



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 14. Mai 2004 und vom 12. Juli 2004, ErfNr. betreffend Rechtsgebühren entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit notariell bekräftigtem und von beiden Vertragsparteien unterfertigtem Abtretungsvertrag vom 4. Oktober 2000 trat die "TK"KEG (in der Folge: TKEG) als "abtretende Gesellschafterin" ihre Treugeberrechte an einem einer Stammeinlage von S 445.000,00 entsprechenden Anteil an der DGmbH ab die Bw. als "übernehmende Gesellschafterin" ab.

Lt. § 3 Absatz 1 des Vertrages wurde das Abtretungsentgelt einvernehmlich mit DM 4.005.000,00 mit einer Fälligkeit von einem Monat nach Unterfertigung des Vertrages durch beide Vertragsparteien festgesetzt.

Die weiteren maßgeblichen Bestimmungen des Vertrages lauten wie folgt:

*"§ 3 (2) Für den Fall, daß das aufgrund der gemäß § 12 vorzunehmenden Anmeldung des Zusammenschlusses gemäß den Bestimmungen des Kartellgesetzes rechtskräftig eine Untersagung des Zusammenschlusses erfolgen sollte, ist der bezahlte Kaufpreis an den abtretenden Gesellschafter rückzuführen, und ist dieser Vertrag insgesamt rückabzuwickeln.*

.....  
*§ 6 Als Übergabsstichtag wird der Tag der Unterfertigung durch beide Vertragsparteien vereinbart. Mit diesem Tage stehen im Innenverhältnis dem übernehmenden Gesellschafter*

*alle Rechte einschließlich der Herrschaftsrechte aus dem vertragsgegenständlichen Teil des Geschäftsanteiles zu, dies vorbehaltlich der Ergebnisse des Zusammenschlußverfahrens, das gemäß 12 durchzuführen sein wird.*

*§ 7 (1) Die Vertragsparteien sind sich darüber einig, daß im Zusammenhang mit der Veräußerung und Übertragung auch eine Darlehensforderung des abtretenden Gesellschafters gegen die Gesellschaft i.H. von S 5.316.416,30 (.....) an den übernehmenden Gesellschafter mit abgetreten wird, welches aus einem Gesellschafterdarlehen resultiert, das dem abtretenden Gesellschafter zuzurechnen ist.*

*(2) Der abtretende Gesellschafter tritt hiemit die vorbezeichnete Darlehensforderung an den übernehmenden Gesellschafter ab, der diese annimmt.*

*(3) Der abtretende Gesellschafter leistet keine wie immer geartete Gewähr für die Einbringlichkeit der hiermit abgetretenen Darlehensforderung, insbesondere nicht dafür, daß diese nicht kapitalersetzend ist. Er leistet ausschließlich Gewähr dafür, daß das Darlehen der Gesellschaft tatsächlich gewährt wurde.*

*(4) .....*

*(5) .....*

*(6) Der abtretende Gesellschafter hat der Gesellschaft mit Darlehensvertrag vom 11. August 2000 ein weiteres, auf drei Monate befristetes Gesellschafterdarlehen in Höhe von S 2.225.000,00 (.....) gewährt. Der abtretende Gesellschafter tritt auch diese Darlehensforderung an den übernehmenden Gesellschafter ab, der diese Abtretung annimmt. Die Zif. 3 gilt entsprechend.*

*(7) .....*

*(8) Das Entgelt laut § 3 umfaßt auch die vorstehenden Darlehensabtretungen.*

*§ 8 .....*

*§ 9 Die Parteien stimmen dahin überein, daß diese Abtretung vorerst im Außenverhältnis nicht in Erscheinung treten soll. Die Parteien werden gesonderte Abreden darüber treffen, wann diese im Innenverhältnis gemäß diesem Abtretungsvertrag vereinbarte Abtretung auch im Außenverhältnis umgesetzt werden soll. Die Parteien stimmen weiters dahin überein, daß sodann ein Zusammenschlußverfahren im Sinne des 12 dieses Abtretungsvertrages vorzunehmen sein wird.*

*§ 10 Die mit der Errichtung und Eintragung dieses Abtretungsvertrages im Zusammenhang stehenden Kosten, Gebühren und Abgaben trägt der übernehmende Gesellschafter.*

*§ 11 Im Hinblick auf die Bestimmungen des 9 dieses Vertrages und des noch abzuführenden Zusammenschlußverfahrens ist die Abtretungsvereinbarung vorerst im Firmenbuch noch nicht durchzuführen.*

*§12 (1) Die Bestimmungen dieses Abtretungsvertrages erfordern die Durchführung eines Zusammenschlußverfahrens im Sinne der 41 ff Kartellgesetz.*

*(2) Beide Parteien stimmen dahin überein, daß das Zusammenschlußverfahren zu jenem zwischen den Parteien noch festzulegenden Zeitpunkt durch Anmeldung des Zusammenschlusses beim Kartellgericht einzuleiten ist, zu dem die Vertragsparteien diesen Abtretungsvertrag im Außenverhältnis umzusetzen bereit und in der Lage sind.*

*(3) Insolange das so einzuleitende Zusammenschlußverfahren nicht im Sinne der Nichtuntersagung/Genehmigung des Zusammenschlusses beendet ist, bleibt dieser Abtretungsvertrag zwischen den Parteien schwebend wirksam, das Abtretungsentgelt ist im*

*Sinne der Bestimmungen des § 3 Abs. (1) dieses Vertrages dessen ungeachtet zu entrichten und für den Fall der rechtskräftigen Untersagung des Zusammenschlusses im Sinne des § 3 Abs. (2) dieses Vertrages rückzuführen.*

*§13 Die Parteien verpflichten sich wechselseitig, über alle Abreden, die in diesem Vertrag getroffen wurden, Dritten gegenüber Stillschweigen zu bewahren.*

*§14 (1) Sollte eine Bestimmung dieses Vertrages ganz oder teilweise unwirksam oder nicht durchführbar sein oder werden, wird hierdurch die Gültigkeit dieses Vertrages im übrigen nicht berührt. Anstelle der unwirksamen oder undurchführbaren Bestimmung gilt heute bereits diejenige wirksame oder durchführbare Regelung, die nach dem wirtschaftlichen Sinn und Zweck der unwirksamen Bestimmung am nächsten kommt. Die Vertragsparteien sind verpflichtet, alle erforderlichen und zumutbaren Maßnahmen zu ergreifen, um einer derartigen wirksamen und durchführbaren Regelung Wirksamkeit zu verschaffen, insbesondere den Vertrag in gehöriger Form zu ergänzen und abzuändern.*

*(2) Gleiches gilt im Falle einer ausfüllungsbedürftigen Vertragslücke.*

....."

Mit Gebührenbescheid vom 14. Mai 2004 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) für die Abtretung der Darlehensforderung gemäß § 7 Abs. 1 des Abtretungsvertrages ausgehend von einem Wert des Entgeltes in Höhe von S 5.316.416,30 (entspricht € 386.359,04) gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 GebG eine Gebühr in Höhe von € 3.090,85 fest.

Mit einem weiteren Gebührenbescheid vom 12. Juli 2004 setzte das FAG gegenüber der Bw. für das "weitere abgetretene Gesellschafterdarlehen lt. Vertragspunkt § 7 Abs. 6" ausgehend von einem Wert des Entgeltes in Höhe von Schilling S 2.225.000,00 (entspricht € 161.667,06) gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 GebG eine Gebühr in Höhe von € 1.293,58 fest.

In den gegen beide Bescheide rechtzeitig eingebrachten Berufungen wendete die Bw. gleichlautend ein, dass bald nach Abschluss des - unter verschiedenen Bedingungen stehenden - Vertrages vom 4. Oktober 2000 sich die Vertragsparteien darauf verständigt hätten, diesen Vertrag nicht umzusetzen, sondern stattdessen das angestrebte Ergebnis auf einem anderen Weg zu erzielen. Zu diesem Zweck sei die zu je 50% im Eigentum der Agruppe gehörigen Z.AG und der B-Gruppe gehörigen B.VermögensverwaltungKG stehende B.BetriebsKG mit Gesellschaftsvertrag vom 16. Mai 2001 gegründet worden.

Konsequenterweise sei der nicht umzusetzende Vertrag vom 4. Oktober 2000 auch formell aufgehoben worden und dazu eine Aufhebungsvereinbarung am 16. Mai 2001 zugleich mit der Gründung der B.BetriebsKG abgeschlossen worden.

Damit sei aber auch die Grundlage für die Gebührenvorschreibung weggefallen.

In weiterer Folge habe dann die TKEG ihren gesamten Geschäftsanteile an der DGmbH im Oktober 2001 an die A H. GmbH abgetreten (was nur dadurch möglich gewesen sei, dass der Abtretungsvertrag vom 4.Oktober 2000 nicht umgesetzt worden sei bzw. aufgehoben worden

sei).

Darüber hinaus seien die im Vertrag vom 4. Oktober 2000 genannten Darlehen der TKEG überhaupt erst im Juli 2001 von den früheren Gesellschaftern abgetreten worden.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 21. Juli 2004 und vom 10. September 2004 wurden die Berufungen unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 17 Abs. 5 GebG als unbegründet abgewiesen.

In den dagegen eingebrachten Vorlageanträgen verwies die Bw. auf die Bestimmung des § 12 des Abtretungsvertrages und meinte, dass der Abtretungsvertrag nicht nur nicht umgesetzt und wieder aufgehoben worden sei, sondern gar nicht rechtswirksam geworden sei.

Weiters meinte die Bw., dass wenn die Rechtsauffassung des FAG gesetzeskonform wäre, dann wäre das Gesetz wegen Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes verfassungswidrig, da die Belastung von nicht stattfindenden Rechtsgeschäften mit Gebühren sachlich nicht gerechtfertigt wäre.

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

Auf Grund des § 33 TP 21 Abs. 1 GebG unterliegen Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten nach Maßgabe des III. Abschnittes des GebG einer Gebühr 0,8 v.H.vom Entgelt.

Die Zession ist ein kausales Verfügungsgeschäft und bedarf eines gültigen Titels, jedoch keines eigenen, Publizitätszwecken dienenden Übertragungsaktes. Es fallen vielmehr regelmäßig Titelgeschäft und Abtretung zusammen; ausgenommen Fälle, in denen zwischen den Parteien zunächst nur die Pflicht der Abtretung begründet wird, die Abtretung selbst aber hingegen einem späteren Zeitpunkt vorbehalten bleibt.

Eine Gebührenpflicht nach § 33 TP 21 Abs. 1 GebG tritt ein, wenn ein Titelgeschäft (Verpflichtungsgeschäft) vorliegt, das auf die entgeltliche Übertragung von Forderungen gerichtet ist, und die Übertragung durch das Verfügungsgeschäft erfolgt ist (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Bd. I, Rz 3 und 4 zu § 33 TP21).

Bedarf ein Rechtsgeschäft der Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde oder eines Dritten, so entsteht auf Grund des § 16 Abs. 7 GebG die Gebührenschuld für das beurkundete Rechtsgeschäft erst im Zeitpunkt der Genehmigung oder Bestätigung.

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.

Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird auf Grund des Abs. 2 leg.cit. bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Nach Abs. 4 leg.cit. ist es auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss, ob die Wirksamkeit eines Rechtsgeschäftes von einer Bedingung oder von der Genehmigung eines der Beteiligten abhängt.

Die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung heben nach Abs. 5 leg.cit. die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

Werden in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte derselben oder verschiedener Art, die nicht zusammenhängende Bestandteile des Hauptgeschäftes sind, abgeschlossen, so ist auf Grund des § 19 Abs. 2 erster Satz GebG die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten.

Als Zusammenschluss im Sinne § 41 KartG 1988 in der zum Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld maßgeblichen Fassung (in der folge KartG) gilt ua. der unmittelbare oder mittelbare Erwerb von Anteilen an einer Gesellschaft, die Unternehmer ist, durch einen anderen Unternehmer sowohl dann, wenn dadurch ein Beteiligungsgrad von 25%, als auch dann, wenn dadurch ein solcher von 50% erreicht oder überschritten wird.

Zusammenschlüsse bedürfen auf Grund des § 42 a Abs. 1 KartG unter bestimmten Voraussetzungen der Anmeldung beim Kartellgericht, wobei die am Zusammenschluss beteiligten Unternehmer zur Anmeldung berechtigt sind.

Nach § 42 a Abs. 4 KartG ist die Durchführung von anmeldbedürftigen Zusammenschlüssen vor der Ausstellung einer Bestätigung nach § 42b Abs. 1 oder 5 oder dem rechtskräftigen Ausspruch des Kartellgerichts, dass der Zusammenschluss nicht untersagt wird (§ 42b Abs. 3 bis 5), verboten. Verträge sind unwirksam, soweit sie diesem Verbot widersprechen.

Das Durchführungsverbot nach § 42 a Abs. 4 KartG betrifft nicht den Zusammenschluss, also die Abtretung der Geschäftsanteilen an sich, sondern nur die Durchführung des anmeldbedürftigen Zusammenschlusses.

Ein anmeldbedürftiger Zusammenschlussvertrag ist jedoch bis zur Freigabe durch das Kartellgericht auf Grund des § 42 a Abs. 4 letzter Satz KartG zivilrechtlich schwebend unwirksam.

Die Nichtigkeit nach dieser Bestimmung reicht jedoch nur so weit, wie dies zur Durchsetzung der kartellrechtlichen Bestimmungen notwendig ist (siehe Barfuss – Wollmann – Tahedl, Österreichisches Kartellrecht, 1996, Rechtsfolgen der verbotenen Durchführung S 129 u. 130).

Mit dem gegenständlichen Abtretungsvertrag hat die TKEG der Bw. gegen ein Abtretungsentgelt von DM 4.005.00,00 (entspricht € 2.047.723,98) einen Teil ihrer Treugeberrechte an den Geschäftsanteilen an der DGmbH, eine Darlehensforderung aus einem ihr zuzurechnenden Gesellschafterdarlehen in Höhe von S 5.361.416,30 (entspricht € 389.629,32) lt § 7 Abs.1 des Vertrages und eine Darlehensforderung aus einem Gesellschafterdarlehen in Höhe von S 2.225.000,00 (€ 161.697,06) abgetreten und die Bw. hat diese Abtretungen auch ausdrücklich angenommen.

Zu diesen Abtretungen bedarf es keiner weiteren Übertragungsakte mehr.

Die Abtretungen sind vorbehaltlich der Nichtuntersagung durch die Kartellbehörde bzw. vorbehaltlich der vertraglich festgelegten Bedingungen zustandegekommen und beurkundet.

Eine Untersagung durch das Kartellgericht ist nicht erfolgt, sodass eine endgültige Unwirksamkeit bzw. Nichtigkeit oder Teilnichtigkeit nicht vorliegt.

Aber selbst wenn die Abtretung der Treugeberrechte an den Geschäftsanteilen untersagt worden wäre, wäre dadurch unmittelbar nur die Abtretung dieser Rechte, nicht aber die Abtretungen der Darlehensforderungen berührt worden.

Bei teilweiser Unerlaubtheit ist nicht nach dem hypothetischen Parteienwillen, sondern nach dem Zweck der Verbotsnorm zu beurteilen, ob der Vertrag teilweise gültig oder zur Gänze ungültig ist, wobei der Restgültigkeit möglichst der Vorzug zu geben ist (siehe Schwimann, ABGB3, Band 4, Rz 9 zu § 878 und Rz 37 zu § 879).

Die Abtretungen der Darlehensforderungen bedurften zu ihrer Wirksamkeit weder eine Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde oder eines Dritten.

Auf Grund der Bestimmungen des Abtretungsvertrages besteht eine vertraglich vereinbarte Verknüpfung zwischen dem Ereignis der Nichtuntersagung/Genehmigung des Zusammenschlusses (des Erwerbes der Geschäftsanteile) und der Wirksamkeit des gesamten Abtretungsvertrages.

Insbesondere aus der Bestimmung des § 3 Abs. 2 und des § 12 Abs. 3 des Abtretungsvertrages ergibt sich, dass es sich dabei um eine auflösende Bedingung handelt. So ist im § 3 Abs. 2 vereinbart, dass der bezahlte Kaufpreis für den Fall der rechtskräftigen Untersagung rückzuführen ist, und der Vertrag insgesamt rückabzuwickeln ist.

Im Punkt 12 Abs 3 wurde vereinbart, dass der Abtretungsvertrag bis zur Nichtuntersagung schwebend wirksam [*Anm: nicht schwebend unwirksam*] bleibt.

Zur Behauptung, dass die Gesellschafterdarlehen der TKEG erst im Juli 2001 von den früheren Gesellschaftern abgetreten worden seien, ist zu sagen, dass die früheren Gesellschafter lediglich Treuhänder waren. Die Abtretung der Darlehensforderungen nach Auflösung des hier gegenständlichen Vertrages durch die Treuhänder hat keinen Einfluss auf die Gültigkeit der

hier gegenständlichen entgeltlichen Abtretungen der Rechte der TKEG an den ihr "zuzurechnenden" Darlehenforderungen.

Das Entgelt lt. § 3 des Abtretungsvertrages bezieht sich auf die Abtretung der Treugeberrechte an den Geschäftsanteilen und die Abtretungen der Darlehensforderungen bzw. der Rechte der TKEG an diesen Darlehensforderungen.

In der Urkunde selbst wurde keine Aufteilung des Entgeltes vorgenommen, sodass diesbezüglich ein unklarer Urkundeninhalt im Sinne des § 17 Abs. 2 GebG gegeben ist und das FAG somit das Entgelt in der Höhe des Nominale der Darlehensforderungen angesetzt hat.

Die Wertansätze für das anteilige Entgelt sind unbestritten.

Da die Abtretungen der Darlehensforderungen gemäß § 7 Abs. 1 und Abs. 6 des gegenständlichen Abtretungsvertrages lediglich einer vom Parteienwillen getragenen auflösenden Bedingung unterlagen, welche auf Grund des § 17 Abs. 4 GebG auf die Entstehung der Gebührenschuld ohne Einfluss war, und diese Abtretungen keiner Genehmigung oder Bestätigung einer Behörde oder eines Dritten bedurften, entstand die Gebührenschuld bereits mit der Beurkundung des Abtretungsvertrages und es wurde durch die spätere Aufhebung des Abtretungsvertrages auf Grund des § 17 Abs. 5 GebG die bereits entstandene Gebührenschuld nicht wieder aufgehoben.

Die Einwände der Bw. gegen die gesetzliche Regelung an sich und deren Vereinbarkeit mit der Verfassung können nicht Gegenstand eines ordentlichen Rechtsmittelverfahrens sein, da eine verfassungsmäßige Prüfung der geltenden Abgabengesetze im ordentlichen Rechtsmittelverfahren nicht vorgesehen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Februar 2008