellschafterzuschüsse und Forderungsabtretungen – Zession) vom 31. Dezember 2003 mit X.GmbH" gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 GebG vom Wert des Entgeltes in Höhe von 950.000, 00 € die Gebühr mit 7.600,00 € fest. Die Begründung für diese Vorschreibung lautete wie folgt: "Auf die Vereinbarung vom 31.12.2003 wird hingewiesen."

Die von der Z.Holding.GmbH (im Folgenden: Bw) erhobene Berufung bekämpft den Gebührenbescheid sowohl wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften als auch dem Grunde und der Höhe nach.

Eine Verletzung von Verfahrensvorschriften liege in der mangelhaften Bescheidbegründung, denn der Hinweis auf die Vereinbarung vom 31. Dezember 2003 könne eine zusammenhängende Darstellung des Sachverhaltes nicht ersetzen. Eine weitere Verletzung von Verfahrensvorschriften sieht die Bw. durch die Verletzung des Parteiengehörs verwirklicht, sei doch der Bw. nicht die Möglichkeit eingeräumt worden, sich zu dem vom Finanzamt angenommenen Sachverhalt zu äußern, die Ergebnisse der Beweisaufnahme zur Kenntnis zu nehmen und dazu Stellung zu beziehen.

Dem Grunde nach wird die Gebührenvorschreibung angefochten mit der Begründung, die Bw. habe mit dem Schreiben vom 31. Dezember 2003 die X.GmbH darüber informiert, dass sie deren Forderung an die X.Y.GmbH in Höhe von rund 990.000,00 € hinsichtlich eines Teilbetrages von 950.000, 00 € gemäß § 1422 ABGB um einen Einlösebetrag von 1,00 € einlöse und habe gemäß den Bestimmungen des § 1422 ABGB die Abtretung der Rechte gegenüber der X.Y.GmbH aus der bezeichneten Forderung in Höhe von 950.000,00 € verlangt. Dieses Schreiben sei nur von der Bw. firmenmäßig gezeichnet gewesen. Am 31.12.2003 habe die Bw. mit der X.GmbH eine separate Vereinbarung geschlossen, in der eine Nachbesserung des Ablösebetrages von 1,00 € vereinbart worden sei, die von der Verbesserung des Eigenkapitals der X.Y.GmbH in den nächsten 5 Wirtschaftsjahren nach dem 31.12.2003 abhängig gemacht worden sei. Im gegenständlichen Sachverhalt habe die Bw. die Schuld eines anderen, für die sie nicht hafte, durch den Einlösebetrag von 1,00 € bezahlt und

durch einseitige Erklärung bei der Zahlung von der X.GmbH die Abtretung der Rechte aus der eingelösten Forderung gemäß § 1422 ABGB verlangt. Nach § 1422 ABGB wirke die Zahlung als Einlösung der Forderung. Bei der Forderungseinlösung gemäß § 1422 ABGB handle es sich – im Gegensatz zur Zession (§ 1392 ABGB)- um einen Forderungsübergang auf Grund gesetzlicher Anordnung. Die Forderungseinlösung sei nicht Folge eines zweiseitigen Rechtsgeschäfts. Vielmehr knüpfe § 1422 ABGB den Forderungsübergang an Tatbestände, die keine Willensübereinstimmung zwischen dem bisherigen Gläubiger und dem neuen Gläubiger über die Übertragung der Forderung enthalte. Weil Forderungseinlösungen als Gesetzesfolge einer einseitigen Erklärung des Einlösenden und nicht vertraglich bewirkt würden, seien auf § 1422 ABGB beruhende Forderungsübergänge nicht als Abtretungen iSd § 33 TP 21 GebG anzusehen. Da § 33 TP 21 Abs. 1 GebG Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten- somit zweiseitige Rechtsgeschäfte- mit einer Rechtsgeschäftsgebühr von 0,8 % des Entgeltes belege, falle die Forderungseinlösung gemäß § 1422 ABGB folgerichtig nicht unter § 33 TP 21 Abs. 1 GebG (vgl. auch BMF- Erlasses vom 22.11.1976, ZI. 264.213-IV/11/76). Auf Grund diese Rechtslage liege nach Ansicht der Bw. im gegenständlichen Sachverhalt eine Forderungseinlösung gemäß § 1422 ABGB vor, die zu keiner Gebührenschuld gem. § 33 TP 21 Abs. 1 GebG führe.

Die Anfechtung der Höhe nach wird darauf gestützt, dass – selbst wenn man von Zessionen bzw. von Abtretungen von Schuldforderungen ausgehen würde- könnte in Anbetracht der Bestimmungen des § 33 TP 21 Abs. 1 GebG als Entgelt nur der (Ablöse-)Betrag 1,00 € als Bemessungsgrundlage für die Gebührenvorschreibung allenfalls unter Berücksichtigung eines schlagend werdenden Nachbesserungsbetrages auf Grund der Nachbesserungsvereinbarung vom 31.12.2003 herangezogen werden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 16. April 2008 begründete das Finanzamt wie folgt:

"Der Berufung vom 06.08.2007 konnte nicht entsprochen werden, da die Forderungsablösen als Zessionen gebührenpflichtig sind. Eine gebührenfreie Forderungseinlösung i.S. des § 1422 ABGB liegt nur dann vor, wenn ein Dritter die Schuld eines anderen bezahlt, wobei die Leistung mit dem geschuldeten Betrag vollkommen gleichartig sein muss, um dann vom Gläubiger kraft Gesetzes die Abtretung der Gläubigerrechte einfordern zu können. Im gegenständlichen Fall liegt jedoch wegen des vom Nominale abweichenden Einlösebetrag, der nur unter bestimmten Bedingungen das Nominale erreicht, eine gem. § 33 TP 21 GebG pflichtige Zession vor. Wegen der Besserungsklausel (Vereinbarung vom 31.12.2003 mit der X.GmbH) in Verbindung mit § 26 GebG ist die Bemessungsgrundlage das Nominale der jeweiligen Forderung und nicht der aktuelle Ablösebetrag."

Die Bw. stellte daraufhin, ohne auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung zu replizieren, den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Was den von der Bw. geltend gemachten Vorwurf der Verletzungen von Verfahrensvorschriften wegen mangelhafter Bescheidebegründung bzw. wegen Verletzung des Parteigehörs anlangt ist vorerst anzuführen, dass Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (VwGH 17.2.1994, 93/16/0117); daher kann z.B. die Begründung einer Berufungsvorentscheidung einen erstinstanzlichen Begründungsmangel sanieren (VwGH 23.9.1982, 81/15/0091, vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz. 16 zu § 93 BAO). Auch eine Verletzung des Parteigehörs durch die Abgabenbehörde erster Instanz ist im Berufungsverfahren sanierbar (VwGH 19.3.1998, 96/15/0005; 15.3. 2001, 98/16/0205-0207; 18.9.2002, 99/17/0261; siehe Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz. 21 zu § 115 BAO). Im Übrigen ist die Verletzung des Parteigehörs kein absoluter Verfahrensmangel (VwGH 21.12.1990, 86/17/0106). Zu einer Aufhebung durch ein Höchstgericht führt ein solcher Verfahrensmangel nur dann, wenn er "wesentlich" ist, wenn somit bei seiner Vermeidung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können oder eine Bescheideerteilung hätte unterbleiben können (VwGH 17.12.2003, 99/13/0032).

Was den Vorwurf der mangelhaften Bescheidebegründung betrifft hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (z. B. VwGH 28.5.1997, 94/13/ 0200 und die dort zitierte Vorjudikatur) zu der nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO gebotenen Begründung eines Abgabenbescheides die Auffassung zum Ausdruck gebracht, dass eine solche Begründung erkennen lassen muss, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen diese die Subsumtion unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar ist.

Im bekämpften Gebührenbescheid wird im "Betrifft" der versteuerte Rechtsvorgang mit "Gesellschafterzuschüsse und Forderungsabtretungen- Zession vom 31. Dezember 2003 mit X.GmbH" bezeichnet, und in der Begründung wird auf die "Vereinbarung vom 31.12.2003" verwiesen. Diese von der Bw. mit der X.GmbH getroffene Vereinbarung vom 31. Dezember hatte auszugsweise folgenden Wortlaut:

"I.

Mit Erklärungen vom 31.12.2003 hat (ho. Anmerkung: vom chronologischen Ablauf her muss demzufolge zu diesem Zeitpunkt die Einlösung bereit erfolgt gewesen sein) die Firma Z.Holding.GmbH gegenüber der X.GmbH Forderungen derselben an die X.Y.GmbH im Betrage von € 950.000,00 eingelöst.

II.

Hinsichtlich der eingelösten Forderung der X.GmbH gegenüber der X.Y.GmbH in Höhe von € 950.000,00 vereinbaren die Vertragsparteien eine Nachbesserung des Ablösebetrages von € 1 wie folgt. Insoweit (.....)"

Chronologisch setzt diese "Vereinbarung" jedenfalls die (vorherige, diesbezüglich sei noch erwähnt, dass alle involvierten Kapitalgesellschaften vom selben Geschäftsführer vertreten werden) Kenntnis des Inhaltes des Schreiben vom 31.12.2003, das die Bw. an die X.GmbH betreffend X.Y.GmbH gerichtet hat, voraus, steht doch die getroffene Vereinbarung im kausalen Konnex mit dem Ergebnis dieses Schreibens, findet darin ihre Erklärung und sachliche Rechtfertigung. Dieses Schreiben hatte auszugsweise folgenden Inhalt:

"Die X.Y.GmbH schuldet Ihrer Gesellschaft nach den uns vorliegenden Unterlagen unter Miteinbeziehung der noch anzulastenden Zinsen 2003 einen Gesamtbetrag von rund € 990.000,00. Nach Abschluss der mit Ihnen geführten Gespräche bestätigen wir Ihnen nunmehr gerne, dass wir Ihre vorbezeichnete Forderung gegenüber der X.Y.GmbH hinsichtlich eines Teilbetrages von € 950.000,00 gem. § 1422 ABGB um einen Einlösebetrag von € 1,00 einlösen und verlangen gemäß den Bestimmungen des § 1422 ABGB die Abtretung Ihrer Rechte gegenüber der Firma X.Y.GmbH aus vorbezeichneter Forderung in Höhe von € 950.000,00.

Vereinbarungsgemäß werden Sie die X.Y.GmbH dahingehend in Kenntnis setzen, dass der eingelöste Forderungsbetrag von € 950.000,00 als verlorener Gesellschafterzuschuss seitens unserer Gesellschaft zu behandeln ist.

Wir dürfen Sie ersuchen, den vereinbarten Betrag von € 1,00 unserem in Ihrem Rechnungswesen für uns geführten Verrechnungskonto zu belasten und uns eine diesbezügliche Buchungsmitteilung zukommen zu lassen."

Die in der Begründung erwähnte Vereinbarung vom 31.12.2003, diese im notwendigen Konnex gesehen mit dem von der Bw. verfassten Schreiben vom 31.12.2003 lassen im Zusammenhang mit dem "Betrifft" (Gesellschafterzuschüsse und Forderungsabtretungen-Zession vom 31. Dezember 2003 mit X.GmbH) des Gebührenbescheides und der Höhe der Bemessungsgrundlage zwar bloß rudimentär, letztlich aber doch für die Bw. durchaus nachvollziehbar erkennen, welchen (zusammenhängenden) Sachverhalt das Finanzamt als erwiesen angenommen und der Gebührenvorschreibung zugrunde gelegt hat. Außerdem wurde in der Begründung der Berufungsvorentscheidung der dieser Vorschreibung zugrunde gelegte Sachverhalt konkret dargestellt, wodurch ein etwaiger Begründungsmangel des Gebührenbescheides saniert wird. Kommt aber der Begründung der Berufungsvorentscheidung nach Lehre (Finanzjournal 1982, Seite 162 ff: Die Berufungsvorentscheidung- ein Rechtsmittel eigener Art) und ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 1.7.1982, 81/16/0163, 0164; 29.6.2005, 2000/14/0194) Vorhaltcharakter zu, dann wurde damit auch die eingewendete Verletzung des Parteiengehörs behoben, wurde doch die Bw. dabei über den besteuerten Sachverhalt und die rechtliche Würdigung ausreichend in Kenntnis gesetzt. Letztlich wurde mit ho. Schreiben vom 25. Februar 2010 der Bw. durch Übermittlung der ausgefertigten Kontrollmitteilung und sämtlicher damit in Zusammenhang stehender Schreiben bzw. Vereinbarungen der vom Finanzamt dem bekämpften Bescheid zugrunde

liegende Sachverhalt umfassend dargestellt und ihr damit Gelegenheit geboten, zum Sachverhalt und zur vorgenommenen rechtlichen Würdigung eine Stellungnahme abzugeben. Mit Schreiben vom 31. Mai 2010 hat die Bw. auf diesen Vorhalt geantwortet, ohne darin einzuwenden, die vorgehaltenen Sachverhaltsfeststellungen würden mit dem tatsächlichen Geschehensablauf nicht übereinstimmen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates trifft demzufolge zum gegenwärtigen Stand des Verfahrens der Vorwurf der mangelnden Bescheidbegründung bzw. der Vorwurf der Verletzung des Parteiengehörs nicht mehr zu, wurden doch die eingewendeten Verletzungen von Verfahrensvorschriften zwischenzeitlich durch die Begründung der Berufungsvorentscheidung und durch den ho. Vorhalt vom 25. Februar 2010 samt Beilagen umfassend saniert. Eine Rechtswidrigkeit des Gebührenbescheides infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften vermag dieses Vorbringen nicht mehr aufzuzeigen.

2. Materiellrechtlich entscheidet den Streitfall, ob die Vereinbarung vom 31. Dezember 2003 zwischen der X.GmbH und der Bw. im Konnex gesehen mit dem dazu in kausalem Zusammenhang stehenden Schreiben vom gleichen Tag der Bw. an die X.GmbH über die Einlösung von Forderungen durch die Bw. in Anbetracht der dabei verlangten Abtretung der Forderungen an die einlösende Bw. gemäß § 33 TP 21 GebG gebührenpflichtig ist oder nicht.

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

Unter einer rechtsgeschäftlichen Zession versteht man die durch Willenseinigung zwischen Altgläubiger (= Zedent) und Neugläubiger (= Zessionar) bewirkte Veränderung der Rechtszuständigkeit der abgetretenen Forderung. Sie erfolgt in der Regel im Wege eines formlosen Konsensualvertrages. Die Zession ist ein sogenanntes kausales Verfügungsgeschäft und setzt einen gültigen Rechtsgrund voraus. Eine Gebührenpflicht nach der genannten Vorschrift 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. Das Verfügungsgeschäft selbst ist grundsätzlich ein Konsensualvertrag, der formfrei zustande kommt (Frotz- Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, § 33 TP 21 B I a und b; Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 4 zu § 33 TP 21 GebG). Als ein solcher Rechtsgrund kommt eine Leistung erfüllungshalber oder andere Vereinbarungen in Betracht (Schwimann, ABGB Praxiskommentar, 3. Auflage, Band 6, Rz 11 zu § 1392 ABGB).

Gebührenpflichtig sind Zessionen somit nur dann, wenn ihnen ein rechtsgeschäftlicher Titel zu Grunde liegt; außerdem bedarf es für die Gebührenpflicht der Entgeltlichkeit und der

Beurkundung (§ 15 Abs. 1 GebG). Hingegen ist ein Forderungsübergang auf Grund gesetzlicher Anordnung, wie etwa die Legalzession gemäß § 1358 ABGB oder die notwendige Zession gemäß § 1422 ABGB nicht die Folge eines zweiseitigen Rechtsgeschäftes, sondern ist unmittelbar durch Gesetz angeordnet. Diese zitierten (zivilrechtlichen) Gesetzesvorschriften knüpfen Forderungsübergänge an Tatbestände, die keine Willenseinigung zwischen altem und neuem Gläubiger über die Übertragung der Forderung enthalten (VwGH 23.1.1989, 87/15/0141).

Im vorliegenden Berufungsfall bestreitet die Bw. das Vorliegen einer gebührenpflichtigen Zession im Sinn des § 33 TP 21 Abs. 1 GebG im Wesentlichen mit dem ausschließlichen Argument, der streitgegenständlichen Forderungsabtretung liege nicht ein rechtsgeschäftlicher Titel zugrunde, sondern erfolgte dieser Forderungsübergang unmittelbar auf Grund gesetzlicher Anordnung, nämlich als notwendige Zession gemäß § 1422 ABGB im Zuge der Forderungseinlösung. Eine Forderungseinlösung iSd § 1422 ABGB stelle keine vertragliche Abtretung dar und unterliege daher keiner Gebühr nach § 33 TP 21 GebG.

Den Streitfall entscheidet letztlich das Vorliegen einer Forderungseinlösung im Sinne des § 1422 ABGB, denn nur bei Bejahung dieses Tatumstandes kann die in Frage stehende Forderungsabtretung auf einer sogenannten notwendigen Zession gemäß § 1422 ABGB beruht haben.

Gemäß § 1422 ABGB kann, wer die Schuld eines anderen, für die er nicht haftet (§ 1358) bezahlt, vor oder bei Zahlung vom Gläubiger die Abtretung seiner Rechte verlangen; hat er dies getan, so wirkt die Zahlung als Einlösung der Forderung.

Nach herrschender Lehre ist die Forderungseinlösung ein Sonderfall der Erfüllung. Eine der Voraussetzung hierfür ist, dass der Dritte die Schuld des anderen bezahlt, d.h. seine Leistung muss mit der geschuldeten vollkommen gleichartig sein. Die "Zahlung" iSd § 1422 ABGB ist nämlich der Erfüllung iSd § 1412 ABGB gleichzustellen. Nach § 1412 ABGB wird die Verbindlichkeit vorzüglich durch die Zahlung, das ist durch die Leistung dessen, was man zu leisten schuldig ist, aufgelöst. Nach Schwimann, ABGB, Praxiskommentar, 3. Auflage, Band 6, Rz 3 zu § 1422 ABGB setzt eine Forderungseinlösung voraus, dass der Dritte das leistet, was der Schuldner zu leisten hat; die Leistung also inhaltlich der Verpflichtung des Schuldners entspricht. Als weitere Voraussetzung für den Übergang der Gläubigerrechte kraft Gesetzes fordert das Gesetz, dass der Zahler spätestens bei der Leistung die Abtretung der Gläubigerrechte verlangt. Nur bei Abgabe dieser Erklärung kommt es zur Einlösung der Forderung im Sinne des § 1422 ABGB. Die Forderung selbst geht wie bei einer Legalzession unmittelbar kraft Gesetzes über. Aber auch die Einlösungserklärung iSd § 1422 ABGB bedarf zu ihrer Rechtswirksamkeit keiner Willenserklärung (Zustimmung) des Gläubigers; sie ist eine

einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung. Da sohin die Forderungseinlösung nach § 1422 ABGB keine vertragliche Willenseinigung zwischen dem Zahler und dem Gläubiger erfordert, kann nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (Erk. vom 23.1.1989, 87/15/0141) nur eine Forderungseinlösung keiner Gebührenpflicht nach § 33 TP 21 GebG unterliegen, bei der der Forderungsübergang nicht zufolge vertraglicher Einigung, sondern ausschließlich kraft Gesetzes eintritt.

An Sachverhalt ist laut dem Schreiben vom 31.12.2003 der Z.Holding.GmbH an die X.GmbH betreffend X.Y.GmbH davon auszugehen, dass die X.Y.GmbH der X.GmbH eine Verbindlichkeit im Gesamtbetrag von rund 990.000,00 € schuldete. Nach Abschluss der von der Z.Holding.GmbH mit der X.GmbH geführten Gespräche bestätigte die Z.Holding.GmbH der X.GmbH in diesem Schreiben schriftlich, dass sie deren Forderung gegenüber der X.Y.GmbH hinsichtlich eines Teilbetrages von 950.000 € gem. § 1422 ABGB um einen Einlösebetrag von 1 € einlöst und verlangte gemäß der Bestimmung des § 1422 ABGB die Abtretung deren Rechte gegenüber der X.Y.GmbH aus vorbezeichneter Forderung in Höhe von 950.000 €.

Außerdem wurde die X.GmbH ersucht, das in ihrem Rechnungswesen für die Z.Holding.GmbH geführte Verrechnungskonto mit dem vereinbarten Einlösebetrag von 1 € zu belasten und der Z.Holding.GmbH eine diesbezügliche Buchungsmitteilung zukommen zu lassen. Ebenfalls am 31. Dezember 2003 (aber in der chronologischen Zeitabfolge jedenfalls nach der bereits erfolgten Einlösung) schlossen die Z.Holding.GmbH und die X.GmbH eine schriftliche Vereinbarung, worin unter Punkt I festgehalten wurde, dass mit Erklärungen vom 31.12.2003 die Firma Z.Holding.GmbH gegenüber der X.GmbH Forderungen derselben an die X.Y.GmbH im Betrage von 950.000 € eingelöst "hat". Unter Punkt II vereinbarten die Vertragsteile die Voraussetzungen, bei deren Vorliegen es zu einer Nachbesserung des Ablösebetrages von 1 € bis maximal der eingelösten Nominalforderung kommt.

Aus diesem Schreiben und der Vereinbarung geht mit aller Deutlichkeit hervor, dass die Voraussetzung für eine Forderungseinlösung iSd § 1422 ABGB nicht vorliegen, hat doch die Z.Holding.GmbH (= Dritte) nicht das geleistet, was die Schuldnerin X.Y.GmbH gegenüber der X.GmbH an Verbindlichkeiten zu leisten hatten, betrug doch hinsichtlich der abgetretenen Forderung von 950.000 € der Einlösebetrag 1 €. Entsprach somit die Leistung der Z.Holding.GmbH nicht den Kriterien einer "Zahlung" iSd §§1422 in Verbindung mit 1412 ABGB, somit der Erfüllung der von der Schuldnerin der X.GmbH geschuldeten Leistung schlechthin, dann lagen nicht die Tatbestandsvoraussetzungen gemäß § 1422 ABGB vor, dass die Z.Holding.GmbH "vor oder bei der Zahlung vom Gläubiger die Abtretung seiner Rechte verlangen kann". Mangels Zahlung (= Erfüllung iSd § 1412 ABGB) im dargelegten Sinn trafen nicht die gesetzlichen Voraussetzungen zu, dass die Bw. spätestens im Augenblick der Erfüllung durch einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung ("Einlösungserklärung") von

der bisherigen Gläubigerin die Abtretung ihrer Rechte begründet verlangen konnte, um die Forderung ipso iure auf die Zahlerin übergehen zu lassen. Fehlt es an einer solchen Zahlung iSd § 1422 ABGB und damit an einer Anwendungsvoraussetzung dieser Gesetzesstelle, dann vermag im Streitfall mangels Zahlung (Erfüllung) die einseitige "Einlöserklärung" die ansonsten mit einer Forderungseinlösung gemäß § 1422 ABGB einhergehenden gesetzmäßigen Automatik des Forderungsüberganges (sogenannte notwendige Zession) nicht auszulösen. Während bei der notwendigen Zession iSd § 1422 ABGB dem Berechtigten (Zahler) ein gesetzlicher Anspruch auf die Abtretung der Rechte des Altgläubigers zusteht, weshalb er nicht auf dessen rechtsgeschäftliche Mitwirkung angewiesen ist, um einen Regressanspruch gegen den Schuldner zu erlangen, erfordert eine Forderungseinlösung, die nicht den Anwendungsvoraussetzungen des § 1422 ABGB entspricht und es damit nicht zu einem Forderungsübergang ipso iure kommt, eine vertragliche Willenseinigung zwischen dem Zahler und dem Gläubiger. Eine solche rechtsgeschäftliche Willenseinigung (kausales Verfügungsgeschäft) vereinbart im Wege eines formlosen Konsensualvertrages liegt unzweifelhaft zwischen der Z.Holding.GmbH und der X.GmbH vor, lässt sich dies doch in freier Beweiswürdigung aus dem Inhalt des von der Bw. an die X.GmbH gerichteten Schreiben vom 31.12.2003 und der zwischen diesen beiden Vertragsparteien abgeschlossenen Vereinbarung ebenfalls vom 31.12.2003 schlüssig folgern. Dieses Schreiben hatte nämlich folgenden Inhalt:

"Die X.Y.GmbH schuldet Ihrer Gesellschaft nach den uns vorliegenden Unterlagen unter Miteinbeziehung der noch anzulastenden Zinsen 2003 einen Gesamtbetrag von rund € 990.000,00. Nach Abschluss der mit Ihnen geführten Gespräche bestätigen wir Ihnen nunmehr gerne, dass wir Ihre vorbezeichnete Forderung gegenüber der X.Y.GmbH hinsichtlich eines Teilbetrages von € 950.000,00 gem. § 1422 ABGB um einen Einlösebetrag von € 1,00 einlösen und verlangen gemäß den Bestimmungen des § 1422 ABGB die Abtretung Ihrer Rechte gegenüber der Firma X.Y.GmbH aus vorbezeichneter Forderung in Höhe von € 950.000,00 .

Vereinbarungsgemäß werden Sie die X.Y.GmbH dahingehend in Kenntnis setzen, dass der eingelöste Forderungsbetrag von € 950.000,00 als verlorener Gesellschafterzuschuss seitens unserer Gesellschaft zu behandeln ist.

Wir dürfen Sie ersuchen, den vereinbarten Betrag von € 1,00 unserem in Ihrem Rechnungswesen für uns geführten Verrechnungskonto zu belasten und uns eine diesbezügliche Buchungsmitteilung zukommen zu lassen."

In der Vereinbarung vom 31.12.2003, abgeschlossen zwischen der Z.Holding.GmbH und X.GmbH halten die Vertragsparteien unter Punkt I ausdrücklich fest, dass mit Erklärung vom 31.12.2003 die Firma Z.Holding.GmbH die Forderungen der X.GmbH an die X.Y.GmbH im Betrag von 950.000 € eingelöst hat und in den Punkten II vereinbarten die Vertragsteile die Voraussetzungen für eine Nachbesserung des Ablösebetrages von 1 € bis maximal zu den eingelösten Nominalforderungen.

Aus dieser Vereinbarung im Konnex gesehen dem zitierten Inhalt des Schreibens, insbesondere aus der Wortfolge "nach Abschluss der mit Ihnen geführten Gespräche bestätigen wir Ihnen nunmehr gerne, dass wir Ihre vorbezeichnete Forderung gegenüber

X.Y.GmbH hinsichtlich eines Teilbetrages von € 950.000,00 um einen Einlösebetrag von € 1,00 einlösen" ergibt sich die unbedenkliche Schlussfolgerung, dass diese Einlösung das Ergebnis einer zwischen den Z.Holding.GmbH und der X.GmbH diesbezüglich erklärten Willenseinigung (formloser Konsensualvertrag) darüber darstellt, dass die Gläubigerin gegen Bezahlung des vereinbarten Einlösebetrages von 1 € (unter gleichzeitiger Vereinbarung einer Nachbesserung bei Zutreffen bestimmter Voraussetzungen) ihre Forderungsrechte gegenüber der Schuldnerin im Ausmaß von 950.000 € an die Bw. abtritt. Dass aber dieser Forderungseinlösung eine im Wege eines formlosen Konsensualvertrages erzielte vertragliche Willensübereinstimmung mit der X.GmbH zugrunde liegt bedarf wohl keiner näheren Ausführung, denn es ist schlichtweg auszuschließen und würde jeder Lebenserfahrung widersprechen, dass ein Gläubiger eine Forderungseinlösung unter Abtretung der eingelösten Forderungsnominale mit einem derart niedrigeren Ablösebetrag annimmt/akzeptiert, wenn nicht mit ihm (vorher) Einvernehmen über die Modalitäten der Forderungseinlösung erzielt und herbeigeführt worden ist.

Demgegenüber bedarf nämlich eine Forderungseinlösung im Sinne des § 1422 ABGB zu ihrer Wirksamkeit deshalb keiner Willenerklärung (Zustimmung) des Gläubigers, da eine der Voraussetzung für eine solche Forderungseinlösung ist, dass der Dritte das leistet, was der Schuldner zu leisten hat, die Leistung des Dritten also inhaltlich der Verpflichtung des Schuldners entspricht. Durch die "Zahlung" des Dritten wird bei einer Forderungseinlösung iSd § 1422 ABGB die Forderung des Altgläubigers gegenüber dem Schuldner im vollen Umfang erfüllt und diese "Zahlung" berechtigt den Dritten durch Abgabe der "Einlösungserklärung" vom durch die Erfüllung seiner Forderung befriedigten Gläubiger ipso iure (notwendige Zession) die Abtretung der Rechte aus der Forderung zu verlangen. Da sohin nur die Forderungseinlösung im Sinne des § 1422 ABGB keine vertragliche Willenseinigung zwischen dem Zahler und dem Gläubiger erfordert, unterliegen nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (Erk. vom 23.1.1989, 87/15/0141) und Lehre (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 17 zu § 33 TP 21 GebG) solche Forderungseinlösungen, bei denen die Anwendungsvoraussetzungen des § 1422 ABGB nicht erfüllt sind und es demzufolge nicht zu einer Forderungsabtretung als Folge einer sogenannten notwendigen Zession kommt, der Gebührenpflicht nach § 33 TP 21 GebG, da bei solchen der Forderungsübergang nicht ausschließlich kraft Gesetzes, sondern zufolge vertraglicher Einigung zwischen zahlendem Dritten und Altgläubiger eintritt.

Bei der Entscheidung des Berufungsfalles war davon auszugehen, dass der Rechtgrund für die Forderungsabtretung in der vereinbarten Willenseinigung betreffend Forderungseinlösung um einen bestimmten Ablösebetrag gegen Abtretung des nominellen Forderungsbetrages bestand und damit dieser Abtretung ein rechtsgeschäftlicher Titel und nicht eine notwendige Zession iSd § 1422 ABGB zugrunde lag. Aus dem Schreiben, das vom Geschäftsführer der

Z.Holding.GmbH unterfertigt und der X.GmbH zugestellt worden ist im Konnex gesehen mit der Vereinbarung vom 31.12.2003, die jeweils vom Geschäftsführer in Vertretung der beiden Vertragsparteien unterfertigt war, geht die wirksame rechtsgeschäftliche und im Sinne des § 15 GebG beurkundete Einigung zwischen der Zahlerin (Z.Holding.GmbH) und der Gläubigerin (X.GmbH) über die erfolgten Forderungsabtretungen (Verfügungsgeschäft) hervor. Die streitgegenständliche Forderungsabtretung (Forderungseinlösung) unterlag somit als rechtsgeschäftlicher und beurkundeter kausaler Verfügungsakt der Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 21 GebG.

Nach § 33 TP 21 GebG ist Bemessungsgrundlage der Rechtsgebühr das Entgelt, also jener Betrag, um den die abgetretene Forderung erworben wurde. Zum Entgelt gehören alle jene Leistungen, die der Erwerber dafür zu erbringen hat, dass er das Recht oder die Forderung erhält. Abweichend von den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes sind gemäß § 26 GebG bei der Bewertung gebührenpflichtiger Gegenstände bedingte ("unsichere") Leistungen und Lasten als sofort fällige bzw. unbedingte ("sichere") zu behandeln (VwGH vom 16.3.1987, 85/15/0246, vom 19.6.1989, 88/15/0109, vom 16.10.1989, 88/15/0032, vom 4.7.1990, 89/15/0140, vom 24.3.1994, 92/16/0130, und vom 25.4.1996, 95/16/0248, 0249). Diese Bestimmung stellt eine zur Wahrung des Urkundenprinzips im Gebührenrecht erforderliche Sondervorschrift dar. Für die Bewertung von Leistungen und Lasten, somit für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage, wird im § 26 GebG die Unbeachtlichkeit einer Bedingung bestimmt.

Am 31. Dezember 2003 schlossen die Z.Holding.GmbH und die X.GmbH eine Vereinbarung die folgende Besserungsklausel enthielt:

"I.

Mit Erklärungen vom 31.12.2003 hat die Firma Z.Holding.GmbH gegenüber der X.GmbH Forderungen derselben an die X.Y.GmbH im Betrage von € 950.000,00 eingelöst.

II.

Hinsichtlich der eingelösten Forderung der X.GmbH gegenüber der X.Y.GmbH in Höhe von € 950.000,00 vereinbaren die Vertragsparteien eine Nachbesserung des Ablösebetrages von € 1,00 wie folgt. Insoweit sich aus den Jahresabschlüssen der X.Y.GmbH für die nächsten 5 Wirtschaftsjahre nach dem 31.12.2003 eine Verbesserung des Eigenkapitals (§ 224 Abs. 3 A HGB) im Vergleich zum 31.12.2003 ergeben sollte, wird der Ablösebetrag von € 1,00 wie folgt erhöht. Zuerst ist der Prozentanteil der eingelösten Forderung von € 950.000,00 an der Bilanzsumme der X.Y.GmbH zum 31.12.2003 abzüglich des Eigenkapitals gem. § 224 Abs. 3 A HGB festzustellen. Dieser Prozentsatz ist innerhalb des Besserungszeitraumes auf die Verbesserung des Eigenkapitals gem. § 224 Abs. 3 A HGB der X.Y.GmbH anzuwenden und ergibt sich daraus der Nachbesserungsbetrag, wobei die Summe aus Nachbesserungsbetrag und Ablösebetrag die eingelöste Nominalforderung nicht überschreiten darf. Bei der Berechnung der Eigenkapitalsteigerung gemäß vorstehenden Ausführungen bleiben Kapitalmaßnahmen seitens der Gesellschafter außer Betracht."

Das Finanzamt ging wegen dieser vertraglich festgelegten Besserungsklausel gemäß § 26 GebG von einem Entgelt in Höhe von 950.000 € aus, war doch vereinbarungsgemäß die

Summe des möglichen Nachbesserungsbetrages und des Ablösebetrages durch den Nominalbetrag der eingelösten Forderung begrenzt.

Die gegen die Bemessungsgrundlage erhobene Berufung bestreitet selbst nicht, dass die Abtretung gegen Entgelt erfolgt ist, wendet aber im Ergebnis ein, dass als Entgelt nur der Einlösungsbetrag von 1 €, allenfalls unter Berücksichtigung eines schlagend werdenden Nachbesserungsbetrages als Folge der Nachbesserungsvereinbarung vom 31.12.2003 herangezogen werden könne. Die Gebührenvorschrift von einer Bemessungsgrundlage von 950.000,00 € entbehre jeglicher gesetzlicher Grundlage. Das Finanzamt rechtfertigte demgegenüber in der Begründung der Berufungsvorentscheidung diesen Ansatz damit, wegen der Besserungsklausel (Vereinbarung vom 31.12.2003 mit der X.GmbH) in Verbindung mit § 26 GebG sei die Bemessungsgrundlage das Nominale der Forderungen und nicht der aktuelle Ablösebetrag.

Aus der vorzitierten Vereinbarung geht deutlich hervor, dass unter den darin festgelegten Voraussetzungen eine Nachbesserung des jeweiligen Ablösebetrages bis höchstens zum Nominalbetrag der eingelösten Forderungen zu erfolgen hat. In dieser Vereinbarung liegt zweifelsfrei eine bedingte ("unsichere") Leistung, die nach § 26 GebG als sofort fällige bzw. "sichere" Leistung zu behandeln ist. Das Finanzamt hat im Hinblick auf die gegen die Höhe der angesetzten Bemessungsgrundlage erhobenen Berufungseinwendungen in der Begründung der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, wegen der Besserungsklausel (Vereinbarung vom 31.12.2003 mit der X.GmbH) sei die Bemessungsgrundlage das Nominale der jeweiligen Forderung und nicht der aktuelle Ablösebetrag. Der Richtigkeit dieser Ausführungen ist die Bw. im Vorlageantrag nicht mehr entgegengetreten. Wenn hingegen in der Berufung "die Anfechtung der Höhe nach" im Wesentlichen auf das Argument gestützt wurde, als Entgelt könnten nur die Ablösebeträge von € 1,00 – *"allenfalls unter Berücksichtigung eines schlagend werdenden Nachbesserungsbetrages aufgrund der Nachbesserungsvereinbarung vom 31.12.2003- herangezogen werden. Das Heranziehen einer Bemessungsgrundlage von € 950.000,00 entbehrt jeglicher gesetzlicher Grundlage"* dann lässt dieses Vorbringen die durch § 26 GebG bestehende Rechtslage unberücksichtigt. Die unbestritten bedingt vereinbarten Nachbesserungsbeträge müssen nämlich nicht zuvor "schlagend werden", damit sie in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden können, sondern aufgrund der Sondervorschrift des § 26 Geb sind nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH zur Wahrung des Urkundenprinzips solche bedingte ("unsichere") Leistungen als sofort fällige ("sichere") Leistungen zu behandeln. Entgegen dem Berufungsvorbringen bildete die Bestimmung des § 26 GebG die gesetzliche Grundlage für den vom Finanzamt unter Einbeziehung des vereinbarten Nachbesserungsbetrages und des Ablösebetrages erfolgten

Ermittlung der Bemessungsgrundlage in Höhe von 950.000,00 €. Die Höhe der angesetzten Bemessungsgrundlage ist daher rechters.

Zusammenfassend ist das Finanzamt zu Recht bei dieser "Forderungseinlösung" von einer vertraglichen Forderungsabtretung und von der Verwirklichung des Gebührentatbestandes gemäß die Gebühr gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 GebG ausgegangen und hat vom Wert des Entgeltes in Höhe von 950.000 € die 0,8%-ige Gebühr mit 7.600,00 € festgesetzt. Über die Berufung gegen den Gebührenbescheid war demzufolge spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. Juni 2010