



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/0999-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Joseph L. Privatstiftung, vertreten durch Leitner + Leitner GmbH & Co KEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 10. Jänner 2001 betreffend Festsetzung einer Gebühr gemäß § 33 TP 21 Abs. 1 GebG 1957 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 9. September 1988 hat Herr Josef L. seinen Kindern Patrick L. und Frau Sandra L. Anteile an der Firma H. GmbH geschenkt. Der Geschenkgeber hat sich ein lebenslängliches und unentgeltliches Fruchtgenussrecht an den abgetretenen Stammeinlagen sowie an allen Kapitalerhöhungen hinsichtlich dieser Stammeinlagen vorbehalten. Mit Notariatsakt vom 6. September 1989 wurde zum Schenkungsvertrag vom 9. September 1988 ein Nachtrag errichtet. Darin wurde festgehalten, dass im Hinblick auf die Umwandlung der H. GmbH in eine Aktiengesellschaft unter gleichzeitiger Änderung des Firmenwortlautes ungeachtet der Umstrukturierung alle Rechte und Pflichten sinngemäß weiter gelten sollen.

Mit dem Aktienkaufvertrag vom 5. Juli 2000, abgeschlossen zwischen Frau Mag. Sandra L. und Herr Patrick L. als Verkäufer einerseits und der Joseph L. Privatstiftung als Käuferin andererseits wurden unter Beitritt von Herrn Josef L. die im Eigentum der Frau Sandra L. und des Herrn Patrick L. stehenden Namensaktien an der H. AG an die Joseph L. Privatstiftung verkauft. Es wurde festgestellt, dass die verkauften Aktien jeweils mit einem Fruchtgenussrecht zu Gunsten von Herrn Josef L. belastet sind.

Mit einem weiteren Kaufvertrag vom 5. Juli 2000 hat Herr Josef L. als Verkäufer einerseits und die Joseph L. Privatstiftung als Käuferin andererseits einen Kaufvertrag über Fruchtgenussrechte abgeschlossen. Der Verkäufer hat der Käuferin das Fruchtgenussrecht an den Aktien der von Herrn Patrick L. und Frau Sandra L. an die Joseph L. Privatstiftung verkauften Aktien zum Kaufpreis von 15.000.000,00 S verkauft. Der Kaufpreis wurde bis auf weiteres gestundet. Es wurde vereinbart, dass der Kaufpreis dann und insoweit auszuzahlen ist, als diese Auszahlung durch Gewinnausschüttungen in das Vermögen der Käuferin und/oder Verwertung von Wertpapiervermögen gedeckt ist. Festgestellt wurde auch, dass der mit den gegenständlichen Aktien verbundene und noch nicht ausgeschüttete Gewinnanspruch für das Geschäftsjahr 1999/2000 mitgekauft ist und daher bereits zur Gänze der Käuferin zusteht. Der Verkäufer hat auf Grund dieser Kaufvereinbarung das zu seinen Gunsten bestehende Fruchtgenussrecht an den Aktien zu Gunsten der Käuferin aufgegeben. Er hat erklärt, keinerlei Rechte an den bezeichneten Aktien mehr zu besitzen bzw. geltend zu machen und keinerlei Forderungen gegenüber der Firma H. AG aus dem Titel des Fruchtgenussrechtes zu haben. Weiters wurde festgestellt, dass die Käuferin mit dem Aktienkaufvertrag vom 5. Juli 2000 auch die Aktien der Frau Sandra L. und des Herrn Patrick L. erworben hat und somit das volle Recht an den Aktien mit den Nummern 4251 bis 5000 auf die Käuferin übergehe. Beide Vertragsparteien haben auf ihr Recht, diesen Vertrag, aus welchem Grund auch immer,

einschließlich Irrtums, Verkürzung über die Hälfte des wahren Wertes oder Fehlens oder Wegfalls der Geschäftsgrundlage, anzufechten. Die mit der Errichtung und Durchführung dieses Vertrages in Zusammenhang stehenden Kosten, Gebühren und Steuern trage zur Gänze die Käuferin.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 10. Jänner 2001 hat das Finanzamt gegenüber der Joseph L. Privatstiftung im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag über Fruchtgenussrechte vom 5. Juli 2000 mit Herrn Josef L. die Gebühr iHv. 120.000,00 S festgesetzt. Die Gebühr wurde gem. § 33 TP 21 Abs. 1 des GebG 1957 mit 0,8 % vom Wert des Entgeltes iHv. 15.000.000,00 S festgesetzt.

Gegen die Festsetzung der Gebühr wurde mit Schriftsatz vom 31. Jänner 2001 eine Berufung eingebracht. Es wurde beantragt den Gebührenbescheid vollständig wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Zur Begründung hat die Berufungswerberin angeführt, dass die Tatbestandsvoraussetzungen für die Festsetzung einer Zessionsgebühr gem. § 33 TP 21 Abs. 1 GebG 1957 nicht vorliegen. Der Sachverhalt "Kauf eines Fruchtgenussrechtes" könne nicht unter § 33 TP 21 Abs. 1 GebG 1957 subsumiert werden. Am 5. Juli 2000 hätte die Joseph L. Privatstiftung von Herrn Josef L. Fruchtgenussrechte an Aktien der H. AG und gleichzeitig die Aktien selbst, die mit diesem Fruchtgenussrecht belastet waren, gekauft. Somit hätte die Joseph L. Privatstiftung das Vollrecht an diesen Aktien erworben.

Fruchtgenussrechte gem. § 509 ABGB seien Dienstbarkeiten (Servitut) gem. § 472 ABGB und somit ein beschränkt dingliches Recht. Dienstbarkeiten würden unter den Typenkatalog des Sachenrechts gem. § 308 ABGB fallen. Die Einordnung des Fruchtgenussrechtes und der sachenrechtlichen Vorschriften sei vor allem bei der Übertragung bedeutend. Die Übertragung eines Rechtes könne sachenrechtlich oder schuldrechtlich erfolgen. Dingliche Rechte würden nach sachenrechtlichen Vorschriften übertragen. Schuldrechtliche (obligatorische) Rechte würden durch Zession übertragen. Somit werde ein Fruchtgenussrecht wie andere dingliche Rechte sachenrechtlich übertragen und nicht durch Zession. Frotz/Hügel/Popp hätten in ihrem Kommentar zum GebG ausgeführt, dass Gegenstand einer Zession grundsätzlich alle übertragbaren Rechte sein können. Die Übertragung von Sachenrechten (dingliche Rechte) erfolge jedoch nicht durch Zession (§ 1392 ABGB), sondern durch Übergabe (§§ 426 ff ABGB). Daraus folge, Fruchtgenussrechte seien dingliche Rechte und somit nicht mittels Zession zu übertragen. Die Zessionsgebühr gem. § 33 TP 21 Abs. 1 GebG könne daher nicht festgesetzt werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. März 2001 wurde die gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass nach § 1393 Satz 1 ABGB alle veräußerlichen Rechte abtretbar seien. Nicht abtretbar seien Rechte, die der Person "ankleben, folglich mit ihr erlöschen" (vor allem höchstpersönliche Forderungen). Die Zession sei ein kausales Verfügungsgeschäft und bedürfe eines gültigen Titels, der z.B. wie im vorliegenden Fall in einem Kaufvertrag bestehen kann, jedoch keines eigenen, Publizitätszwecken dienenden Übertragungsaktes. Ein Fruchtgenussrecht könne der Ausübung nach mit schuldrechtlicher wie mit dinglicher Wirkung übertragen werden.

Die Berufungswerberin beantragte mit Schriftsatz vom 23. April 2001 die Frist zur Stellung eines Antrages auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz bis 15. Mai 2001 zu verlängern.

Mit Schriftsatz vom 24. April 2001 beantragte die Berufungswerberin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz. Ergänzend wurde vorgebracht, dass im "Kaufvertrag über Fruchtgenussrechte" vom 5. Juli 2000 Herr Josef L. gegenüber der Joseph L. Privatstiftung auf das ihm zustehende Fruchtgenussrecht verzichtet hätte. Mit dem Aktienkaufvertrag vom 5. Juli 2000 hätte die Berufungswerberin die Aktien mit den Aktiennummern 4251 bis 5000 erworben. Kaufverträge über bewegliche Sachen würden nicht der Gebührenpflicht unterliegen. Gem. § 52 des Aktiengesetzes sei damit auch der Anspruch auf Gewinnausschüttungen auf die Joseph L. Privatstiftung übergegangen. Für den Erwerb aller in der Aktien verbriefenen Rechte hätte daher ein Verzicht des Herrn Josef L. auf die ihm zustehenden Fruchtgenussrechte genügt. Eine Rückübertragung der Fruchtgenussrechte auf die Joseph L. Privatstiftung wäre schon deshalb nicht möglich, da diese zu diesem Zeitpunkt alle aus den Aktien erwachsenen Rechte bereits besessen hat. Ein Verzicht sei auch vom äußerst möglichen Wortsinn der Begriffe Abtretungen oder Zession des § 33 TP 21 GebG nicht umfasst, da bei Verzichten keine Rechte übertragen werden. Von einem Verfügungs- oder Verpflichtungsgeschäft als Voraussetzung einer rechtswirksamen "Zession" oder "Abtretung" könne nicht gesprochen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 33 TP 21 Abs. 1 des Gebührengesetzes 1957 (GebG 1957) unterliegen Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten einer Gebühr von 0,8 % vom Entgelt.

Eine Zession ist nicht nur für Schuldforderungen (§ 1392 ABGB) möglich, sondern nach § 1393 Satz 1 ABGB sind alle "veräußerlichen Rechte" abtretbar. Diese nicht sehr genaue Formulierung wird dahingehend verstanden, dass nur obligatorische Rechte abgetreten werden können, außer das Recht kann von einem Dritten nicht ausgeübt oder nicht ohne eine Änderung des Inhaltes auf diesen übertragen werden. Auf dingliche Rechte ist die Zession hingegen nicht anwendbar, weil für deren Übertragung auf Grund der Publizitätserfordernisse eigene Regeln bestehen (vgl. *Schwimann/Honsell/Heidinger*, ABGB² VII, § 1393 Rz. 1).

Namensaktien sind verbriefte Anteilsrechte an einer Aktiengesellschaft (vgl. *Jabornegg in Schiemer-Jabornegg-Strasser*, AktG³ (1993), § 1 Rz 81) und damit gemäß § 298 ABGB als bewegliche Gegenstände anzusehen. Der Fruchtgenuss ist das dingliche Recht, eine fremde Sache mit Schonung der Substanz ohne alle Einschränkung zu benützen (§ 509 ABGB). Gegenstand des Fruchtgenusses können insbesondere auch Rechte sein (vgl. *Hofmann in Rummel*³, § 509 Rz 2). Modus zum Erwerb des Fruchtgenussrechtes an einer beweglichen Sache ist die Übergabe nach §§ 426 ff ABGB wobei die Übergabe durch Erklärung (§ 428 ABGB) bereits ausreicht (vgl. *Hofmann in Rummel*³, § 481 Rz 3). Nach § 427 ABGB erfolgt bei solchen beweglichen Sachen, welche ihrer Beschaffenheit nach keine körperliche Übergabe zulassen, die Übergabe durch Zeichen, in dem der Eigentümer den Übernehmer die Urkunden, wodurch das Eigentum dargetan wird, übergibt. § 427 ABGB ist nur auf verbriefte Rechte zu beschränken, ansonsten sind sie Gegenstand der Zession (vgl. *Spielbühler in Rummel*, ABGB³, § 427 Rz. 2). Da Namensaktien verbriefte Rechte sind und das Fruchtgenussrecht ein Teil dieser verbrieften Rechte darstellen, kommt nur eine Übergabe nach § 427 ABGB (durch Zeichen) oder § 428 ABGB (durch Erklärung) in Betracht. Der Aktien-Kaufvertrag und der Kaufvertrag über die Fruchtgenussrechte sind lediglich als Titel anzusehen. Die Übertragung der gegenständlichen Fruchtgenussrechte konnte nur nach §§ 426 ff ABGB erfolgen, nicht jedoch durch Abtretung gemäß §§ 1392 ff ABGB.

Der Tatbestand des § 33 TP 21 Abs 1 GebG 1957 geht von "Zessionen und Abtretungen" aus. Nicht umfasst von diesem Tatbestand ist jedoch die Übertragung von Sachenrechten (vgl. *Fotz/Hügl/Popp*, Kommentar zum Gebührengesetz, § 33 TP 21 B I 3 b). Da der Gebührevorschreibung die Übertragung eines dinglichen Rechtes zu Grunde lag, diese Übertragung jedoch nicht vom Tatbestand des § 33 TP 21 Abs. 1 GebG 1957 erfasst ist, war der gegenständliche Bescheid aufzuheben.

Linz, 19. Februar 2004