

GZ. RV/0414-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 10 am 1. April 2004 über die Berufung der Fa. B. Handelsges.m.b.H., vertreten durch Dr. Felix Klement, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch AD RR Renate Pfändtner, betreffend Gebühr nach in Linz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Bescheid vom 25. Juli 2002, mit dem die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 GebG 1957 in Höhe von 14.120,04 € festgesetzt wurde, wird aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

In der Vereinbarung vom 31. Mai 1999 zwischen der Fa. B. Handelsges.m.b.H. (Bw.) und der M. reg. Gen.m.b.H. wurde Folgendes festgehalten:

Laut Punkt 1 hätte die M. reg. Gen.m.b.H. über 21.101 zur Gänze eingezahlte Geschäftsanteile zu je 1.000,00 S an der A. reg. Gen.m.b.H. verfügt. Von diesen Geschäftsanteilen hätte die M. reg. Gen.m.b.H. Geschäftsanteile im Gesamtbetrag von 18.990.000,00 S gekündigt. Sie sei hinsichtlich dieser Geschäftsanteile mit 1. Jänner 1998 als Genossenschafter aus der A. reg. Gen.m.b.H. ausgeschieden. Die Geschäftsanteile im Gesamtbetrag von 2.111.000,00 S seien von der M. reg. Gen.m.b.H. bisher nicht gekündigt worden. Zwischen der B. Handelsges.m.b.H. (Berufungswerberin) und der M. reg. Gen.m.b.H. wurde nunmehr vereinbart, dass die Bw. gem. § 1422 ABGB sämtliche mit den Forderungen der M. reg. Gen.m.b.H. auf Abschichtung für die angeführten Geschäftsanteile im Gesamtbetrag von 18.990.000,00 S im Zusammenhang stehenden Ansprüche um die in Punkt 2 der Vereinbarung angeführte Gegenleistung einlöst. Festgestellt wurde, dass die Forderungen der M. reg. Gen.m.b.H. im Betrag von 18.990.000,00 S auf Grund der Kündigung von Geschäftsanteilen an der A. reg. Gen.m.b.H. in dieser Höhe Ansprüche auf Rückzahlung von Eigenkapital der A. reg. Gen.m.b.H. darstellen und dementsprechend hinter die Ansprüche der übrigen Gläubiger der A. reg. Gen.m.b.H., ausgenommen gleichartige Ansprüche der übrigen Genossenschafter der A. reg. Gen.m.b.H., zurückzutreten haben.

Unter Punkt 2 der Vereinbarung vom 31. Mai 1999 wurde festgehalten, dass die Gegenleistung für die Einlösung der unter Punkt 1 angeführten Forderungen der M. reg. Gen.m.b.H. gegenüber der A. reg. Gen.m.b.H. im Gesamtbetrag von 18.990.000,00 S, 24.287.013,00 S betrage. Der von der B. Handelsges.m.b.H. an die M. reg. Gen.m.b.H. für die Einlösung der angeführten Forderungen zu entrichtende Betrag von 24.287.013,00 S sei binnen 5 Tagen nach Rechtswirksamkeit der Vereinbarung zur Zahlung fällig.

In diesem Zusammenhang wurde festgestellt, dass die M. reg. Gen.m.b.H. gegenüber der A. reg. Gen.m.b.H. nach den Regelungen der Satzungen der A. reg. Gen.m.b.H. über Ansprüche auf Auszahlungen eines Betrages von 2.712.857,00 S für $\frac{1}{7}$ des Nominales der von der M. reg. Gen.m.b.H. gekündigten Geschäftsanteile an der A. reg. Gen.m.b.H. im Betrage von 18.990.000,00 S verfüge, welche seit 1. Jänner 1999 zur Zahlung fällig seien.

Sofern die A. reg. Gen.m.b.H. bis zur Rechtswirksamkeit dieser Vereinbarung den Betrag von 2.712.857,00 S an die M. reg. Gen.m.b.H. bezahle, verminderen sich die von der B. Handelsges.m.b.H. für die Einlösung der im vorstehenden angeführten Forderungen von 24.287.013,00 S zu entrichtenden Gegenleistung auf 21.574.156,00 S.

Laut Punkt 3 der Vereinbarung erwerbe die B. Handelsges.m.b.H. die unter Punkt 1 angeführten Forderungen der M. reg. Gen.m.b.H. gegenüber der A. reg. Gen.m.b.H. im

Gesamtbetrag von 18.990.000,00 S mit allen Rechten und Pflichten, die der M. reg. Gen.m.b.H. gegenüber der A. reg. Gen.m.b.H. zustehen bzw. obliegen.

Die M. reg. Gen.m.b.H. hafte in diesem Zusammenhang lediglich dafür, dass die unter Punkt 1 angeführten Forderungen gegenüber der A. reg. Gen.m.b.H. ihr unbeschränktes Eigentum darstellen, nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet seien und in der Höhe von 18.990.000,00 S zu Recht bestehen.

Eine Haftung für einen mit diesen Forderungen allenfalls verbundenen Ertrag sowie für die Einbringlichkeit dieser Forderungen gegenüber der A. reg. Gen.m.b.H. werde ausdrücklich nicht übernommen.

In Punkt 4. wurde festgehalten: Die Rechtswirksamkeit dieser Vereinbarung sei aufschiebend bedingt dadurch, dass sämtliche Genossenschafter der M. reg. Gen.m.b.H. eine schriftliche Erklärung abgeben und diese der BeteiligungshandelsgesmbH. übermitteln, dass

ihre Ansprüche auf Abschichtung der M. reg. Gen.m.b.H. mit der Auszahlung des ihrer Beteiligung an der M. reg. Gen.m.b.H. entsprechenden Betrages der o.a. Gegenleistung für die Einlösung der unter Punkt 1 angeführten Forderungen der M. reg. Gen.m.b.H. gegenüber der A. reg. Gen.m.b.H. gem. § 1422 ABGB und eines weiteren auf Grund eines zwischen der M. reg. Gen.m.b.H. und der A. AG abgeschlossenen Kaufvertrages von dieser zu leistenden Kaufpreises von 70.769.787,00 S vollständig abgegolten sind

und

Ansprüche welcher Art immer gegenüber der A. reg. Gen.m.b.H. nicht bestehen.

Des Weiteren sei die Rechtswirksamkeit dieser Vereinbarung davon abhängig, dass die M. reg. Gen.m.b.H. eine Bestätigung des ÖRV vorlege, dass Forderungen von Gläubigern gegenüber der M. reg. Gen.m.b.H., ausgenommen die Ansprüche ihrer Mitglieder auf Abfindung, nicht bestehen.

Als Tag des Überganges der unter Punkt 1 angeführten Forderungen der M. reg. Gen.m.b.H. gegenüber der A. reg. Gen.m.b.H. auf die Firma B. Handelsges.m.b.H. im Hinblick auf die in Punkt 1 vereinbarte Einlösung dieser Forderungen gem. § 1422 ABGB werde der Tag der Rechtswirksamkeit dieser Vereinbarung vereinbart.

Laut Punkt 5 hat die M. reg. Gen.m.b.H. die Erklärung abgegeben, dass mit Zahlung des in Punkt 2 angeführten Betrages von 24.287.013,00 S bzw. des Betrages von 21.574.156,00 S, soferne die A. reg. Gen.m.b.H. bis zur Rechtswirksamkeit dieser Vereinbarung den in Punkt 2 angeführten Betrag von 2.712.857,00 S an die M. reg. Gen.m.b.H. bezahlen sollte, und mit

Zahlung des Kaufpreises von 70.769.787,00 S auf Grund des zwischen der A. AG und der M. reg. Gen.m.b.H. über ihre ungekündigten Geschäftsanteile an der A. reg. Gen.m.b.H. im Gesamtbetrag von 2.111.000,00 S abgeschlossenen Kaufvertrages, sämtliche Ansprüche der M. reg. Gen.m.b.H. gegenüber der A. reg. Gen.m.b.H. vollständig erfüllt und abgegolten sind.

In Punkt 6 wurde vereinbart: Sämtliche Kosten und Abgaben, die mit der Errichtung und Durchführung dieser Vereinbarung im Zusammenhang stehen, würden von der B. Handelsges.m.b.H. zur Gänze getragen.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 25. Juli 2002 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. auf Grund der Vereinbarung mit der M. reg. Gen.m.b.H. vom 31. Mai 1999 eine Gebühr iHv. 14.120,04 € fest. Die Berechnung der Gebühr erfolgte gem. § 33 TP 21 Abs. 1 des GebG 1957 mit 0,8 % vom Wert des Entgeltes iHv. 24.287.013,00 S (entspricht: 1.765.006,07 €).

In der gegenständlichen Berufung vom 23. August 2002 beantragte die Bw. die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides. Zur Begründung führte sie an, dass Grundlage für die Vorschreibung der Zessionsgebühr gem. § 33 TP 21 Abs. 1 GebG 1957 die Vereinbarung vom 31. Mai 1999, abgeschlossen zwischen der Bw. und der M. reg. Gen.m.b.H., gewesen sei. Offenbar hätte die erstinstanzliche Behörde darin ein zweiseitiges Rechtsgeschäft über die Übertragung einer Forderung als Voraussetzung der Anwendbarkeit des § 33 TP 21 GebG 1957 erblickt. Die Annahme des Vorliegens einer Willenseinigung bzw. eines Rechtsgeschäftes über den Übergang einer Forderung, beurkundet in der Vereinbarung vom 31. Mai 1999, sei unrichtig. Im gegenständlichen Fall sei eine derartige Willenseinigung nicht vorgelegen. Die Übertragung sei vielmehr auf Grund einer Legalzession unmittelbar kraft Gesetzes erfolgt, da die Bw. die Abtretung der Rechte verlangt hätte. In der gegenständlichen Urkunde werde kein weiterer Rechtsgrund für den Übergang der Forderung geschaffen, sondern neben Tatsachenfeststellungen, Bedingungen, die Annahme des Gläubigers dokumentiert, sowie die Frage des zu bezahlenden Betrages geregelt. Es werde begehrt festzustellen, dass der Forderungsübergang im gegenständlichen Fall ohne Willenseinigung unmittelbar kraft Gesetzes gem. § 1422 ABGB erfolgt ist.

Sollte die erstinstanzliche Behörde bei der Erlassung des Bescheides tatsächlich vom Vorliegen einer Legalzession ausgegangen sein, liege in der Vorschreibung der Rechtsgeschäftsgebühr gem. § 33 TP 21 Abs. 1 GebG 1957 eine unrichtige rechtliche Beurteilung vor. Nach herrschender Auffassung lösten Legalzessionen – da es zu keinem Forderungsübergang kraft Willenseinigung komme – keine Rechtsgeschäftsgebühr aus.

Mit dem Anbringen vom 23. Jänner 2003 beantragte die Bw., der gesamte Berufungssenat möge über die Berufung vom 25. Juli 2002, mit welcher Rechtsgeschäftsgebühren gem. § 33 TP 21 Abs. 1 GebG 1957 in der Höhe von 14.120,04 € festgesetzt wurden, entscheiden und es möge eine mündliche Berufungsverhandlung durchgeführt werden.

Das Finanzamt hat die gegenständliche Berufung mit Berufungsvorlage vom 5. August 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über Ersuchen des Referenten legte die Bw. mit Schreiben vom 2. März 2004 den Notariatsakt vom 15. Mai 1996 über die Neufassung eines Syndikatsvertrages vor, welcher die Ausübung der Verwaltungs- und Herrschaftsrechte in der A. reg. Gen.m.b.H. und die Übertragung der Geschäftsanteile regelte. Dieser wurde zwischen der AM reg. Gen.m.b.H., der BM reg. Gen.m.b.H., der M. reg. Gen.m.b.H., der S. reg. Gen.m.b.H. und der A. reg. Gen.m.b.H. abgeschlossen. In Punkt 6 dieser Vereinbarung verpflichteten sich die Syndikatspartner, im Falle des Ausscheidens eines Partners durch Kündigung, dessen Anteile zu übernehmen oder die A. reg. Gen.m.b.H. einzubinden. Die A. reg. Gen.m.b.H. verpflichtete sich nach Maßgabe der wirtschaftlichen Möglichkeiten und rechtlichen Zulässigkeit auszuzahlende Geschäftsanteile beim Syndikatspartner entweder zu übernehmen, oder die Auszahlung durch Zurverfügungstellung von Liquidität zu übernehmen, oder einen Dritten namhaft zu machen, der diese Geschäftsanteile übernimmt. Die A. reg. Gen.m.b.H. verzichtet auf die Zurückzahlung der zur Verfügung gestellten Liquidität. Die Kündigungsfrist hat zwanzig Monate jeweils zum Ende eines Geschäftsjahres betragen. Nach Ablauf der Kündigungsfrist wurde das Nominale des gekündigten Geschäftsanteiles in sieben gleichen Jahresraten ausbezahlt, wobei die erste Jahresrate zum Ablauf des ersten Jahres nach Ablauf der Kündigungsfrist fällig war. Der Auszahlungsbetrag ist unverzinst und nicht wertgesichert.

Dem Unabhängigen Finanzsenat wurde auch die Satzung der A. reg. Gen.m.b.H. vom 25. Juni 1996 vorgelegt. Darin wird im § 5 festgehalten, dass das ausgeschiedene Mitglied Anspruch auf das Geschäftsguthaben (§ 36 Abs. 4 der Satzung) hat. Nach § 36 Abs. 4 der Satzung bilden die auf die Geschäftsanteile geleisteten Nennbeträge das Geschäftsguthaben.

Im Zuge eines Erörterungstermines vor dem Referenten am 24. März 2004 legte der Vertreter der Bw. einen Zahlungsabschnitt vor, aus dem hervorgeht, dass die A. reg. Gen.m.b.H. einen Betrag von 24.769.564,01 S, bestehend aus Kapital (24.287.013,00 S) und Zinsen (482.551,01 S) zur Abschichtung der M. reg. Gen.m.b.H überwiesen hat. Das sei die Tilgung jener Forderung gewesen, die eingelöst worden ist. Dem Vertreter der Bw. wurde vorgehalten, dass bezüglich der Ermittlung des Abschichtungsbetrages von 24.287.013,00 S

ein Erklärungsbedarf dahingehend bestehe, wie dieser Betrag berechnet wurde (Verhandlungen zwischen Berufungswerberin und Altgläubigerin, Willenseinigung?).

Der Vertreter der Berufungswerberin gab nach telefonischer Rücksprache mit dem Vorstand der A. reg. Gen.m.b.H., Herrn Dr. Horst K. an, dass sich die Differenz aus dem Unterschied zwischen dem Nennwert und dem Verkehrswert der Genossenschaftsanteile erklären lässt. Der Vertreter der Berufungswerberin machte diesbezüglich Herrn Dr. Horst K. als Zeugen namhaft.

Der Referent hat die Parteien zur mündlichen Senatsverhandlung am Donnerstag, den 1. April 2004, 11.00 Uhr im Zimmer 217 geladen. Der Vertreter der Berufungswerberin hat erklärt, dass der namhaft gemachte Zeuge Dr. Horst K. von ihm stellig gemacht wird. Eine formelle Ladung könne daher unterbleiben.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin vor, dass der Sachverhalt noch einer Aufklärung bedürfe. Dieser sei aus dem Text der Vereinbarung vom 31. Mai 1999 eigentlich nicht zu erschließen. Entgegen der bisherigen Darstellung des Referenten sei von der Bw. eine zwischen der M. reg. Gen.m.b.H. und der A. reg. Gen.m.b.H. im Rahmen eines Vergleiches vereinbarte Forderung in der Höhe von 24,287.013,00 S um eben diesen Betrag eingelöst worden. Punkt 1 Abs. 3 der verfahrensgerichtlichen Vereinbarung spreche daher von "*mit den vorstehenden Forderungen der M. reg. Gen.m.b.H. auf Abschichtung für die im vorstehenden angeführten Geschäftsanteile im Gesamtbetrag von 18,990.000,00 S im Zusammenhang stehenden Ansprüche ...*". Es handle sich um einen mündlichen Vergleich. Es gäbe jedoch ein Darstellungsmaterial zu diesem Vergleich. Der Vergleich über dem Nominale der Geschäftsanteile der M. reg. Gen.m.b.H. an der A. reg. Gen.m.b.H. sei geschlossen worden, weil neben der Abschichtungsverpflichtung zum Nominale die Verpflichtung der A. reg. Gen.m.b.H., die Anteile der Primärgenossenschafter, das sind die Genossenschafter an der M. reg. Gen.m.b.H., wirtschaftlich zu übernehmen, strittig gewesen wäre. Die Primärgenossenschafter und die M. reg. Gen.m.b.H. hätten gegenüber der A. reg. Gen.m.b.H. behauptet: "*Ihr müsst uns das Nominale zahlen, das ergibt sich aus der Satzung. Aber es gibt unmittelbar gegen die A. reg. Gen.m.b.H. Ansprüche der Primärgenossenschafter, die bei uns gekündigt haben.*" Eine solche Verpflichtung hätte sich nach Auffassung der Primärgenossenschafter und der M. reg. Gen.m.b.H. insbesondere aus § 6 Abs. 2 des Syndikatsvertrages vom 20.7.1990 ergeben. Gemeint sei der alte Syndikatsvertrag.

Der Vertreter der Bw. legte im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung folgende Unterlagen vor, die zum Akt genommen wurden:

- Syndikatsvertrag vom 20.7.1990 in der Fassung des Nachtrages vom 18.9.1990 (Beilage 4)
- Kopie Gutachten Univ.Prof. Dr. F. vom 19.2.1996 (Beilage 5)
- Kopie Nachtragsgutachten Univ.Prof. Dr. F. vom 6.8.1996 (Beilage 6)
- Schreiben der A. reg. Gen.m.b.H. vom 12.1.1998 (Beilage 7).
- Ergebnisprotokoll des RS (Beilage 8)

Weiters führte der Vertreter der Bw. aus:

An die Gespräche hätte sich ein Tauziehen zwischen der M. reg. Gen.m.b.H. und der A. reg. Gen.m.b.H. angeschlossen. Das Resultat dieser Verhandlungen wäre dieser Betrag von 24,287.013,00 S gewesen. Wie dieser Betrag berechnet worden ist, könne im Detail der Zeuge Dr. Horst K. angeben. Als weiterer Zeuge wurde - falls erforderlich - Mag. Hans Ch. angeboten.

Auch aus dem neuen Syndikatsvertrag vom 15. Mai 1996 ergäbe sich die Verpflichtung, dass bei Abschichtung die Anteile der Primärgenossenschafter zu übernehmen sind, weil in dessen § 6 Abs. 3 eine gleichlautende Verpflichtung enthalten sei. Gutachten von Univ. Prof. Dr. F. seien eingeholt worden. So sei man eben zu dem Betrag von 24,287.013,00 S gekommen, der dann genau dem entspreche, was die Bw. eingelöst hat.

Der wirtschaftliche Hintergrund sei, dass die M. reg. Gen.m.b.H. ihr gesamtes Vermögen in die A. reg. Gen.m.b.H. eingebracht hätte. Dieses sei dort nur in Höhe von 10 % des Nominale berücksichtigt worden. 90 % seien in einer Rücklage gebucht worden. Die Primärgenossenschafter aber hätten Ansprüche auf ein Nominale gehabt, das wesentlich höher war. Das Problem sei entstanden, als diese Primärgenossenschafter alle ihre Genossenschaftsanteile gekündigt und in der Folge einen sehr hohen Betrag gefordert haben. Die M. reg. Gen.m.b.H. hätte ein einziges "asset" (= Aktivposten) gehabt. Das wäre der Genossenschaftsanteil an der A. reg. Gen.m.b.H. gewesen. Diese Firma hätte aber nur 10 % als Nominale gebucht und 90 % als Rücklage. Da somit der Nennbetrag wesentlich niedriger gewesen wäre, als jener Betrag, den die Primärgenossenschafter als Auszahlung für ihre Anteile gefordert hätten, hätte man von der A. reg. Gen.m.b.H. verlangt, dass diese auch die Ansprüche der Primärgenossenschaften abdecken müsse. Erstens sei die Höhe des Nennbetrages fraglich gewesen, zweitens hätte es eine Garantieerklärung der A. reg. Gen.m.b.H. für die Primärgenos-

senschafter gegeben und drittens hätte es die syndikatsvertragliche Regelung gegeben, die lautete: "*Wir müssen im Ernstfall für das Gesamte aufkommen*". Diese Vereinbarung des alten Syndikatsvertrages sei auch in den neuen (§ 6 Abs. 3) eingegangen.

Es habe ein Prozess stattgefunden. Der Vergleich in diesem wäre gewesen, dass man 60 % der Anteile der Primärgenossenschaft auszahlt. Diese 60 % waren die gegenständlichen 24 Mio. S. Der Vergleich sei nirgends schriftlich festgehalten worden. Das Ergebnis der Verhandlungen sei diese Vereinbarung vom 31. Mai 1999 gemeinsam mit einem Kaufvertrag gewesen. Auf diesen Kaufvertrag werde in der Vereinbarung Bezug genommen.

Die Vertreterin des Finanzamtes brachte vor:

Unbestritten sei, dass die Vereinbarung zwischen der Bw. und der M. reg. Gen.m.b.H. in Schriftform abgeschlossen wurde und dort beurkundet ist, dass Forderungen der M. reg. Gen.m.b.H. gegenüber der A. reg. Gen.m.b.H. aus dieser Abschichtung bestehen und dass diese Forderungen abgetreten wurden. Nach Meinung des Finanzamtes handle es sich hier nicht um eine Einlösung einer Forderung, sondern um eine vertragliche Abtretung von Abschichtungsansprüchen der M. reg. Gen.m.b.H. gegenüber der A. reg. Gen.m.b.H. an die Bw. und es sei daher Gebührenpflicht nach § 33 TP 21 GebG gegeben. Die Vertreterin des Finanzamtes hat auch auf den Kommentar zum Gebührengesetz von *Fellner* verwiesen, der bei einer vertraglichen Abtretung eine Gebührenpflicht erblickt. Der Umstand, dass es hier zu einem Vergleich ohne Urkunde zwischen der M. reg. Gen.m.b.H. und der A. reg. Gen.m.b.H. gekommen ist, sei für die Gebührenpflicht aus dieser Vereinbarung vom 31. Mai 1999 unerheblich. Dass der Vergleich ohne Urkunde abgeschlossen wurde, sei zur Ersparung von Gebühren erfolgt. Ein Vergleich sei nämlich gebührenpflichtig, wenn er in Schriftform abgeschlossen wird. Es stelle sich die Frage, wenn ganz eindeutig festgehalten wird, wie ein Abschichtungsguthaben zu errechnen ist oder woraus dieses Abschichtungsguthaben entsteht, warum dann mehr bezahlt würde, als in den vorliegenden Unterlagen angegeben ist. Es seien Unterlagen vorgelegt worden, aus denen hervorgehe, dass noch etwas Anderes eingerechnet worden sei. Dies sei für die Feststellung, ob Gebührenpflicht gegeben ist oder nicht, unerheblich, weil bei der Bemessungsgrundlage für die Zessionsgebühr das Maßgebliche das Entgelt sei. Entgelt sei eben das, was geleistet wurde.

Eine ganz gleichartige Vereinbarung, die auch im Jahr 1999 abgeschlossen worden ist und die Bw. betroffen hätte, wurde vom Finanzamt vergebührt. Gegen diesen Bescheid sei keine Berufung eingebracht worden, wobei die Bemessungsgrundlage annähernd gleich hoch war,

wie im gegenständlichen Fall. Das Finanzamt vertrete die Meinung, dass im gegenständlichen Fall eine entgeltliche Abtretung einer Forderung vorliegt.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wurde Dr. Horst K. als Zeuge einvernommen. Der Zeuge ist seit Oktober 1997 Vorstandsmitglied der A. reg. Gen.m.b.H. und vorwiegend mit genossenschaftsrechtlichen und verbandsrechtlichen Angelegenheiten befasst. Der Zeuge legte Übersichtstableaus über die Beteiligungsstruktur im Zusammenhang mit der A. reg. Gen.m.b.H. vor. Außer des Einlösungsorganges bestünden keine Geschäftsbeziehungen zwischen der A. reg. Gen.m.b.H. und der Bw..

Auf die Frage, ob die Bw. die Abschichtungsforderung vorfinanziert hätte, gab der Zeuge an, dass die Bw. eigentlich die Abschichtungsforderung für die A. reg. Gen.m.b.H. übernommen hat. Zur Frage der Abschichtung sei nicht nur der Syndikatsvertrag vom 17.5.1996 und die Satzung heranzuziehen, sondern es seien daneben auch noch weitere zwischen den einzelnen Genossenschaftern und den Dachverbänden, sowie der A. reg. Gen.m.b.H. abgeschlossene Vereinbarungen zu berücksichtigen. Dies gelte insbesondere für die sogenannte Garantieerklärung vom 22.8.1990, aus der in weiterer Folge die Verpflichtung abgeleitet wurde, dass die A. reg. Gen.m.b.H. als oberste Dachgenossenschaft dafür einzustehen hätte, dass jede Primärgenossenschaft, die aus ihrem Verband ausscheidet, also etwa aus der M. reg. Gen.m.b.H., zur Gänze (100 %) abgefunden wird. Die Kündigung des Genossenschaftsanteiles eines Dachverbandes hätte daher die Wirkung gehabt, dass nicht nur das Nominale des kündigenden Dachverbandes, sondern auch sämtliche dahinterstehenden Geschäftanteile der Primärgenossenschaften am kündigenden Dachverband abzufinden gewesen sind, wobei zum Schutz der A. reg. Gen.m.b.H. nur die Bestimmung aufgenommen wurde, dass die A. reg. Gen.m.b.H. dieser Verpflichtung nach Maßgabe ihrer wirtschaftlichen Möglichkeiten nachzukommen habe (§ 6 Abs. 1 des Syndikatsvertrages). Der Anlass der Abschichtung war darin zu suchen, dass die gesamte Milch- und Fleischwirtschaft Österreichs umfassende, genossenschaftliche Organisation infolge der Markttöffnung (EU-Beitritt), wirtschaftlich sehr unter Druck kam und in dieser Konstruktion nicht mehr wettbewerbsfähig war. Aus diesem Grunde sei - von den Primärgenossenschaften kommend - eine Absetzbewegung aus der Genossenschaftsorganisation in Form von Kündigung der Primärgenossenschaftsanteile an den Dachverbänden und der Dachverbände ihrerseits bei der A. reg. Gen.m.b.H. erfolgt. Die A. reg. Gen.m.b.H. wäre daher mit Abfindungsforderungen konfrontiert gewesen, die keineswegs zu 100 % erfüllt werden konnten und letztlich die Insolvenz der A. reg. Gen.m.b.H. zur Folge gehabt hätten. Hier sei einzufügen, dass der Aufbau der Genossenschaftsorganisation so gestaltet war, dass die Primärgenossenschaften

ihr Vermögen in die Dachverbände einbrachten und zwar gegen Zeichnung von Geschäftsanteilen und die Dachverbände ihrerseits ihr Vermögen gegen Zeichnung von Genossenschaftsanteilen in die A. reg. Gen.m.b.H.. Durch Verluste im wirtschaftlichen Betrieb insgesamt wäre dieses Vermögen erheblich vermindert worden, sodass es in seiner Gesamtheit nicht ausreichte, Abfertigungsansprüche zu 100 % zu befriedigen. Die Position, wonach die A. reg. Gen.m.b.H. zur Abfindung auch der Primäransprüche wirtschaftlich verpflichtet war, sei im Rechtsgutachten von Univ. Prof. Dr. F. und auch vom ÖRV vertreten worden. Die Höhe der Abschichtung - rund 60 % - sei letztlich im Verhandlungswege zu Stande gekommen. An den Verhandlungen beteiligt waren die M. reg. Gen.m.b.H. und die A. reg. Gen.m.b.H..

Der Zeuge legte als Beweis für einen vorhandenen Rechtsstreit ein Anwaltsschreiben vom 22. Juni 1998 über die gekündigten Geschäftsanteile bzw. Haftung der A. reg. Gen.m.b.H. vor.

Die Einigung mit den Verbänden und damit mit den Primärgenossenschaften hätte man letztlich bei rd. 60 % gefunden und dies sei noch Ende 1999 abgewickelt worden.

Auf die Frage, ob es richtig sei, dass rein aus den vorgelegten Urkunden (Satzung der A. reg. Gen.m.b.H. und Syndikatsvertrag) hervorgeht, dass die M. reg. Gen.m.b.H. aufgrund der Kündigung der Geschäftanteile im Nennwert von 18.990.000,00 S eine unverzinsliche und nicht wertgesicherte Forderung iHv. 18.990.000,00 S erworben hat, antwortet der Zeuge: Das sei eine rein aus diesen Urkunden abgeleitete Feststellung.

Gegenüber dem Zeugen wurde ausgeführt, dass die A. reg. Gen.m.b.H. nach Einlösung der Forderung durch die Bw. an diese einen Betrag von 24.769.564,01 S, bestehend aus Kapital (24.287.013,00 S) und Zinsen (482.551,01 S) überwiesen hat. Da die M. reg. Gen.m.b.H. gegenüber der A. reg. Gen.m.b.H. auf Grund der Bestimmungen der Satzung und des Syndikatsvertrages wegen der Kündigung der Anteile lediglich eine unverzinsliche und nicht wertgesicherte Forderung erworben hat, die in sieben Jahresraten zahlbar war, stelle sich die Frage, warum der einlösenden Berufungswerberin der Betrag von 24.769.564,01 S überwiesen wurde, wo sie doch lediglich eine Forderung in Höhe von 18.990.000,00 S eingelöst hat.

Dazu führte der Zeuge aus, dass die Zinsen iHv. 482.551,01 S dadurch entstanden sind, dass die Fälligkeit glaublich im Sommer 1999 gewesen wäre, der tatsächliche Geldfluss aber erst im Dezember 1999 erfolgt ist. Die Bw. war mit der Zahlung in Verzug, weshalb der genannte Zinsenbetrag entstanden sei. Im Zuge der Vergleichsverhandlungen zwischen der M. reg. Gen.m.b.H. und A. reg. Gen.m.b.H. wären parallel auch die Abfindungsverhandlungen mit der AM reg. Gen.m.b.H., sowie mit dem Dachverband AS reg. Gen.m.b.H. geführt worden. Im Zuge dieser Verhandlungen seien auch über die Verzinsung der Abschichtungsbeträge

Vereinbarungen getroffen worden. Und zwar wäre für die Abfindung eines jeden Verbandes ein bestimmter Stichtag festgelegt und die Verpflichtung einer bankmäßigen Verzinsung bis zum tatsächlichen Zahlungstag übernommen worden.

Der Zeuge hätte an der Gestaltung der Vereinbarung vom 31.5.1999, die Gegenstand der Gebühr ist, mitgewirkt.

Der Vertreter der Bw. befragte den Zeugen, ob es Alternativen zu der gegenständlich gewählten Form der Forderungseinlösung gegeben hätte.

Dazu gab der Zeuge an, dass aus genossenschaftsrechtlicher Struktur, und insbesondere um in dieser Richtung auch keine Schmälerung der Ansprüche zu bewirken, bewusst die Konstruktion über die Einlösung gewählt worden wäre. Es handle sich hierbei um schon gekündigte Geschäftsanteile, die den Charakter von Eigenkapital hatten, welches abzufinden war.

Der Zeuge hat dem Senat ein Schreiben der Bw. vom 17. Juni 1999 an die A. reg. Gen.m.b.H. übergeben, worin die Bw. darauf hinweist, dass die Forderungen der M. reg. Gen.m.b.H. gegenüber der A. reg. Gen.m.b.H. im Betrag von Nominale 18.990.000,00 S gemäß § 1422 ABGB eingelöst wurden. Es sei um Kenntnisnahme dieser Einlösung ersucht worden und die Bw. sei hiermit kraft Gesetzes hinsichtlich der mit den eingelösten gekündigten Geschäftsanteilen verbundenen Abfindungsansprüche Gläubigerin gegenüber der A. reg. Gen.m.b.H. geworden. Gegenständliches Schreiben wurde in Kopie zum Akt genommen.

Die Vertreterin des Finanzamtes befragte den Zeugen, warum diese Form der "Finanzierung" gewählt wurde. Es hätte auch eventuell eine Bank die Finanzierung vornehmen können.

Dazu gab der Zeuge an, dass dies richtig sei, jedoch müsste auch der genossenschaftsrechtliche Aspekt berücksichtigt werden. Es handle sich nicht um eine reine Finanzierung, die Bw. sei in die Gläubigerposition zur Gänze an Stelle der M. reg. Gen.m.b.H. eingetreten.

Die Vertreterin der Amtspartei brachte noch vor, dass ihrer Ansicht nach im berufungsgerichtlichen Fall nicht so sehr auf den genossenschaftlichen Aspekt abzustellen ist, sondern auf den tatsächlichen Gehalt, den Finanzierungsaspekt.

Der Zeuge stimmte dem zu, es hätte auch jemand anderer - zB eine Bank - im Falle des Eintrettes genauso die Gläubigerfunktion erworben.

Auf die Frage, ob er in die Vergleichsverhandlungen bezüglich sämtlicher Abfindungsansprüche der gekündigten Geschäftsanteile eingebunden war, antwortete der Zeuge, dass dies sehr wohl der Fall gewesen ist, weil er als Vorstand der A. reg. Gen.m.b.H. involviert war.

Der Zeuge führte weiters aus, die A. reg. Gen.m.b.H. hätte nach Abschluss der Vergleichslösung von allen Primärgenossenschaften eine Verzichtserklärung eingefordert und erhalten, um sicherzustellen, dass nicht - gestützt auf jene Vereinbarungen, wie zB die Garantieerklärung vom 22.8.1990 - der Anspruch erhoben wird, die Differenz zwischen dem Vergleichsbetrag und den 100 % nochmals zu leisten.

Auf die Frage, ob damit Pkt. 4 Abs. 2 der Vereinbarung vom 31.5.1999 (Ansprüche welcher Art immer gegenüber der A. reg. Gen.m.b.H. nicht bestehen) gemeint sei, antwortet der Zeuge, dass dies so sei.

Der Senat hat erwogen:

Gemäß § 15 Abs. 1 des Gebührengesetzes 1957 (GebG 1957) sind Rechtsgeschäfte grundsätzlich nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird. Gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 unterliegen Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten einer Gebühr von 0,8 % vom Entgelt.

Der Übergang der Forderung auf Grund gesetzlicher Anordnung, wie etwa die notwendige Zession gemäß § 1422 ABGB, ist nicht die Folge eines Rechtsgeschäftes, sondern unmittelbar durch das Gesetz angeordnet und unterliegt daher keiner Gebühr nach § 33 TP 21 GebG.

Die Bestimmung des § 1422 ABGB knüpft den Forderungsübergang an Tatbestände, die keine Willenseinigung zwischen altem und neuem Gläubiger über die Übertragung der Forderung enthalten. Nach § 1422 ABGB kann derjenige, der die Schuld eines anderen, für die er nicht haftet (§ 1358 ABGB), bezahlt, vor oder bei der Zahlung vom Gläubiger die Abtretung seiner Rechte verlangen. Hat er dies getan, so wirkt die Zahlung als Einlösung der Forderung. Durch die Einlösung der Forderung geht das Schuldverhältnis zwischen dem bisherigen Gläubiger und dem bisherigen Schuldner auf den zahlenden Dritten über. Die Voraussetzung für das Vorliegen einer notwendigen Zession iSd. § 1422 ABGB ist, dass der Dritte eine formell und materiell fremde Schuld bezahlt. Die Tatsache, dass die Einlösung nicht als einseitiges Rechtsgeschäft, sondern in Vertragsform abgewickelt wird, macht diese deshalb nicht zur vertraglichen Zession, sondern lässt deren Wesen als Einlösung unberührt (OGH vom 2. Juli 1993, 1 Ob 536, 537/93). Eine Forderungseinlösung ist ein Sonderfall der Erfüllung. Eine Voraussetzung ist, dass der Dritte die Schuld des anderen bezahlt (*Reischauer in Rummeß*, § 1422 Tz. 3). Seine Leistung muss mit der geschuldeten vollkommen gleichartig sein. Der Forderungsübergang kraft Gesetzes setzt voraus, dass eindeutig feststeht, welche Forderung durch die Zahlung eingelöst wird.

Der erkennende Senat hat es auf Grund der im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Unterlagen und insbesondere auf Grund der Aussage des Zeugen Dr. Horst K. als erwiesen angesehen, dass zwischen der M. reg. Gen.m.b.H. und der A. reg. Gen.m.b.H. ein (mündlicher) Vergleich zu Stande gekommen ist, in dem die Abschichtungsforderung für die Kündigung der Anteile der M. reg. Gen.m.b.H. an der A. reg. Gen.m.b.H. festgelegt wurde. Die Höhe dieser Abschichtungsforderung war jener Betrag von 24.287.013,00 S, um den in weiterer Folge die Fa. B. Handelsges.m.b.H. (Berufungswerberin) die Forderung der M. reg. Gen.m.b.H. gegenüber A. reg. Gen.m.b.H. eingelöst hat. Dabei war die rechtliche Qualität dieser "Forderungseinlösung" strittig. Das Finanzamt ging auf Grund der Vereinbarung vom 31. Mai 1999 davon aus, dass es sich dabei um einen rechtsgeschäftlichen Forderungsübergang handelte. Das Beweisverfahren hat jedoch ergeben, dass die Bw. lediglich die Schuld der A. reg. Gen.m.b.H. gegenüber der M. reg. Gen.m.b.H. erfüllt hat. Somit liegt nach Ansicht des erkennenden Senates kein Rechtsgeschäft zwischen der Bw. und der M. reg. Gen.m.b.H. vor. Vielmehr hat die Bw. formell und materiell die Schuld eines anderen, nämlich der A. reg. Gen.m.b.H., für die die Bw. auch nicht haftete, bezahlt. Diese Zahlung im Zusammenhang mit der Erklärung der Forderungseinlösung – dokumentiert im Schreiben der Bw. an die A. reg. Gen.m.b.H. vom 17. Juni 1999 – bewirkten die Forderungseinlösung gemäß § 1422 ABGB. Der Umstand, dass in der Vereinbarung vom 31. Mai 1999 die wesentlichen Punkte des Forderungsüberganges festgehalten wurden, ändert nichts an der Rechtsnatur der Forderungseinlösung gemäß § 1422 ABGB (vgl. OGH vom 2. Juli 1993, 1 Ob 536, 537/93). Als eindeutiges Indiz für eine Forderungseinlösung gemäß § 1422 ABGB sieht es der erkennende Senat an, dass die A. reg. Gen.m.b.H. der Bw. den in der Vereinbarung vom 31. Mai 1999 festgehaltenen Einlösungsbetrag (24.287.013,00 S) samt Zinsen überwiesen hat, obwohl aus dem Vereinbarungstext kaum erschließbar ist, dass die Forderung der M. reg. Gen.m.b.H. gegenüber der A. reg. Gen.m.b.H. tatsächlich in dieser Höhe bestanden hat. Erst die Schilderung der tatsächlichen wirtschaftlichen Hintergründe brachte Licht in diese Angelegenheit. Im gegenständlichen Fall liegt daher nicht der im § 33 TP 21 GebG 1957 angesprochene typische Fall eines Forderungskaufes, sondern vielmehr eine notwendige Zession iSd. § 1422 ABGB vor, welche jedoch nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung nicht Gegenstand der Gebührenpflicht ist.

Linz, 26. April 2004