

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr. als Gesamtrechtsnachfolgerin der Bf. KG, Adr., vertreten durch Dr. Maximilian Sampl, Martin-Luther-Straße 154, 8970 Schladming, über die Beschwerde vom 21. Dezember 2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 21. November 2012, ErfNr. 123, betreffend Rechtsgeschäftsgebühr, 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Aufgrund des Zusammenschlussvertrages vom 30. März 2010 haben sich mit Wirkung zum 1. August 2009 Frau Bf. als Komplementärin und Frau J als Kommanditistin gemäß Art. IV UmgrStG unter gleichzeitiger Errichtung einer Kommanditgesellschaft zusammengeschlossen.

Zweck war, den Gast- und Beherbergungsbetrieb von Frau J in Form einer Mitunternehmerschaft unter der Firma "Bf. KG" weiterzuführen.

Nach Punkt V des Vertrages hat das Gesellschaftsverhältnis mit Ablauf des 1. August 2009 begonnen und ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei jeder Gesellschafterin unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten eine Kündigungsmöglichkeit zum Ende eines jeden Geschäftsjahres eingeräumt wurde.

Unter der Überschrift "VII. Einlagen und Gesellschaftskapital" wurde in Punkt 1) die tatsächliche Übertragung des Gast- und Beherbergungsbetriebes samt den Aktiva und Passiva lt. der Bilanz festgehalten. In Punkt 2b) wurde festgestellt:

"Zum eingebrachten Unternehmen gehören keine Liegenschaften, keine dinglichen Rechte, keine Superädifikate, sowie auch keine Rechtsverhältnisse, deren Bestand an die bisherige Betriebsform und/oder den bisherigen Betriebsinhaber gebunden sind, oder die aufgrund der Zusammenschlussvorganges aufgelöst werden oder von dritten Personen beendet oder geändert werden könnten, gehören. Die Betriebsliegenschaft bleibt im

Sonderbetriebsvermögen des übertragenden Gesellschafters. Die Gesellschaft hat hierfür einen monatlichen Bestandzins in Höhe von € 7.000,00 zzgl. 20% USt wertgesichert zu entrichten."

In Punkt 7) wurde festgehalten, dass alle mit der Errichtung und Vergebührung dieses Zusammenschlussvertrages sowie überhaupt alle aus dem Zusammenschlussvorgang entstehenden Kosten und Abgaben die Bf. KG tragen soll, sofern im Folgenden nichts anderes vereinbart werde.

Punkt 8) lautete: "Für den Zusammenschlussvorgang werden die Abgabenbegünstigungen und -befreiungen des Umgründungssteuergesetzes, insbesondere jene nach § 26 (3) und (4) sowie nach § 42 UmgrStG in Anspruch genommen. Hiezu stellen die Vertragsteile fest, dass das übertragene Vermögen am heutigen Tag bereits länger als zwei Jahre als Vermögen des Übertragenden besteht."

In "IX. Gewinn und Verlust" wurde bestimmt, dass das nach Abzug eines Vorweggewinnes und des Bestandzinses für das Sonderbetriebsvermögen verbleibende Ergebnis zur Verteilung gelangt.

Das Finanzamt sah die Beurkundung einer Mietvereinbarung über die Betriebsliegenschaft im Zusammenschlussvertrag vorliegen und schrieb mit Bescheid vom 21. November 2012 der Bf. KG eine Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG 1957 von 1% in Höhe von 3.024 € vor.

Gegen diese Vorschreibung wurde Berufung erhoben und begründet, dass die genannte Bestimmung auf den Gegenstandsfall - letztlich auch in Folge der Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes- nicht anwendbar sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. September 2013 wurde die Berufung vom Finanzamt abgewiesen. Begründet wurde dies wie folgt: "*Gemäß § 33 TP 5 GebG unterliegen Bestandverträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, einer Gebühr von 1 vH. nach dem Wert.*

Die Urkunde kann dann eine Gebührenpflicht auslösen, wenn sie geeignet ist, das Rechtsgeschäft zu bezeugen. Dabei muss eine Schrift, um als Urkunde zu gelten, nicht sämtliche Erfordernisse beurkunden, die zur Gültigkeit oder Wirksamkeit des Rechtsgeschäftes erforderlich sind, sondern genügt es, dass ihr die Art des Rechtsgeschäftes und die beteiligten Parteien zu entnehmen sind.

Handeln Gesellschafter oder zur Vertretung der Gesellschaft bestellte Personen im Namen der Gesellschaft vor deren Eintragung, werden alle Gesellschafter berechtigt und verpflichtet. Wird die Gesellschaft im Firmenbuch eingetragen, tritt sie in alle vor ihrer Eintragung eingegangenen Rechtsverhältnisse ein. Die Vereinbarung im Punkt VII. des Zusammenschlussvertrages ist daher als gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft anzusehen.

Zur Begünstigung nach dem UmgrStG: Eine Befreiung für Zusammenschlüsse nach § 23 ist für Gebührenzwecke nur für Gebühren nach § 33 TP 21 GebG vorgesehen."

Ohne weiteres Vorbringen wurde der Vorlageantrag gestellt. Im - der Beschwerdeführerin (Bf.) zugekommenen - Vorlagebericht des Finanzamtes vom 30. Oktober 2013 wurde die Abweisung der Berufung im Sinne der Berufungsvorentscheidung beantragt.

Mit BGBl. I Nr. 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl. I Nr. 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Aufgrund eines Beschlusses des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 21. Februar 2018 wurde die Beschwerde der bisher zuständig gewesenen Gerichtsabteilung abgenommen und wurde in weiterer Folge die Gerichtsabteilung der erkennenden Richterin für die Erledigung der Beschwerde zuständig.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtsgeschäfte, die im III. Abschnitt des Gebührengesetzes (GebG 1957) angeführt sind, unterliegen den Gebühren im Sinne des Gebührengesetzes (§ 1 GebG). Im Tarif des § 33 GebG werden bestimmte, dort aufgezählte Rechtsgeschäfte typisiert erfasst.

Rechtsgeschäfte sind nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass im Gebührengesetz etwas Abweichendes bestimmt ist (§ 15 Abs. 1 GebG 1957). Zwei- oder mehrseitige Rechtsgeschäfte sind vor allem Verträge.

Ein Vertrag kommt durch die übereinstimmenden Willenserklärungen (mindestens) zweier Personen zustande (§ 861 ABGB). Das Gebührengesetz 1957 knüpft in Ansehung des Abschlusses von Rechtsgeschäften an das Vertragsrecht des bürgerlichen Rechts an (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, § 15 Rz 7).

Bestandverträge (§§ 1090 ff ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, unterliegen nach § 33 TP 5 Abs. 1 Z 1 GebG einer Gebühr von 1 vH nach dem Wert. Der Bestandvertrag ist ein Konsensualvertrag, der mit der Einigung über Bestandsache und Bestandzins als Preis der Gebrauchsüberlassung zu Stande kommt, sofern nicht ein Vertragspunkt ausdrücklich vorbehalten wurde (OGH 14.9.1999, 4 Ob 238/99z). Eine Urkunde löst dann eine Gebührenpflicht aus, wenn sie geeignet ist, das Rechtsgeschäft zu bezeugen. Die in Punkt VII 2b) des Zusammenschlussvertrages vom 30. März 2010 enthaltene Vereinbarung beinhaltet die Gebrauchsüberlassung eines

bestimmbaren Mietgegenstandes zu einem festgelegten Bestandzins und ist damit als Beurkundung eines Mietverhältnisses anzusehen.

Mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages am 30. März 2010 wurde die Kommanditgesellschaft errichtet, mit Eintragung ins Firmenbuch am 28. April 2010 ist sie entstanden. Damit wurde der Bestandvertrag in der Phase der Vorgesellschaft abgeschlossen. Handeln Gesellschafter oder zur Vertretung der Gesellschaft bestellte Personen im Namen der Gesellschaft vor deren Eintragung, also im Vorstadium der KG, werden alle Gesellschafter berechtigt und verpflichtet (vgl. Koppensteiner/Auer in Straube (Hrsg.), UGB, § 123 Rz 10). Mit dem Zeitpunkt der Firmenbucheintragung tritt die damit entstandene Kommanditgesellschaft in die Rechtsverhältnisse der Vorgesellschaft ein (§ 123 Abs. 2 UGB).

Bei Zusammenschlüssen sind im § 26 Abs. 3 UmgrStG folgende Befreiungen vorgesehen: *"Zusammenschlüsse nach § 23 sind hinsichtlich des übertragenen Vermögens (§ 23 Abs. 2) von den Kapitalverkehrssteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 21 des Gebührengesetzes 1957 befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Übertragenden besteht."* Damit bezieht sich die Gebührenbefreiung nur auf die Fälle von Zessionen und ist schon aus diesem Grund im gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

Unter dem Titel "Vertragsübernahme" lautet § 42 UmgrStG: *"Rechtsgeschäfte, mit denen anlässlich eines gebühren- oder kapitalverkehrssteuerbegünstigten Vorganges nach Artikel III bis VI des ersten Hauptstückes eine Vertragsstellung übertragen wird (Vertragsübernahme), sind von den Stempel- und Rechtsgebühren befreit. Wird ein Darlehens- oder Kreditvertrag übertragen, bleibt der für den übertragenden Rechtsträger gebührenrechtlich maßgebende Zeitpunkt für Prolongationen durch den neuen Rechtsträger maßgeblich."*

Unter einer Vertragsübernahme wird ein rechtsgeschäftlicher Vorgang verstanden, im Zuge dessen unter Zustimmung aller Beteiligten eine gesamte Vertragsstellung mit allen Rechten und Pflichten von einem Vertragspartner auf einen neuen Partner übertragen wird, ohne dass sich an der Identität des betreffenden Vertrages etwas ändert. Gebührenrechtlich ist die Vertragsübernahme dem Abschluss eines neuen Rechtsgeschäftes gleichzustellen (Fellner, w.o., Gebührenbefreiungen, Rz 121 mit Zitierung von VwGH-Judikatur).

Unter einer Vertragsübernahme ist das zu verstehen, was in der österreichischen Rechtssprache allgemein darunter zu verstehen ist (vgl. VwGH 14.1.1991, 90/15/0125). Unter einer Vertragsübernahme versteht man das Übereinkommen bisheriger Vertragspartner eines Rechtsverhältnisses mit einem Dritten, dass das Schuldverhältnis als Gesamtheit wechselseitiger Rechte und Pflichten mit diesem fortgesetzt wird (Fellner, w.o., § 33 TP 5 Rz 66). Die Vertragsübernahme bewirkt, dass durch einen einheitlichen Akt nicht nur die Gesamtheit aller wechselseitigen Rechte und Pflichten übertragen wird, sondern dass der Vertragsübernehmer an die Stelle einer aus

dem Schuldverhältnis ausscheidenden Partei tritt und deren gesamte vertragliche Rechtsstellung übernimmt, ohne dass dadurch der Inhalt oder die rechtliche Identität des bisherigen Schuldverhältnisses verändert wird (Fellner, ebendort). Dies bedeutet, dass bereits ein bestehendes Rechtsverhältnis vorliegen muss. Im gegenständlichen Fall wurde im Zusammenschlussvertrag aber nicht ein bestehendes Vertragsverhältnis übernommen, sondern ein Bestandverhältnis neu begründet, weshalb schon aus diesem Grund die Befreiungsbestimmung des § 42 UmgrStG nicht anzuwenden war.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Die Fa. Bf. KG wurde mit 12. Jänner 2016 im Firmenbuch gelöscht, da es nach § 142 UGB zu einer Vermögensübernahme an die Komplementärin, Frau Bf., gekommen ist und die Gesellschaft aufgelöst wurde. Eine Übernahme gemäß § 142 UGB bedeutet das Vorliegen einer Gesamtrechtsnachfolge nach § 19 Abs. 1 BAO (Ritz, BAO⁶, Kommentar, § 19 Rz 1), wonach alle Rechtspositionen eines Rechtssubjektes auf den Rechtsnachfolger übergehen. Der Gesamtrechtsnachfolger tritt in materiell- und in verfahrensrechtlicher Hinsicht bezüglich aller Rechte und Pflichten in die gesamte Rechtsstellung des Rechtsvorgängers, weshalb nunmehr Frau Bf. als Beschwerdeführerin anzusprechen war.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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. Nachdem die Beschwerde keine andere Rechtsfrage aufwirft als eine Gebührenbefreiung nach dem UmgrStG und diese durch die eindeutige Gesetzeslage gelöst ist, wurde die Revision nicht zugelassen.

Graz, am 8. Oktober 2018