

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der A & B Holding AG, ADR, vertreten durch Möstl & Pfeiffer Steuerberatungs GmbH, Villefortgasse 11, 8010 Graz, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 25.10.2010, ErfNr\*\*\*, StNr.\*\*\* betreffend Rechtsgebühr zu Recht erkannt:

Der Bescheidbeschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahren vor dem Finanzamt

#### 1. Anzeige von Kreditverträgen

Am 29. Juni 2005 zeigte die BANK Bank AG (kurz BANK) dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, kurz Finanzamt) zwei zwischen der BANK als Kreditgeberin und der A & B Holding GmbH in Gründung (durch Umwandlung zwischenzeitlich A & B Holding AG, die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf. oder A & B oder NewCo) als Kreditnehmerin, vertreten durch ihre 3 Gründungsgesellschafter - C Mittelstandsfinanzierungs AG (kurz C), Frau D und Herr E - abgeschlossene Kreditverträge (bezeichnet als „Senior A“ mit der Vertragsnummer \*\*\*1 über maximal € 39.500.000,00 und „Senior B“ mit der Vertragsnummer \*\*\*2 über maximal € 8.500.000,00) an.

Die beiden Kreditverträge wurden vom Finanzamt unter den Geschäftszahlen ErfNr.\*\*\*1 (Kreditvertrag – „Senior A“) und ErfNr.\*\*\*2 (Kreditvertrag – „Senior B“) erfasst und setzte das Finanzamt hierfür jeweils gegenüber der Bf. Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 8 GebG fest.

In beiden Kreditverträge wurde unter Punkt 12. festgehalten, dass der Kreditnehmer verpflichtet ist, dem Kreditgeber zur Sicherstellung seiner Forderungen aus dem Kreditvertrag folgende Sicherheiten zu bestellen:

"...

*12.2. Abtretung aller Geldforderungen, die dem Kreditnehmer aus dem Zielgesellschaft-Kaufvertrag zustehen und entstehen;*

..."

## **2. Ermittlungen des Finanzamtes betreffend Forderungsabtretungen**

### **2.1. Vorhaltebeantwortung BANK 5.2.2008**

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 1. Februar 2008 übermittelte die BANK dem Finanzamt mit Schriftsatz vom 5. Februar 2008 insgesamt vier Abtretungsverträge in Kopie und teilte mit, dass diese Abtretungsverträge inhaltlich einerseits die sicherungsweise Abtretung von potenziellen Gewährleistungsansprüchen, welche dem Kreditnehmer aus dem der Finanzierung zugrunde liegenden Zielgesellschaft-Kaufvertrag allenfalls zustehen, sowie anderseits die Sicherungsweise Abtretung von potenziellen Ansprüchen der Gesellschafter gegen den Kreditnehmer, welche als flankierende Maßnahme zur im Kreditvertrag vereinbarten generellen Nachrangigkeit von Gesellschafterforderungen verhindern soll, dass die Gesellschafter des Kreditnehmer künftig Ansprüche gegen den Kreditnehmer erwerben, die mit jenen der finanzierenden Bank (BANK) konkurrieren, betreffen.

Nach Wissen der BANK bestünden derzeit weder Forderungen der Kreditnehmers aus dem Zielgesellschaft-Kaufvertrag noch Forderungen der Gesellschafter gegen den Kreditnehmer, sodass diese mit 0,- zu bewerten seien.

Es sei ein Kreditbetrag iHv € 31.000.000,00 bzw. iHv € 8.500.000,00 zur Verfügung gestellt worden. Nach Ansicht der BANK handle es sich bei den bezughabenden Abtretungsverträgen um gebührenfreie Sicherungsgeschäfte gemäß § 20 Z. 5 GebG zu den beurkundeten Kreditverträgen.

In der Folge erfasste das Finanzamt den zwischen der Bf. als Zedenten und der BANK abgeschlossenen Abtretungsvertrag unter der Geschäftszahl ErfNr\*\*\*.

### **2.2. Stellungnahme BANK 26.6.2008**

Nach Telefongesprächen zwischen Mitarbeitern des Finanzamtes und der BANK übermittelte die BANK dem Finanzamt mit Schriftsatz vom 26. Juni 2008 eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt:

*"Die Abtretungsverträge wurden seinerzeit zu den beiden vergebührten Kreditverträgen abgeschlossen. Es war (und ist) der Wille aller Vertragsparteien, dass ausschließlich die Forderungen der Bank Bank AG aus diesen beiden Kreditverträgen gegenüber der A & B Holding GmbH (Kreditnehmer) besichert werden. Die A & B Holding GmbH ist eine Einzweckgesellschaft; sie hält nur die damals erworbenen Beteiligungen und führt keinen operativen Betrieb. Insbesondere war es nicht der Parteienwille, dass sich die Sicherheit auf Einzelrechtsnachfolger oder weitere Kredite (die es auch gar nicht gibt) erstreckt.*

*Nach Rz 529 GebR 2007 soll Voraussetzung für die Gebührenbefreiung nach § 20 Z 5 GebG sein, dass bereits von Anfang an in den Urkunden über das Sicherungs-*

*oder Erfüllungsgeschäft vereinbart ist, dass das Sicherungs- und Erfüllungsgeschäft für den zukünftig abzuschließenden Darlehens- oder Kreditvertrag nur insoweit rechtswirksam sein soll, als der Darlehens- oder Kreditvertrag selbst wieder sowohl seinem rechtsgeschäftlichen Inhalt nach als auch hinsichtlich der Beurkundungsform den Erfordernissen des § 20 Z 5 GebG entspricht.*

*Zweck des § 20 Z 5 GebG ist es, eine durch Abschluss von gebührenrechtlichen Darlehens- und Kreditverträgen und ebenso gebührenpflichtigen Sicherungsgeschäften eintretende Kumulierung der Gebührenpflicht zu verhindern (VwGH 25.9.1997, 95/16/0208). Die Gebührenbefreiung für Sicherungsgeschäfts kommt nach Ansicht des VwGH 5.10.1987, 87/15/0071, 72 und VwGH 10.6.1991, 90/15/0026 nur dann zur Geltung, wenn eindeutig der Rechtsbezug zueinander erkennbar ist. Ein allgemeiner Hinweis auf die Einräumung von Krediten über das Sicherungsgeschäft genügt für die Gebührenfreiheit nicht (VwGH 8.9.1983, 82/15/0030).*

*In den Urkunden über die Sicherungsgeschäfte (Abtretungsverträge) wird dieser Bezug aber eindeutig hergestellt, in dem unter Pkt 3 festgehalten wird, dass Kredite und Darlehen eingeräumt werden, unter Pkt 4 die Forderungsabtretung zu Besicherungszwecken festgeschrieben ist.*

*Gem § 17 Abs 1 GebG ist grds vom Urkundeninhalt auszugehen. Wenn allerdings der über das Sicherungsgeschäft errichteten Urkunde weder zu entnehmen ist, dass ein Sachverhalt iSd § 20 Z 5 GebG vorliegt, noch Umstände beurkundet sind, aus denen sich das Nichtvorliegen eines solchen Sachverhaltes ergibt, ist die Gebührenpflicht zwar zu vermuten, ein Gegenbeweis aber gem § 17 Abs 2 GebG zulässig (vgl VwGH 8.9.1983, 82/15/0123; VwGH 8.9.1986, 82/15/0030; VwGH 15.9.1986, 85/15/0375; VwGH 10.6.1991, 90/15/0026).*

*Sollte daher die Meinung vertreten werden, dass der Urkundeninhalt nicht eindeutig ist, so ist daher der Gegenbeweis zulässig. Die Erbringung eines solchen Nachweises hat nach den allgemeinen Vorschriften der BAO zu den Beweisen gem § 166ff zu erfolgen. Nach § 166 BAO kommt im Abgabenverfahren als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist, zB der Inhalt anderer Urkunden (§ 168 BAO) oder Zeugen (§ 169 BAO). Die durchgeführten Beweise unterliegen der freien Beweiswürdigung nach § 167 Abs 2 BAO.*

*Sollten Sie einen solchen Nachweis benötigen, werden wir Ihnen diesen gerne erbringen. Wir ersuchen Sie daher, die Abtretungsverträge unter Berücksichtigung des Parteienwillens ‚befreiungsfreundlich‘ zu würdigen.*

*Zum Zeitpunkt des Abschlusses der Abtretungsverträge bestanden keine Darlehen, Zuschüsse usgl. Ob seit dem seitens der Gesellschafter Darlehen gewährt wurden, konnten wir noch nicht erheben.*

*Alle Forderungen der Gesellschafter waren und sind gegenüber Forderungen der Bank nachrangig. Das heißt, dass ein Darlehen erst und nur dann an den Gesellschafter zurückgezahlt werden darf, wenn Bank dem zustimmt oder alle Forderungen von Bank voll befriedigt sind. Im Fall, dass der Kreditnehmer eine Zahlung an Bank nicht erbringt (und damit der Sicherungsfall eintritt), besteht wegen des Nachrangs auch keine Forderung des Gesellschafters gegen den Kreditnehmer. Die abgetretene Forderung stellt daher keine Sicherheit dar. Zweck der Abtretung war und ist allein, dass der Gesellschafter über die Forderung nicht verfügen und vertragswidrig Zahlungen entgegennehmen kann. Vor diesem Hintergrund hat Bank die Sicherheit auch mit Null bewertet.*

*Dieser Ansatz ist auch aus gebührenrechtlicher Sicht zulässig. Die Ermittlung des Wertes erfolgt nach dem BewG. Gem § 14 BewG sind Kapitalforderungen grds mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Ein niedrigerer Wert lässt sich insbesondere durch einen Fremdvergleich (welchen Wert würde ein fremder Dritter für die nachrangige Forderung ansetzen) feststellen. Da auch ein fremder Dritter aus den oben genannten Einschränkungen zu keinem höheren Ansatz kommen würde, ist die Bewertung mit Null auch aus gebührenrechtlicher Sicht zulässig.*

*In einem der Abtretungsverträge wurden die Forderungen des Kreditnehmers aus dem Kaufvertrag, mit dem der Kreditnehmer die Geschäftsanteile an der A und der B erworben hat, sicherungsweise abgetreten. Damit waren eventuell in der Zukunft entstehende Forderungen aus Gewährleistung oder Schadenersatz gemeint. Weder zum damaligen Zeitpunkt, noch in der Zwischenzeit sind solche Forderungen entstanden. Wir erwarten auch nicht, dass solche Forderungen noch entstehen werden, weil solche Forderungen, wenn überhaupt, nur kurz nach der Übernahme eines Unternehmens hervorkommen. Auch diese Sicherheit hat Bank daher mit Null bewertet. Die oben beschriebene bewertungsrechtliche Würdigung ist auch für diesen Sachverhalt zutreffend.*

*Zusammenfassend sind wir der Auffassung, dass die Abtretungsverträge gebührenfreie Sicherungsgeschäfte im Sinn von § 20 Z 5 GebG sind. Selbst wenn man dieser Auffassung nicht folgen wollte, wäre die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Gebühr unserer Meinung nach Null."*

### **2.3. Einsichtnahme in die Veranlagungsakte der Bf. und Firmenbuchabfragen**

Weiters nahm das Finanzamt Einsicht in die Veranlagungsakte der A & B Holding AG, StNr\*\*\*\*\* und fertigte Kopien folgender Unterlagen an:

- Darlehensvertrag vom 2.6.2006, abgeschlossen zwischen der C Mittelstandsförderung AG als Darlehensgeberin und der A & B als Darlehensnehmerin über € 3.430.000,00
- undatierter Darlehensvertrag, abgeschlossen zwischen der F Privatstiftung als Darlehensgeberin und der A & B als Darlehensnehmerin über € 3.570.000,00

- Angebot auf Abschluss eines Darlehensvertrages der A & B als Darlehensnehmerin, gerichtet an die G GmbH über € 1,5 Mio.
- Rahmenvertrag vom 12. April 2005 über eine Beteiligung der C Mittelstandsförderungs AG an der A \*\*\* GmbH und der B \*\*\*\* GmbH, abgeschlossen zwischen der C Mittelstandsförderungs AG einerseits und F Privatstiftung, Frau D und Herrn E andererseits.

Weiters tätigte das Finanzamt noch Abfragen im Firmenbuch zu Nr.123 und nahm Einsicht in die Jahresabschlüsse zum 31.12.2005, 31.12.2006, 31.12.2007 und zum 31.12.2008 der A & B.

### **3. Gebührenbescheid samt gesonderter Begründung**

#### **3.1. Gebührenbescheid 25.10.2010**

Mit Bescheid vom 25. Oktober 2010 setzte das Finanzamt für den Abtretungsvertrag vom 24. Juni 2005 mit der BANK gegenüber der Bf. die Gebühr gemäß § 33 TP 21 GebG mit 0,8% von € 48.000.000,00 = € 384.000,00 fest.

Zur Begründung verwies das Finanzamt auf die gesonderte Begründung.

#### **3.2. gesonderte Begründung 27.10.2010**

Die gesonderte Begründung vom 27. Oktober 2010 hat folgenden Inhalt:

*"Der Abtretungsvertrag vom 24.06.2005 unterliegt der Gebühr gem. § 33 TP 21 Abs 1 GebG.*

*Die Gebührenpflicht richtet sich nach dem Urkundeninhalt (§ 17 Abs 1 GebG). Nur bei undeutlichem Urkundeninhalt ist ein Gegenbeweis möglich.*

*Geht aus einer über ein Sicherungsgeschäft errichteten Urkunde hervor, dass die für die Befreiungsbestimmung nach § 20 Z 5 GebG maßgeblichen Tatsachen nicht vorliegen und werden Umstände beurkundet, die die Befreiung ausschließen, so ist Gebührenpflicht gegeben und ein Gegenbeweis nicht zulässig.*

*Die Gebührenbefreiung gem. § 20 Z 5 GebG kann nicht gewährt werden, da zukünftig abzuschließende Darlehens- oder Kreditverträge hinsichtlich der Beurkundungsform den Erfordernissen des § 20 Z 5 GebG entsprechen müssen und die Sicherstellung aller Forderungen gegen den Rechtsnachfolger des Kreditnehmers vereinbart wurde.*

*Laut dem Abtretungsvertrag*

- hat Bank die Absicht, mit dem Zedenten in Geschäftsverbindung zu treten und dem Käufer im Rahmen dieser Geschäftsverbindung **Kredite (insbesondere Geld-, Haftungs- oder Garantiekredite) und Darlehen** unter den üblichen und vom Kreditnehmer anerkannten Geschäftsbedingungen einzuräumen (kurz "die Kredite" genannt).
- tritt der Zedent zur Sicherstellung aller Forderungen und Ansprüche an Haupt- und Nebenverbindlichkeiten, welche der Bank gegen den Kreditnehmer oder dessen **Rechtsnachfolger** aus den Krediten erwachsen, sämtliche Geldforderungen ab, die dem

*Zedenten aufgrund des Rahmenvertrages gegen die Parteien des Rahmenvertrages und des Verkaufes der Geschäftsanteile gegen den Verkäufer erwachsen sind und erwachsen werden.*

*Gem. § 20 Z 5 GebG unterliegen der Gebührenpflicht nicht Sicherungs- u. Erfüllungsgeschäfte - ausgenommen Wechsel- zu Darlehensverträgen (§ 33 TP 8 leg. cit.), Kreditverträgen (§ 33 TP 19 leg. cit.) und Haftungs- und Garantiekreditverträgen mit Kreditinstituten, der Oesterreichischen Nationalbank, den Versicherungsunternehmen und den Bausparkassen, sofern über die genannten Verträge spätestens gleichzeitig mit der Beurkundung des Nebengeschäftes eine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet worden ist.*

*Als Hauptgeschäfte iSd Bestimmungen des § 20 Z 5 GebG kommen Darlehensverträge iSd § 33 TP 8 GebG, Kreditverträge iSd § 33 TP 19 GebG sowie Haftungs- und Garantiekreditverträge in Betracht.*

*Werden Urkunden über Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäfte zu einem bestimmten, bereits zu Stande gekommenen Darlehens- oder Kreditvertrag errichtet, der alle Voraussetzungen für die Gebührenbefreiung nach § 20 Z 5 GebG 1957 erfüllt, ist die Gebührenbefreiung auch dann zu gewähren, wenn die Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäfte auch für zukünftig mit demselben Kreditnehmer abzuschließende Darlehens- oder Kreditverträge Geltung haben.*

*Voraussetzung hiefür ist allerdings, dass bereits von Anfang an in den Urkunden über das Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäft vereinbart ist, dass das Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäft für den zukünftig abzuschließenden Darlehens- oder Kreditvertrag nur insoweit rechtswirksam sein soll, als der Darlehens- oder Kreditvertrag selbst wieder sowohl seinem rechtsgeschäftlichen Inhalt nach als auch hinsichtlich der Beurkundungsform den Erfordernissen des § 20 Z 5 GebG entspricht.*

*Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäfte zu einem bestimmten, bereits zustandegekommenen Darlehens- oder Kreditvertrag sind bei Vorliegen aller sonstigen für die Gebührenbefreiung erforderlichen Voraussetzungen auch dann gebührenbefreit, wenn sie zur Besicherung von zukünftigen ausschließlich mit demselben Darlehens- oder Kreditnehmer oder mit dessen Gesamtrechtsnachfolger abgeschlossenen und beurkundeten Darlehens- oder Kreditverträgen dienen.*

*Unter Rechtsnachfolger ist sowohl der Gesamtrechtsnachfolger als auch der Einzelrechtsnachfolger zu verstehen.*

*Sicherungs- oder Erfüllungsgeschäfte zur Besicherung von zukünftigen auch mit einem Einzelrechtsnachfolger des ursprünglichen Darlehens- oder Kreditnehmers abgeschlossenen und beurkundeten Darlehens- oder Kreditverträgen kommt die Gebührenbefreiung des § 20 Z 5 GebG nicht zu.*

*Die Höhe der abgetretenen Forderungen wurde wie folgt ermittelt:*

*Laut Punkt 14 des Rahmenvertrages ist die Haftung mit dem Betrag von € 55.083.000,00 abzüglich des von der F Privatstiftung, D und E für den Erwerb ihrer Geschäftsanteile an der A & B Holding GmbH eingesetzten Eigenkapitals begrenzt.*

*Das eingesetzte Kapital beträgt € 2.210.000,00 (Einlagen D und E je € 1.105.000,00).*

*Der Wert der abgetretenen Forderungen beträgt daher € 52.873.000,00.*

*Bemessungsgrundlage:*

*Die Bemessungsgrundlage ist einerseits durch den Wert der gesicherten Forderung (Höhe der gewährten Kredite zus. € 48.000.000,00) begrenzt. Ist der Wert der sicherungsweise abgetretenen Forderung jedoch niedriger, so stellt dieser die Bemessungsgrundlage dar. Die sicherungsweise abgetretenen Forderungen (offene Geldforderungen aus Rahmenvertrag) vom 12.04.2005 - € 52.873.000,00) sind höher als die gesicherten Forderungen, daher stellen die gesicherten Forderungen = Kredite über € 39,5 Mio und € 8,5 Mio = zus. € 48.000.000,00 die Bemessungsgrundlage dar.“*

#### **4. Berufung**

In der dagegen eingebrochenen Berufung beantragte die Bf. die ersatzlose Aufhebung des Gebührenbescheides (bzw. die Festsetzung der Gebühr mit € 0,00) mit folgender Begründung:

*Mit Abtretungsvertrag vom 24. Juni 2005 wurde zwischen der BANK Bank AG und der im Betreff bezeichneten Gesellschaft festgehalten, dass die BANK Bank AG mit der A & B Holding GmbH in einer Geschäftsverbindung steht, im Rahmen derer von der BANK Bank AG Kredite und Darlehen eingeräumt werden.*

*Zur Sicherstellung aller Forderungen und Ansprüche an Haupt- und Nebenverbindlichkeiten, welche der BANK gegenüber den Zedenten oder dessen Rechtsnachfolger aus den Krediten erwachsen, tritt der Zendent sämtliche Geldforderungen ab, die dem Zedenten aufgrund des Rahmenvertrages und des Verkaufes der Geschäftsanteile gegen den Verkäufer erwachsen sind und erwachsen werden.*

*Vom Finanzamt wurde eine Zessionsgebühr auf Basis folgender Bemessungsgrundlage vorgeschrieben.*

*Dem Zedenten erwachsen aus dem Rahmenvertrag bzw. aus dem Erwerb von Gesellschaftsanteilen Gewährleistungsforderungen. Die Höhe dieser Forderungen sei mit der Höhe des Kaufpreises maximal aber EUR 52.873.000,00 begrenzt. Da dieser Betrag höher als der eingeräumte Kreditrahmen von EUR 48.000.000,00 sei, wurden die EUR 48.000.000,00 als Bemessungsgrundlage herangezogen. Davon 0,8% errechnete das Finanzamt eine Zessionsgebühr in der Höhe von EUR 384.000,00.*

#### **Anwendungsvoraussetzungen der Gebührenbefreiung gem § 20 Z 5 GebG**

*Gem § 20 Z 5 GebG sind Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte zu Darlehens- und Kreditverträgen mit Kreditinstituten von der Gebührenpflicht ausgenommen, sofern über die genannten Verträge spätestens gleichzeitig mit der Beurkundung des*

*Nebengeschäftes eine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet worden ist.*

*Zweck des § 20 Z 5 GebG ist es, eine durch Abschluss von gebührenpflichtigen Darlehns- und Kreditverträgen und ebenso gebührenpflichtigen Sicherungsgeschäften eintretende Kumulierung der Gebührenpflicht zu verhindern (vgl zB VwGH 25. 9. 1997, 95/16/0208).*

*Aus der Tatsache der Nichteintragung des Datums eines Kreditvertrages im Besicherungsvertrag kann nicht in denkmöglicher Weise gefolgert werden, aus der Urkunde ergebe sich eindeutig das Nichtvorliegen eines Kreditvertrages oder eines anderen, für die erwähnte Befreiung maßgeblichen Sachverhaltelementes (VwGH 8. 9. 1983, 82/15/0123; 8.9.1983, 82/15/0030 und 15.9.1986, 85/15/0375). Wenn der über das Sicherungsgeschäft errichteten Urkunde weder zu entnehmen ist, dass ein Sachverhalt iSd § 20 Z 5 vorliegt, noch Umstände beurkundet sind, aus denen sich das Nichtvorliegen eines solchen Sachverhaltes ergibt, ist die Gebührenpflicht zwar zu vermuten, ein Gegenbeweis aber zulässig (vgl VwGH 8. 9. 1993, 82/15/0123; 8. 9. 1986, 82/15/0030; 19. 9. 1986, 85/15/0375; 10. 6. 1991, 90/15/0026).*

*Die Erbringung eines solchen Nachweises hat nach den allgemeinen Vorschriften der § 166 ff BAO zu den Beweisen zu erfolgen. Nach § 166 BAO kommt im Abgabenverfahren als Beweismittel alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist, zB der Inhalt anderer Urkunden (§ 168 BAO) oder Zeugen (§ 169 BAO). Die durchgeführten Beweise unterliegen der freien Beweiswürdigung nach § 167 Abs 2 BAO.*

*Der Inhalt des Abtretungsvertrages belegt keineswegs eindeutig das Nichtvorliegen der für die Befreiung gem § 20 Z 5 GebG maßgeblichen Sachverhaltselemente. Unseres Erachtens sind die Sachverhaltselemente für die Gebührenbefreiung der Urkunde über das Sicherungsgeschäft zu entnehmen. Sollte die Finanzverwaltung diese Ansicht nicht teilen und von einem nicht gänzlich eindeutigen Urkundeninhalt ausgehen, so ist, auch im Sinne der VwGH-Judikatur, zumindest ein Gegenbeweis für die Gebührenpflicht zulässig. Ein solcher Beweis wurde bislang vom Finanzamt nicht angefordert.*

*Unzweifelhaft war unmittelbar vor dem Abschluss des Zessionsvertrages bereits ein Kreditvertrag bzw Kreditverträge in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise abgeschlossen worden. Die beiden Kreditverträge wurden dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern mit Schreiben vom 29. Juni 2005 angezeigt. Die darauf entfallende Rechtsgeschäftsgebühr iHv EUR 316.000,00 bzw EUR 68.000,00 wurde der A & B Holding AG mit Bescheid vom 25. Oktober 2010 bzw 19. Oktober 2010 vorgeschrieben. In den Urkunden über das Sicherungsgeschäft (Abtretungsvertrag) wird eindeutig ein Bezug zwischen Kreditvertrag und Sicherungsgeschäft hergestellt, in dem unter Pkt 3 festgehalten wird, dass Kredite und Darlehen eingeräumt werden und unter Pkt 4 die Forderungsabtretung zu Besicherungszwecken festgeschrieben wird.*

In der Beilage übermitteln wir nochmals die Kopien der dem Finanzamt bereits angezeigten und vergebührten Kreditverträge als Nachweis dafür, dass diese bereits vor Errichtung der Urkunde über das Sicherungsgeschäft errichtet wurden.

Eine Sicherstellung sowohl für eingeräumte Kredite, als auch für künftig abgeschlossene Kreditverträge wurde vom VwGH in Erkenntnis 8.9.1983, 83/15/0123 nicht beanstandet. Dem Gesetz ist eine solche Einschränkung nicht zu entnehmen. Weiters ist dem Gesetz nicht zu entnehmen, dass die Gebührenbefreiung gem § 20 Z 5 GebG nur zur Anwendung kommt, wenn im Besicherungsvertrag festgehalten wird, dass künftige Darlehens- oder Kreditverträge in einer für § 20 Z 5 GebG maßgeblichen Weise errichtet werden. Aus dem Gesetz kann vielmehr abgeleitet werden, dass in Zukunft die Gebührenbefreiung entfällt bzw Gebührenpflicht entsteht, wenn ein Darlehens- oder Kreditvertrag abgeschlossen wird, der nicht in der in § 20 Z 5 GebG vorgesehenen Form beurkundet wird. Das Fehlen einer Formulierung, die eine Verpflichtung zur Vergebührung künftig abgeschlossener Kreditverträge vorsieht, kann nicht zur Versagung der Gebührenbefreiung führen. Vielmehr muss darauf abgestellt werden, ob tatsächlich Darlehens- oder Kreditverträge in einer nicht § 20 Z 5 GebG entsprechenden Weise abgeschlossen wurde; erst wenn dies der Fall ist, würde die Gebührenpflicht in Bezug auf den Abtretungsvertrag entstehen. Es wird ausdrücklich festgehalten, dass von der BANK Bank AG an die A & B Holding AG keine weiteren Kredite oder Darlehen vergeben wurden und somit die in der Beilage übermittelten und vergebührten Verträge die einzigen zu besichernden Kreditverträge waren. Da außer den vergebührten Kreditverträgen keine Darlehens- oder Kreditverträge abgeschlossen wurden und aufgrund der Beendigung der Geschäftsbeziehung auch keine Darlehens- oder Kreditverträge mehr abgeschlossen werden, kann auch keine Gebührenschuld entstehen.

Auch der Umstand, dass der Rechtsnachfolger im Sicherungszweck Erwähnung findet, ist nicht befreiungsschädlich. Im Abtretungsvertrag wird lediglich auf die "Rechtsnachfolger" abgestellt. Es gibt keine Anhaltspunkte im Vertrag, dass darunter auch Einzelrechtsnachfolger fielen. Es gibt keine Konstellation, bei der ein Kredit/Darlehen an einen Einzelrechtsnachfolger der Kreditnehmer-GmbH vom Sicherungszweck des Abtretungsvertrages hätte erfasst sein sollen. Die Formulierung "Rechtsnachfolger" wurde und wird so verstanden, dass damit Fälle der Verschmelzung, Umwandlung, Spaltung oder sonstige Reorganisationen gemäß Umgründungssteuergesetz, der Übergang von Rechtspositionen ex lege (zB Legalzession gem § 1358 ABGB, notwendige Zession gem § 1422 ABGB) oder die Übernahme von Rechtsverhältnissen gem § 38 UGB verstanden werden. Es ist offensichtlich, dass die Parteien des Abtretungsvertrages nur den Gesamtrechtsnachfolger meinten und nicht wollten, dass beispielsweise ein Kredit an jemanden, der vom Kreditnehmer eine Sache kauft (und damit dessen Einzelrechtsnachfolger wird), vom Sicherungszweck des Abtretungsvertrages erfasst wird. Eine solche Erstreckung auf den Einzelrechtsnachfolger wäre schon auf den ersten Blick zivilrechtlich nicht haltbar. Die bloße Verwendung des Begriffes "Rechtsnachfolger" im

*Vertragstext ohne jeglichen (möglichen oder gewollten) Anwendungsfall kann nicht zu einem Wegfall der Gebührenbefreiung führen.*

### **Bemessungsgrundlage für die Zessionsgebühr**

*Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Zessionsgebühr ist im vorliegenden Fall zu berücksichtigen, dass es sich bei Gewährleistungsansprüchen um Forderungen aus Leistungsstörungen handelt. Eine Forderung aus einer Leistungsstörung ist nicht als bedingte Forderung anzusehen: das Vorliegen einer Leistungsstörung (Mangel, Irrtum, etc.) ist vielmehr die Anspruchsvoraussetzung, nicht aber eine (aufschiebende oder auflösende) Bedingung im Sinne von § 897 ABGB iVm §§ 696ff ABGB. Daher kommt § 26 GebG im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung. Bei der Bewertung der Forderung wäre vielmehr richtigerweise zu prüfen gewesen, ob eine Leistungsstörung (zB ein Mangel) vorlag. Hätte die Behörde diese Prüfung angestellt, hätte sie festgestellt, dass ein solcher Tatbestand zu keiner Zeit vorlag. Offensichtlich wird dies auch daran, dass zu keiner Zeit irgendwelche Ansprüche aus Leistungsstörungen in Bezug auf den Rahmenvertrag geltend gemacht wurden. Selbstredend wäre auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr (vgl. § 10 Abs 2 BewG) zu keiner Zeit ein Preis für die Forderung zu erzielen gewesen. Vor diesem Hintergrund hätte die Forderung mit Null bewertet werden müssen.*

*Selbst wenn man bei der Erhebung der Anspruchsgrundlagen – entgegen den Tatsachen – einen Leistungsstörungstatbestand gefunden hätte, hätte die Behörde diesfalls berücksichtigen müssen, dass bei einer Rückforderung des gesamten Kaufpreises im Zuge einer Wandlung (Vertragsaufhebung) Zug um Zug auch der Geschäftsanteil hätte zurückgestellt werden müssen. Wäre diese „Gegenleistung“ in die Bewertung der Forderung eingeflossen, wäre die Forderung jedenfalls nie mit dem vollen Kaufpreis zu bewerten gewesen.*

*Auch im Falle, dass die Anwendbarkeit der Gebührenbefreiung gem § 20 Z 5 GebG verneint wird, hätte somit eine Anpassung der Bemessungsgrundlage für die Zessionsgebühr auf EUR 0,00 und somit eine Reduktion der Gebühr auf EUR 0,00 zu erfolgen.“*

## **II. Verfahren vor dem UFS und BFG**

### **1. Vorlageberichte des Finanzamtes**

Das Finanzamt legte die Berufung - ohne vorher eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen oder weitere Ermittlungen zu tätigen – dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht (der in Kopie auch der Bf. übermittelt wurde) beantragte das Finanzamt die Berufung als unbegründet abzuweisen unter Hinweis auf die Begründung im angefochtenen Bescheid. Die Streitpunkte wurden vom Finanzamt wie Folgt definiert:

*"Ist die Begünstigung gemäß § 20 Abs 5 Gebg anwendbar, wenn Gegenstand des Sicherungsgeschäftes Forderungen gegen den Kreditnehmer oder dessen Rechtsnachfolger sind und auch zukünftige Kredite besichert werden?*

Wie sind die abgetretenen Forderungen zu bewerten?"

## 2.2. Übergang der Zuständigkeit auf das BFG / Gerichtsabteilung 1062

Am 31. Dezember 2013 war die gegenständliche Berufung beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Vom Geschäftsverteilungsausschuss wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung 1062 zur Erledigung zugewiesen.

## 2.3. Beweisaufnahme durch das BFG

Von der zuständigen Richterin des BFG wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakte ErfNr\*\*\*3 , ErfNr\*\*\*4 , ErfNr\*\*\*5 , ErfNr\*\*\* , ErfNr.\*\*\*1 und ErfNr.\*\*\*2 sowie in den Arbeitsbogen Nr\*\*\* .

## III. Sachverhalt

Am 12. April 2005 schlossen die C Mittelstandsfinanzierungs AG einerseits und die F Privatstiftung, Frau D und Herr E andererseits einen Rahmenvertrag über eine Beteiligung der C Mittelstandsfinanzierungs AG an der A \*\*\* GmbH (kurz A GmbH) und der B \*\*\*\* GmbH (kurz B GmbH) ab. Der Rahmenvertrag hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"...

*2.4. NewCo wird die Geschäftsanteile der F Privatstiftung an der A GmbH und an der B GmbH gemäß den näheren Bestimmungen in Punkt 4. erwerben, wobei sich die Gegenleistung für die Geschäftsanteile gemäß Punkt 5. aus einem sofort fälligen Teilkaufpreis, einem nicht konditionierten Teilkaufpreis, einem konditionierten Teilkaufpreis I und einem konditionierten Teilkaufpreis II zusammensetzt. Der sofort fällige Teilkaufpreis beträgt EUR 55.083.000,-- ... und kommt nach Maßgabe folgender Regelung zur Auszahlung: Ein Teilbetrag in Höhe von EUR 8.500.000,-- ... ist unverzüglich nach Abschluß des Anteilskaufvertrags gemäß Punkt 4.1. an die F Privatstiftung zur Zahlung fällig, Die F Privatstiftung wird diesen Betrag in der erforderlichen Höhe zur Übernahme der Kapitalerhöhung der NewCo und zur Einzahlung des Gesellschafterdarlehens an die NewCo gemäß Punkt 2.3. verwenden. Der restliche Teilbetrag des sofort fälligen Teilkaufpreises in Höhe von EUR 46.583.000,-- ... ist unverzüglich nach Durchführung der Kapitalerhöhung der NewCo und der Einzahlung des Gesellschafterdarlehens an die NewCo durch die F Privatstiftung gemäß Punkt 2.3. sowie nach Zuzählung des Darlehens durch die finanziierenden Banken an NewCo zur Zahlung an die F Privatstiftung fällig. Die Höhe des konditionierten Teilkaufpreises I richtet sich gemäß Punkt 5.2. nach dem durchschnittlichen konsolidierten EBITDA der RS-Gruppe der Geschäftsjahre 2004 und 2005. Sollte das durchschnittliche EBITDA der RS-Gruppe der Geschäftsjahre 2004 und 2005 den in Punkt 5.4. festgelegten Betrag übersteigen, so kommt zusätzlich zum sofort fälligen Teilkaufpreis und zum konditionierten Teilkaufpreis I ein weiterer, den Gesamtkaufpreis erhöhender, konditionierter Teilkaufpreis II zur Auszahlung.*

*Die F Privatstiftung soll nach den Bestimmungen des Punktes 5. berechtigt sein, den Zeitraum für die Ermittlung des konditionierten Teilkaufpreises I und des konditionierten Teilkaufpreises II auf Basis des durchschnittlichen EBITDA der RS-Gruppe längstens bis zum Geschäftsjahr 2008 auszudehnen.*

...

#### **4. ÜBERNAHME DER ANTEILE DURCH NEWCO**

*4.1. NewCo wird durch einen auf Grundlage dieses Rahmenvertrags separat abzuschließenden Anteilskauf- und Abtretungsvertrag, der diesem Rahmenvertrag als Anlage 4.1. angeschlossen ist (nachfolgend der "Anteilskaufvertrag", von der F Privatstiftung (i) einen Geschäftsanteil an der A GmbH, der - nach Eintragung der in der Präambel beschriebenen Kapitalerhöhung der A GmbH auf EUR 4 Mio ... in das Firmenbuch - einer Stammeinlage von EUR 3.984.000,-- ... entspricht, und die Treugeberstellung hinsichtlich eines Geschäftsanteils an der A GmbH, der einer Stammeinlage von EUR 16.000,- ... entspricht, sowie (ii) einen Geschäftsanteil an der B GmbH, der einer Stammeinlage von EUR 1.494.000,-- ... entspricht, und die Treugeberstellung hinsichtlich eines Geschäftsanteils an der B GmbH, der einer Stammeinlage von EUR 6.000,-- ... entspricht, kaufen und übernehmen (nachfolgend "A und B Geschäftsanteile"). Der Anteilskaufvertrag wird unverzüglich nach Inkrafttreten dieses Rahmenvertrags errichtet werden.*

*4.2. Der von NewCo geschuldete Kaufpreis und die Fälligkeit des Kaufpreises bestimmen sich nach Punkt 5.*

*4.3. Gleichzeitig mit dem Anteilskaufvertrag gemäß Punkt 4.1. werden D und E mit der NewCo Treuhandverträge abschließen, auf Grund derer sie jeweils einen Geschäftsanteil an der A GmbH, der einer Stammeinlage von EUR 8.000,-- ... entspricht, und einen Geschäftsanteil an der B GmbH, der einer Stammeinlage von EUR 3.000,-- ... entspricht, treuhändig für NewCo halten werden.*

#### **5. KAUFPREIS**

*5.1. Der von NewCo geschuldete Kaufpreis für die A und B Geschäftsanteile gliedert sich in*

- a) einen sofort fälligen Teilkaufpreis (nachfolgend der "sofort fällige Teilkaufpreis") in Höhe von EUR 55.083.000-- ..., dessen Fälligkeit sich nach Punkt 2.4. bestimmt;*
- b) einen nicht konditionierten Teilkaufpreis (nachfolgend der "nicht konditionierte Teilkaufpreis") in Höhe von EUR 1.000.000,-- ...;*
- c) einen konditionierten Teilkaufpreis I, der sich gemäß Punkt 5.3. errechnet und maximal EUR 9.000.000,-- ... beträgt (nachfolgend der "konditionierte Teilkaufpreis"; und*
- d) einen konditionierten Teilkaufpreis II, der sich gemäß Punkt 5.4. errechnet und maximal EUR 8.269.500,-- ... beträgt (nachfolgend der "konditionierte Teilkaufpreis II").*

*Die vorstehend angeführten Kaufpreisteile entfallen jeweils zur Hälfte auf die Geschäftsanteile und Treugebersteilungen der F Privatstiftung an der A GmbH und an der B GmbH.*

....

### **13. GEWÄHRLEISTUNGEN UND ZUSICHERUNGEN**

*Die F Privatstiftung leistet Gewähr dafür, daß die A GmbH und die B GmbH bzw. die Geschäftsanteile an diesen sowie die Unternehmen dieser Gesellschaften zum Closing die im Folgenden angeführten Eigenschaften aufweisen:*

*[es folgen 21 Vertragspunkte]*

....

### **14. RECHTSFOLGEN BEI VERLETZUNG DER GEWÄHRLEISTUNGEN UND ZUSICHERUNGEN**

*14.1. Die F Privatstiftung haftet gegenüber NewCo ausschließlich für die von D in Punkt 10.10. und von der F Privatstiftung in Punkt 13. dieses Rahmenvertrages abgegebenen Gewährleistungen und Zusicherungen und für die dort von ihr jeweils ausdrücklich zugesicherten Eigenschaften.*

*14.2. Eine Haftung der F Privatstiftung für die Verletzung der von ihr in Punkt 10.10. und Punkt 13. dieses Rahmenvertrages abgegebenen Gewährleistungen und Zusicherungen, kann dabei neben Gewährleistung auch auf Schadenersatz und / oder Irrtum und / oder Arglist gestützt werden. Anspruchsberechtigter aus diesen Rechtsgründen im Falle eines behaupteten Anspruches ist ausschließlich die NewCo.*

....

*14.4. Voraussetzung für die Geltendmachung eines Gewährleistungs- oder Schadenersatzanspruches oder eines auf Irrtum oder Arglist gestützten Anspruches gemäß diesem Rahmenvertrag (künftig gemeinsam als Anspruch für die "Verletzung von Gewährleistungen und Zusicherungen" bezeichnet) ist, daß der Anspruchsberechtigte die F Privatstiftung zunächst mittels eingeschriebenen Briefes aufgefordert hat, innerhalb einer angemessenen Frist, mindestens jedoch 60 Tage, den vertragsgemäßen Zustand herzustellen und diese Frist erfolglos verstrichen ist*

*14.5. Die Haftung der F Privatstiftung vermindert sich in dem Umfang in dem der Mangel oder Schaden durch eine Versicherungsleistung oder durch eine sonstige Ersatzleistung Dritter tatsächlich gedeckt wird oder in dem Umfang, in dem im jeweiligen Jahresabschluß der betreffenden Gesellschaft zum 31.12.2004 gemäß Punkt 13.6. Rückstellungen oder Rücklagen oder sonst Vorsorge zur Deckung des Mangels oder Schadens gebildet wurden. Die Haftung der F Privatstiftung vermindert sich im Sinne einer Saldierung der Ansätze in den Jahresabschlüssen gemäß der Punkte 13.5. und 13.6. ferner in dem Umfang, als nicht ausreichend gebildete Rückstellungen durch nicht vollständig ausgenützte Rückstellungen oder nicht ausreichend vorgenommene Wertberichtigungen*

durch Reserven aus zu hoch vorgenommenen Wertberichtigungen ausgeglichen werden. Die Haftung der F Privatstiftung aus jedwedem Rechtsgrund, insbesondere Schadenersatz, Gewährleistung oder Irrtum besteht nur insoweit, als ein Anspruch aufgrund einer Verletzung der Gewährleistungen und Zusicherungen im Einzelfall oder kumuliert den Betrag von EUR 150.000,-- ... (Freibetrag) übersteigt.

14.6. Unbeschadet der Punkte 14.7. und 14.8. ist die Haftung der F Privatstiftung gegenüber NewCo für alle möglichen Ansprüche von NewCo wegen der Verletzung der Gewährleistungen und Zusicherungen mit dem Betrag von EUR 7.200.000,00 ... begrenzt.

14.7. Für die Verletzung der Gewährleistungen und Zusicherungen, die unter den Punkten 13.7. und 13.12. angeführt sind, ist die Haftung der F Privatstiftung gegenüber NewCo mit dem Betrag von EUR 20.000.000,00 ... begrenzt.

14.8. Für die Verletzung der Gewährleistungen und Zusicherungen, die unter den Punkten 13.1., 13.2., 13.3. und 13.4. angeführt sind, ist die Haftung der F Privatstiftung gegenüber NewCo mit dem Betrag von EUR 55.083.000,00 ... abzüglich des von der F Privatstiftung, D und E für den Erwerb der Geschäftsanteile an derNewCo eingesetzten Eigenkapitals gemäß der Punkte 2.2. und 2.3. begrenzt.

14.9. Die Gesamthaftung der F Privatstiftung gegenüber NewCo aus den Punkten 14.6., 14.7. und 14.8. ist jedenfalls mit dem Betrag von EUR 55.083.000,00 ... abzüglich des von der F Privatstiftung, D und E für den Erwerb der Geschäftsanteile an derNewCo eingesetzten Eigenkapitals gemäß der Punkte 2.2. und 2.3. begrenzt.

14.10. Alle sich aus der Verletzung der Gewährleistungen und Zusicherungen ergebende Ansprüche von NewCo sind bei sonstiger Präklusion innerhalb von längstens 30 (dreißig) Tagen ab Kenntnis durch C gegenüber der F Privatstiftung begründet schriftlich geltend zu machen. Unbeschadet von Punkt 14.11. verjährten Ansprüche von NewCo aus den in Punkt 13. dieses Rahmenvertrages abgegebenen Gewährleistungen und Zusicherungen der F Privatstiftung nach Ablauf von zwei Jahren nach dem Closing.

...."

Wie im Rahmenvertrag vorgesehen schlossen die C Mittelstandfinanzierungs AG, Frau D und Herr E am 12. April 2005 einen Gesellschaftsvertrag über die Gründung der A & B Holding GmbH ab und übernahm die C Mittelstandfinanzierungs AG eine Stammeinlage iHv € 3.185.000,00 und Frau D und Herr E jeweils eine Stammeinlage iHv € 1.105.00,00 zur Einzahlung. Am 2. Juni 2005 wurde die A & B Holding GmbH im Firmenbuch eingetragen. Bei der Gründung betrug das insgesamt eingezahlte Stammkapital € 5.395.000,00 und die Beteiligung der C Mittelstandfinanzierungs AG somit 59,04%.

Noch vor der Eintragung der A & B Holding GmbH im Firmenbuch traten die Gründungsgesellschafter für die A & B Holding GmbH in Gründung in Geschäftsbeziehung zur BANK und erfolgte eine grundsätzliche Einigung (vorbehaltlich der Erfüllung diverser Bedingungen), dass die BANK als Kreditgeberin Kreditbeträge von maximal €

39.500.000,00 und maximal € 8.500.000,00 zur Finanzierung des Ankaufes der Anteile an der A \*\*\* GmbH und der B \*\*\*\* GmbH zur Verfügung stellen wird. Auch die Errichtung der beiden Urkunden mit der Bezeichnung „Kreditvertrag (Senior A), Vertragsnummer \*\*\*1“ und „Kreditvertrag (Senior B) Vertragsnummer \*\*\*2“ erfolgte noch vor Eintragung der A & B Holding GmbH im Firmenbuch und erfolgte die Unterzeichnung der beiden Urkunden durch die BANK als Kreditgeberin am 18. April 2005. Am 24. Juni 2005 unterzeichneten die C Mittelstandfinanzierungs AG, Frau D und Herrn E die Kreditvertragsurkunden für die A & B Holding GmbH in Gründung als Kreditnehmer.

Punkt 12 der beiden Kreditverträge lautet jeweils wie Folgt:

**"SICHERHEITEN, DIE DER KREDITNEHMER BESTELLT**

12.1. Der Kreditnehmer ist verpflichtet, dem Kreditgeber zur Sicherstellung seiner Forderungen aus dem Kreditvertrag folgende Sicherheiten zu bestellen:

"..."

*12.1.2. Abtretung aller Geldforderungen, die dem Kreditnehmer aus dem Zielgesellschaft-Kaufvertrag zustehen und entstehen;*

"..."

Zur Sicherstellung der Forderungen der BANK aus den beiden Kreditverträgen schloss die BANK insgesamt vier Abtretungsverträge ab, und zwar jeweils einen mit den drei Gründungsgesellschaftern der A & B Holding GmbH sowie einen mit der Kreditnehmerin, der „A & B Holding GmbH in Gründung“, diese vertreten durch ihre drei Gründungsgesellschafter.

Die über den Abtretungsvertrag der BANK mit der Bf. errichtete Urkunde wurde von der BANK am 2. Juni 2005 und von den drei Gründungsgesellschaftern für die A & B Holding GmbH in Gründung am 24. Juni 2005 unterzeichnet und hat folgenden Inhalt:

*" 1. Die F Privatstiftung, ... ("Verkäufer") hält*

*a) an der A ... GmbH, ..., einen Geschäftsanteil, der 100% des Stammkapitals dieser Gesellschaft entspricht*

*b) an der B ... GmbH, ..., einen Geschäftsanteil, der 100% des Stammkapitals dieser Gesellschaft entspricht,*

*zusammen "Geschäftsanteile").*

*2. C Mittelstandfinanzierungs AG, ..., F Privatstiftung, ..., Frau D, ..., und Herrn E, ..., sowie G Vermögensverwaltung GmbH haben am 12.04.2005 einen Rahmenvertrag ("Rahmenvertrag") abgeschlossen. Nach den Bestimmungen dieses Rahmenvertrages ist der Verkäufer verpflichtet, die Geschäftsanteile im Fall des Eintritts bestimmter im Rahmenvertrag genannter Bedingungen an den Zedenten zu verkaufen.*

*3. Die BANK hat die Absicht, mit dem Zedenten in Geschäftsverbindung zu treten und dem Käufer im Rahmen dieser Geschäftsverbindung Kredite (insbesondere Geld-, Haftungs-, oder Garantiekredite) und Darlehen unter den üblichen und vom Zedenten anerkannten Geschäftsbedingungen einzuräumen (kurz insgesamt "die Kredite" genannt).*

*4. der Zedent tritt der BANK hiermit zur Sicherstellung aller Forderungen und Ansprüche an Haupt- und Nebenverbindlichkeiten, welche der BANK gegen den Zedenten oder dessen Rechtsnachfolger aus den Krediten erwachsen, sämtliche Geldforderungen ab, die dem Zedenten aufgrund des Rahmenvertrages gegen die Parteien des Rahmenvertrages und des Verkaufes der Geschäftsanteile gegen den Verkäufer (Punkt 2) erwachsen sind und erwachsen werden.*

*5. Der Zedent verpflichtet sich, in seinen Geschäftsbüchern einen Zessionsvermerk zu setzen, aus dem die Abtretung der Forderungen ersichtlich ist. Dieser Zessionsvermerk hat die jeweils von der Rechtsprechung des österreichischen Obersten Gerichtshofes entwickelten Formerfordernisse zu erfüllen. Der Zedent wird der BANK die Setzung des Zessionsvermerkes in geeigneter Form nachweisen.*

*6. Der Zedent bestätigt, dass zwischen ihm und dem Verkäufer für die Abtretung kein Zessionsverbot vereinbart wurde, und darüber hinaus, dass die abgetretenen Ansprüche nicht schon an Dritte zediert wurden.*

*7. Als Gerichtsstand wird das für Handelssachen jeweils zuständige Gericht in Wien vereinbart.*

*8. Für diesen Abtretungsvertrag gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der BANK, Fassung vom 1. Oktober 2003. Im Falle von Widersprüchen gehen die Bestimmungen des Abtretungsvertrages vor."*

Wann und mit welchem Inhalt der Zedent wie im Punkt 5. des Abtretungsvertrages vorgesehen in seinen Geschäftsbüchern einen Buchvermerk über die Forderungsabtretung setzte bzw. in welcher Form der Nachweis der Setzung des Zessionsvermerkes gegenüber der BANK erfolge, ist auf Grund des bisherigen Akteninhaltes nicht feststellbar.

Die in Punkt 10.10. des Rahmenvertrages von D und in Punkt 13 des Rahmenvertrages von der F Privatstiftung abgegebenen Gewährleistungen und Zusicherungen und die dort zugesicherten Eigenschaften wurden eingehalten. Eine Verletzung der von der F Privatstiftung im Rahmenvertrag abgegebenen Gewährleistungen und Zusicherungen ist nicht erfolgt und sind mittlerweile auch die in Punkt 14.10. und 14.11. festgelegten Fristen bereits abgelaufen, weshalb feststeht, dass der Bf. keine Geldforderungen aus dem Rahmenvertrag gegen die F Privatstiftung aus diesem Titel erwachsen sind oder erwachsen werden.

#### **IV. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den eingesehenen Unterlagen und dem damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bf. in ihren Schriftsätze.

#### **V. Rechtslage und Erwägungen:**

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.

§ 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).

§ 16 regelt grundsätzlich das Entstehen der Gebührenschuld in Bezug auf die in § 33 GebG angeführten Rechtsgeschäfte. So entsteht gemäß § 16 Abs. 1 GebG die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird,

1. bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften,
  - a) wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Unterzeichnung;
  - b) wenn die Urkunde von einem Vertragsteil unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Aushändigung (Übersendung) der Urkunde an den anderen Vertragsteil oder an dessen Vertreter oder an einen Dritten;
2. bei einseitig verbindlichen Rechtsgeschäften,
  - a) wenn die Urkunde nur von dem unterzeichnet wird, der sich verbindet, im Zeitpunkte der Aushändigung (Übersendung) der Urkunde an den Berechtigten oder dessen Vertreter;
  - b) wenn die Urkunde auch von dem Berechtigten unterzeichnet wird, im Zeitpunkte der Unterzeichnung.

Nach § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Nach § 4 Abs. 3 BAO bleiben in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) unberührt.

Die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 1 und 2 GebG regelt die Entstehung der Gebührenschuld bei zweiseitig verbindlichen sowie einseitig verbindlichen Rechtsgeschäften. Diese Differenzierung knüpft an die schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfte, nicht aber an die Verfügungsgeschäfte an (Frotz - Hügel - Popp, Kommentar zum GebG, § 33 TP 21 B I 1a). Da § 16 Abs. 1 GebG nicht die Entstehung der Gebührenschuld bei Verfügungsgeschäften regelt, richtet sich die Entstehung der Gebührenschuld bei Verfügungsgeschäften nach der generellen Norm des § 4 Abs. 1 BAO (VwGH 24.3.1994, 92/16/0130).

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.

Gemäß § 20 Z. 5 GebG in der bis 31. Dezember 20010 geltenden Fassung der GebG-Novelle 1988, BGBl 1988/407 und des BG BGBl 1990/281 unterliegen Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte - ausgenommen Wechsel - zu Darlehensverträgen (§ 33 TP 8), Kreditverträgen (§ 33 TP 19) und Haftungs- und Garantiekreditverträgen mit Kreditinstituten, der Österreichischen Nationalbank, den Versicherungsunternehmen, den Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes und den Bausparkassen, sofern über die genannten Verträge spätestens gleichzeitig mit der Beurkundung des Nebengeschäftes eine Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenschuld maßgeblichen Weise errichtet worden ist; nicht der Gebührenpflicht.

Eine Zuerkennung der Gebührenfreiheit kommt nur in jenen Fällen in Frage, in welchen die errichteten Urkunden sowohl über den Darlehens- oder Kreditvertrag als auch über das zu diesem abgeschlossene Sicherungsgeschäft eindeutig den Rechtsbezug zueinander erkennen lassen (VwGH 5.10.1987, 87/15/0071, 0072).

Für die Befreiung des § 20 Z 5 GebG muss die Beurkundung des Kreditvertrages dem Abschluss des Sicherungsgeschäftes vorangehen oder zumindest gleichzeitig damit erfolgen. Die Gebührenbefreiung nach § 20 Z 5 GebG ist bei solchen Sicherungsgeschäften nicht gegeben, die sich auch auf künftig abzuschließende Kreditverträge beziehen (vgl. VwGH 10.6.1991, 90/15/0026 unter Hinweis auf Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum GebG, § 20 B II 3).

Wenn der über das Sicherungsgeschäft errichteten Urkunde weder zu entnehmen ist, dass ein Sachverhalt im Sinne des § 20 Z. 5 GebG vorliegt, noch Umstände beurkundet sind, aus denen sich das Nichtvorliegen eines solchen Sachverhaltes ergibt, wird die Gebührenpflicht zwar vermutet, der Gegenbeweis gemäß § 17 Abs. 2 GebG ist aber zulässig (vgl. VwGH 8.9.1983, 82/15/0030).

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 (Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren – Kommentar, Rz 2 zu § 33 TP 21 GebG).

Gebührenpflichtig sind Zessionen dann, wenn ihnen ein beurkundeter rechtsgeschäftlicher entgeltlicher Titel zu Grunde liegt. Weiters bedarf eine gebührenpflichtige Zession auch eines wirksamen rechtsgeschäftlichen Verfügungsaktes und seiner Beurkundung (vgl. VwGH 05.11.2009, 2008/16/0071).

In der Regel erfolgt die rechtsgeschäftliche Zession im Wege eines formlosen Konsensualvertrages und fallen regelmäßig Titelgeschäft und Abtretung zusammen. Eine Ausnahmesituation liegt jedoch bei der Sicherungszession vor: hier bedarf es eines eingenen, Publizitätszwecken dienenden Übertragungsaktes (vgl. VwGH 18.08.1994, 94/16/0044).

Bei der sicherungsweisen Übertragung von Forderungen müssen dieselben Formen der Übergabe eingehalten werden, die Voraussetzungen eines gültigen Pfandrechtserwerbes sind (OGH 21.01.1975, 5 Ob 322/74).

Gegenstand einer Abtretung iSd § 33 TP 21 GebG können auch zukünftige und ungewisse Rechte sein. Ebenso können auch künftige Forderungen, sofern ihre Grundlagen (Rechtsgrund und Person des Schuldners im Zeitpunkt der Abtretung) vorweg feststehen, Gegenstand einer Zession sein (vgl. VwGH 17.11.1965, 142/64).

Die Abtretung einer künftigen Forderung ist – als durch deren Entstehung bedingt – gültig (siehe OGH 28.10.1969, 8 Ob 149/69). Die Abtretung künftiger Forderungen darf auch in Form der Globalzession erfolgen, sofern nur dem Erfordernis der ausreichenden Individualisierung entsprochen wird (siehe OGH 29.9.1998, 1 Ob 406/97f). Bei der Globalzession werden sofort künftige Forderungen abgetreten.

Beim Mantelzessionsvertrag werden hingegen zunächst keine künftigen Forderungen abgetreten, sondern es wird nur die Verpflichtung übernommen, künftig solche künftig entstehenden aber schon genau beschriebenen Forderungen abzutreten (siehe OGH 29.9.1998, 1 Ob 406/97f).

Sowohl die Mantelzession als auch die Globalzession werden wegen des Doppelzwecks der Abtretung von Forderungen zur Sicherung des Kredits und zur Befriedigung aus dem Realisat als Unterarten der Sicherungszession angesehen. Wegen der Sicherungsfunktion sind auch bei der Globalzession die besonderen Publizitätserfordernisse wie beim Pfandrechtserwerb einzuhalten. Für den Modus der Abtretung ist entweder eine Verständigung des übernommenen Schuldners oder die Eintragung eines Buchvermerks des buchführenden Schuldners vorzunehmen. Im Falle einer EDV-Buchhaltung ist der Buchvermerk nicht nur in den Kundenkonten, sondern auch in die Liste der offenen Debitorenposten aufzunehmen. (OGH 24.02.2000, 6 Ob 256/99m).

Bei Buchforderungen ist die Drittschuldnerverständigung zur Übertragung der sicherungsweise abgetretenen Forderung auf den Zessionar alternativ zum Buchvermerk ein tauglicher Modus (OGH 30.11.2006, 6 Ob 116/05).

Die Sicherungsabtretung einer Buchforderung wird nicht schon im Zeitpunkt der erklärten Willensübereinstimmung zwischen Zedenten und Zessionar, sondern erst im Zeitpunkt der Eintragung des Buchvermerkes oder des Zuganges der Verständigung an den übernommenen Schuldner wirksam (OGH 11.07.2002, 6 Ob 319/01g).

Bei nicht verbuchten Forderungen kommt von vornherein nur die Drittschuldnerverständigung als Publizitätsakt in Betracht (OGH 30.04.2014, 3 Ob 34/14t mit weiteren Judikaturhinweisen).

Werden die strengen pfandrechtlichen Formvorschriften nicht eingehalten, so ist die Sicherungszession zivilrechtlich unwirksam und damit auch keine Gebührenfolge verbunden. (siehe Arnold/Arnold, Rechtsgebühren<sup>9</sup>, § 33 TP 21 Rz 3a).

Auch in der Richtlinie des Bundesministeriums für Finanzen, GZ BMF-010206/0210-Vi/5/2006 vom 22.02.2007 (kurz GebR) unter Rz 1027 Folgendes ausgeführt:

*"Bei einer Sicherungszession wird die Forderungsabtretung zum Unterschied von der Vollzession nicht schon mit der Willenseinigung zwischen dem Zedenten und dem Zessionar wirksam, die zivilrechtliche Wirksamkeit der Sicherungszession bedarf vielmehr der Einhaltung des für die Forderungsverpfändung vorgesehenen Modus (Verständigung des Drittschuldners oder Vermerk in den Büchern des Schuldners). Kommt die Sicherungszession zivilrechtlich mangels Einhaltung des Modus nicht zustande, entsteht keine Gebührenpflicht."*

Urkunden, die noch vor dem Zustandekommen des Rechtsgeschäftes errichtet werden, können die Gebührenpflicht nicht auslösen (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren – Kommentar, Rz 51 zu § 15 GebG mit zahlreichen Judikaturhinweisen sowie Rz 423 der GebR).

Die Abänderung einer Urkunde muss solange beachtet werden, als die Gebührenschuld noch nicht entstanden ist (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren – Kommentar, Rz 52 zu § 15 GebG unter Hinweis auf VwGH 26.1.1967, 2165/65 VwSlg 3559/1967).

Für die Gebührenpflicht genügt das Vorliegen einer bloß rechtsbezeugenden Urkunde, sofern eine Vertragspartei dadurch in der Lage ist, den Beweis des ihr zustehenden Anspruches zu führen (vgl. ua. VwGH 17.2.2000, 99/16/0027 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Rechts und Stempelgebühren, Rz 49 zu § 15). Dazu muss die Urkunde 1. unterzeichnet sein und 2. alle wesentlichen Merkmale des Rechtsgeschäftes enthalten, wobei gemäß § 17 Abs. 2 GebG auch ein Verweis auf andere Schriftstücke, die Angaben über das Rechtsgeschäft enthalten, genügt (vgl. VwGH 28.2.2007, 2004/16/0029 sowie die weitere bei Fellner, Kommentar zum Gebührengesetz 1957, Tz 47 f zu § 15 genannte Rechtsprechung).

Enthält das Verständigungsschreiben (Drittschuldnerverständigung) des Zessionars an den debitor cessus die wesentlichen Merkmale des Zessionsvertrages (wie Rechtsgrund der Zession sowie Name des Zedenten und des Zessionars), so löst das Verständigungsschreiben als rechtsbezeugende Urkunde die Gebührenpflicht aus (Rz 1016 GebR). Diese Aussage beruht auf der Judikatur des VwGH, wonach die an den debitor cessus gerichtete Verständigung des Zedenten von der sicherungsweise erfolgten Zession, die zunächst dem Zessionar ausgehändigt wurde, wenn darin der wesentliche Inhalt des Abtretungsvertrages festgehalten worden ist, um eine rechtsbezeugende Urkunde handelt (vgl. VwGH 24.6.1970, 1184/69).

Mangels Ersatzbeurkundungstatbestand bei der Zessiongebühr löst der Vermerk in den Büchern des Schuldners keine Gebühr aus (vgl. abermals Rz 1027 der GebR).

Im gegenständlichen Fall liegt kein Hinweis dafür vor, dass eine schriftliche Verständigung des debitor cessus erfolgt wäre und scheidet daher ein derartiges Verständigungsschreiben sowohl als Publizitätsakt als auch als rechtsbezeugende Urkunde aus.

Der Abtretungsvertrag macht nur Beweis über das Titelgeschäft. Im Punkt 5. des Abtretungsvertrages übernahm die Bf. die Verpflichtung (künftig), einen Zessionsvermerk in ihren Geschäftsbüchern zu setzen. Dies spricht dafür, dass im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Abtretungsvertrages am 2. Juni 2005 bzw. am 24. Juni 2005 ein für die Gültigkeit der Sicherungszession erforderliche Publizitätsakt (noch) nicht gesetzt worden war, weshalb die Unterzeichnung des Abtretungsvertrages keine Gebührenschuld auslösen konnte.

Weitere Schriftstücke, die über die sicherungsweise Abtretung der Forderung Beweis machen, sind nicht aktenkundig und kann daher auch nicht deren - allfälliger - Inhalt festgestellt werden. Bei allfälliger Existenz einer rechtsbezeugenden Urkunde über die – zivilrechtlich wirksame - Sicherungszession, wäre die Frage der Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 20 Z 5 GebG an Hand des Inhaltes dieser Urkunde zu beurteilen (vgl. dazu BFG 09.12.2015, RV/710377/2011 und BFG 09.12.2015, RV/710380/2011).

Im gegenständlichen Fall kann aus folgenden Gründen dahin gestellt bleiben, ob nach Setzung des Publizitätsaktes eine rechtsbezeugende Beurkundung der Sicherungszession erfolgte bzw. ob nach dem Urkundeninhalt die Voraussetzungen des § 20 Z 5 GebG für eine Gebührenbefreiung gegeben sind:

Bemessungsgrundlage der Rechtsgebühr nach § 33 TP 21 GebG ist das Entgelt (vgl VwGH 16. 9.1991, 90/15/0080), also jener Betrag, um den die abgetretene Forderung erworben wurde.

Bei einer Zession zur Sicherung eines Anspruches entspricht die Bemessungsgrundlage in der Regel dem Wert des besicherten Anspruchs. Ist der Wert des sicherungsweise abgetretenen Rechtes niedriger, und ist somit nicht der gesamte zu sichernde Anspruch gedeckt, so ist die Höhe des Entgelts mit diesem begrenzt (vgl. UFS 22.08.2013, RV/3097-W/09; Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz, B I 4 d zu § 33 TP 21 GebG).

Gegenstand der sicherungsweisen Abtretung waren hier sämtliche Geldforderungen, die der Bf. aufgrund des Rahmenvertrages gegen die Parteien des Rahmenvertrages (das sind die C Mittelstandsfinanzierungs AG, die F Privatstiftung, Frau D und Herr E) und des Verkaufes der Geschäftsanteile (das sind 100% der Anteile an der A GmbH und an der B GmbH) an die Bf. gegen die F Privatstiftung erwachsen sind und erwachsen werden. Gegenstand der Sicherungszession sind somit hier nicht die Gestaltungsrechte aus den genannten Verträgen, sondern ausdrücklich Geldforderungen.

Eine auf Geld gerichtete Forderung stellt grundsätzlich eine Kapitalforderung iSd § 14 BewG dar (vgl. VwGH 5.4.1984, 83/15/0117).

Gemäß § 14 Abs. 1 BewG 1955 sind Kapitalforderungen, die nicht in § 13 bezeichnet sind, und Schulden mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen. Als "besondere Umstände" iSd § 14 Abs. 1 BewG 1955 sind solche anzusehen, die vom Normalfall - gemessen an den im

Wirtschaftsleben durchschnittlich geltenden Konditionen - erheblich abweichen (VwGH 23.4.1974, 1093/73). Solche besondere Umstände liegen ua vor, wenn eine Forderung besonders hoch oder besonders niedrig verzinst wird (VwGH 24.4.1997, 93/15/0066).

Nach § 14 Abs 2 BewG bleiben Forderungen, die uneinbringlich sind, außer Ansatz.

Nach § 26 GebG gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen ist.

In der hier noch anzuwendenden Fassung vor Aufhebung durch den VfGH durch das Erkenntnis vom 20.6.2006, G 1/06-8, bestimmte § 22 GebG Folgendes:

*"Ist eine Leistung nicht mit einem bestimmten Betrag, wohl aber deren höchstes Ausmaß ausgedrückt oder ist zwischen zwei oder mehreren Rechten oder Verbindlichkeiten eine Wahl bedungen, so ist die Gebühr im ersten Falle nach dem Höchstbetrag, im letzteren Falle nach dem größeren Geldwerte der zur Wahl gestellten Leistungen zu entrichten."*

Bei Anwendung des § 22 GebG kam es nur auf die vertraglich bedungenen Leistungen und nicht auf die tatsächlich erbrachten Leistungen an (vgl. VwGH 20.8.1996, 93/16/0097). Der in einem Vertrag angeführte Höchstbetrag durfte dann nicht als Bemessungsgrundlage herangezogen werden, wenn die geschuldete Leistung umfangmäßig bestimmt oder zumindest bestimmbar im Vertrag festgelegt ist (vgl. VwGH 5.10.1987, 86/16/0102).

Der Umstand, dass eine Forderung dem Grunde nach bestritten wird, lässt deren Höhe (und damit auch deren "Wert") unberührt. Besteht der Einwand zu Recht, dann hatte von Anfang an keine Forderung existiert, deren "Wert" hätte festgestellt werden können. Der Wert einer bestrittenen Forderung ist, wenn im Zeitpunkt der Bescheiderlassung keine Ungewissheit mehr besteht, mit jenem Betrag anzusetzen, der dem Wert am Stichtag ohne Berücksichtigung der Ungewissheit des Bestehens der Forderung entspricht. Damit soll nicht der Grundsatz beiseite geschoben werden, dass es für die Bewertung einer Forderung auf die objektiven Verhältnisse am Stichtag anzukommen habe. Es soll vielmehr nicht darauf ankommen, ob die objektiven Verhältnisse am Stichtag schon vollständig feststellbar sind (siehe dazu VwGH 12.10.1989, 88/16/0050 und VwGH 31.5.1995, 93/16/0045 mit weiteren Hinweisen).

Daraus folgt für den vorliegenden Fall: Sobald endgültig feststeht, dass die abgetretene Geldforderung nie existiert hat und auch nie entstehen wird, kann deren "Nennwert" nicht festgestellt werden und beträgt die Bemessungsgrundlage daher Null.

Nach überwiegender Lehre und Rechtsprechung sind die bürgerlichrechtlichen Gewährleistungsvorschriften auch auf die Übertragung von Anteilen an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung anzuwenden (OGH 09.07.1997, 3Ob20/97f). Gewährleistungsansprüche können nur wegen Mängel erhoben werden, die im Zeitpunkt des Gefahrenüberganges (Ablieferung der Sache) - zumindest latent - schon vorhanden waren. (OGH 15.07.1981 1 Ob 651/81).

Die beträchtliche Limitierung allfälliger Ansprüche aus dem Titel der Gewährleistung, wie sie hier im Rahmenvertrag vorgenommen wurde, ändert nichts daran, dass der Umfang der Gewährleistungsansprüche nach den objektiven Verhältnissen im Zeitpunkt des Gefahrenüberganges zu bestimmen ist. Da keine Leistungsstörung erfolgte und mittlerweile auch die in Punkt 14.10. und 14.11. des Rahmenvertrages festgelegten Fristen abgelaufen sind, steht fest, dass auch künftig der Bf. keine Geldforderungen aus dem Rahmenvertrag gegen die F Privatstiftung aus dem Titel der Gewährleistung erwachsen werden. Für die "nicht existente" Forderung kann auch kein "Höchstbetrag" in Ansatz gebracht werden und ist somit mangels Bemessungsgrundlage für die gegenständliche Sicherungszession keine Gebühr nach § 33 TP 21 GebG festzusetzen.

Der Bescheidbeschwerde war daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht folgte in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe insbesonders VwGH 05.11.2009, 2008/16/0071 zur Erforderlichkeit der Beurkundung sowohl des rechtsgeschäftlichen entgeltlichen Titels als auch des wirksamen rechtsgeschäftlichen Verfügungsaktes; VwGH 18.08.1994, 94/16/0044 zur Erforderlichkeit eines eigenen, Publizitätszwecken dienenden Übertragungsaktes bei der Sicherungszession sowie VwGH 5.10.1987, 86/16/0102 zur Anwendbarkeit des § 22 GebG). Im Ergebnis war hier nicht die Lösung von Rechtsfragen entscheidungswesentlich, sondern war auf Sachverhaltsebene zu klären, ob nach der zivilrechtlichen Wirksamkeit die Sicherungszession eine rechtsbezeugende Beurkundung erfolgte sowie die Bewertung der abgetretenen Forderung im konkreten Einzelfall.

