

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Beurle Oberndorfer Mitterlehner, Landstraße 9, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 08.07.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 10.06.2013, Erf.Nr. EN betreffend Gebühren zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt und Parteienvorbringen:

Folgendes als "Zessionsurkunde" bezeichnete Schriftstück wurde errichtet:

"Ob der Liegenschaft EZxx Grundbuch KG haftet auf Grund des Schulscheines und Pfandurkunde vom 15.12.2004 das Pfandrecht für die Darlehensforderung im Betrag von € 1.300.000,00 s.A. für K. B., geboren am Geb..

Herr K. B. tritt diese mit dem Kapital nach voll, jedoch derzeit ohne Nebengebühren und Zinsen aushaltende Forderung von € 1.300.000,00 s.A. samt dem Recht auf Zinsen, Kosten, Nebengebühren und allen ihm zustehenden Rechten, jedoch ohne Haftung für deren Einbringlichkeit an die Bf. GmbH, g., d Bn, ab.

Die Firma H. Aktiengesellschaft, F, S, P O, als Darlehensschuldnerin und Eigentümerin der Pfandliegenschaft, nimmt die Forderungsabtretung zur Kenntnis und anerkennt die Richtigkeit der abgetretenen Forderung samt Anhang und des für sie haftenden Pfandrechtes.

Herr K. B. und die Bf. GmbH erteilen ihre Einwilligung, das im Grundbuch bei der Liegenschaft EZxx Katastralgemeinde K auf Grund dieser Urkunde nachstehende Eintragung vorgenommen werden kann:

Die Einverleibung der Übertragung des vorbezeichneten Pfandrechtes auf die Bf. GmbH, g., d Bn, H

Im Übrigen bleiben die Bestimmungen des seinerzeitigen Schulscheines unverändert."

Die Unterzeichnung der Zessionsurkunde mit amtlicher Beglaubigung durch die Gemeindekanzlei L. (Schweiz) erfolgte vom Zedenten am 28.04.2011. Die firmenmäßige Fertigung durch die H. Aktiengesellschaft (Zessus) in O (Österreich) wurde am 27.09.2012 durch den öffentlichen Notar Dr. E. Ob. beglaubigt. Die Urkunde wurde von der Beschwerdeführerin (Zessionar) am 04.10.2012 in Bn (B) unterfertigt. Dies wurde durch den Notar Dr. P. Kl. beglaubigt.

Mit Schreiben vom 8.10.2012 wurde die Kopie der Zessionsurkunde zur Vorschreibung der Zessiongebühr durch den öffentlichen Notar Dr. E. Ob. der belangten Behörde übermittelt.

Im Vorhalt vom 17.5.2013 wurde die Beschwerdeführerin (Bf.) ersucht mitzuteilen, ob für die Abtretung der Forderung ein Entgelt vereinbart wurde.

Dazu teilte die Bf. im Schreiben vom 29.5.2013 der belangten Behörde mit, dass die Abtretung der Darlehensforderung des Herrn B. in Höhe von 1,3 Mio. Euro mit 1,3 Mio. Euro bezahlt worden wäre.

Mit angefochtenem Bescheid vom 10.06.2013 wurde die Gebühr mit 10.400,00 Euro gegenüber der Bf. festgesetzt. Gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 GebG 1957 wurde die Gebühr mit 0,8 % vom Wert des Entgeltes in Höhe von 1.300.000,00 € festgesetzt.

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin (Bf.) mit Eingabe vom 08.07.2013 Beschwerde und beantragte die Aussetzung der Einhebung. In der Beschwerde brachte die Bf. vor, dass aufgrund neu aufgetauchter Dokumente eine Strafanzeige wegen Betrugs gegen den Zedenten vorbereitet werde. Ziel dieser Anzeige sei eine Rückabwicklung des getätigten Darlehensgeschäfts.

Daraufhin erging eine Ergänzungsansuchen der belangten Behörde mit dem Hinweis, dass die Zessionsurkunde zivilrechtlich zustandegekommen sei und damit auch die Gebührenschuld entstanden sei. Die Abgabenbehörde sei an gerichtliche Entscheidung im Außerstreitverfahren oder im Strafverfahren gebunden und benötige Auskünfte darüber:

- 1) ob ein deartiges Verfahren anhängig sei
- 2) bei welchem Gericht
- 3) wie der Vefahrenstand sei.

Mit Eingabe vom 06.11.2013 und 12.11.2013 gab die Bf. bekannt, dass sie nun ihren rechtlichen Vertreter in Linz damit betraut habe zu klären, ob die Gebührenforderung iHv EUR 10.400,-- berechtigt sei. Der Antrag auf Fristerstreckung zur Beantwortung des Ergänzungsansuchens wurde bewilligt und die Frist bis Mitte Dezember 2013 erstreckt.

Mit Schreiben vom 27.11.2013 ersuchte der Rechtsvertreter der Bf. mit Berufung auf seine Vollmacht um eine Darstellung des Sachverhalts aus Sicht der belangten Behörde.

Am 18.12.2013 erging mit Bezug auf das Schreiben vom 27.11.2013 ein weiteres Ergänzungersuchen mit folgendem Inhalt:

"Dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel wurde mit Schreiben des öffentlichen Notares Dr. E. Ob. vom 08.10.2012 eine Kopie der Zessionsurkunde vom 28.04.2011/27.09.2012/04.10.2012 übermittelt.

Da in der Urkunde eine Grundbuchshandlung bei einem österreichischen Gericht vorgesehen ist, ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass die Urkunde oder eine beglaubigte Abschrift in das Inland gebracht wurde und gem. § 16 Abs. 2 Z 2 GebG die Gebührenschuld entstanden ist.

Wurde die Urkunde (beglaubigte Abschrift) ins Inland gebracht?

Gibt es im Inland eine Urkunde (beglaubigte Abschrift)?

Hat die H. AG eine Urkunde (beglaubigte Abschrift)?

Wurde bei Gericht, Masseverwalter eine Urkunde (beglaubigte Abschrift) vorgelegt?"

Die Bf. gab mit Schreiben vom 14.01.2014 an, dass die gegenständliche Zessionsurkunde eine Grundbuchshandlung bei einem österreichischen Gericht vorsehe, diese allerdings nie vorgenommen worden sei. Die Zessionsurkunde stelle eine ausländische Urkunde iSd § 16 Abs. 2 GebG dar und sei zwar ins Inland verbracht worden, allerdings stehe dem Entstehen der Gebührenschuld entgegen, dass weder lit. a noch lit. b. des § 16 Abs. 2 Z 2 GebG erfüllt seien. Denn weder hätten die Parteien des Rechtsgeschäftes einen (Wohn)Sitz im Inland gemäß § 16 Abs. 2 Z 2 lit. a. GebG (in § 16 Abs. 2 Z 2 lit. a GebG werde auf § 16 Abs. 2 Z 1 GebG verwiesen und dieser knüpfe an dieses Tatbestandsmerkmal an), noch sei eine rechtserhebliche Handlung iSd § 16 Abs. 2 Z 2 lit. b GebG vorgenommen worden, die eine Gebührenschuld entstehen lassen könnten. Die Zessionsurkunde liege nach dem Wissensstand des Bf. weder bei Gericht noch beim Masseverwalter im Original oder in einer beglaubigten Abschrift vor. Die Bf. gehe davon aus, dass die Originalurkunde im Besitz des Zessus sei. Die Bf. sei jedenfalls nicht im Besitz der Urkunde, weshalb auch kein Eintrag in Grundbuch erfolgt sei.

Die Beschwerde wurde von der belangten Behörde mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 28.01.2014 mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Ist über ein Rechtsgeschäft eine Urkunde im Ausland errichtet worden, dann entsteht gemäß § 16 Abs. 2 Z 2 lit. a GebG die Gebührenschuld, wenn die Urkunde ins Inland gebracht wird und das Rechtsgeschäft ein in Z 1 lit. a (das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft) oder lit. b (eine Partei im Inland zu einer Leistung auf Grund des Rechtsgeschäftes berechtigt oder verpflichtet ist) bezeichnetes Erfordernis erfüllt, im Zeitpunkt der Einbringung der Urkunde in das Inland.

Von § 16 Abs. 2 Z 2 lit. a GebG seien also jene Fälle betroffen, in denen zwar die Inlandsbezogenheit des Rechtsgeschäftes iSd § 16 Abs. 2 Z 1 lit. a GebG gegeben ist, den Vertragsparteien jedoch keine Inländereigenschaft zukomme.

Die Inlandsbezogenheit ist gegeben, da das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betreffe. Darunter fallen auch unkörperliche Sachen, wenn sie in einem inländischen Buch (Grundbuch) eingetragen sind. Die abgetretene Forderung sei im Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld im Grundbuch eingetragen gewesen.

Dass die Urkunde in das Inland gebracht wurde, ist unbestritten und wurde im Schreiben vom 14.01.2014 bestätigt.

Im Vorlageantrag vom 27.02.2014 mit gleichzeitigem Antrag auf Aussetzung der Einhebung und Beschwerde gegen die Aussetzungszinsen brachte die Bf. vor, dass die Begründung der belangten Behörde in der abweisenden BVE unrichtig sei, da die abgetretene Forderung selbst nicht im Grundbuch eingetragen gewesen sei und nicht eindeutig geklärt sei, ob überhaupt unkörperliche Sachen unter den Tatbestand des § 16 Abs. 2 Z 2 lit. a GebG fallen. Die Bf. bestreite, dass es sich bei der Forderung um eine unkörperliche Sache handle, welche unter § 16 Abs. 2 Z 2 lit. a GebG falle. Selbst wenn man dies, entgegen der Meinung der Bf. bejahe, so sei noch immer die Frage der Lokalisierung des Rechts (im konkreten Fall des Rechts auf die Forderung durch die Zession) zu lösen, um festzustellen, ob das allenfalls eine Sache darstellende Recht „inländisch“ ist oder nicht (*Arnold*, § 16 GebG, Rz 20b). In der Rechtsprechung seien insbesondere etwa GmbH-Anteile oder Inhaberaktien dem Tatbestand des § 16 Abs 2 Z 2 lit. a GebG subsummiert worden, nicht jedoch aber etwa Rechte aus Kreditverträgen, die mit dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbar sind.

Da das durch die Zession erlangte Recht auf die Forderung des Zessionars nicht auf eine bestimmte Sache konkretisiert sei (vgl. *Arnold*, § 16 GebG, Rz 20e) könne das Recht auf die Forderung aus der Zession auch nicht unter § 16 Abs. 2 Z 2 lit. a GebG subsummiert werden.

Auch eine Entstehung der Gebührenschuld gemäß § 16 Abs. 2 lit. b GebG komme nicht in Betracht, weil durch die gegenständliche Zession keine Partei im Inland zu einer Leistung aufgrund des Rechtsgeschäfts berechtigt oder verpflichtet worden sei. Vertraglich sei in der Zession kein bestimmter Erfüllungsort festgelegt worden, weshalb daraus keine Erfüllungspflicht im Inland abgeleitet werden könne. Allgemein sei für die Bestimmung des Erfüllungsortes bei Zessionen zu fragen, wo die Vertragspartner des Zessionsvertrages (dies sind gegenständlich die Bf GmbH und Herrn B. als Zessionar bzw. Zedent) ihre vertraglichen, aus dem Zessionsvertrag zu erfüllenden Pflichten, zu erfüllen haben. Nicht ausschlaggebend sei, wo der Erfüllungsort für den Zessus ist (vgl. *Arnold*, § 16 GebG, Rz 21a). Eine zwischen einem Schweizer Zedenten (B.) und einem deutschen Zessionar (Bf GmbH) in der Schweiz bzw. Deutschland abgeschlossene Zession sei zweifelsfrei nicht im Inland zu erfüllen.

Aufgrund der gesetzlichen Wortfolge des § 16 Abs. 2 Z 2 lit. b GebG „Zu einer Leistung aufgrund des Rechtsgeschäfts berechtigt oder verpflichtet“ könne sich der maßgebliche Erfüllungsort naturgemäß nur auf die Hauptleistung beziehen (*Arnold*, § 16 GebG Rz 21b). Für eine Subsumierung des gegenständlichen Tatbestandes unter § 16 Abs. 2 lit.b GebG sei daher auch das für die Forderung bestehende Pfandrecht für die Bestimmung des Erfüllungsortes jedenfalls nicht ausschlaggebend.

Der Vorlageantrag wurde am 27.03.2014 dem Bundesfinanzgericht mit der Stellungnahme der belangten Behörde vorgelegt.

Strittig sei im beschwerdegegenständlichen Fall die Frage, ob für die Zessionsurkunde vom 27.9./4.10.2012 die Gebührenpflicht entstanden sei oder nicht.

Unbestritten sei die Tatsache, dass die Zessionsurkunde ins Inland gebracht worden war. Dies sei im Schreiben vom 14.1.2014 auch bestätigt worden.

Die Einbringung der Urkunde ins Inland führe jedoch erst dann zur Gebührenpflicht, wenn als weitere Voraussetzung der Inhalt des Rechtsgeschäftes sachlich inlandsbezogen ist. Dies sei dann der Fall, wenn das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betreffe oder eine Partei im Inland zu einer Leistung berechtigt oder verpflichtet werde. Keinesfalls fordere § 16 Abs. 2 Z 2 lit. a GebG eine Inländereigenschaft der Vertragsparteien. Unter den Sachbegriff seien auch unkörperliche Sachen (Rechte, Forderungen), wenn sie in einem inländischen öffentlichen Buch (z.B. Grundbuch) eingetragen sind, zu sehen.

Die „Lokalisierung“ bestehe nach § 79 Abs. 1 Z 4 und 6 BewG, wonach zB. Hypotheken und andere Forderungen oder Rechte dem Inlandsvermögen zugerechnet werden, wenn sie durch inländischen Grundbesitz unmittelbar oder mittelbar gesichert sind. Aus dem Vertragsinhalt der Urkunde ergebe sich eindeutig, dass ob der Liegenschaft EZxx KG K das Pfandrecht für die Darlehensforderung im Betrag von € 1.300.000,00 für K. B. hafte. Diese grundbürgerlich sichergestellte Forderung bilde den Gegenstand der Abtretung. Vereinbart sei in der Zessionsurkunde auch die Übertragung des Pfandrechtes auf die Bf., dadurch habe sich der für das Entstehen der Gebührenpflicht erforderliche sachliche Inlandsbezug ergeben.

Dass die Umschreibung der Hypothek letztendlich nicht durchgeführt wurde, ändere an der einmal entstandenen Gebührenschuld nichts. Gemäß § 17 Abs. 5 GebG würde die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht aufheben.

Das Rechtsmittel ging bei der Gerichtsabteilung ga des Bundesfinanzgerichtes am 27.02.2014 ein. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.09.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung ga gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung gaa neu zugeteilt.

Mit Beschluss des BFG vom 17.10.2017 wurde den Parteien das Verzeichnis der gelöschten Eintragungen zu EZxx, KG, sowie die aus der Urkundensammlung des Grundbuchgerichtes ausgedruckte Löschungserklärung vom 23.07.2013 zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

In der Stellungnahme der belangten Behörde vom 23.10.2017 zum Beschluss des BFG vom 17.10.2017 wurde vorgebracht, dass auf die vertretene Rechtsansicht in der BVE und im Vorlageantrag verwiesen werde. § 16 Abs. 2 Z 2 lit. a GebG fordere für das Entstehen der Gebührenschuld neben der Verbringung der Urkunde ins Inland auch eine Inlandsbezogenheit des Rechtsgeschäftes. Diese Inlandsbezogenheit des Rechtsgeschäftes werde dadurch hergestellt, dass das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betreffe. Unkörperliche Sachen - wie Forderungen, Rechte - seien

dann Sachen iSd Gesetzesbestimmung, wenn sie in ein inländisches öffentliches Buch (z. B. Grundbuch) eingetragen sind. Die Sache müsse sich im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Inland befunden haben.

Die für das Entstehen der Gebührenschuld nach § 16 Abs. 2 Z 2 lit. a GebG erforderlichen Voraussetzungen seien im konkreten Fall die vorgelegte Urkunde, welche ins Inland gebracht worden ist und eine im Zeitpunkt der Errichtung der Urkunde im Grundbuch eingetragene Forderung betreffe. Dies ergebe sich eindeutig aus dem Verzeichnis der gelöschten Daten sowie der Löschungserklärung vom 23.7.2013. Die Löschungserklärung sei erst nach Errichtung der Zessionsurkunde ausgestellt worden. Während die Zessionsurkunde am 27.9./4.10.2012 unterfertigt worden ist, sei die Löschungserklärung zu einem späteren Zeitpunkt nämlich erst am 23.7.2013 unterfertigt worden. Im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sei die abgetretene Forderung im Grundbuch eingetragen gewesen. Dass die Übertragung der Forderung von K. B. auf die Bf. im Grundbuch nicht eingetragen worden ist, ändere nichts an der Inlandsbezogenheit im Zeitpunkt der Urkundenerrichtung. Die Gebühr gemäß § 33 TP 21 GebG bemesse sich vom Entgelt. Daher sei es auch nicht von Bedeutung, ob die Hypothek werthaltig ist oder nicht (im Schreiben vom 29.5.2013 sei die Werthaltigkeit der Hypothek bestritten worden). Nach Ansicht des Finanzamtes bestehe die Gebührenpflicht zu Recht.

Stellungnahme der Bf. vom 02.11.2017 zum Beschluss des BFG vom 17.10.2017:

Aus dem Verzeichnis der gelöschten Eintragungen gehe hervor, dass im C-Blatt ein Pfandrecht über EUR 1.300.000,00 gemäß Schuldschein und Pfandurkunde vom 15.12.2004 für Herrn K. B., geboren am Geb., eingetragen worden ist. Auf Grund der Löschungserklärung vom 23.07.2013 erfolgte die Löschung dieses Pfandrechts im Grundbuch. Dies vor dem Hintergrund, dass im Rahmen des Konkursverfahrens über das Vermögen der H. AG im Einvernehmen zwischen dem Masseverwalter Mag. MV und der Bf GmbH eine Löschungserklärung von Herrn K. B., der im Grundbuch als Pfandgläubiger eingetragen war, eingeholt worden sei, damit das Pfandrecht gelöscht und die Liegenschaft verwertet werden könne.

Bei dem im Grundbuch eingetragenen Recht handle es sich um ein Pfandrecht als dingliches Recht. Die laut Zessionsurkunde abgetretene Darlehensforderung sei kein dingliches Recht und könne daher überhaupt nicht in das österreichische Grundbuch eingetragen werden. Die Darlehensforderung als obligatorische Forderung und das Pfandrecht als dingliches Recht an der Liegenschaft EZxx, KG, können nicht als Einheit angesehen werden, sondern seien richtiger Weise strikt zu unterscheiden.

Die Abtretung einer Darlehensforderung von einem Schweizer (Alt-)Gläubiger an einen Deutschen (Neu-)Gläubiger müsse nicht in das österreichische Grundbuch eingetragen werden, weil auch die Darlehensforderung nicht im Grundbuch eingetragen worden sei. Nur eine Übertragung des zur Besicherung der Darlehensforderung an einer österreichischen Liegenschaft eingetragene Pfandrecht müsse in das österreichische Grundbuch eingetragen werden. Die Abtretung der Darlehensforderung von Herrn K. B. an die Bf. unterliege daher nicht der österreichischen Rechtsgeschäftsgebühr.

Die bisherigen Ausführungen der Bf. werden vollinhaltlich aufrecht erhalten.

Aus dem vorgelegten Akt geht weiters hervor, dass über die H. AG mit Beschluss des Landesgerichtes Steyr vom 15.10.2012, Az. az der Konkurs eröffnet wurde.

Rechtslage

Nach § 16 Abs. 1 und 2 GebG 1957 in der für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung BGBl I 111/2010 lauten:

"(1) Die Gebührenschuld entsteht, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird,

1. bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften,

a) wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Unterzeichnung;

b) wenn die Urkunde von einem Vertragsteil unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Aushändigung (Übersendung) der Urkunde an den anderen Vertragsteil oder an dessen Vertreter oder an einen Dritten;

2. bei einseitig verbindlichen Rechtsgeschäften,

a) wenn die Urkunde nur von dem unterzeichnet wird, der sich verbindet, im Zeitpunkte der Aushändigung (Übersendung) der Urkunde an den Berechtigten oder dessen Vertreter;

b) wenn die Urkunde auch von dem Berechtigten unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Unterzeichnung.

(2) Wird über ein Rechtsgeschäft eine Urkunde im Ausland errichtet, so entsteht die Gebührenschuld,

1. wenn die Parteien des Rechtsgeschäftes im Inland einen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt), ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben oder eine inländische Betriebsstätte unterhalten und

a) das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft oder

b) eine Partei im Inland zu einer Leistung auf Grund des Rechtsgeschäftes berechtigt oder verpflichtet ist, in dem für im Inland errichtete Urkunden maßgeblichen Zeitpunkt; wenn jedoch die in lit. a oder lit. b bezeichneten Erfordernisse erst im Zeitpunkt der Errichtung eines Zusatzes oder Nachtrages erfüllt sind, in diesem Zeitpunkt, im übrigen

2. wenn die Urkunde (beglaubigte Abschrift) in das Inland gebracht wird und entweder

a) das Rechtsgeschäft ein in Z 1 lit. a oder lit. b bezeichnetes Erfordernis erfüllt, im Zeitpunkt der Einbringung der Urkunde in das Inland, oder

b) auf Grund des Rechtsgeschäftes im Inland eine rechtserhebliche Handlung vorgenommen oder von der Urkunde (Abschrift) ein amtlicher Gebrauch gemacht wird, mit der Vornahme dieser Handlungen."

Gemäß § 33 TP 21 GebG in der Fassung BGBl. I 111/2010 sind Gebühren zu entrichten nach Abs. 1 für Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten vom Entgelt: 0,8 v.H.

Erwägungen

Unstrittig erfolgte im gegenständlichen Fall die amtlich beglaubigte Unterfertigung der "Zessionsurkunde" durch den Zedenten am 4.11.2011 in L. (Schweiz). Am 27.9.2012 erfolgte die notariell beglaubigte Unterfertigung der "Zessionsurkunde" durch den Zessus am 27.9.2012 in O (Österreich). Die notariell beglaubigte Unterfertigung der "Zessionsurkunde" durch die Bf. (Zessionarin) erfolgte am 4.10.2012 in Bn (BRD).

Die Gebührenpflicht iSd § 15 GebG löst jede auch bloß rechtsbezeugende Urkunde aus, die kraft ihres Inhaltes geeignet ist, einem der Vertragspartner zum Beweis über ein gültig zustande gekommenes Rechtsgeschäft zu dienen (vgl. VwGH 26.11.1998, 98/16/0174).

Bei der gegenständlichen Zessionsurkunde handelt es sich um eine rechtsbezeugende Urkunde, da nach dem eindeutigen Wortlaut der Urkunde die Fa. H. AG mit der Unterschrift vom 27.9.2012 die Forderungsabtretung zur Kenntnis nimmt und die Richtigkeit **der abgetretenen Forderung** anerkennt.

Mit dem Beschwerdevorbringen, dass aufgrund neu aufgetauchter Dokumente eine Strafanzeige wegen Betrugs gegen den Zedenten vorbereitet werde und Ziel dieser Anzeige eine Rückabwicklung des getätigten Darlehensgeschäftes sei, weist auf eine Anfechtungsabsicht durch die Bf. hin, was aber das Rechtsgeschäft als solches nicht unwirksam macht.

Daher handelt sich bei der gegenständlichen "Zessionsurkunde" um eine Mitteilung des Zedenten an den Zessus über die erfolgte Forderungsabtretung. Da für das Entstehen der Gebührenschuld gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 lit. b GebG die Aushändigung der nur von einem Vertragsteil unterzeichneten Schrift genügt, ist auch die bloße Mitteilung des Zedenten an den Debitor ccessus über die an den Zessionar erfolgte Abtretung eine die Gebührenpflicht auslösende Beurkundung der Zession, falls diese Mitteilung vom Zedenten unterschrieben ist (vgl. VwGH 19.12.1966, 2171/65).

Errichtet ist eine rechtsbezeugende Urkunde im Zeitpunkt der Leistung der ersten Unterschrift (VwGH 28.6.1995, 93/16/0022). In allen Fällen des § 16 Abs. 2 GebG muss die Urkunde im Ausland „errichtet“ worden sein. Es ist unmaßgeblich, wo der Vertrag abgeschlossen oder wo der Text der Urkunde geschrieben wurde. Somit wurde im gegenständlichen Fall die Urkunde in der Schweiz errichtet.

Es ist daher nach § 16 Abs. 2 Z 2 lit. a GebG zu prüfen, ob das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft. Nach Ansicht der belangten Behörde seien die für das Entstehen der Gebührenschuld nach § 16 Abs. 2 Z 2 lit. a GebG erforderlichen Voraussetzungen insbesondere gegeben, da sie eine im Zeitpunkt der Errichtung der Urkunde im Grundbuch eingetragene Forderung betreffe.

Eine „Inlandssache“ ist dann anzunehmen, wenn das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft. Nach § 285 ABGB ist alles eine Sache, was von der Person unterschieden ist und zum Gebrauch der Menschen dient („weiter Sachbegriff“; Tiere sind allerdings nach § 285 a ABGB keine Sachen). Bei rein zivilrechtlicher Interpretation des Sachbegriffs würden darunter also grundsätzlich auch Rechte fallen. Jedoch wurde dies seit jeher im Gebührenrecht anders gesehen (vgl bereits *Frotz/Hügel*, ÖStZ Sondernummer Februar 1981, 14) *Arnold* vertrat hingegen die Auffassung, dass auch Rechte unter den gebührenrechtlichen Sachenbegriff fallen, wenn es auch Schwierigkeiten bei deren „Lokalisierung“ geben mag (vgl *Arnold*, ÖStZ 1981, 165; *Arnold* § 16 Rz 20 b mit Hinweis auf die Abtretung von GmbH-Anteilen, die gebührenrechtlich als „Zession“ von „anderen Rechten“ konstruiert war). Eine Lokalisierungsmöglichkeit besteht bei Rechten nur dann, wenn sie in ein inländisches öffentliches Register, wie zB das Grundbuch oder das Patentregister, eingetragen sind. Die Finanzverwaltung (vgl GebR Rz 466) vertritt die Auffassung, dass Sachen iSd § 16 GebG nur körperliche, bewegliche oder unbewegliche Sachen sind, während unkörperliche Sachen (Rechte, Forderungen) nur dann Sachen iSd § 16 GebG sind, wenn sie in einem inländischen öffentlichen Buch (zB Grundbuch, Patentregister) eingetragen sind. Davon betroffen sind insbesondere Rechtsgeschäfte, die ein Recht an einer bestimmten körperlichen Sache (zB Hypothek, Dienstbarkeit) begründen (vgl. *Twardosz*, GebG-ON6.01 § 16 (Stand 1.3.2017, rdb.at), Rz 94).

Dass nicht jegliche „Sache“ erfasst sein kann, ergibt sich schon aus der Interpretation des § 16 Abs. 2 Z 1 lit. a GebG selbst. Wenn schon der Gesetzgeber selbst von „im Inland befindlichen“ Sachen spricht, können damit keine Rechte gemeint sein, deren Aufenthaltsort nicht bestimmbar ist, weil sie sich nirgendwo „befinden“. Sachgerecht erscheint es daher, bei Rechten auf in einem inländischen öffentlichen Register eingetragene Rechte einzuschränken (vgl. *Twardosz*, GebG-ON6.01 § 16 (Stand 1.3.2017, rdb.at), Rz 95). Es muss sich außerdem um eine konkrete Sache und nicht bloß um eine vertretbare, die lediglich nach Maß, Zahl oder Gewicht objektiv festgelegt wird handeln. Deshalb war § 16 Abs. 2 Z 1 lit. a GebG beispielsweise auch nicht auf Kreditverträge anwendbar, da hier nicht die Verfügungsmacht über bestimmte individualisierte Banknoten oder Geldstücke eingeräumt wird (vgl GebR, Rz 466; vgl auch bereits *Frotz/Hügel*, ÖStZ Sondernummer Februar 1981, 14). Wenn § 16 Abs. 2 Z 1 lit a GebG nach herrschender Auffassung (vgl. auch *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren, § 16, Rz 49) nicht auf Kreditverträge anwendbar ist, wird dies auch für Darlehensforderungen gelten. Dem in diese Richtung gehenden Einwand der Bf. in der Stellungnahme vom 2.11.2017 kann so gesehen nicht entgegen getreten werden.

Jedoch ist bei vertretbaren Sachen häufig der inländische Erfüllungsort (§ 16 Abs. 2 Z 2 lit. a GebG iVm. § 16 Abs 2 Z 1 lit. b GebG) gegeben, sodass dieses Problem nur von theoretischer Natur ist (vgl. *Arnold*, ÖStZ 1981, 166).

Betrifft das Rechtsgeschäft zwar keine im Inland befindliche Sache, ist aber eine Partei im Inland zu einer Leistung aufgrund des Rechtsgeschäfts berechtigt oder verpflichtet, so tritt die Gebührenpflicht (alternativ) nach § 16 Abs. 2 Z 1 lit. b GebG

ein. Für die Anwendung dieser Vorschrift genügt es bereits, wenn nur eine Partei des Rechtsgeschäfts zu einer Leistung aufgrund des Rechtsgeschäfts im Inland berechtigt oder verpflichtet ist. Grundsätzlich muss das nicht die Hauptleistung sein, es muss sich also insbesondere nicht um die Erfüllung des Rechtsgeschäfts handeln. Für die Auslösung der Gebührenpflicht genügt bereits eine Teilleistung. Außerdem ist es ohne Bedeutung, ob es sich um eine Haupt- oder Nebenleistung handelt. Sofern es sich um eine Nebenleistung handelt, muss es sich jedoch um eine für Natur und Zweck des Rechtsgeschäfts oder für die Erbringung einer Hauptleistung wesentliche Nebenleistung handeln. Bei einem Zessionsvertrag ist eine wesentliche Nebenleistung die Verpflichtung des Zedenten zur Verständigung des Drittschuldners im Inland, wonach dieser mit schuldbefreiender Wirkung nur mehr an den Zessionär leisten kann (vgl. *Twardosz*, GebG-ON6.01 § 16 (Stand 1.3.2017, [rdb.at](http://www.rdb.at)), Rz 98).

Diese Nebenleistung wurde durch die Übermittlung der vom Zedenten am 28.4.2011 unterfertigten Zessionsurkunde an den Zessus in O und damit im Inland erfüllt. Somit ist die Voraussetzung für die Entstehung der Gebührenschuld nach 16 Abs. 2 Z 2 lit. a GebG iVm. § 16 Abs. 2 Z 1 lit. b GebG gegeben. Der Ansicht der Bf., wonach auf Grund der gegenständlichen Zessionsurkunde keine rechtserhebliche Handlung vorgenommen worden sei, zielt auf die Anwendbarkeit des § 16 Abs. 2 Z 2 lit. b GebG ab. Diese Frage stellt sich jedoch im gegenständlichen Fall nicht, da die Gebührenpflicht bereits nach § 16 Abs. 2 Z 2 lit. a GebG iVm. § 16 Abs. 2 Z 1 lit. b GebG entstanden ist.

Im gegenständlichen Fall ist der Zedent in der Schweiz aufhältig und daher für eine Geltendmachung des Abgabenanspruches nur schwer greifbar. Zudem war die Fa. H. AG insolvent, sodass die Geltendmachung der Gebührenschuld bei der Bf. zweckmäßig iSd. § 20 BAO war. Der Umstand, dass die Bf. einen Betrugsverdacht gegen den Zedenten hegt, stellt kein berechtigtes Interesse der Bf. dar, um von der Vorschreibung der Gebühr ihr gegenüber abzusehen.

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit als rechtmäßig.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage, ob es für die Entstehung der Gebührenschuld nach § 16 Abs. 2 Z 2 lit. a GebG iVm. § 16 Abs. 2 Z 1 lit. b GebG bereits genügt, wenn nur eine Partei des Rechtsgeschäfts zu einer Teilleistung aufgrund des Rechtsgeschäfts im Inland berechtigt oder verpflichtet ist, fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Revision ist daher zulässig.

Linz, am 3. Jänner 2018