



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GmbH, W., vertreten durch W.S., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 25. Februar 2008 betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der Bescheid gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) abgeändert wie folgt:

Die Gebühr gemäß [§ 33 TP 21 Abs. 1 GebG](#) wird festgesetzt mit € 13.212,65 (0,8 % von einer Bemessungsgrundlage von € 1,651.581,58).

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit dem Vermögensverkaufs- und –übertragungsvertrag (Asset Sale and Transfer Agreement) wurde von der AGmbH das „Vermögen“ an die GmbH, der Berufungswerberin, übertragen. Der Kaufpreis für diese Übertragung wurde – vorbehaltlich vorgenommener Überprüfungen und möglicher Anpassungen – mit € 14,843.735,-- vereinbart. Übernommen werden sämtliche Verbindlichkeiten der Verkäuferin, welche in der Bilanz zum 31. Dezember 2004 ausgewiesen sind. Laut Meldung an den Betriebsrat wird die X-Abteilung verkauft und gehen die Dienstverhältnisse der Mitarbeiterinnen dieser Abteilung auf die Käuferin über. Die wesentlichen Punkte dieses Vertrages lauten:

„Präambel

A Die Verkäuferin betreibt das X Segment des Geschäfts des A-Konzerns in Österreich, welches die Entwicklung, Forschung, Herstellung und gewerbliche Nutzung ... X-Produkte umfasst, einschließlich, unter Berücksichtigung der örtlichen Gesetze und Verordnungen,, so wie es in den X-Segment-Daten aufgeführt ist, welche im A Jahresbericht 2003 vorgelegt wurden (das R-Geschäft).

B Die Verkäuferin wünscht, die Rechte, Eigentumsrechte und rechtlichen Interessen, welche die Verkäuferin am übertragenen R-Vermögen (im Sinne der nachstehenden Definition) hält, soweit die im R-Geschäft enthaltenen übertragenen R-Verträge (im Sinne der nachstehenden Definition) zu verkaufen, zu liefern, abzutreten und zu übertragen, wobei die Käuferin wünscht, die Übertragung oder Abtretung aller dieser Vermögensgegenstände und Verträge wie auch die übernommenen R-Verbindlichkeiten (im Sinne der nachstehenden Definition) zu kaufen, zu erhalten, zu übernehmen und anzunehmen.

C Die Käuferin beabsichtigt, die Arbeitsverhältnisse mit den übernommenen Arbeitnehmern (im Sinne der nachstehenden Definition) zu übernehmen.

.....

2. VERKAUF UND ÜBERTRAGUNG DES VERMÖGENS

2.1 Mit Wirkung ab und per dem Tag des Inkrafttretens werden hiermit sämtliche Rechte, Eigentumsrechte und rechtlichen Interessen der Verkäuferin an den in Anlage 2.1 und den dazugehörigen Anhängen aufgeführten Vermögensgegenständen (das übertragene R-Vermögen) einschließlich des Inventars, unabhängig, ob diese sich am Ort, in Transit oder in Konsignation befinden (vgl. dazu insgesamt die genaueren Angaben in Anlage 2.1 (g)), von der Verkäuferin an die Käuferin verkauft und übertragen und von der Käuferin von der Verkäuferin gekauft und angenommen.

.....

4. KAUFPREIS

4.1 Die Gegenleistung für die Übertragung des übertragenen R-Vermögens und die übertragenen R-Verträge (der Kaufpreis) wurde unter anderem unter Berücksichtigung des geschätzten Nettobetriebskapitals, der geschätzten Nettoverbindlichkeiten und des geschätzten Rückstellungs- und Verbindlichkeitenbetrags bestimmt, welche sämtlich in Anlage 4.1 niedergelegt sind und welche sich – vorbehaltlich gemäß nachstehendem Abschnitt 4.5 vorgenommener Überprüfungen und möglicher Anpassungen – auf den Betrag von 14.843.735 EURO beläuft.

4.2 Der Kaufpreis wird wie in Anlage 4.2 niedergelegt auf das übertragene R-Vermögen verwendet.

..... "

Vom Gesamtkaufpreis in der Höhe von € 14,843.735,-- entfallen laut Anlage 4.2

a) auf das Anlagevermögen ein Betrag von € 24.602,--

b) auf das Nettobetriebskapital ein Betrag von € 4,043.659,--, wovon ein Betrag von € 3,814.945,-- auf Vorräte entfällt

c) auf den Goodwill ein Betrag von € 8,186.929,--

- d) auf das Wettbewerbsverbot ein Betrag von € 2.000.000,--
- e) auf die Verbindlichkeiten ein Betrag von € 588.545,--.

Mit Bescheid vom 25. Februar 2008 wurde der Berufungswerberin für dieses Rechtsgeschäft die Gebühr gemäß [§ 33 TP 21 Abs. 1 GebG](#) mit € 62.957,28 vorgeschrieben. Dabei wurde die Bemessungsgrundlage aus der Gegenüberstellung der gesamten Gegenleistung zu den Forderungen laut Bilanz und der gesamten Aktiva errechnet.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass die Bemessungsgrundlage auch das Entgelt im Rahmen des Unternehmenskaufes für Vorräte, Sachanlagen, Wertpapiere, Firmenwert und Konkurrenzvereinbarung beinhaltet. Die Übertragung all dieser Aktiva unterliegt nicht der Zessionsgebühr nach [§ 33 TP 21 GebG](#). Lediglich die Übertragung von Forderungen unterliegt der Zessionsgebühr. Für die übertragenen Forderungen beträgt die Bemessungsgrundlage € 1.455.045,41 und davon die Zessionsgebühr € 11.640,36.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 3. April 2008 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung damit, dass die gesamte Leistung mittels der Proportion gesamte Aktiva lt. Bilanz : Forderungen lt. Bilanz = gesamte Leistungen : x auf die übertragenen Forderungen aufzuteilen ist.

Im Vorlageantrag wurde ergänzend ausgeführt, dass im vorgelegten Kaufvertrag unter anderem vereinbart wurde, dass das Net Working Capital zum 1.1.2005 übertragen wird. Da im Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung die Höhe des übergebenen Net Working Capitals noch nicht feststand und nur die Vorräte, Forderungen und Verbindlichkeiten eines Teilbetriebes übertragen wurden, kam es zu Adaptionen des ursprünglich in Rechnung gestellten Betrages. Welches Entgelt auf welche Position entfällt ist genau definiert, eine Aufteilung nach dem Verhältnis ist genauso unsachgemäß, wie die verhältnismäßige Zuordnung von Umsatzsteuer auf die Übertragung von Forderungen, deren Übertragung umsatzsteuerfrei ist.

Beigelegt wurde eine Aufstellung über die endgültige Aufteilung des Kaufpreises. Nach dieser Aufstellung teilt sich der Kaufpreis wie folgt auf:

	20,00 %	0,00 %	Gesamt
Firmenwert	8,186.929,00		8,186.929,00
Entgelt für „Nichtkonkurrenz“	2,000.000,00		2,000.000,00

Anlagevermögen	24.602,00		24.602,00
Equipment	5.521,75		5.521,75
Vorräte	3,448.373,25		3,448.373,25
Mark Up Vorräte	517.255,99		517.255,99
Mark Up Goodwill	62.125,00		62.125,00
Wertpapiere		7.828,00	7.828,00
Forderungen		1,450.618,41	1,450.618,41
Gehaltsvorschüsse		4.427,00	4.427,00
	14,244.806,99	1,462.873,41	15,707.680,40
Umsatzsteuer	2,848.961,40	0,00	2,848.961,40
			18,556.641,80
Übernommene Verbindlichkeiten:			
Lieferverbindlichkeiten			3.396,12
Urlaubsrückstellung			39.311,12
Sonstige Rückstellungen			145.162,64
Verb. verbundene Unternehmen			1,933.800,91
			2,121.670,79
GESAMT			20,678.312,59

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 33 TP 21 Abs. 1 GebG](#) beträgt die Gebühr für Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten 0,8 % vom Entgelt.

Wenn eine Forderung von einer Person an die andere übertragen und von dieser angenommen wird, so entsteht die Umänderung eines Rechtes mit Hinzukunft eines neuen Gläubigers. Eine solche Handlung heißt Abtretung (Zession) und kann mit oder ohne Entgelt geschlossen werden ([§ 1392 ABGB](#)).

Mit dem gegenständlichen Vertrag wurde ein Teilbetrieb übertragen. Dieses ergibt sich schon aus der Aufteilung des Kaufpreises. Der im Vertrag unter Berücksichtigung des geschätzten Nettobetriebskapitals, der geschätzten Nettoverbindlichkeiten und des geschätzten Rückstellungs- und Verbindlichkeitenbetrags bestimmte Gesamtkaufpreis setzt sich nach der

Anlage 4.2 zusammen aus dem Anlagevermögen, dem Nettobetriebskapital, dem Goodwill, dem Wettbewerbsverbot und den Nettoverbindlichkeiten. Damit werden die wesentlichen Grundlagen eines Betriebes übernommen. Dafür, dass ein Teilbetrieb übernommen wurde, sprechen auch noch die Übernahme der Verbindlichkeiten und der Arbeitskräfte.

Auch wenn im Punkt 2.1 des Vertrages auf die in der Anlage 2.1 und die in den dazugehörigen Anhängen aufgeführten Vermögensgegenstände verwiesen wird, spricht dieses nicht gegen eine Übertragung eines Teilbetriebes, denn in der Klammer werden diese Vermögensgegenstände als „das übertragene R-Vermögen“ bezeichnet. Die Bezeichnung R-Vermögen ist ansonsten die gängige Bezeichnung für das übertragene Vermögen. Außerdem wird in der Meldung an den Betriebsrat der Verkauf der X-Abteilung bekannt gegeben und dass die Dienstverhältnisse der Mitarbeiterinnen dieser Abteilung auf die Berufungswerberin übergehen. Weitere Punkte, die dafür sprechen, dass ein Teilbetrieb übertragen wurde.

Der Firmenwert ist der Betrag, den ein Käufer bei Übernahme einer Unternehmung als Ganzes unter Berücksichtigung künftiger Ertragserwartungen über den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände nach Abzug der Schulden hinaus zu zahlen bereit ist. Der Firmenwert wird zwar in jedem Fall durch eine unterschiedliche Anzahl von Faktoren (wie z.B. Kundenstock, eingearbeitetes und erfahrenes Personal, Geschäftsbeziehungen, guter Ruf etc.) begründet, doch schlagen die im Einzelfall maßgeblichen Faktoren bei der Berechnung des Firmenwertes nur in einem einzigen Gesamtwert zu Buche (vgl. VwGH 19.6.1989, 87/15/0111). Die Aufteilung des im Vertrag vereinbarten Kaufpreises im Anhang, welcher Bestandteil dieses Vertrages ist, auch auf einen Firmenwert, spricht auch eindeutig dafür, dass hier ein Teilbetrieb übertragen wurde.

Im Vertrag wurde auch eindeutig festgehalten, welche Beträge auf die einzelnen Wirtschaftsgüter des Teilbetriebes fallen. Von dem im Vertrag – vorbehaltlich vorgenommener Überprüfungen und möglicher Anpassungen – vereinbarten Kaufpreis in der Höhe von € 14,843.735,-- entfallen auf das Anlagevermögen ein Betrag von € 24.602,--, auf den Goodwill € 8,186.929,--, auf das Wettbewerbsverbot € 2,000.000,--, auf das Nettobetriebskapital € 4,043.659,-- und auf die Nettoverbindlichkeiten € 588.545,--.

Laut endgültiger Aufteilung beträgt der Nettokaufpreis € 15,707.680,40 und entfallen davon auf das Anlagevermögen € 24.602,--, auf den Firmenwert € 8,186.929,--, auf das Wettbewerbsverbot € 2,000.000,--, auf das Equipment € 5.521,75, auf die Vorräte € 3,448.373,25, auf die Mark Up Vorräte € 517:255,99, auf den Mark Up Goodwill € 62.125,--, auf die Wertpapiere € 7.828,-- und auf die Forderungen € 1,455.045,41 (Forderungen € 1,450.618,41 und Gehaltsvorschüsse € 4.427,--).

Das als solches körperliche und unkörperliche Sachen umfassende Unternehmen wird man (als Gesamtsache) nicht als unkörperlich ansehen können. Der Unternehmenskaufvertrag als solcher ist demnach unter dem Blickwinkel des § 33 TP 21 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. Dann ist es aber der maßgebliche Urkundeninhalt, der zu einer Unterstellung unter die TP 21 führt (vgl. Arnold Rechtsgebühren Kommentar zum I. III. und IV Abschnitt des Gebührengesetzes, 8. Auflage, Rz 6a zu § 33 TP 21).

Nach dem Inhalt des Vertrages (im Vertrag wird auf die Anlagen verwiesen, welche damit gemäß [§ 17 Abs. 1 GebG](#) zum Urkundeninhalt zählen) werden die Forderungen gegen ein bestimmtes Entgelt übertragen. Das Entgelt für diese Forderungen beträgt endgültig € 1,455.045,41 und unterliegt dieser Betrag der Gebühr nach [§ 33 TP 21 GebG](#). Weiter wurde in diesem Vertrag vereinbart, dass neben dem Kaufpreis auch noch die Verbindlichkeiten übernommen werden. Die Verbindlichkeiten werden laut endgültiger Aufstellung mit dem Betrag von € 2,121.670,79 übernommen. Von diesem Betrag entfällt auch noch ein anteiliger Betrag auf die Forderungen. Der anteilige Betrag wurde dadurch ermittelt, dass die übernommenen Verbindlichkeiten (€ 2,121.670,79) mit den Forderungen (€ 1,455.045,41) multipliziert und durch das Nettoentgelt (€ 15,707.680,40) dividiert wurden. Der auf die Forderungen entfallende Betrag der übernommenen Verbindlichkeiten beträgt somit € 196.536,17. Dieser Betrag gehört zu den Leistungen, welche der Erwerber dafür erbringt, um die Forderungen zu erhalten.

Zählt man zu dem Kaufpreis für die Forderungen in der Höhe von € 1,455.045,41 noch den auf die Forderungen anteiligen Betrag der übernommenen Verbindlichkeiten in der Höhe von 196.536,17 dazu, erhält man eine Bemessungsgrundlage für die Zessionsgebühr in der Höhe von € 1,651.581,58. Davon beträgt die Gebühr gemäß [§ 33 TP 21 Abs. 1 GebG](#) 0,8 %, somit € 13.212,65.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Mai 2012