

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der Frau BF, ADR, vertreten durch Möstl & Pfeiffer Steuerberatungs GmbH, Villefortgasse 11, 8010 Graz, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 19.10.2010, ErfNr.***1, StNr.*** betreffend Rechtgebühren 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, kurz A & B oder NewCo) als Kreditnehmerin, vertreten durch ihre 3 Gründungsgesellschafter – C Mittelstandsfinanzierungs AG (kurz C), Frau BF (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) und Herrn D - 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.***2 (Kreditvertrag – "Senior A") und ErfNr.***3 (Kreditvertrag – "Senior B") erfasst und setzte das Finanzamt hierfür jeweils gegenüber der A & B Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 8 GebG fest.

In beiden Kreditverträge wurde festgehalten, dass die Sicherstellung ua. durch die Abtretung aller Forderungen der Kreditnehmer-Gesellschafter gegen den Kreditnehmer erfolgt.

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.***1.

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 A & B und Firmenbuchabfragen

Weiters nahm das Finanzamt Einsicht in die Veranlagungsakte der A & B zu StNr.**** und fertigte Kopien folgender Unterlagen an:

- Darlehensvertrag vom 2.6.2006, abgeschlossen zwischen der C Mittelstandfinanzierungs AG als Darlehensgeberin und der A & B als Darlehensnehmerin über € 3.430.000,00
- undatierter Darlehensvertrag, abgeschlossen zwischen der E 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 F GmbH über € 1,5 Mio.
- Rahmenvertrag vom 12. April 2005 über eine Beteiligung der C Mittelstandfinanzierungs AG an der A ***** GmbH (kurz A) und der B ***** GmbH (kurz B), abgeschlossen

zwischen der C Mittelstandsförderung AG einerseits und der E Privatstiftung, Frau BF und Herrn D andererseits.

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

2.4. Ermittlungen über den Publizitätsakt

Mit Vorhalt vom 1. März 2010 richtete das Finanzamt noch folgende Fragen an die BANK:

"Betreffend der beiden Abtretungsverträge vom 24.06.2005 mit BF und D werden Sie ersucht bekanntzugeben, ob der Schuldner von der Zession verständigt wurde bzw. ob die Abtretung der Forderungen in den Büchern vermerkt wurde. Falls ja, wird um Vorlage der entsprechenden Unterlagen in Kopie ersucht."

Dazu teilte die Kreditgeberin mit Schriftsatz vom 3. Mai 2010 unter Vorlage der darin genannten Schreiben Folgendes mit:

"Bei den Zedenten der beiden gegenständlichen Abtretungsverträge, Frau BF und Herr D, handelt es sich um Privatpersonen, die zum Zeitpunkt des Abschlusses der Abtretungsverträge keine Bücher geführt haben. Aus diesem Grund wurde die A & B Holding GmbH mit den beiden beiliegenden Schreiben von der sicherungsweisen Abtretung der Forderungen verständigt."

3. Gebührenbescheid samt gesonderter Begründung

3.1. Gebührenbescheid vom 19.10.2010

Mit Bescheid vom 19. 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 € 1.097.870,77 = € 8.782,97 fest.

Zur Begründung verwies das Finanzamt auf die gesonderte Begründung.

3.2. Inhalt der gesonderten Begründung vom 20.10.2010

Die gesonderte Begründung vom 20. 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

- steht die Bank mit dem Kreditnehmer in Geschäftsverbindung. Im Rahmen dieser Geschäftsverbindung wurden und werden dem Kreditnehmer **Kredite (insbesondere Geld-, Haftungs- oder Garantiekredite) und Darlehen** unter den üblichen und vom Kreditnehmer anerkannten Geschäftsbedingungen eingeräumt (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 **Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolger** aus den Krediten bereits erwachsen sind oder in Zukunft erwachsen sollten, sämtliche Forderungen und Ansprüche ab, die dem Zedenten gegen den Kreditnehmer, aus welchem Grund immer, erwachsen sind und erwachsen werden (insbesondere solche aus Gesellschafterdarlehen, Zuschüssen oder aufgrund einer Auflösung des Kreditnehmers).

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.

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 Höhe der abgetretenen Forderungen wurde wie folgt ermittelt:

Die Forderung aus der Auflösung des Kreditnehmers entspricht dem Liquidationserlös. Dieser wird in der Höhe des Eigenkapitals laut der Bilanz zum 31.12.2005 = € 6,465.697,13 geschätzt, die Kapitalerhöhung um € 1.105.000,00 vom 11.07.2005 wird in Abzug gebracht, ergibt einen Betrag von € 5.360.697,13. Dieser Betrag wird auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt:

BF € 1.097.870,77 – 20,48%

4. Berufung

In der dagegen eingebrachten 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 BF 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 wurden.

Zur Sicherstellung aller Forderungen und Ansprüche an Haupt- und Nebenverbindlichkeiten, welche der BANK gegenüber den Kreditnehmer oder dessen Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolger aus den Krediten bereits erwachsen sind oder in Zukunft erwachsen sollte, sämtliche Forderungen und Ansprüche ab, die dem Zedenten gegen den Kreditnehmer, aus welchem Grund immer, erwachsen sind und erwachsen werden (insbesondere solche aus Gesellschafterdarlehen, Zuschüssen oder aufgrund der Auflösung des Kreditnehmers).

Vom Finanzamt wurde eine Zessionsgebühr auf Basis folgender Bemessungsgrundlage vorgeschrieben.

Die Höhe der abgetretenen Forderungen entspräche einer Forderung aus der Auflösung des Kreditnehmers, somit einem anteiligen Liquidationserlös. Ein gesamter Liquidationserlös entspräche schätzungsweise der Höhe des Eigenkapitals laut der Bilanz zum 31.12.2005 von EUR 6.465.697,13 und werde von diesem die Kapitalerhöhung um EUR 1.105.000,00 vom 11. Juli 2005 in Abzug gebracht, sodass die Aufteilung dieser Differenz von EUR 6.360.697,13 auf die einzelnen Gesellschafter bei einem Anteil für BF von 20,48% EUR 1.097.870,77 ergäbe, davon 0,8% Zessionsgebühr ergeben EUR 8.782,97.

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 Darlehens- 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 vorgeschrrieben. 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 Einzelrechtsnachfolger im Sicherungszweck Erwähnung findet, ist nicht befreigungsschädlich. Im Abtretungsvertrag werden zwar formal auch die Einzelrechtsnachfolger erwähnt. Wesentlich ist aber, dass es keine Konstellation gibt, bei der ein Kredit/Darlehen an einen Einzelrechtsnachfolger der Kreditnehmer-GmbH vom Sicherungszweck des Abtretungsvertrages hätte erfasst sein sollen. Die Formulierung "Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolger" 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 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 "Einzelrechtsnachfolger" im Vertragstext ohne jeglichen (möglichen oder gewollten) Anwendungsfall kann nicht zu einem Wegfall der Gebührenbefreiung führen.

Bemessungsgrundlage für die Zessionsgebühr

Als Bemessungsgrundlage für die Zessionsgebühr wird einerseits die Forderung der C Mittelstandsfinanzierungs AG aus der Darlehensgewährung an die A & B Holding GmbH iHv EUR 3.430.000 sowie ein vom Finanzamt aus der Bilanz der A & B Holding GmbH zum 31.12.2005 abgeleiteter Anspruch auf einen fiktiven Liquidationserlös herangezogen.

Die A & B Holding GmbH wurde nicht liquidiert, noch ist ihre Liquidation geplant. Gem § 82 GmbHG haben Gesellschafter so lange die Gesellschaft besteht nur Anspruch auf den Bilanzgewinn. Ein Anspruch auf einen Liquidationsgewinn besteht mangels erfolgter und weder jetzt noch zukünftig geplanter Liquidation der Gesellschaft nicht. Der Wert wäre somit iHv EUR 0,00 anzusetzen und die Bemessungsgrundlage für die Zessionsgebühr jedenfalls entsprechend zu adaptieren.

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass alle abgetretenen Forderungen nachrangig gestellt waren. Dies ist ein Umstand, der den Wert beeinflusst (§ 10 BewG). Weiters ist zu beachten, dass aufgrund dieses Nachrangs der Schuldner die von der Abtretung erfassten Forderungen solange, als die Forderungen der BANK nicht voll befriedigt waren, nicht hätte befriedigen dürfen. Der Besicherungswert (i.e. die Gegenleistung für BANK unter dem Abtretungsvertrag) war daher von vornherein Null. Der Zweck des Abtretungsvertrages war allein darauf gerichtet, dem Zedenten das Verfügungsrecht über die Forderung für einen bestimmten Zeitraum zu entziehen. Dieser wahre Zweck entzieht sich der Bewertung.

Jeder der genannten Aspekte führt dazu, dass der Sicherungsgegenstand mit Null zu bewerten ist."

II. Verfahren vor dem UFS und BFG

1. Vorlageberichte des Finanzamtes

Das Finanzamt legte die Berufung - ohne vorher eine Berufungsentscheidung 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 Gesamt- und Einzelrechtsnachfolger sind und auch zukünftige Kredite besichert werden?
Wie sind die abgetretenen Forderungen zu bewerten?"*

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.

3. Beweisaufnahme durch das BFG

Von der zuständigen Richterin des BFG wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakte ErfNr.***4 , ErfNr.***5 , ErfNr.***1 , ErfNr.***6 , ErfNr.***2 und ErfNr.***3 sowie in den Arbeitsbogen Nr.**** .

III. Sachverhalt

Am 12. April 2005 schlossen die C Mittelstandsfianzierungs AG einerseits und die E Privatstiftung, Frau BF und Herr D andererseits einen Rahmenvertrag über eine Beteiligung der C Mittelstandsfianzierungs 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 E 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 E Privatstiftung zur Zahlung fällig, Die E 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 E Privatstiftung gemäß Punkt 2.3. sowie nach Zuzählung des Darlehens durch die finanziierenden Banken an NewCo zur Zahlung an die E 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 E 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 E 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 BF und D 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 E Privatstiftung an der A GmbH und an der B GmbH.

...."

Wie im Rahmenvertrag vorgesehen schlossen die C Mittelstandfinanzierungs AG, Frau BF und Herr D 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 BF und Herr D 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 Frau BF somit 20,48%.

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 BF und Herrn D die Kreditvertragsurkunden für die A & B Holding GmbH in Gründung als Kreditnehmer.

Punkt 13 der beiden Kreditverträge lautet jeweils wie Folgt:

"SICHERHEITEN, DIE DIE KREDITNEHMER-GESELLSCHAFTER BESTELLEN

13.1. Der Kreditnehmer haftet dafür, dass die Kreditnehmer-Gesellschafter dem Kreditgeber zur Sicherstellung seiner Forderungen aus dem Kreditvertrag alle Forderungen, die den Kreditnehmer-Gesellschaftern derzeit und in Zukunft gegen den Kreditnehmer zustehen, insbesondere solche aus Gesellschafterdarlehen, abtreten.

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 der Bf. am 24. Juni 2005 unterzeichnet und hat folgenden Inhalt:

"Der Zedent hält an A & B Holding GmbH ("Kreditnehmer") einen Geschäftsanteil, der 25,5 % des Stammkapitals des Kreditnehmers entspricht ("Geschäftsanteil").

2. Die BANK steht mit dem Kreditnehmer in Geschäftsverbindung. Im Rahmen dieser Geschäftsverbindung wurden und werden dem Kreditnehmer Kredite (insbesondere Geld-, Haftungs-, oder Garantiekredite) und Darlehen unter den üblichen und vom Kreditnehmer anerkannten Geschäftsbedingungen eingeräumt (kurz insgesamt "die Kredite" genannt).

3. der Zedent tritt der BANK hiermit zur Sicherstellung aller Forderungen und Ansprüche an Haupt- und Nebenverbindlichkeiten, welche der BANK gegen den Kreditnehmer oder dessen Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolger aus den Krediten bereits erwachsen sind oder in Zukunft erwachsen sollten, sämtliche Forderungen und Ansprüche ab, die dem Zedenten gegenüber dem Kreditnehmer, aus welchem Grund immer, erwachsen sind und erwachsen werden (insbesondere solche aus Gesellschafterdarlehen, Zuschüssen oder aufgrund einer Auflösung des Kreditnehmers).

4. Der Zedent ist verpflichtet, BANK auf Verlangen Auskunft über Bestand und Inhalt der gegen den Kreditnehmer bestehenden Forderungen und Ansprüche zu erteilen.

5. Der Zedent bestätigt, dass der Abtretung kein Zessionsverbot entgegensteht und die abgetretenen Ansprüche nicht schon an Dritte zediert wurden.

6. Dieser Abtretungsvertrag endet, wenn sämtliche Forderungen von BANK aus den Krediten rechtswirksam erfüllt wurden.

7. Als Gerichtsstand wir das für Handessachen jeweils zuständige Gericht in Wien vereinbart.

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

Mit Schreiben vom 28. Juni 2005 verständigte die BANK die A & B Holding GmbH von der Zession. Das Verständigungsschreiben hat auszugsweise folgenden Inhalt:

*"Kreditverträge Nr. ****1 und ****2*

Verständigung von der Abtretung von Forderungen

Sehr geehrte Damen und Herren,

Zur Besicherung unserer Forderungen aus den oben angeführten Krediten hat uns Frau BF mit Abtretungsvertrag vom 24. Juni 2005 alle ihre derzeit bestehenden und in Zukunft entstehenden Forderungen gegen ihre Gesellschaft, insbesondere solche aus Gesellschafterdarlehen, sicherungsweise abgetreten.

Wir ersuchen Sie in diesem Zusammenhang, uns die Richtigkeit der abgetretenen Forderungen zu bestätigen, und bitten Sie weiters um eine Bestätigung, dass Ihnen

über diese gegenständliche Abtretung hinaus keine weiteren Abtretungen der gegen Sie besehenden Forderungen bekannt sind und dass zwischen Ihnen und Frau BF für diese Forderungen kein Zessionsverbot vereinbart wurde.

Wir ersuchen Sie, die beiliegende Gleichschrift dieses Schreibens zum Zeichen Ihrer Kenntnisnahme bzw. Ihrer Zustimmung firmenmäßig zu fertigen und an uns zu retournieren."

Durch eine am 11.7.2005 beschlossene Kapitalerhöhung erhöhte sich das Stammkapital der A & B Holding GmbH bis zum 31.12.2005 auf insgesamt € 6.395.000,00, wobei die C auf ihr Bezugsrecht verzichtete und betrug die Beteiligung der C an der A & B Holding GmbH nach der Kapitalerhöhung 49%. Der Erhöhungsbetrag von € 1.105.000,00 wurde je zur Hälfte von D und BF treuhändig für die E PS übernommen, die somit nach der Kapitalerhöhung jeweils zu 20,5% an der A & B Holding GmbH beteiligt waren (bzw. wirtschaftlich auf Grund des Treuhandvertrag mit der E PS vom 11.7.2005 jeweils mit 17%).

Ebenfalls am 11. Juli 2005 wurde der Anteilskauf und Abtretungsvertrag abgeschlossen und erwarb die A & B Holding GmbH wie im Rahmenvertrag vorgesehen die Anteile an der A GmbH und an der B GmbH.

Der Gesamtkaufpreis der A & B Holding GmbH für die Anteile an der A GmbH und an der B GmbH betrug letztendlich € 64.168.865,00 (der vereinbarte Maximalkaufpreis war € 73.352.500,00).

Zum 31. Dezember 2005 betrug das Eigenkapital der A & B Holding GmbH € 6.465.697,13 und das Stammkapital € 6.500.000,00.

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, BGBI 1988/407 und des BG BGBI 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).

Arnold führt zur Thematik Sicherung künftiger Kredite in Rechtsgebühren, § 20, Rz 11d unter Hinweis auf GebR Rz 529 Folgendes aus:

"Eine Sicherstellung sowohl für eingeräumten Kredit als auch für künftige (im Inland) abgeschlossene Kreditverträge wurde vom VwGH im Erk 8.9.1983, 83/15/0123, AnwBI 1983, 710 - dort siehe auch Ausführungen zum § 17 Abs 2 in diesem Zusammenhang - nicht beanstandet, wobei allerdings die spätere VwGH-Judikatur (10.6.1991, 90/15/0026, ÖStZB 1992, 407 = AnwBI 1991, 563 = VwSlg 6604 F) klarstellt, dass für den VwGH das Vorbringen der Gebührenschuldner entscheidend war, bei der Errichtung der Urkunde wäre keine Einigung der Parteien über einen derartigen Umfang der Pfandbestellungsurkunde (Absicherung künftiger Kredite) vorgelegen. Ansonsten (ohne diesen Sonderfall) geht der VwGH im letztgenannten Erk davon aus, dass keine Gebührenfreiheit nach § 20 Z 5 vorliegt, wenn künftig zu gewährende Ausleihungen sichergestellt werden sollen (der Erlass des BMF AÖFV 1977/214 ist für den VwGH keine verbindliche Rechtsquelle; dieser Erlass bestätigt die Gebührenfreiheit zB einer Pfandbestellungsurkunde, wenn diese gemäß ihrer Textierung auch für künftig [wohl auch mit dem Gesamtrechtsnachfolger] abzuschließende Kreditverträge als Sicherstellung dient, sofern diese sowohl ihrem rechtsgeschäftlichen Inhalt nach als auch hinsichtlich der Beurkundungsform den Erfordernissen des § 20 Z 5 entsprechen.)"

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).

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).

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).

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).

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).

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; ebenso 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)

Die Verständigung der Drittschuldnerin erfolgte im gegenständlichen Fall erst nach Unterzeichnung des Abtretungsvertrages, weshalb die Unterzeichnung des Abtretungsvertrages (noch) keine Gebührenpflicht auslösen konnte.

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).

Das gegenständliche Verständigungsschreiben vom 28. Juni 2005 nennt einleitend die Vertragsnummern der beiden Kreditverträge „****1 und ****2“ und wird darin ausdrücklich festgehalten, dass die Bf. zur Besicherung der Forderungen der Kreditgeberin „aus den oben angeführten Krediten“ mit Abtretungsvertrag vom 24. Juni 2005 alle ihre derzeit bestehenden und in Zukunft entstehenden Forderungen gegen die A & B Holding GmbH, insbesondere solche aus Gesellschafterdarlehen, abgetreten hat. Das Verständigungsschreiben bekräftigt daher die Ausführungen der Bf., dass die Forderungsabtretungen (nur) der Sicherstellung der Forderungen aus jenen beiden Kreditverträgen dienen sollte, für die bereits zuvor Urkunde in einer für das Entstehen der Gebührenpflicht maßgeblichen Weise errichtet worden sind. Nach dem Inhalt des für die Wirksamkeit der Sicherungszession erforderlichen Verständigungsschreibens erfolgte die Abtretung nicht auch zur Besicherung „künftiger“ Kredite oder für Forderungen gegen

Einzelrechtsnachfolger der Kreditnehmerin. Die gegenständliche Zession ist daher gemäß § 20 Z 5 GebG von der Gebühr nach § 33 TP 21 GebG befreit.

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

VI. 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 und VwGH 8.9.1983, 82/15/0030 zur Frage der Anwendbarkeit des § 20 Z. 5 GebG). Im Ergebnis war hier nicht die Lösung von Rechtsfragen entscheidungswesentlich, sondern war auf Sachverhaltsebene zu klären, welche Rechtsgeschäfte/Forderungen im konkreten Einzelfall durch eine zivilrechtlich wirksame Abtretung besichert wurden.

Wien, am 9. Dezember 2015