



# Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, ADR, vertreten durch Diwok Hermann Petsche RA GmbH, 1010 Wien, Schottenring 25, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 22. März 2011 betreffend Rechtsgebühr zu ErfNr\*\*\*, StNr\*\*\* entschieden:

Der Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) wird der angefochtene Bescheid insofern abgeändert, als die Gebühr gemäß [§ 33 TP 21 GebG](#) mit € 454.399,10 (0,8% einer Bemessungsgrundlage von € 56.799.887,57) festgesetzt wird.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahren vor dem Finanzamt

#### 1. Gebührenanzeige

Mit Schreiben vom 15. Februar 2011 zeigte der rechtsfreundliche Vertreter der BW (der nunmehrigen Berufungswerberin, kurz Bw.) dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ein am 30. Dezember 2010 unterzeichnetes "Business Transfer Agreement" mit der KÄUFERIN an und führte dazu Folgendes an:

##### *"1. Übertragung von Vermögenswerten als Sachgesamtheit*

*Wie aus 2.1 in Verbindung mit den Definitionen in § 1 des als Beilage angefügten Business Transfer Agreements (im Folgenden "Vertrag" genannt) hervorgeht, wurden mit dem Vertrag sämtliche Vermögenswerte der BW an die KÄUFERIN für einen Gesamtkaufpreis in Höhe von*

€ 59.222.700,02 übertragen. Die Übertragung der Vermögenswerte stellt einen Erwerb eines Unternehmens im Sinne des § 38 UGB dar, sodass die unternehmensbezogenen Rechtsverhältnisse mit den bis dahin entstandenen Rechten und Verbindlichkeiten vom Käufer übernommen worden sind, sofern diese nicht gemäß § 38 Abs. 4 UGB von der Übernahme ausgeschlossen worden sind. Da der vorgelegte Kaufvertrag keine weiteren Rechtsfolgen anordnet, als jene die in § 38 UGB für den Unternehmenserwerb vorgesehen sind, wurden sämtliche Verträge und sonstige Rechtsverhältnisse im Wege der gesetzlich angeordneten Zession gemäß § 38 Abs. 1 UGB als Sachgesamtheit von dem Käufer übernommen. Aufgrund der gesetzlich angeordneten Zession löst der vorliegende Vertrag keine Rechtsgeschäftsgebühr aus (so auch Arnold, § 33 TP 21, Rz 10 d). Die beigefügte Rechnung ist gebührenrechtlich irrelevant, da diese nicht als Urkunde gilt und darüber hinaus nur Beweis über die fakturierten Vermögensgegenstände erbringt, nicht jedoch über die dahinter stehende Vereinbarung (Endfellner/Kuster, Zessionsgebühr bei M&A, ecolex 2008, 766ff.)

## 2. Hilfsweises Vorbringen

Sofern das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern unsere Auffassung nicht teilt und auch den Erwerb eines Unternehmens gemäß § 38 UGB entgegen der herrschenden Meinung den Rechtsgeschäftsgebühren unterwirft, zeigen wir hiermit den beigefügten Vertrag an und bringen hilfsweise Folgendes vor:

Der Kaufpreis für den übernommenen Betrieb bestand aus den im Wege einer gebührenfreien privativen Schuldübernahme übernommenen Verbindlichkeiten in Höhe von € 53.729.724,54 und einer zusätzlichen Kaufpreiszahlung in Höhe von € 5.492.975,48. Die Guthabensstände bei den Kreditinstituten in Höhe von insgesamt € 1.434,21 wurden an die KÄUFERIN überwiesen, sodass keine Zession gegeben ist. Hinsichtlich der übertragenen Kundenverträge ist zu beachten, dass keiner dieser Verträge an sich gebührenpflichtig ist, sodass eine gebührenfreie Vertragsübernahme vorliegt. Sofern die Finanzbehörde der Ansicht ist, dass es sich bei der Übertragung der Kundenverträge um eine Zession im Sinne des § 33 TP 21 GebG handelt ist zu bemerken, dass keiner der Verträge einen innewohnenden Wert aufweist und daher die Zession unentgeltlich erfolgte.

Es wurden weiters Forderungen in Höhe von € 56.807.679,89 übertragen, sodass unter der Voraussetzung, dass der unter Punkt 1 dargestellten Argumentation nicht gefolgt wird, eine Rechtsgeschäftsgebühr in Höhe von 0,8% und somit Gebühren in Höhe von € 454.461,44 anfallen."

Dem Schreiben angeschlossen waren eine Kopie des englischsprachigen Business Transfer Agreement sowie eine beglaubigte Übersetzung des Business Transfer Agreement und der an die KÄUFERIN adressierten Rechnung.

## 2. Inhalt der beglaubigten Übersetzung des Business Transfer Agreement sowie der Rechnung

Die beglaubigte Übersetzung des Business Transfer Agreement hat auszugsweise folgenden Inhalt:

### "Präambel

A) Der Verkäufer betreibt den Geschäftsbetrieb (wie unten definiert). Der Verkäufer und der Käufer sind übereingekommen, die Vermögenswerte und eingegangenen Verbindlichkeiten (wie unten definiert), nämlich alle Vermögenwerte, Verbindlichkeiten und sonstigen Rechtsstellungen, welche zum Geschäftsbetrieb gehören (wie unten definiert) als laufendes

*Unternehmen zu den in diesem Vertrag festgelegten Bedingungen zu verkaufen und zu übertragen beziehungsweise dieselben zu kaufen und zu erwerben.*

....

## **VERTRAGSBESTIMMUNGEN**

### **1. DEFINITIONEN UND AUSLEGUNG**

*1.1. Sofern es der Zusammenhang gestattet, haben in diesem Vertrag die folgenden Worte und Ausdrücke die folgenden Bedeutungen:*

....

*"Außenstände" bedeutet alle verbuchten und sonstigen Schulden gegenüber dem Verkäufer und andere Zahlungsforderungen aus dem Geschäftsbetriebsbetrieb zum oder vor dem Stichzeitpunkt, gleichgültig, ob zu diesem Zeitpunkt bereits fakturiert oder nicht und ob zu diesem Zeitpunkt fällig und zahlbar;*

....

*"Vermögenswerte" bedeutet die Vermögenswerte, die nach diesem Vertrag an den Käufer zu verkaufen und übertragen sind, wie in Artikel 2.1 beschrieben, aber mit Ausnahme aller Vermögenswerte, die zu den Ausgenommenen Vermögenswerten gehören.*

....

*"Geschäftsbetrieb" bedeutet den gesamten Geschäftsbetrieb des Verkäufers, welcher aus dem Verkauf und dem Marketing elektrischer Artikel für Haushalt, Unterhaltung, Geschäft und den professionellen Markt besteht, wie sie der Verkäufer in allen Rechtsordnungen unmittelbar vor dem Inkrafttreten des Vertrages betreibt.*

....

*"Erfüllungszeitpunkt" bedeutet den 1. Jänner 2011;*

....

*"Ausgenommenen Vermögenswerte" bedeutet die Ausgenommenen Steuerlichen Vermögenswerte und die Barmittel;*

....

*"Geistiges Eigentum" bedeutet alle Patente, Rechte an Erfindungen, Rechte an Design, Handelsmarken, Handels- und Geschäftsbetriebsmarken und allem damit verbundenen Goodwill, Rechte auf Klageführung wegen Markenverwendung, unlauterem Wettbewerb, Copyright, moralischen und verbundenen Rechten, Rechten an Dateien, typographischen Rechten, Namen von Domainen, Rechten auf Information (einschließlich Know-How und Geschäftsbetriebsgeheimnissen) und allen anderen ähnlichen oder gleichwertigen Rechten, wo immer auf der Welt, gleichgültig ob registriert oder nicht registriert, und einschließlich aller Anträge auf solche Rechte, deren Erneuerung oder Verlängerung für ihre gesamte Laufzeit;*

....

*"Vorläufiger Verkaufspreis" bedeutet den vorläufigen Verkaufspreis für den Geschäftsbetrieb, basierend auf dem Vorläufigen Bewertungsbericht, im Betrag von € 6.355.386;*

"Vorläufiger Bewertungsbericht" bedeutet den vorläufigen Bewertungsbericht vom 16. Dezember 2010 verfasst vom Käufer mit Hilfe von KPMG LLP, mit welchem der vorläufige angemessene Marktwert des Geschäftsbetriebs bei Inkrafttreten des Vertrags bestimmt wurde.

"Kaufpreis" bedeutet den endgültigen Kaufpreis für den Geschäftsbetrieb, welcher gemäß dem Bewertungsbericht bestimmt wird;

....

"Bewertungsbericht" bedeutet den endgültigen Bewertungsbericht der vom Käufer ausgestellt wird und den angemessenen Marktwert des Geschäftsbetrieb bei Inkrafttreten des Vertrags bestimmt und dem Verkäufer binnen 30 Tage ab Erfüllungszeitpunkt zu übergeben ist;

....

## 2. VERKAUF UND ERWERB DES GESCHÄFTSBETRIEBS

2.1. Der Verkäufer verkauft, überträgt und zediert, und der Käufer kauft, erwirbt und akzeptiert die Übertragung des Geschäftsbetriebs einschließlich [compromising, s. oben] Vermögenswerte und eingegangen Verbindlichkeiten als laufendes Geschäft gemäß [§ 38 UGB](#), mit Wirkung ab Inkrafttreten des Vertrags und betreffend die folgenden Vermögenswerte, frei von allen Belastungen:

- (a) Außenstände;
- (b) Einrichtung
- (c) Geistiges Eigentum
- (d) Inventar
- (e) Büroeinrichtung
- (f) die Rechte aus dem Mietvertrag betreffend die Mietobjekte
- (g) die Rechte aus den erworbenen Kontrakten
- (h) die Rechtsstellungen in Bezug auf den Geschäftsbetrieb
- (i) Unterlagen und
- (j) Verkaufsdokumentation

und alle anderen Rechte und Vermögenswerte des Verkäufers, die bei Inkrafttreten des Vertrags zum Geschäftsbetrieb gehören oder in Bezug auf denselben genutzt werden, sofern ihr Übergang nicht gemäß [§ 38 Abs. 1 UGB](#) ausgeschlossen ist, wobei die Ausgenommenen Vermögenswerte und Ausgenommenen Verbindlichkeiten von dem Verkauf und Kauf nach diesem Vertrag ausgenommen sind.

....

## 3. GEGENLEISTUNG

3.1. Die Gegenleistung für Verkauf und Erwerb dieses Geschäftsbetriebs sind:

- (a) die Übernahme der übernommenen Verbindlichkeiten durch den Käufer, mit Wirksamkeit ab Inkrafttreten des Vertrags; und
- (b) Die Bezahlung des Kaufpreises an den Verkäufer, wobei der Kaufpreis dem angemessenen Marktpreis des Geschäftsbetriebs entspricht, wie er im Bewertungsbericht bestimmt ist, und ohne jede anwendbare MWSt.

....

#### 4. VERTRAGSERFÜLLUNG UND ÜBERTRAGUNG DES GESCHÄFTSBETRIEBS

4.1 Die Vertragserfüllung erfolgt an einem Ort, auf den sich die Vertragspartner zum Erfüllungsdatum einigen, wenn der Verkäufer jene Handlungen setzt, die für die Übertragung des Rechtstitels zu den vermögenswerten und Übernommenen Verbindlichkeiten erforderlich sind.

2. Die dingliche Übertragung der materiellen Vermögenswerte) mit Ausnahme von Wertpapieren, die frei bei Banken deponiert sind) findet statt:

(a) bei Übertragung aller materiellen Vermögenswerte an den Käufer im angemessenen Ausmaß;

(b) bei Erhalt der Schlüssel zum Mietobjekt durch einen Vertreter des Käufers oder auf eine andere passende weise, und

(c) insoweit die Vermögenswerte sich im Besitz Dritter befinden, durch Anweisung an die dritten, die jeweiligen Vermögenswerte namens des Käufers zu besitzen, wobei diese Anweisung vom Käufer (falls notwendig, unterstützt durch den Verkäufer) den Dritten so bald wie möglich nach dem Erfüllungszeitpunkt mitgeteilt wird.

....

4.4. Die Übertragung des Geistigen Eigentums erfolgt durch Unterfertigung der entsprechenden Übertragungsurkunden (falls erforderlich) durch den Käufer und den Käufer in notarieller Form.

....

4.6. Die Übertragung der Rechtspositionen, die sich aus den Erworbenen Kontrakten ergeben (mit Ausnahme von Dienstverträgen) sowie die Übernahme der Übernommenen Verbindlichkeiten erfolgt zum Erfüllungszeitpunkt:

(a) gemäß [§ 38 UGB](#) kraft Gesetzes, wobei zum Erfüllungszeitpunkt die Vertragspartner gemeinsam Informationsschreiben im Sinne von [§ 38 Abs. 2 UGB](#) an alle Dritten der Erworbenen Kontrakte oder an die Gläubiger der Übernommenen Verbindlichkeiten senden, vorausgesetzt dass der dritte des jeweiligen Übernommenen Kontrakts oder der Gläubiger der Übernommenen Verbindlichkeit binnen drei Monate ab Erhalt dieses Informationsschreibens keinen Einwand gegen diese Übertragung erhebet.

(b) insoweit spezielle Übertragungsbestimmungen gelten, insbesondere nach dem österreichischen Mietrechtsgesetz und dem österreichischen Versicherungsvertragsgesetz, gemäß den speziellen anwendbaren Übertragungsbestimmungen kraft Gesetzes, oder

(c) insoweit ein Erworbener Kontrakt oder eine Übernommene Verbindlichkeit außerhalb des Anwendungsbereichs des [§ 38 UGB](#) liegt und/oder keine speziellen Übertragungsbestimmungen gelten, mit Zustimmung des Dritten oder mit Abschluss eines Novationsvertrags, wobei zum Erfüllungszeitpunkt die Vertragspartner gemeinsam entsprechende Ersuchsschreiben an alle Dritten aus den jeweiligen Erworbenen Kontrakten, soweit vorhanden, und/oder die Gläubiger der jeweiligen Übernommenen Verbindlichkeit, soweit vorhanden.

4.7. Der Verkäufer übergibt dem Käufer die ordnungsgemäß unterfertigten Übertragungsurkunden, Zessionen und sonstigen Zusicherungen, die erforderlich sind, um voll und ganz den Rechtstitel an den Vermögenswerten auf den Käufer zu übertragen, zusammen mit allen erforderlichen Zustimmungen und Gestattungen, und alle Urkunden und Dokumente, die sich auf den Rechtstitel des Verkäufers an den Vermögenswerten beziehen.

....

*4.10. Der Verkauf und Kauf des Geschäftsbetriebes und die Übernahme der Übernommenen Verbindlichkeiten wird mit Inkrafttreten des Vertrags wirksam.*

....

## **8. GESAMTE WILLESEINIGUNG**

*8.1. Dieser Vertrag (mit allen darin genannten oder zugleich mit ihm unterfertigten Dokumenten) stellt die gesamte Willenseinigung der Vertragspartner dar.*

...."

Die mit 16. Februar 2011 datierte Rechnung hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*"Gemäß dem Business Transfer Agreement vom 30.12.2010 werden folgende Vermögenswerte und Verbindlichkeiten zum Stichtag 01.01.2011 übertragen:*

BEZEICHNUNG	MWST %	NETTO
<i>Inventar</i>	20 %	2.413.585,92
<i>Forderung /Trade Receivables</i>	0 %	55.260.470,47
<i>Non-trade Receivables</i>	0 %	1.547.209,42
<i>Kassa/Cash</i>	0 %	1.434,21
<i>Rückstellung für Abfertigung</i>	0 %	-871.534,07
<i>sonstige Rückstellungen</i>	0 %	-17.026.158,15
<i>Verbindlichkeiten</i>	0 %	-34.923.711,04
<i>Rechnungsabgrenzungsposten</i>	0 %	-908.321,28
<i>Good Will</i>	20 %	0,00
<b>ZAHLUNGSBEDINGUNGEN</b>	<b>NETTO</b>	<b>EUR</b>
		5.492.975,48
	<i>BASIS MWST</i>	
	20%	2.413.585,92
	10%	
	0%	
	<i>MWST</i>	20% 482.717,18
	<i>GESAMTBETRAG</i>	<i>EUR</i> 5.975.692,66

## **3. Gebührenbescheid**

Mit Bescheid vom 22. März 2011 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. Rechtsgebühr gemäß [§ 33 TP 21 Abs. 1 GebG](#) mit € 0,8% vom Wert des Entgeltes in Höhe von € 56.807.679,89, somit in Höhe von € 454.461,44 fest.

Zur Begründung führte das Finanzamt Folgendes aus:

*"Die mit der Geschäftsbetriebsübertragung im Zusammenhang stehende Übertragung von Forderungen in der Höhe von € 56.807.679,89 der 'BW", welche gemäß Punkt 2.1 und 4.7*

des Betriebsübertragungsvertrages vom 30.12.2010 auf die "KÄUFERIN" zediert wurden, stellt eine gebührenpflichtige Zession gemäß [§ 33 TP 21 Abs. 1 GebG](#) dar."

#### 4. Berufung

In der dagegen eingebrachten Berufung beantragte die Bw. die ersatzlose Aufhebung des Gebührenbescheides mit folgender Begründung.

##### **"1. Sachverhalt und Gang des Verfahrens**

*Mit schriftlichem Vertrag von 30. Dezember 2010 hat die VERKÄUFERIN ihren Betrieb gemäß [§ 38 UGB](#) an die KÄUFERIN mit der Adresse \*\*\*\*\* ("X") verkauft. Wie aus Punkt 2.1 in Verbindung mit den Definitionen in Punkt 1 des Business Transfer Agreement ("Vertrag") hervorgeht, wurden mit dem Vertrag sämtliche Vermögenswerte der VERKÄUFERIN an die X für einen Gesamtkaufpreis in Höhe von EUR 59.222.700,02 (exkl. USt) übertragen. Die Übertragung der Vermögenswerte stellt ausweislich des Punktes 2.1 des Vertrages den Erwerb eines Unternehmens im Sinne des [§ 38 UGB](#) dar, sodass die unternehmensbezogenen Rechtsverhältnisse mit den bis dahin entstandenen Rechten und Verbindlichkeiten vom Käufer übernommen worden sind. Zu den gemäß [§ 38 UGB](#) übernommenen Rechten gehörten auch Forderungen in Höhe von EUR 56.807.679,89.*

*Mit Schriftsatz vom 5. Februar 2011 hat die VERKÄUFERIN den Vertrag vorsichtshalber beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel angezeigt und in dieser Anzeige die Rechtsmeinung vertreten, dass aufgrund des gesetzlich angeordneten Übergangs der Rechte und Verbindlichkeiten gemäß [§ 38 Abs. 1 UGB](#) und der dadurch gesetzlich angeordneten Zession der zum Betrieb gehörenden Forderungen keine Rechtsgeschäftsgebühr gemäß [§ 33 TP 21 GebG](#) angefallen ist.*

*Mit Bescheid vom 22. März 2011 hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel Rechtsgeschäftsgebühren in Höhe von EUR 454.461,44 festgesetzt. In der Begründung zum Gebührenbescheid führte das Finanzamt aus, dass die mit der Geschäftsbetriebsübertragung in Zusammenhang stehende Übertragung von Forderungen in Höhe von EUR 56.807.679,89 auf die X eine gebührenpflichtige Zession gemäß [§ 33 TP 21 Abs. 1 GebG](#) darstelle und somit Gebühren in Höhe von 0,8% berechnet vom Wert des Entgeltes anfallen.*

*Gegen diesen Gebührenbescheid und die darin enthaltenen Festsetzungen richtet sich diese Berufung.*

##### **2. Begründung der Berufung - Aufhebung des Gebührenbescheides vom 22. März 2011 wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts**

*Der Gebührenbescheid vom 22. März 2011 ist hinsichtlich der Festsetzung der Rechtsgeschäftsgebühren in Höhe von EUR 454.461,44 rechtswidrig und daher ersatzlos aufzuheben. Die Gebührenfestsetzung entbehrt jeglicher rechtlicher Grundlage.*

###### **2.1 Keine Gebührenpflicht bei Forderungsübergang kraft Gesetzes**

*Eine Gebührenpflicht nach [§ 33 TP 21 GebG](#) ist ausgeschlossen, wenn eine bloße gesetzliche Rechtsfolge schriftlich festgehalten wird oder wenn der Forderungsübergang nicht die Folge eines zweiseitigen Rechtsgeschäfts ist, sondern kraft Gesetzes (Legalzession) erfolgt (GebR Rz 1019; Arnold, Rechtsgebühren, Kommentar zum I., III. und IV. Abschnitt des Gebührengesetzes, Rz 6a und 10d zu § 33 TP 21; Fellner, Stempel- und Rechtsgeschäftsgebühren, E20 zu § 33 TP 21; Gaier, GebG-Kommentar zum Gebührengesetz*

1957, Rz 39f. zu § 33 TP21). Dies ist bei der Übertragung des Betriebes der VERKÄUFERIN auf die X der Fall, sodass keine Rechtsgeschäftsgebühren angefallen sind.

### **a. Vorliegen eines gebührenfreien, gesetzlich angeordneten Forderungsübergangs**

Nach Maßgabe des [§ 38 UGB](#) übernimmt ein Erwerber eines unter Lebenden erworbenen Unternehmens die zum Zeitpunkt des Unternehmensübergangs bestehenden unternehmensbezogenen, nicht höchstpersönlichen Rechtsverhältnisse des Veräußerers mit den bis dahin entstandenen Rechten und Verbindlichkeiten. Der gesetzlich angeordnete Übergang der Rechte und Verbindlichkeiten erfolgt nur dann nicht, wenn zwischen den Parteien etwas anderes vereinbart ist. Das Gesetz sieht somit im Sinne einer Zweifelsregel einen gesetzlich angeordneten Übergang von Rechtsverhältnissen und somit auch von bestehenden Forderungen vor. Der Mechanismus des [§ 38 Abs 1 UGB](#) kann daher mit dem einer Legalzession gleichgesetzt werden.

Es ist herrschende Meinung, dass Legalzessionen, wie zum Beispiel nach [§§ 1358, 1422 ABGB](#), [§ 332 ASVG](#) oder § 67 VVG, keine rechtsgeschäftsgebührenpflichtige Rechtsgeschäfte darstellen (Arnold, aaO, § 33 TP 21 Rz 10; Fellner, aaO, § 33 TP 21 E20). Dies folgt aus dem rechtlichen Umstand, dass die zitierten Gesetzesstellen die Forderungsübergänge an Tatbestände knüpfen, die keiner Willenseinigung zwischen altem und neuem Gläubiger über die Übertragung der Forderung enthalten. So ist die Einlösungserklärung nach [§ 1422 ABGB](#) lediglich eine einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung; eine vertragliche Willenseinigung zwischen dem Zahler und dem Gläubiger ist nicht erforderlich.

Ebenso verhält es sich mit dem Tatbestand des Unternehmensübergangs im Sinne des [§ 38 UGB](#). Der Unternehmensübergang an sich setzt zivilrechtlich sehr wohl eine notwendige Einigung zwischen dem Verkäufer und dem Käufer voraus. Ist diese Einigung jedoch erzielt, erfolgt der Übergang der betriebsbezogenen Forderungen automatisch und durch gesetzliche Anordnung. Die Parteien müssen ausdrücklich und vertraglich jene Forderungen ausnehmen, die nicht übergehen sollen. Weiters ist auch keine Zustimmung des Schuldners erforderlich, sodass es sich bei dem gegenständlichen Forderungsübergang um einen gesetzlich angeordneten Forderungsübergang handelt, der keine Rechtsgeschäftsgebühren hervorruft.

### **b. Keine anderweitigen, rechtsgeschäftsgebührenpflichtige Parteienvereinbarungen**

Es liegen auch keine über den Umfang des [§ 38 UGB](#) hinausgehende Parteienvereinbarungen vor, die Rechtsgeschäftsgebühren nach [§ 33 TP 21 GebG](#) hervorrufen.

Es ist ständige Rechtsprechung, dass im Falle des grundsätzlichen Vorliegens einer Legalzession lediglich dann Rechtsgeschäftsgebühren anfallen können, wenn umfangreiche vertragliche Vereinbarungen über die einzulösende Forderung, aber auch über eine von Gesetz abweichende Haftung des Gläubigers für die übergehende Forderung und hinsichtlich der Ausübung der beim Gläubiger verbleibenden Rechte getroffen werden. Ein solcher Umstand spricht für das Zustandekommen einer Willensübereinstimmung zwischen den Vertragsparteien auch über den Forderungsübergang. Liegt somit ein vertraglicher Titel für den Forderungsübergang vor, so ist diese vertraglich bewirkte Forderungseinlösung gebührenpflichtig (VwGH 23. Jänner 1989, [87/15/0141](#)). Das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes bezog sich auf die Übertragung einer Forderung im Wege der Forderungseinlösung, die zum Zeitpunkt des Forderungsüberganges noch nicht entstanden war. Es ging somit neben der Vereinbarung von beim Gläubiger verbleibender Rechte auch um die Bestimmung der übergegangenen Forderung, denn der Forderungsübergang kraft Gesetzes setzt bereits begriffsmäßig voraus, dass eindeutig feststeht, welche Forderung durch die Zahlung eingelöst werden soll (So explizit VwGH 23. Jänner 1989, [87/15/0141](#)). Somit haben die Parteien in dem dem zitierten Erkenntnis zugrundeliegenden Fall detaillierte Vereinbarungen hinsichtlich der übergegangenen Forderungen getroffen. In Entsprechung

dieser Rechtsausführungen des Verwaltungsgerichtshofes geht das Bundesministerium für Finanzen richtigerweise selber davon aus, dass die Beurkundung der gesetzlichen Rechtslage des [§ 38 UGB](#) keine Gebührenpflicht hervorruft. Lediglich wenn trotz gesetzlichen Übergangs des Rechtsverhältnisses über diesen Übergang zwischen dem Erwerber und einem vom Übergang betroffenen Dritten eine Willensübereinstimmung über den Übergang der Rechtsverhältnisse beurkundet wird, tritt eine Gebührenpflicht entsprechend [§ 33 TP 21 GebG](#) ein (Glega, Highlights der neuen Gebührenrichtlinien aus Sicht des BMF, RDW 2007, 653 ff. mit Verweis auf GebR, Rz 1019).

Der gegenständliche Vertrag enthält weder eine Willensübereinstimmung zwischen dem Erwerber und einem vom Übergang der Forderungen betroffenen Dritten noch enthält der Vertrag umfangreiche vertragliche Vereinbarungen zwischen der VERKÄUFERIN und der X, die auf das Zustandekommen einer Willensübereinstimmung zwischen den Vertragspartnern hinsichtlich des Forderungsüberganges schließen lassen.

Punkt 2.1 des Vertrages enthält lediglich gemäß [§ 861 ABGB](#) das Anbot, den laufenden Geschäftsbetrieb des Käufers an den Verkäufer gemäß [§ 38 UGB](#) zu übertragen. In Punkt 2.2 des Vertrages findet sich die für den zivilrechtlichen Vertragsschluss notwendige Annahme des vorstehenden Anbotes. Weiteres legt Punkt 2.1 des Vertrages exemplarisch und in abstrakter Weise dar, welche Arten von Vermögenswerten sich in dem laufenden Geschäftsbetrieb befinden, verweist darüber hinaus jedoch auf "alle anderen Rechte und Vermögenswerte des Verkäufers, die bei Inkrafttreten des Vertrages zum Geschäftsbetrieb gehören oder in Bezug auf denselben genutzt werden, sofern ein Übergang nicht gemäß [§ 38 Abs 1 UGB](#) ausgeschlossen ist". Die Verwendung der Begriffe "verkauft, überträgt und zediert" (im Original "sell, transfer and assign") in Punkt 2.1 des Vertrages beruht auf der Tatsache, dass die rechtswirksame Übertragung der verschiedenen Vermögenswerte aus denen das verkauft Unternehmen besteht unterschiedliche Modi erfordert. Wiewohl das Unternehmen als Sachgesamtheit übertragen wird, sind die sachrechtlichen Modi für die Übertragung der einzelnen Vermögenswerte jedoch weiterhin einzuhalten, sodass Forderungen stets gemäß [§ 1392 ABGB](#) zediert werden.

Es geht daher aus dem Wortlaut des Vertrages hervor, dass die Parteien ausschließlich jene Vermögenswerte übertragen wollten, die auch gemäß [§ 38 UGB](#) kraft gesetzlicher Anordnung übertragen werden. Der Vertrag wiederholt daher lediglich den gesetzlich angeordneten Übergang sämtlicher unternehmensbezogener Rechtsverhältnisse sowie der Rechte und Verbindlichkeiten. Dies wird auch daraus deutlich, dass die Parteien weder im Vertrag noch in einem diesbezüglichen Anhang die zu übertragenden Forderungen oder anderen Vermögensgegenstände beziffert, identifiziert oder anderweitig näher bezeichnet haben. Die Parteien haben sich lediglich auf eine Gesamtkaufpreissumme geeinigt, die aus den betriebsbezogenen Verbindlichkeiten sowie eines zusätzlichen Kaufpreises besteht, der aufgrund eines Bewertungsgutachtens ermittelt worden ist. Die Bezugnahme auf einen Gesamtkaufpreis ohne näher gehende Identifizierung der zu übertragenen Forderungen ist jedoch gebührenrechtlich unschädlich (Endfellner/Kuster, Zessionsgebühr bei M&A, ecolex 2008, 766 ff).

Auch aus dem vom Finanzamt zitierten Punkt 4.7 des Vertrages lässt sich keine rechtsgeschäftspflichtige Beurkundung der Übertragung der verschiedenen Vermögenswerte ableiten, da diese Vorschrift ausschließlich den Modus der Übertragung der jeweiligen Vermögensgegenstände entsprechend der Gesetzeslage wiedergibt und darüber hinaus eine Herausgabepflicht des Verkäufers für jene Urkunden begründet, die erforderlich sind, um den Rechtstitel an den Vermögenswerten auf den Käufer zu übertragen. Auch hierbei handelt es sich um keine umfassende vertragliche Vereinbarungen des Käufers und des Verkäufers zur Übertragung der Forderungen, sondern die Vorschrift stellt lediglich klar, dass der Verkäufer verpflichtet ist, alle notwendigen Maßnahmen zu treffen, um den Rechtstitel an den jeweiligen Vermögenswerten wirksam auf den Käufer zu übertragen. Es handelt sich somit nur um die

Verpflichtung des Verkäufers, den Eigentumsübergang gemäß [§ 38 UGB](#) zu bewirken und somit um die Verpflichtung, die entsprechenden Modi zu setzen um die gesetzlich angeordnete Folge des [§ 38 UGB](#) wirksam eintreten zu lassen. Eine darüber hinausgehende Willenseinigung der Parteien hinsichtlich des Forderungsübergangs kann jedoch nicht erblickt werden.

## 2.2 Ergebnis

Die gegenständlichen Forderungen wurden somit nicht aufgrund einer zwischen dem Käufer und dem Verkäufer getroffenen umfassenden Vereinbarung übertragen, sondern der Forderungsübergang erfolgte als automatische Folge des Unternehmenserwerbs gemäß [§ 38 UGB](#). Bei dem vorliegenden Vertrag handelt es sich somit nicht um eine gebührenpflichtige Beurkundung der Zession von Forderungen, sondern lediglich um die schriftliche Darlegung der in [§ 38 UGB](#) angeordneten Rechtsfolge.

Eine darüber hinausgehende Willenseinigung zwischen dem Käufer und dem Verkäufer, die eine Gebührenpflicht nach [§ 33 TP 21 GebG](#) hervorrufen würde, kann in diesem Vertrag nicht gesehen werden. Weiters enthält dieser Vertrag keine Einigung zwischen dem Erwerber und einem von dem Übergang der Forderungen betroffenen Dritten, sodass auch nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen keine Gebührenpflicht eintritt. Der angefochtene Bescheid vom 22. März 2011 ist daher ersatzlos aufzuheben."

## II. Verfahren vor dem UFS

### 1. Vorlage der Berufung an den Unabhängiger Finanzsenat

Die Berufung wurde dem UFS vom Finanzamt ohne Erlassung einer BVE zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht (der auch der Bw. übermittelt wurde) führte das Finanzamt ua. noch Folgendes aus:

"Grundsätzlich unterliegen die im [§ 33 GebG](#) taxativ aufgezählten Rechtsgeschäfte der Gebühr gem. dem Gebührengesetz 1957, wenn über sie eine rechtserzeugende oder rechtsbezeugende Urkunde errichtet wurde.

Gehen Rechtsverhältnisse ex lege ([§ 1358 ABGB](#)) auf den Erwerber über, und wird diese gesetzliche Rechtsfolge bloß schriftlich festgehalten ohne dass eine Willensübereinstimmung getroffen wird, entsteht grundsätzlich keine Gebührenschuld. Wird jedoch trotz gesetzlichen Übergangs der Rechtsverhältnisse eine Willensübereinstimmung über die Forderungsabtretung beurkundet, tritt die Gebührenpflicht gem. [§ 33 TP 21 GebG](#) ein. Im vorliegenden Fall wurden umfangreiche vertragliche Vereinbarungen und Klarstellungen (Punkt 2.1 und 4.7) getroffen. Vereinbart wurde auch die Wirkung der Zession ab Inkrafttreten des Vertrages und die Art der Übertragung sowie die Bezahlung des Kaufpreises. Unter Punkt 8.1 wurde schließlich noch festgehalten, dass der vorliegende Vertrag die gesamte Willenseinigung darstellt."

### 2. Schriftsatz der Bw. vom 8. Juni 2011

Mit Schriftsatz vom 8. Juni 2011 regte die Bw. unter Bezugnahme auf den Vorlagebericht und die darin vom Finanzamt vorgebrachte Begründung und der daraus ersichtlichen Rechtsansicht die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung im Sinne des [§ 284 Abs. 1 Z. 2 BAO](#) oder die Anberaumung eines Erörterungstermins gemäß [§ 279 Abs. 3 BAO](#) an.

### 3. Vorhaltverfahren des UFS

Zur Vorbereitung auf den von der Bw. angeregten Erörterungstermin teilte die Referentin des UFS der Bw. und dem Finanzamt mit Vorhalt vom 24. Juli 2013 mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für die Referentin zum damaligen Zeitpunkt darstellte und auf Grund welcher Erwägungen ihrer Ansicht nach der angefochtene Bescheid abzuändern sei und die Gebühr gemäß [§ 33 TP 21 GebG](#) mit € 454.399,10 (0,8% einer Bemessungsgrundlage von € 56.799.887,57 festzusetzen sei. Beiden Parteien wurde dabei Gelegenheit gegeben, noch vor Durchführung des Erörterungstermins eine schriftliche Stellungnahme abzugeben sowie Beweismittel vorlegen (zB die im Vertrag genannten und die zugleich unterfertigten Dokumente auf die in Punkt 8.1. des Vertrages verwiesen wird; den endgültigen Bewertungsbericht).

#### 3.1. Stellungnahme des Finanzamtes

Das Finanzamt erklärte mit Schriftsatz vom 26. August 2012 (von dem eine Ausfertigung auch an die Bw. übersandt wurde), sich der Meinung des Unabhängigen Finanzsenates anzuschließen; den Ausführungen sei nichts hinzuzufügen. Auch hinsichtlich der Bemessungsgrundlage sei das Entgelt für die abgetretene Forderung heranzuziehen. Zur Ermittlung sei das Gesamtentgelt proportional auf die zum Geschäftsbetrieb gehörenden Wirtschaftsgüter aufzuteilen, wie vom UFS dargestellt.

#### 3.2. Stellungnahme der Bw.

Die Bw. gab mit Schriftsatz vom 30. August 2013 eine ergänzende Stellungnahme mit auszugsweise folgendem Inhalt ab, welche in Kopie auch dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zugestellt wurde:

##### **"1. Vertragsstruktur**

*Gemäß Punkt 2. 1 des Vertrages "verkauft, überträgt und zediert" der Verkäufer und kauft, erwirbt und akzeptiert der Käufer "die Übertragung" des Geschäftsbetriebes als laufendes Geschäft gemäß [§ 38 UGB](#). Die Parteien haben sich somit schuldrechtlich auf die Übertragung des Betriebes und der dazugehörigen Assets und Verbindlichkeiten gemäß [§ 38 UGB](#) geeinigt.*

*Punkt 4.2 bis 4.10 des Vertrages konkretisiert lediglich in zeitlicher Hinsicht die Regelung des Punktes 2.1 des Vertrages. Dabei enthält Punkt 4. des Vertrages aber keinerlei selbständige Verpflichtung und/oder Verfügung über den Geschäftsbetrieb oder einzelne Vermögensgegenstände, die einen Bestandteil des Geschäftsbetriebs bilden. Dies wird durch die Auslegung der einzelnen Vertragsbestimmungen deutlich.*

##### **2. Grundsätzliche Wirkung des [§ 38 UGB](#)**

*Zunächst möchten wir nochmal, die grundsätzliche Wirkung des [§ 38 UGB](#) erläutern.*

*Die Übertragung eines Unternehmens im Wege der Einzelrechtsnachfolge bereitet insofern Probleme, als das Unternehmen nicht uno actu mit allen seinen sachen-, vermögens- und*

immaterialgüterrechtlichen Rechtsbeziehungen auf den Erwerber übergehen kann (vgl nur Krejci, Unternehmensrecht<sup>4</sup>, 137; Fuchs/Schuhmacher in Straube, UGB I<sup>1</sup> Vor § 38 Rz 8). Die Unternehmensübertragung wurde durch die Einführung von § 38 UGB allerdings insofern erleichtert, als im Sinne der Kontinuitätstheorie der Unternehmensübergang vollzogen werden kann, ohne dass es der Zustimmung Dritter bedarf (vgl nur Krejci, Unternehmensrecht<sup>4</sup>, 137). Rechtsfolge von § 38 UGB ist nämlich – unter anderem – der Übergang aller unternehmensbezogenen, nicht höchstpersönlichen Rechtsverhältnisse des Veräußerers mit den bis dahin entstandenen Rechten und Verbindlichkeiten auf den Erwerber. Dieser Rechtsübergang erfolgt *ex lege*, eines gesonderten Verfügungsaktes bedarf es nicht (s nur Karollus in Jabornegg/Artmann, UGB<sup>2</sup> § 38 Rz 20). Voraussetzung für die Anwendbarkeit von § 38 UGB ist der (rechtsgeschäftliche) Erwerb samt Fortführung eines Unternehmens.

Wennleich § 38 UGB die Übertragung von Unternehmen hinsichtlich der damit zusammenhängenden Rechtspositionen erleichtert, erscheint unklar, ob § 38 UGB auch die Notwendigkeit ersetzt, sachenrechtlich Rechtsverhältnisse unter Anwendung der entsprechenden sachenrechtlichen Grundsätze zu übertragen. Nach einem Teil der Literatur erhält der Erwerber mit dem Abschluss des Grundgeschäfts (Vertrag über die Unternehmensübertragung) einen schuldrechtlichen Titel auf die Übertragung des Eigentums an den zum Unternehmen gehörenden Sachen, wobei die Übertragung des Eigentums eines gesonderten Modus bedarf. Nach Ansicht dieser Meinung bedarf die Übertragung beweglicher Sachen der Übergabe, jene von Immobilien der Grundbuchseintragung, Wertpapiere sind nach dieser Ansicht wiederum noch den wertpapierrechtlichen Übertragungsregeln zu übertragen (so Fuchs/Schuhmacher in Straube, UGB I<sup>1</sup> § 38 Rz 32; Rechberger, RdW 2007, 72). Demgegenüber vertritt ein anderer Teil der Literatur, dass sich die in § 38 UGB angeordnete Übernahme von Rechtsverhältnissen auch auf unternehmensbezogene dingliche Rechte bezieht, eine gesonderte Übertragung der materiellen Vermögensbestandteile also nicht erforderlich ist (U.Torggler, JBI 2008, 141). Die Rechtsfolge des § 38 UGB ist somit nicht eindeutig geklärt.

Für die Frage, welche Rechtsverhältnisse den Erwerber übertragen werden, ist ein einheitlicher Zeitpunkt erforderlich (Fuchs/Schuhmacher in Straube, UGB (I<sup>1</sup>) § 38 Rz 47). Entscheidend ist die Übertragung der Verfügungsgewalt am Unternehmen (ErläutRV zum HARÄG 2005 § 38 Abs 1). Der Erwerber muss somit tatsächlich in die Lage versetzt werden, das Unternehmen fortzuführen (Zugang zu den Betriebsräumlichkeiten, Inventar, Kommunikationseinrichtungen etc) (Flume, ZHR 170 [2006] 754 f). Häufig wird dafür ein Stichtag festgelegt (ErläutRV aaO). Teilweise wird auch eine enge zeitliche Nähe verlangt (Karollus in Jabornegg/Artmann, UGB I<sup>2</sup> § 38 Rz 28). Die faktische Herrschaft kann ab einem bestimmten Zeitpunkt auch vom Veräußerer im Namen des Erwerbers ausgeübt werden (Übertragung durch Besitzkonstitut; mittelbarer (Eigen-)Besitz, der durch den Veräußerer (vorübergehend) als Fremdbesitzer ausgeübt wird).

Nicht vollkommen klar ist allerdings, ob die Rechtsübertragung bereits mit der Unternehmensübertragung (Closing = Verfügungsgeschäft = Modus) eintritt oder erst nach ausdrücklicher oder impliziter Zustimmung der Vertragspartner durch Nichterhebung eines Widerspruchs innerhalb von drei Monaten nach Mitteilung von der Unternehmensübertragung (Fuchs/Schuhmacher in Straube, UGB (I<sup>1</sup>) § 38 Rz 48). Für den Fall eines wirksamen Widerspruchs besteht nach dem Wortlaut das Vertragsverhältnis mit dem Veräußerer fort (§ 38 Abs 2 Satz 3). Die zwingende Erwerberhaftung nach anderen Bestimmungen (§ 1409 ABGB) bleibt jedoch unberührt (ErläutRV 1058 BlgNR 22. GP 31). Regelmäßig wird der Parteiwille von Veräußerer und Erwerber weiterhin darauf gerichtet sein, Geschäfte auf Rechnung des Erwerbers abzuwickeln. Dafür wird zum Teil eine rein interne Abwicklung vorgeschlagen (Karollus in Jabornegg/Artmann, UGB I<sup>2</sup> § 38 Rz 42). Zu beachten ist, dass auch im Falle eines Widerspruchs Forderungen drittirksam an den Erwerber zediert und Verbindlichkeiten durch einen (kumulativen) Schuldbeitritt durch den Erwerber erfüllt werden können. Die Rechtsfolgen beim Widerspruch beschränken sich damit regelmäßig primär auf

die fehlende Enthaftung des Veräußerers bei langfristigen Forderungen ([§ 39 UGB](#)), die erst nach fünf Jahren fällig werden. Inwieweit damit sonstige Verhältnisse auf den Erwerber als übertragen qualifiziert werden können, ist nicht vollkommen klar (Fuchs/Schuhmacher in Straube, UGB (I<sup>4</sup>) § 38 Rz 66).

Die Referentin zieht weiters auch die Argumentation zu [§ 25 HGB](#) heran, der Vorgängerbestimmung zu [§ 38 UGB](#). Hierzu ist folgendes festzuhalten: Unstreitig enthält § 25 Abs 1 Satz 2 keine Legalzession, sondern fingiert nur einen Forderungsübergang zu Gunsten der Schuldner: Hat keine wirkliche Abtretung stattgefunden bleiben die Forderungen solche des Veräußerers und können daher zB von dessen Gläubigern gepfändet werden (vgl zB Hüffer, in GroßK4 § 25 Rz 68). Aber die Schuldner können mit schuldbefreiender Wirkung an den Erwerber leisten, auch wenn zwischen Veräußerer und Erwerber keine Abtretung stattgefunden hat (Schuhmacher in Straube, HGB online § 25 HGB Rz 20). [§ 25 Abs 1 Satz 2 HGB](#) gilt nur zu Gunsten des Schuldners; für den Erwerber folgt aus der Vorschrift nur eine widerlegbare Vermutung, dass er der Neugläubiger ist (K. Schmidt, HR5, 226 ff; Baumbach/Hopt30 § 25 Anm 4 A b; mit eingehender Begründung Karollus, ÖJZ 1989, 202 ff). Die Fiktion des [§ 25 Abs 1 Satz 2 HGB](#) gilt nur für solche Forderungen, die überhaupt und ohne Einhaltung von Formvorschriften abtretbar sind (Hüffer, in GroßK4 § 25 Rz 67). Heymann/Emmerich2 § 25 Rz 39), daher nicht für Forderungen, die nur mit Zustimmung Dritter (insb des Schuldners) abgetreten werden können (BGH ZIP 1992, 763 = WM 1992, 736). Somit bedurfte es auch nach [§ 25 HGB](#) stets eines gesonderten Abtretungsaktes.

Bei der gebührenrechtlichen Bewertung und Auslegung des Vertrages muss daher die rechtliche Wirkungsweise des § 38 UBG beachtet werden. Diese ist zusammengefasst die Folgende:

- die Einigung zur Übertragung des Unternehmens gemäß [§ 38 UGB](#) begründet einen schuldrechtlichen Titel auf die Übertragung des Eigentums an den zum Unternehmen gehörenden Sachen;
- es ist strittig ob die Übertragung der einzelnen Rechtspositionen erst durch das jeweils notwendige Verfügungsgeschäft (Modus) erfolgt oder bereits aufgrund gesetzlicher Anordnung;
- die Parteien müssen sich auf einen Zeitpunkt einigen, in dem die Rechtspositionen übertragen werden.

### 3. Grundsätzliche gebührenrechtliche Anmerkungen

Gebührenrechtlich ist Folgendes zu beachten: Die Referentin legt richtigerweise dar, dass grundsätzlich keine Gebühr anfällt, wenn der von den Parteien gewünschte Erfolg kraft Gesetzes eintritt. Eine diesbezügliche Parteienvereinbarung kann jedoch dann Gegenstand einer Gebühr sein, wenn diese "überflüssig" ist und der vereinbarte Erfolg auch ohne Vorliegen dieser Vereinbarung kraft Gesetzes eintrate. Gemäß der von der Referentin ebenfalls zitierten Rechtsprechung des VwGH liegt eine "überflüssige" und somit gebührenrechtlich relevante Vereinbarung dann vor, wenn neben dem gesetzlichen Übergang der Forderungen die vertragliche Vereinbarung den Parteien als zusätzlicher Rechtstitel dient. Somit ist Voraussetzung, dass das gebührenrechtlich relevante Rechtsgeschäft aufgrund der vertraglichen Regelung auch dann zustande käme, wenn man den Kraft Gesetzes eintretenden Erfolg wegdenken würde. Wird jedoch lediglich die gesetzliche Rechtsfolge beurkundet, wird kein Tatbestand des [§ 33 TP 21 GebG](#) verwirklicht (Arnold, Rechtsgebühren<sup>9</sup>, § 15 Rz 9; GebR § 33 TP 21, Rz 1019).

Eine Gebührenpflicht nach [§ 33 TP 21 GebG](#) tritt nur ein, wenn sowohl ein Titelgeschäft (Verpflichtungsgeschäft) vorliegt, dass auf die entgeltliche Übertragung von Forderungen oder anderen Rechten gerichtet ist, und die Übertragung durch das Verfügungsgeschäft erfolgt ist (VwGH 23.01.1989, [87/15/0141](#); GebR § 33 TP 21, Rz 1015). Gebührenrechtlich kann das

*Titelgeschäft und somit das Verpflichtungsgeschäft als rechtserzeugende oder rechtsbezeugende Urkunde beurkundet werden. Beide Varianten lösen Gebühren aus. Einer rechtsbezeugenden Urkunde ist eine (schriftliche oder mündliche) Willenseinigung der Parteien bereits vorangegangen, wobei eine Fixierung des bereits abgeschlossenen Rechtsgeschäftes in der Urkunde erfolgt. Bei rechtserzeugenden Urkunde kommt das Rechtsgeschäft erst durch die Willensübereinstimmung anlässlich der Urkundenerrichtung (idR auf Grund der Unterfertigung der Urkunde) zustande (VwGH 26/06.1995, 93/16/0022; (Arnold, Rechtsgebühren<sup>9</sup>, § 16 Rz 5).*

#### **4. Gebührenrechtliche Auswirkung auf den Vertrag**

##### **4.1 Punkt 2.1 des Vertrages**

*Wie unter Punkt 2 dargelegt, ist die Rechtsfolge des § 38 UGB nicht unstrittig und es ist unklar, ob es bei einem Unternehmensübergang nach § 38 UGB einer gesonderten sachenrechtlichen Übereignung bedarf. Punkt 2.1. reflektiert diese (teils unklare) Rechtslage. Zum einen stellt er die Basis für die Anwendbarkeit von § 38 UGB dar, indem die Parteien vereinbaren, den Geschäftsbetrieb gemäß § 38 UGB zu übertragen. Dieser Punkt ist somit der Rechtstitel, nach dem der Erwerber die Übertragung des Betriebes nach § 38 UGB verlangen kann. Zum zweiten wird hinsichtlich der (sachenrechtlichen) Verfügung über den Geschäftsbetrieb – soweit möglich – auf die Rechtsfolgen von § 38 UGB verwiesen. Darüber hinaus enthält Punkt 2.1. keinerlei Hinweis auf den Willen der Vertragspartner eine Zession von Rechten, insbesondere von Forderungen zu vereinbaren. Vielmehr wiederholt Punkt 2.1 des Vertrages lediglich die gesetzliche Rechtsfolge des § 38 UGB, was gebührenrechtlich irrelevant ist.*

*Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang insbesondere folgendes:*

*- Der Begriff "assign", wie in Punkt 2.1 des englischsprachigen Originals des Vertrages verwendet, wurde in der vorgelegten Übersetzung des Vertrages unpräzise mit "zediert" übersetzt. Die mangelnde Präzision zeigt zum einen der Umstand, dass der englische Begriff "assignment" (als Korrelat zu "assign" auf Seite des Käufers) richtigerweise nicht mit "Zession" sondern mit "Übertragung" übersetzt wurde. Zum anderen bezieht sich der Begriff "assign" auf den Geschäftsbetrieb als solchen, der – nach juristischer Terminologie – nicht im Sinne von § 1392 ABGB "zediert" werden kann.*

*Nach herrschender Ansicht (vgl nur Karollus in Jaborneg/Armann, UGB<sup>2</sup> § 38 Rz 21; s a U.Torgler, JBI 2008, 141) erfordert § 38 UGB eine exakte Abgrenzung des Übertragungsgegenstandes, was die Vertragsparteien mit der in Punkt 2.1 enthaltenen Aufzählung der einzelnen zum Unternehmen gehörenden Positionen intendiert haben, um den Übergang der Ausgenommenen Vermögenswerte und Ausgenommenen Verbindlichkeiten (wie im Vertrag definiert) auszuschließen. Diese Abgrenzung vermag aber nichts daran zu ändern, dass nach dem Parteiwillen der Geschäftsbetrieb als solcher Vertragsgegenstand war, wie sich schon aus der Präambel des Vertrages ergibt.*

##### **4.2 Punkt 4 des Vertrages**

###### **4.2.1 Allgemeines**

*Die Punkte 4.2 bis 4.10 des Vertrages ergänzen – wie bereits oben kurz angesprochen – Punkt 2.1. des Vertrages durch Einführung eines zeitlichen Elements. Damit haben die Vertragsparteien der schon in den Gesetzesmaterialien angesprochenen gängigen Praxis entsprochen, wonach für den Übergang der Rechtsverhältnisse ein Stichtag bzw. ein konkreter Zeitpunkt vereinbart wird, welcher auch vor dem Hintergrund eines möglichen Widerspruches nach § 38 Abs. 2 UGB geboten ist. Diese beschränkte Wirkung der Punkte 4.2 bis 4.10 des Vertrages kommt deutlich in der gewählten Terminologie zum Ausdruck:*

(a) Gemäß Punkt 4.2 des Vertrages erfolgt die dingliche Übertragung der materiellen Vermögenswerte bei Übertragung aller materieller Vermögenswerte, bei Erhalt der Schlüssel bzw. bei Anweisung eines Dritten, die jeweiligen Vermögensgegenstände namens des Käufers zu besitzen. Zu betonen ist, dass die übermittelte Übersetzung des Vertrages im Zusammenhang mit der Besitzanweisung suggeriert, dass nicht bloß der Zeitpunkt des Übergangs von Vermögenswerten, sondern auch deren Modus geregelt ist. Dies trifft allerdings nicht zu. Fälschlicherweise wurde nämlich der im Vertrag enthaltene englische Begriff "upon", der bereits in den Punkten 4.2.(a) und 4.2.(b) richtigerweise mit dem Begriff "bei" übersetzt wurde, in Punkt 4.2.(c) mit "durch" übersetzt. Bei richtiger Übersetzung wird die wahre Intention der Vertragsparteien deutlich, alleine den Zeitpunkt des Übergangs von Vermögensgegenständen zu regeln.

(b) Ganz ähnlich regelt Punkt 4.4 des Vertrages, dass die Übertragung des geistigen Eigentums (falls erforderlich), d.h. also sofern § 38 UGB nicht greift, bei Unterteilung der entsprechenden Übertragungsurkunden erfolgen soll. Hinsichtlich der falschen Übersetzung des Begriffes "upon" wird auf die obigen Ausführungen verwiesen.

(c) Am deutlichsten wird die (beschränkte) Aussagekraft der Punkte 4.2 bis 4.10 freilich in Punkt 4.6. Danach erfolgt die Übertragung der Rechtspositionen "zum Erfüllungszeitpunkt".

#### **4.2.2 Punkt 4.5 des Vertrag"**

Die Referentin stützt sich in ihrer Begründung – unter Außerachtlassung der eben dargestellten Aspekte – insbesondere auf Punkt 4.5. des Vertrages. Dabei führt die Referentin aus, dass die Übertragung der Außenstände in Punkt 4.5 "durch Information der jeweiligen Schuldner und durch Eintragung der Abtretung der jeweiligen "Außenstände" durch Verkäufer und Käufer in ihren Büchern vorgesehen" ist.

Dieses Verständnis beruht zunächst auf einer falschen Übersetzung des englischen Originals des Vertrages. Danach soll die Übertragung der Außenstände "upon the Seller informing the relevant debtor and by recording the assignment of the respective Accounts Receivables by the Seller and the Purchaser in their accounts" erfolgen. Wie bereits oben dargestellt drückt der Begriff "upon" dabei allerdings nicht die inhaltliche Einigung über den Modus, sondern lediglich den Zeitpunkt des Übergangs aus. Dies wird durch einen Blick in diverse Thesauri deutlich, wonach der Begriff "upon" wie folgt beschrieben wird:

- (a) gleichbedeutend mit den Begriffen "beginning with", "consequent to" und "simultaneous" ([www.thesaurus.com](http://www.thesaurus.com)); oder
- (b) "upon that (in time or order); thereafter, thereupon" (Oxford Dictionary).

Punkt 4.5 des Vertrages kommt dann aber gerade nicht die ihm von der Referentin beigemessene Bedeutung zu. Vielmehr bestimmt er – wie auch die übrigen Bestimmungen der Punkte 4.2 bis 4.10 – bloß den Zeitpunkt des Übergangs.

#### **4.2.3 Keine rechtsbezeugende oder rechtserzeugende Regelung**

Wie unter Punkt 3 ausgeführt liegt gebührerenrechtlich dann eine überflüssige vertragliche Vereinbarung vor, wenn diese den Parteien als zusätzlicher Rechtstitel dient. Dies kann im Wege einer rechtserzeugenden oder rechtsbezeugenden Urkunde erfolgen. Wird jedoch lediglich die gesetzliche Rechtsfolge beurkundet, wird kein Tatbestand des § 33 TP 21 GebG verwirklicht.

Wie bereits erläutert haben die Parteien in Punkt 2.1 des Vertrages sich darauf geeinigt, den Betrieb gemäß § 38 UGB zu übertragen und haben die gesetzliche Folge des § 38 UGB wiederholt. Punkt 2.1 des Vertrages ist somit jene Bestimmung, die rechtserzeugend den schuldrechtlichen Anspruch auf Übertragung des Unternehmens gemäß § 38 UGB begründet. Erst durch Unterzeichnung des Vertrages durch beide Parteien wird der Vertrag wirksam geschlossen und der Käufer kann die Übertragung des Betriebes nach § 38 UGB verlangen.

Eine mündliche Einigung ist diesem schriftlichen Vertrag nicht vorhergegangen, sodass dieser Vertrag nicht rechtsbezeugend ist.

Punkt 4 mitsamt seinen Unterpunkten hingegen ist weder rechtserzeugend noch rechtsbezeugend. Wie bereits erläutert ist dem schriftlichen Vertragsschluss keine mündliche Einigung vorhergegangen, sodass bereits aus diesem Grund eine rechtsbezeugende Urkunde nicht gegeben sein kann. Weiters bezeugt aber auch Punkt 4 isoliert betrachtet kein bereits abgeschlossenes Rechtsgeschäft. Vielmehr ist – wie bereits dargelegt – Zweck des Punktes 4, für den Übergang der Rechtsverhältnisse einen Stichtag bzw. einen konkreten Zeitpunkt zu vereinbaren. Um der rechtlichen Unsicherheit des Vorliegen oder Nichtvorliegen des Erfordernisses eines gesonderten Übertragungsaktes gerecht zu werden, wurden auch jene Übertragungsakte zeitlich geregelt, die notwendig werden, sofern ein Übergang des entsprechenden Assets bzw. Rechts nicht nach [§ 38 UGB](#) erfolgt. Die Formulierung zum Beispiel in Punkt 4.4 macht dies besonders deutlich. Denn dieser Punkt verweist eindeutig darauf, dass die Übertragung des geistigen Eigentums (falls erforderlich), d.h. also sofern [§ 38 UGB](#) nicht greift, bei Unterfertigung der entsprechenden Übertragungsurkunden erfolgen soll.

Punkt 4 begründet in keiner Weise eine rechtsgeschäftliche Einigung der Übertragung von bestimmten Assets, welche für sich betrachtet dem Käufer als gesonderter Rechtstitel dienen könnte. Denn sofern das Eigentum an den betriebszugehörigen Assets nicht nach [§ 38 UGB](#) übergeht, sondern ein gesonderter Übertragungsakt notwendig ist, ist der vorliegende Vertrag lediglich als Abtretungsversprechen zu werten. Der Vertrag begründet somit lediglich die Pflicht zur Abtretung bzw. Übertragung z.B. der IP Rechte, die Abtretung selber ist jedoch einem gesonderten Abtretungsakt zu einem späteren Zeitpunkt vorbehalten, nämlich der notariellen Urkunde. Ein solches Abtretungsversprechen ist jedoch gebührenrechtlich irrelevant (VwGH 18.08.1994, [94/16/0044](#); Mayrhofer, in Ehrenzweig, System<sup>3</sup>, das Recht der Schuldverhältnisse, 479).

Für die betriebszugehörigen Forderungen wurde noch nicht einmal ein solches Abtretungsversprechen vereinbart, da die Parteien davon ausgegangen sind, dass diese nach [§ 38 UGB](#) übergehen. Für diese wurde lediglich ein zeitliches Element eingefügt. Punkt 4.5 des Vertrages stellt für sich betrachtet jedoch keinen Rechtstitel dar, aus dem der Käufer eine Übertragung der Forderungen verlangen könnte. Punkt 4 und insbesondere Punkt 4.5 stellt somit auch keine rechtserzeugende Vereinbarung dar und ist somit gebührenrechtlich irrelevant.

#### **4.3 "Unmöglichkeit" der Zession von Außenständen**

Selbst wenn man den dargestellten rechtlichen Ausführungen nicht folgt, geht die Referentin in ihrer Annahme, die Vertragsparteien hätten eine rechtsgeschäftliche Übertragung von Forderungen vorgenommen, fehl.

Wie bereits mehrfach erläutert liegt ein (aus gebührenrechtlicher Sicht) gültiger Zessionsvertrag nur dann vor, wenn sowohl das Verpflichtungsgeschäft als auch das Verfügungsgeschäft vorliegt. Entsprechend ist bei einer Doppelzession die "Zweite" gebührenrechtlich irrelevant. Der Zedent ist nämlich nach der ersten Abtretung nicht mehr Inhaber der Forderung, weshalb der Zedent sie nicht noch einmal wirksam übertragen kann (Arnold/Arnold, Rechtsgebühren<sup>9</sup> § 33 TP 21 Rz 2 und 2c).

Selbst wenn man nun - entgegen der oben dargestellten zutreffenden Ansicht - den Vertrag als rechtsgeschäftliche Einigung über die Zession der Außenstände versteünde, kann eine solche – entsprechend der eben dargestellten Grundsätze – zu keiner (gebührenrechtlich relevanten) Zession führen. Nach Punkt 4.6 des Vertrages gingen nach diesem Verständnis nämlich alle Rechtspositionen, die sich aus den Erworbenen Kontrakten ergeben (mit Ausnahme von Dienstverträgen) im Erfüllungszeitpunkt über. Dabei werden die verwendeten Begriffe wie folgt definiert:

(a) Erworbenen Kontrakte (in der übermittelten Übersetzung wird der Begriff "Purchased Contracts" manchmal mit "Erworbenen Kontrakte", manchmal aber auch mit "Kaufverträge" übersetzt, was wiederum die mangelnde Präzision in der Übersetzung zeigt): bedeutet alle Verträge, die sich auf den Geschäftsbetrieb beziehen, bei denen der Verkäufer Vertragspartner ist und die bei Inkrafttreten des Vertrages noch nicht gänzlich erfüllt sind.

(b) Erfüllungszeitpunkt: bedeutet den 1. Jänner 2011.

Nachdem der Begriff der "Rechtsposition" bzw. wohl richtiger "Rechtsverhältnisse" (unter Berücksichtigung des Verweises in Punkt 4.6 des Vertrages auf § 38 UGB) weit zu verstehen ist - insbesondere alle Forderungen aber auch sonstigen Vertragsansprüche und selbst bereicherungsrechtliche Ansprüche erfasst (vgI Fuchs/Schuhmacher in Straube, UGB I § 38 Rz 31; Karollus in Jabornegg/Armann, UGB<sup>2</sup> § 38 Rz 23) - kommt es nach Punkt 4.5 des Vertrages zum Erfüllungszeitpunkt gerade auch zu einem (automatischen) Übergang der "Außenstände". Diese werden nämlich als "alle verbuchten und sonstigen Schulden gegenüber dem Verkäufer und andere Zahlungsforderungen aus dem Geschäftsbetrieb zum oder vor dem Stichzeitpunkt" definiert, wobei Stichzeitpunkt Null Uhr am 1. Jänner 2011 bedeuten soll.

In zeitlicher Hinsicht kann es also – mittels Information der jeweiligen Schuldner, die keinesfalls am 1. Jänner 2011 als Feiertag vor dem Stichzeitpunkt (vgl. Punkt 4.10, wonach der Geschäftsbetrieb zum Stichzeitpunkt übergehen soll und damit auch die Rechtsfolge des § 38 UGB einsetzt) erfolgt sein kann – gar nicht mehr zu einer sachenrechtlich wirksamen Übertragung der "Außenstände" gemäß Punkt 4.5 des Vertrages kommen, weil diese bereits vorab gemäß Punkt 4.6 des Vertrages in Einklang mit § 38 UGB übergegangen sind. Anderes würde nur gelten, wenn ein Vertragspartner gemäß § 38 Abs 2 UGB dem Übergang des jeweiligen Vertragsverhältnisses (samt "Außenstand") widerspricht. Auf Basis dieses Verständnisses bliebe Punkt 4.5 des Vertrages ein bloß eingeschränkter Anwendungsbereich. Die Vorschreibung einer Gebühr – wie von der Referentin ausgeführt – rechtfertigt dann aber auch dieses Verständnis nicht.

#### 4.4 Ergebnis

Es kann somit festgehalten werden, dass Punkt 4 des Vertrages, keine rechtserzeugende oder rechtsbezeugende Urkunde darstellt, die den Parteien als zusätzlicher Rechtstitel dient. Es liegt somit keine "überflüssige" Beurkundung eines Rechtsgeschäftes vor, dessen Erfolg auch ohne Vorliegen der Vereinbarung kraft Gesetzes eingetreten wäre. Vielmehr stellt der Vertrag lediglich die Vereinbarung der Parteien dar, den Betrieb mitsamt den betriebszugehörigen Rechtsverhältnissen gemäß § 38 UGB zu übertragen und die rechtliche Folge des § 38 UGB wurde in dem Vertrag in gebührenrechtlich unbedenklicher Weise wiederholt.

Sofern einzelne Vermögenspositionen nicht bereits durch § 38 UGB übergegangen sind, enthält der Vertrag keine Beurkundung des notwendigen Verfügungsgeschäftes. Da in diesem Fall zwar ein Titelgeschäft (Verpflichtungsgeschäft) vorliegt, das auf die entgeltliche Übertragung von Rechten gerichtet ist, jedoch die Übertragung durch das Verfügungsgeschäft noch nicht erfolgt ist, ist diese vertragliche Vereinbarung gebührenrechtlich irrelevant.

Sofern man jedoch dieser Ansicht nicht folgt und in der Vereinbarung eine "überflüssige" vertragliche Regelung sieht, hat der Vertrag dennoch keine gebührenrechtlichen Folgen. Denn auch in diesem Fall würde es an dem gebührenrechtlich relevanten Verfügungsgeschäft fehlen. Da sämtliche Forderungen gemäß § 38 UGB übertragen worden sind, kann es nicht mehr zu einer sachenrechtlich wirksamen Übertragung der "Außenstände" gemäß Punkt 4.5 des Vertrages kommen. Der Verkäufer als Zedent ist aufgrund des Forderungsüberganges nach § 38 UGB nicht mehr Inhaber der Forderung, weshalb er sie nicht noch einmal wirksam übertragen kann. Somit wäre eine solche vertragliche Regelung gebührenrechtlich irrelevant.

Der Bescheid vom 22. März 2011 zu ErfNr\*\*\* ist daher ersatzlos aufzuheben."

#### **4. Anregung auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat**

Mit einem weiteren Schriftsatz vom 30. September 2013 regte die Bw. die Einbeziehung des gesamten Berufungssenates an. Die gebührenrechtliche Würdigung eines gesetzlichen Übergangs eines Unternehmens nach [§ 38 UGB](#) sei eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung und werde daher die Einbeziehung des Senates für sinnvoll und zielführend erachtet.

#### **5. Erörterungsgespräch**

Bei dem am 27. September 2013 durchgeführten Erörterungsgespräch wurde nach kurzer Darstellung des Sachverhalts und des Berufungsbegehrens durch die Referentin die Sach- und Rechtslage zu folgenden Themen erörtert:

##### **5.1. Zur Anregung auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat:**

Die Referentin verwies darauf, dass ein Verlangen des Referenten auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat nach [§ 282 Z 2 BAO](#) nur zulässig wäre, wenn die "zu entscheidenden Fragen besondere Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art aufweisen oder wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt". "Besondere" Schwierigkeiten im Sinn des [§ 282 Abs. 1 Z 2 BAO](#) lägen dann vor, wenn die Bearbeitung eines Rechtsstreites Anforderungen stellt, die weit über das übliche Maß hinausgehen oder wenn die Lösung ausgefallener oder komplizierter Rechtsfragen ansteht, die in Rechtsprechung und Schrifttum wenig oder widersprüchlich erörtert sind (vgl. dazu Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 282 Tz 8 mit weiteren Literaturhinweisen). Eine grundsätzliche Bedeutung der Entscheidung liege vor, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt, was beispielsweise der Fall sei, wenn es in einer Rechtssache um Gemeinschaftsrecht geht und deswegen ein Antrag auf Vorabentscheidung ([Art 234 EGV](#)) beim Europäischen Gerichtshof in Betracht kommt (vgl. Ritz aaO, Tz 9). Das ein Unternehmenskaufvertrag als solcher nicht nach [§ 33 TP 21 GebG](#) gebührenpflichtig ist, werde nicht nur in der einschlägigen Literatur vertreten, sondern entspreche auch der Rechtsprechung des UFS (vgl. UFS 3.5.2012, RV/1572-W/08). Ebenso geklärt sei, dass diese Aussage nicht ausschließt, dass Zessionsgebühr dann zur Debatte steht, wenn im Kaufvertrag eine Regelung enthalten ist, die rechtsgeschäftlich die Abtretung aller zum Unternehmensvermögen gehörigen Forderungen festlegt. Dann sei es aber der maßgebliche Urkundeninhalt, der zu einer Unterstellung unter die TP 21 führt (vgl. abermals UFS 3.5.2012, RV/1572-W/08). Es entspreche der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass Parteienvereinbarungen auch dann Gegenstand einer Gebühr sind, wenn der vereinbarte

---

(beurkundete) Erfolg auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung kraft Gesetzes einträte (vgl. VwGH 17.3.1986, [84/15/0158](#)).

Im gegenständlichen Berufungsverfahren seien nach Ansicht der Referentin nicht "ausgefallene" oder "komplizierte" Rechtsfragen zu klären, sondern sei entscheidend, ob im konkret zu beurteilenden Fall eine "zusätzliche" Beurkundung einer rechtsgeschäftlichen Zession erfolgt ist. Dabei sei für die gebührenrechtliche Beurteilung der Urkundeninhalt sowie der Inhalt jener Schriften, die durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wurden, entscheidend (§17 Abs. 1 GebG). Bei undeutlichem Urkundeninhalt werde bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat (§ 17 Abs. 2 GebG). Der Anregung auf Befassung des gesamten Berufungssenates werde daher nicht nachgekommen. Auch die Durchführung einer mündlichen Verhandlung werde von der Referentin nicht für erforderlich gehalten. Zur Erstattung weiterer Vorbringen und Vorlage von Unterlagen sei die Bw. einerseits mit dem Vorhalt vom 24. Juli 2013 aufgefordert worden bzw. habe sie dazu beim Erörterungsgespräch Gelegenheit.

## **5.2 Zur Vorlage der "sonstigen Dokumente" im Sinne des Punktes 8.1 des Vertrages**

Festgehalten wurde von der Referentin weiters, dass vor Beginn des Erörterungsgespräches die im Punkt 8.1 des Vertrages genannten "sonstigen Dokumente" nicht beim UFS eingelangt sind.

Dazu erklärte die Vertreterin der Bw. Folgendes:

*"Es gibt keine von den Parteien über den Vertrag hinaus unterzeichnete Urkunden. Es gibt nur die Firmenbucheingaben."*

Überreicht wurden sodann Kopien eines Firmenbuchauszugs zum Stichtag 17. Juni 2011 und der Beschlüsse des Firmenbuchs sowie die Eingabe an das Firmenbuch vom 9. Juni 2011.

## **5.3 Zur Verwirklichung des Tatbestandes**

Die Vertreterin der Bw. verwies auf die bisherigen Schriftsätze.

Dazu entgegnete der Vertreter des Finanzamtes, dass nach [§ 38 UGB](#) eine Vereinbarung vorgesehen sei, diese rechtsgeschäftliche Vereinbarung sei hier in der verfahrensgegenständlichen Urkunde erfolgt, die Urkunde sei gebührenrechtlich zu würdigen nach [§ 17 Abs. 1 GebG](#) und [§ 33 TP 21 GebG](#).

Die Vertreterin der Bw. betonte nochmals, dass es gemäß [§ 38 UGB](#) des Erwerbes eines Unternehmens bedürfe, damit die in dieser Vorschrift angegebenen Rechtsfolgen eintreten

können. Dementsprechend bedürfe es auch einer rechtsgeschäftlichen Einigung zwischen dem Erwerber und dem Veräußerer. Punkt 2.1. des Vertrages enthalte eben diese rechtsgeschäftliche Einigung mit der Maßgabe, dass die Parteien sich auf den Erwerb eines Unternehmens gemäß [§ 38 UGB](#) einigen. Eine darüber hinausgehende Einigung der Partei zur Übertragung von Forderungen, die eine gesonderte Anspruchsgrundlage neben der Übertragung nach [§ 38 UGB](#) begründen würde, enthalte der Vertrag nicht. Eine Gebührenpflicht sei daher nicht gegeben.

#### **5.4. Zur Höhe der Bemessungsgrundlage**

Dazu erklärten beide Parteien, dass es keine Einwände gegen die Berechnung im Vorhalt vom 24. Juli 2013 gebe.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

##### **1. Zur Verwirklichung des gebührenpflichtigen Tatbestandes**

Nach [§ 33 TP 21 Abs. 1 GebG](#) 1957 unterliegen Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten einer Gebühr von 0,8 v.H. vom Entgelt.

[§ 38 UGB](#) idF [BGBl. I Nr. 58/2010](#) bestimmt Folgendes:

*"(1) Wer ein unter Lebenden erworbenes Unternehmen fortführt, übernimmt, sofern nichts anderes vereinbart ist, zum Zeitpunkt des Unternehmensübergangs die unternehmensbezogenen, nicht höchstpersönlichen Rechtsverhältnisse des Veräußerers mit den bis dahin entstandenen Rechten und Verbindlichkeiten. Für unternehmensbezogene Verbindlichkeiten des Veräußerers bestellte Sicherheiten bleiben für diese Verbindlichkeiten aufrecht. Der Veräußerer haftet nach Maßgabe des § 39 für die unternehmensbezogenen Verbindlichkeiten fort.*

*(2) Der Dritte kann der Übernahme seines Vertragsverhältnisses binnen dreier Monate nach Mitteilung davon sowohl gegenüber dem Veräußerer als auch gegenüber dem Erwerber widersprechen; in der Mitteilung ist er auf das Widerspruchsrecht hinzuweisen. Dies gilt auch für den Besteller einer für unternehmensbezogene Verbindlichkeiten des Veräußerers gewährten Sicherheit. Im Falle eines wirksamen Widerspruchs besteht das Vertragsverhältnis mit dem Veräußerer fort.*

*(3) Wurde dem Dritten nicht nachweislich mitgeteilt, ob das Vertragsverhältnis vom Erwerber übernommen wurde, oder kann dieser Übernahme noch widersprochen werden, so kann er sowohl gegenüber dem Veräußerer als auch gegenüber dem Erwerber auf das Vertragsverhältnis bezogene Erklärungen abgeben und seine Verbindlichkeiten erfüllen. Dies gilt auch für den Besteller einer für unternehmensbezogene Verbindlichkeiten des Veräußerers gewährten Sicherheit.*

*(4) Werden unternehmensbezogene Rechtsverhältnisse des Veräußerers vom Erwerber nicht übernommen, so haftet er dennoch für die damit verbundenen Verbindlichkeiten. Dies gilt auch, wenn der Erwerber nur einzelne Verbindlichkeiten des Veräußerers nicht übernimmt. Eine davon abweichende Vereinbarung über die Haftung ist einem Dritten gegenüber nur*

wirksam, wenn sie beim Unternehmensübergang in das Firmenbuch eingetragen, auf verkehrsübliche Weise bekannt gemacht oder dem Dritten vom Veräußerer oder vom Erwerber mitgeteilt wurde.

(5) Wird ein Unternehmen im Weg eines Zwangsvollstreckungsverfahrens, eines Insolvenzverfahrens oder einer Überwachung des Schuldners durch einen Treuhänder der Gläubiger erworben, so finden diese Bestimmungen keine Anwendung.

(5a) Nicht als Erwerb eines Unternehmens im Sinn des Abs. 1 gilt die Fortführung im Weg der Pacht, der Leihe, der Fruchtnießung, des Rechtes des Gebrauchs und der Beendigung dieser Verträge. Auch in diesen Fällen kann jedoch ein Dritter oder ein Sicherheitenbesteller gegenüber dem neuen Unternehmer Erklärungen in Bezug auf ein zum früheren Unternehmer bestehendes, unternehmensbezogenes und nicht höchstpersönliches Vertragsverhältnis abgeben und seine Verbindlichkeiten erfüllen, solange ihm die Fortführung des Unternehmens im Weg der Pacht, der Leihe, der Fruchtnießung, des Rechtes des Gebrauchs oder der Beendigung dieser Verträge nicht bekannt ist.

(6) Eine durch andere Bestimmungen begründete Haftung oder Übernahme von Rechtsverhältnissen durch den Erwerber bleibt unberührt."

§ 15 Abs. 1 GebG sieht vor, dass Rechtsgeschäfte grundsätzlich nur dann gebührenpflichtig sind, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird. Gegenstand der Gebühr ist das Rechtsgeschäft, während die Errichtung der Urkunde nur die Voraussetzung bzw. Bedingung ist, bei deren Vorliegen das Rechtsgeschäft gebührenpflichtig wird (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, § 15 Rz 38, mwN).

Parteienvereinbarungen sind auch dann Gegenstand einer Gebühr, wenn der vereinbarte Erfolg auch ohne Vorliegen der Vereinbarung kraft Gesetzes einträte (vgl. VwGH 11.6.1981, 15/3182/80 und VwGH 17.3.1986, [84/15/0158](#)).

Die Erfüllung der Tatbestände des § 33 GebG wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Parteien auf Basis ihrer vertraglichen Gestaltungsfreiheit zusätzlich zu rechtlich bereits bestehenden Anspruchsgrundlagen weitere schaffen, die einen der Tatbestände des Rechtsgebührenrechtes erfüllen (vgl. VwGH 17.5.2001, [2001/16/0249](#)).

Gemäß §16 Abs.1 Z1 lit. a GebG entsteht die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird, bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung.

Wird über ein Rechtsgeschäft eine Urkunde im Ausland errichtet, so entsteht gemäß § 16 Abs. 2 Z 2 a GebG die Gebührenschuld ua., wenn die Urkunde (beglaubigte Abschrift) in das Inland gebracht wird und eine Partei im Inland zu einer Leistung auf Grund des Rechtsgeschäftes berechtigt oder verpflichtet ist, im Zeitpunkt der Einbringung der Urkunde in das Inland.

Gemäß § 17 Abs.1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Gemäß [§ 17 Abs. 2 GebG](#) wird, wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

[§ 31 Abs 1 GebG](#) bestimmt ua. dass, Urkunden über Rechtsgeschäfte, die nicht in der Amtssprache abgefasst sind, mit einer beglaubigten Übersetzung beim Finanzamt anzuseigen sind.

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

Unter einer rechtsgeschäftlichen Zession versteht man die durch Willenseinigung zwischen Altgläubiger (Zedent) und Neugläubiger (Zessionar) bewirkte Veränderung der Rechtszuständigkeit der abgetretenen Forderung. Sie erfolgt in der Regel im Wege eines formlosen Konsensualvertrages. Die Zession ist ein sog. kausales Verfügungsgeschäft und bedarf eines gültigen Titels. Der gebührenrechtliche Tatbestand wird nur durch eine entgeltliche Zession verwirklicht (vgl. VwGH 5.11.2009, [2008/16/0071](#)).

Für eine gebührenpflichtige Zession bedarf es auch eines wirksamen rechtsgeschäftlichen Verfügungsaktes und seiner Beurkundung. Dazu ist eine wirksame rechtsgeschäftliche und beurkundete Einigung zwischen Zedent und Zessionar erforderlich (vgl VwGH 05.11.2009, [2008/16/0071](#)).

Die Abtretung von nicht körperlichen Sachen, also nicht nur von (reinen) Geldforderungen, sondern auch von - selbst absoluten - Rechten (vgl [§ 292 ABGB](#)), wird vom VwGH regelmäßig der TP 21 unterstellt, zB betreffend „Urheber-, Patent- und Markenrechte“ (17.3.1954, 2859 ff/51, VwSlg 908 F; 15.12.1954, 1819/52, VwSlg 1068 F; 6.12.1973, 512/73, VwSlg 4611 F), von Fischereirechten (4.12.1956, 1835/56, ÖStZB 1957, 33; Fischereirechte stellen idR - vgl SZ 56/11 - Dienstbarkeiten dar, zu diese siehe auch § 33 TP 9 Rz 7) oder von Mineralgewinnungsrechten (VwGH 16.9.1965, [2030/64](#), VwSlg 3314 F mit dem Hinweis, dass

nur die entgeltliche Überlassung von körperlichen Sachen nicht gebührenpflichtig ist, vgl. dazu Arnold, Rechtsgebühren<sup>9</sup>, § 33 TP 21 Rz 6).

Das als solches körperliche und unkörperliche Sachen umfassende Unternehmen wird man (als Gesamtsache) nicht als unkörperlich ansehen können (vgl Arnold, Ausgewählte gebühren- und verkehrsteuerliche Fragen des Unternehmenskaufes, in Bertl [Hrsg], Kauf und Verkauf von Unternehmungen, 164). Der Unternehmenskaufvertrag als solcher ist demnach unter dem Blickwinkel des § 33 TP 21 (Zessionen) gebührenfrei. Diese Aussage schließt jedoch nicht aus, dass Zessionsgebühr dann zur Debatte steht, wenn im Kaufvertrag eine Regelung enthalten ist, die rechtsgeschäftlich die Abtretung aller zum Unternehmensvermögen gehörigen Forderungen festlegt (wie auch bei Umgründungen im Einbringungsvertrag regelmäßig [vgl Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz § 18 Rz 13] die Abtretung aller zum Einbringungsvermögen gehörigen Forderungen festgelegt wird). Dann ist es aber der maßgebliche Urkundeninhalt, der zu einer Unterstellung unter die TP 21 führt. Befreiungsbestimmungen im Rahmen des Umgründungssteuerrechts siehe Rz 25 und Rz 26, wobei diese Befreiungsbestimmung, die regelmäßig jeweils auf die ausdrücklich genannte TP 21 abstellte, ein Argument für die Richtigkeit der vorstehenden Schlussfolgerungen ist. Nach [§ 25 Abs 1 HGB](#) haftete, wer ein unter Lebenden erworbene Handelsgeschäft unter der bisherigen Firma fortführt nicht nur für alle im Betrieb des Geschäfts begründeten Verbindlichkeiten des früheren Inhabers (Satz 1), sondern erwirbt auch kraft Gesetz die entsprechenden Forderungen, weil die im Betrieb begründeten Forderungen (allerdings nur den Schuldner gegenüber) als auf den Erwerber übergegangen gelten, falls in die Fortführung der Firma eingewilligt wurde (Satz 2). Im Prinzip nicht anders gestaltet ist - losgelöst von Fragen der Firmenfortführung - die Nachfolgeregelung im [§ 38 Abs 1 Satz 1 UGB](#) (vgl. Arnold, Rechtsgebühren<sup>9</sup>, § 33 TP 21 Rz 6a).

Der Forderungsübergang auf Grund gesetzlicher Anordnung, wie etwa die Legalzession gemäß [§ 1358 ABGB](#) oder die notwendige Zession gemäß [§ 1422 ABGB](#) ist nicht die Folge eines zweiten Rechtsgeschäftes, sondern ist unmittelbar durch das Gesetz angeordnet. Die zitierten Gesetzesstellen knüpfen Forderungsübergänge an Tatbestände, die keine Willenseinigung zwischen altem und neuem Gläubiger über die Übertragung der Forderung enthalten (vgl. VwGH 23.1.1989, [87/15/0141](#)).

Zu beachten ist allerdings die allgemeine Aussage des VwGH, wonach Parteienvereinbarungen auch dann Gegenstand einer Gebühr sind, wenn der vereinbarte (beurkundete) Erfolg auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung kraft Gesetzes einträte (VwGH 17.3.1986, [84/15/0158](#), AnwBl 1987, 456 mit Anm Arnold). So hat der VwGH im Erk 23.1.1989, 87/15/0141, ÖStZB 1989, 283 = AnwBl 1989, 352 mit Anm Arnold eine vertraglich geregelte - beurkundete -

Einlösung (wegen des Inhalts dieser Regelung als vertraglicher Forderungsübergang) als gebührenpflichtig nach § 33 TP 21 angesehen (vgl. Arnold, Rechtsgebühren<sup>9</sup>, § 33 TP 21 Rz 10).

Nach Maßgabe des [§ 25 HGB](#) „gelten“ Forderungen beim Unternehmenserwerb unter Fortführung der Firma als „übergegangen“. Nach [§ 38 Abs 1 UGB](#) „übernimmt“ der Unternehmenserwerber (auch ohne Fortführung der Firma), sofern nichts anderes vereinbart ist, die unternehmensbezogenen Verbindlichkeiten. Eine Urkunde, die nur diesen Unternehmenserwerb beurkundet, löst keine Zessionsgebühr aus. Ein als Zession zu beurkundendes Rechtsgeschäft liegt gar nicht vor (vgl. Arnold, Rechtsgebühren<sup>9</sup>, § 33 TP 21 Rz 10d).

Rechtsverhältnisse, die unmittelbar auf Grund gesetzlicher Anordnung zustande kommen, sind keine Rechtsgeschäfte und demzufolge nicht gebührenpflichtig. Wird lediglich eine gesetzliche Rechtsfolge beurkundet, wird kein Tatbestand des [§ 33 GebG](#) verwirklicht. Hingegen sind Parteienvereinbarungen gegebenenfalls auch dann Gegenstand einer Rechtsgeschäftsgebühr, wenn der rechtsgeschäftlich vereinbarte Erfolg auch ohne Vorliegen der (beurkundeten!) Vereinbarung kraft Gesetzes einträte, zB wenn die Bestanddauer eines unter Kündigungsschutz stehenden Objektes verlängert wird (VwGH 11.6.1981, 15/3182/80, VwSlg 5601 F; 17.3.1986, 84/15/0158, VwSlg 6095 F = AnwBl 1987, 456 mit Anm Arnold) oder bei (Miet-) Vertragsübernahme im Zuge der Unternehmensveräußerung im Anwendungsbereich des (nunmehr) [§ 12a MRG](#) (vgl VwGH 16.10.1989, [88/15/0086](#), ÖStZB 1990, 317; zum Thema auch Frotz/Hügel, ÖStZ 1982, 142) bzw bei Mietvertragserneuerungen nach [§ 29 Abs 3 MRG](#). Entsprechendes gilt, wenn ungeachtet des Vorliegens der gesetzlichen Rechtsfolgen eine Willensübereinstimmung über die Einräumung des Wohnrechts beurkundet wird (in diesem Sinn auch GebR Rz 1019). Zur Abgrenzung von der gebührenfreien rechtsbezeugenden Beurkundung in derartigen Fällen sei festgehalten, dass (diesfalls !) die bloß rechtsbezeugende Beurkundung kein rechtsgeschäftlich geschaffenes Rechtsverhältnis betrifft (und im Fall des Erk VwSlg 2729 F nicht „unabhängig von der Versteigerung der Jagdpacht“ ein Jagdpachtvertrag abgeschlossen wurde), während bei der „überflüssigen“ vertraglichen Regelung unabhängig von der Gesetzeslage (wenngleich durch diese inhaltlich bestimmt) das Rechtsgeschäft gleichsam „zusätzlich“ abgeschlossen, der Rechtsbeziehung also neben dem Gesetz auch noch das Rechtsgeschäft als zusätzlicher Rechtstitel gegeben wird (vgl. Arnold, Rechtsgebühren<sup>9</sup>, § 15 Rz 9).

Auch nach *Endfellner/Kuster, Zessionsgebühr bei M&A, ecolex 2008, 766 ff* tritt die Gebührenpflicht ein, wenn der entgeltliche Übergang von Forderungen, Rechten und Vertragsverhältnissen beurkundet wird. Dies wird allerdings dann nicht der Fall sein, wenn ein

Unternehmenskaufvertrag abgeschlossen wird, in welchem - allenfalls mit einem Verweis auf die zugrundeliegende Saldenbilanz - lediglich die Kaufsumme ausgewiesen wird.

Gebührenpflichtig ist dagegen die explizit textierte entgeltliche Abtretung bestimmter oder bestimmbarer Forderungen und von Rechten sowie die Beurkundung von Vertragsübernahmen. Ebenso gebührenpflichtig wäre eine Drittschuldnerverständigung oder eine andere rechtsbezeugende Urkunde, welche die wesentlichen Merkmale eines Zessionsvertrags enthält.

Da nach [§ 17 Abs. 1 GebG](#) auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird, zum Urkundeninhalt zählt und im gegenständlichen Fall auch die Parteien im Punkt 8.1. des Vertrages bestimmt haben, dass der Vertrag mit allen darin genannten oder zugleich mit ihm unterfertigten Dokumenten die gesamte Willenseinigung der Vertragspartner darstellt, ist im gegenständlichen Fall auch der Inhalt dieser "Dokumente" für die gebührenrechtliche Beurteilung von Relevanz. Beim Erörterungsgespräch wurde von der Bw. zwar klargestellt, dass es keine von den Parteien über den Vertrag hinaus unterzeichnete Urkunden gibt. Die Bezugnahme auf andere Schriften stellt allerdings nicht darauf ab, ob eine Schrift unterzeichnet wurde und gehören zum maßgeblichen Urkundeninhalt auch der Inhalt jener Schriftstücke, die in der Urkunde bloß genannt werden. Trotz entsprechender Aufforderung im Vorhalt vom 24. Juli 2013 legte die Bw. keine der im Vertrag genannten Dokumente vor oder übermittelte sie zur Erbringung eines Gegenbeweises iSd [§ 17 Abs. 2 GebG](#) geeignete Beweismittel.

Nach Punkt 4.5 der von der Bw. vorgelegten beglaubigten Übersetzung des Vertrages sollte die Übertragung der "Außenstände" (darunter sind nach der in Punkt 1.1. des Vertrages erfolgten Definition "alle verbuchten und sonstigen Schulden gegenüber dem Verkäufer und andere Zahlungsforderungen aus dem Geschäftsbetrieb" zu verstehen) erfolgen, indem der Käufer den jeweiligen Schuldner informiert und durch Eintragung der Abtretung der jeweiligen "Außenstände" durch Verkäufer und Käufer in ihren Büchern. Nach den Ausführungen der Bw. in ihrer Stellungnahme vom 30. August 2010 sei mit diesem Vertragspunkt keine inhaltliche Einigung über den modus ausgedrückt worden, sondern sei bloß der Zeitpunkt des Überganges festgelegt worden. Auch das Festlegen des Zeitpunkt des Rechtsüberganges spricht dafür, dass nicht bloß ex lege eintretende Rechtsfolgen beurkundet wurden, sondern davon abweichende rechtsgeschäftliche Vereinbarungen über den Forderungsübergang getroffen wurden. Nach dem maßgeblichen Urkundeninhalt war Gegenstand des Vertrages nicht "nur" das Unternehmen als Gesamtsache, sondern wurde ausdrücklich eine rechtsgeschäftliche Übertragung von bestimmten im Vertrag aufgezählten "Vermögenswerten", darunter die so bezeichneten "Außenstände", vorgenommen. Der

gegenständliche Vertrag stellt nicht bloß das Titelgeschäft ("Kaufvertrag") für die Übertragung des Geschäftsbetriebes "einschließlich Vermögenswerte" dar, sondern ist in Punkt 2.1 ua "betreffend die folgenden Vermögenswerte, ...: (a) Außenstände" auch ausdrücklich vereinbart, dass der Verkäufer "übertragt und zediert" und der Käufer "erwirbt und akzeptiert", weshalb hier auch eine Beurkundung des Verfügungsgeschäftes vorgenommen wurde.

Auch wenn keine Information der jeweiligen Schuldner erfolgt sein sollte, ändert dies nichts an der Wirksamkeit der Zession. Die rechtsgeschäftliche Abtretung (Verfügung) erfolgt grundsätzlich mit Willensübereinstimmung zwischen Alt- und Neugläubiger. Grundgeschäft (zB Forderungskauf) und Erfüllung (Übertragung der Forderung) fallen grundsätzlich (zeitlich) zusammen (vgl. dazu Schwimann, Taschenkommentar zum ABGB, Rz 3 zu § 1392 unter Hinweis auf OGH [4 Ob 208/08d](#) und OGH 6 Ob 115/05k).

Wie die Bw. in ihrer Stellungnahme vom 30. August 2013 aufzeigte, ist die rechtliche Wirkungsweise des [§ 38 UGB](#) nicht unstrittig. So ist beispielsweise nicht vollkommen klar, ob die Rechtsübertragung bereits mit der Unternehmensübertragung (Closing = Verfügungsgeschäft = Modus) eintritt oder erst nach ausdrücklicher oder impliziter Zustimmung der Vertragspartner durch Nichterhebung eines Widerspruchs innerhalb von drei Monaten nach Mitteilung von der Unternehmensübertragung (Fuchs/Schuhmacher in Straube, UGB (I<sup>4</sup>) § 38 Rz 48). Auch im Falle eines Widerspruchs können Forderung dritt wirksam an den Erwerber zediert (und Verbindlichkeiten durch einen kumulativen Schuldbeitritt durch den Erwerber erfüllt) werden (vgl. Fuchs/Schuhmacher in Straube, UGB (I<sup>4</sup>) § 38 Rz 66). Im gegenständlichen Fall wurde vom Finanzamt keine "Vertragsübernahme" (im Sinne der Übertragung ganzer Vertragsverhältnisse) der Gebühr unterzogen, sondern die rechtsgeschäftliche Abtretung von Forderungen, die - anders als die Übertragung ganzer Vertragsverhältnisse - zu ihrer Wirksamkeit keine Zustimmung des Dritten bedarf. Auch wenn die rechtsgeschäftliche Übertragung der Forderungen vorgenommen wurde, um Unsicherheiten über die Wirkungsweise des [§ 38 UGB](#) zu begegnen, schließt dies die Gebührenpflicht nicht aus. Auch ein "eingeschränkter Anwendungsbereich" für den Fall eines Widerspruchs iSd [§ 38 Abs. 2 BAO](#) reicht für die Bejahung der Gebührenpflicht aus. Für die gebührenrechtliche Beurteilung kommt es gerade nicht darauf an, ob die Rechtsfolge des Forderungsüberganges auch ex lege eingetreten wäre. Entscheidend ist, dass die Vertragspartner im gegenständlichen Fall "zusätzlich" eine Willenseinigung über den Forderungsübergang getroffen haben und auch eine Beurkundung des Titelgeschäftes und des Verfügungsgeschäftes betreffend die rechtsgeschäftliche Zession vorgenommen haben,

---

die entsprechend der einschlägigen Judikatur und Literatur Gebührenpflicht nach [§ 33 TP 21 GebG](#) auslöst.

## 2. Zur Höhe der Bemessungsgrundlage

Nach [§ 33 TP 21 GebG](#) ist Bemessungsgrundlage der Rechtsgebühr das Entgelt (vgl VwGH 16.9.1991, 90/15/0080), also jener Betrag, um den die abgetretene Forderung erworben wurde.

Die Grundlage für die Gebührenbemessung bildet das Entgelt (Zessionsvaluta, Kaufpreis), nicht der Wert (Nennwert oder Kurswert usgl) der zedierten Forderung oder des abgetretenen Rechts.

Unter der Zessionsvaluta ist jenes Entgelt zu verstehen, welches für die Abtretung vereinbart wird. Das Entgelt stellt jenen Wert dar, den der Überträger vom Übernehmer oder von einem Dritten für den Übernehmer für die abgetretene Forderung oder für das abgetretene Recht erhält bzw erhalten soll. Der Wert dieses Entgelts also die Höhe dieses im rechtlichen Verkehr als Zessionsvaluta bezeichneten Entgelts, ist die Bemessungsgrundlage (VwGH 19.12.1966, [2171/65](#)).

Das Finanzamt setzte im angefochtenen Bescheid jedoch den Wert der Forderungen laut Rechnung als Bemessungsgrundlage an. Im Vertrag vereinbarten die Vertragsparteien als Gegenleistung für den Erwerb des gesamten Geschäftsbetriebs in Punkt 3.1. die Übernahme von Verbindlichkeiten und die Bezahlung des Kaufpreises, wie er im Bewertungsbericht bestimmt ist. Der "vorläufigen Verkaufspreis" wurde mit € 6.355.386,00 im Vertrag festgehalten, basierend auf dem "vorläufigen Bewertungsbericht" vom 16. Dezember 2010. Aus der vorgelegten Rechnung ergibt sich, dass die Käuferin Belastungen im Gesamtbetrag von € 52.858.190,47 (€ 34.923.711,04 Verbindlichkeiten zuzüglich € 17.026.158,15 für sonstige Rückstellungen und € 908.321,28 für Rechnungsabgrenzungsposten) übernommen hat. Das Gesamtentgelt für den Erwerb sämtlicher zum Geschäftsbetrieb gehörenden Wirtschaftsgüter beträgt daher € 59.214.576,47.

Dem stehen gegenüber ein Aktivwert der erworbenen Wirtschaftsgüter von insgesamt € 59.222.700,02 (davon € 55.260.470,47 und € 1.547.209,42, somit insgesamt € 56.807.679,89 aus Forderungen sowie € 2.413.585,92 Inventar und € 1.434,21 Kassa). Durch eine Verhältnisrechnung ergibt sich somit ein anteiliges Entgelt für den Erwerb der Forderungen in Höhe von € 56.799.887,57. Zu der mit € 56.799.887,57 ermittelten Bemessungsgrundlage erklärten beim Erörterungsgespräch beide Verfahrensparteien ausdrücklich, dass dagegen keine Einwände bestehen.

---

Der angefochtene Bescheid war daher insofern abzuändern, als die Gebühr gemäß [§ 33 TP 21](#) [GebG](#) mit € 454.399,10 (0,8% einer Bemessungsgrundlage von € 56.799.887,57) festgesetzt wird.

Wien, am 23. Oktober 2013