

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch Senat, im Beisein der Schriftführerin S, in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch XX, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 10. Dezember 2013, Erf.Nr. 123, betreffend Gebühren in der Sitzung am 18. April 2016 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2b, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Schreiben vom 5. Dezember 2013 wurde ein Forderungsabtretungsvertrag vom 31. Oktober 2013, abgeschlossen zwischen der Bank als Verkäuferin und der Bf. als Käuferin, dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zur Gebührenbemessung angezeigt, wobei angegeben wurde, dass ein Gesamtkaufpreis von 736.000 € vereinbart worden sei.

Mit Gebührenbescheid vom 10. Dezember 2013 setzte das Finanzamt für diesen Vertrag eine Gebühr nach § 33 TP 21 Abs. 1 GebG 1957 in Höhe von 0,8% vom Wert des Entgeltes in Höhe von 2,736.003 € mit einem Betrag von 21.888,02 € fest.

Begründend wurde ausgeführt, dass nach § 26 GebG bedingte Leistungen als unbedingte zu behandeln seien und dass das beurkundete und nicht das geleistete Entgelt Bemessungsgrundlage für die Gebühr sei und im Punkt I.2 des Vertrages ein maximales Entgelt in Höhe von 2,736.000 € und im Punkt III ein Entgelt in Höhe von 3 € vereinbart worden sei.

Gegen diese Vorschreibung wurde Berufung eingelegt und vorgebracht, dass als Entgelt ein Kaufpreis von 736.003 € (entspricht einer Gebühr von 5.888,02 €) vereinbart worden sei. Daneben sei unter Punkt I.2.2. des Vertrages eine Besserungsklausel aufgenommen worden, nach der es in bestimmten Konstellationen zu einer Nachzahlung bis zu 2 Mio. € kommen könnte. Bei dieser Klausel handle es sich jedoch nicht, wie vom Finanzamt angenommen, um eine bedingte Leistung iSd § 26 GebG. Auch eine

unschätzbare Leistung iSd § 23 GebG liege nicht vor. Vielmehr handle es sich hierbei um eine schätzbare Leistung iSd § 23 GebG mit der Folge, dass das Entgelt zu schätzen sei.

Da sämtliche in der Besserungsklausel ausgeführte Szenarien ausgeschlossen werden könnten, sei daher mit einer Besserung iHv 0 € zu rechnen und dieser Umstand bei der Festsetzung der Gebühr ausreichend zu berücksichtigen. Sollte wider Erwarten dennoch eine Besserung erfolgen, würde dies einen Anwendungsfall des § 295a BAO darstellen. Die Festsetzung der Gebühr iHv 21.888,02 € erfolge daher zu Unrecht, da es sich bei den 2 Mio. € richtigerweise um einen schätzbaren Betrag handle, welcher realistisch mit 0 € zu schätzen sei, weshalb der Betrag nicht in die Bemessungsgrundlage für die Zessionsgebühr einzubeziehen sei.

Mit Beschwerde vorentscheidung des Finanzamtes vom 8. Jänner 2014 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Als Begründung wurde ausgeführt: „Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Der Rahmenvereinbarung-Forderungsabtretungsvertrag sieht im Punkt 2.2 eine Erhöhung des Abtretungspreises um bis zu EUR 2 Mio unter gewissen Bedingungen vor. Die Erhöhung des Abtretungspreises ist an die vertraglich vereinbarten Bedingungen geknüpft. Rechtsgeschäftlich vereinbarte Bedingungen haben keinen Einfluss auf die Bewertung von Leistungen und Lasten, die für die Bemessung der Gebühren maßgeblich sind. Noch nicht entstandene (befristete) oder noch nicht fällige (betagte) Leistungen und Lasten erhöhen die Gebührenbemessungsgrundlage. Sie sind gemäß § 26 GebG als unbedingte bzw. sofort fällige Leistungen und Lasten zu behandeln.“

Gegen diese Erledigung wurde der Vorlageantrag gestellt und eine Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der zwischen der Bank und der Bf. abgeschlossene Rahmenvereinbarung-Forderungsabtretungsvertrag vom 31. Oktober 2013 enthält – auszugsweise – folgende Bestimmungen:

„ I. Abtretung der Kreditforderung von Bank

1. Vertragsgegenstand

1.1 Bank hat offene Forderungen gegenüber der Ges1.....Hieraus haftet zum 31.10.2013 ..... ein Gesamtbetrag in Höhe von 31,339.853,86 aus (die kaufgegenständliche Forderung).

2. Unbedingte Kaufabrede und Kaufpreis, Forderungsabtretung

2.1 Die Verkäuferin verkauft und die Käuferin kauft hiermit die kaufgegenständlichen Forderungen zu einem Gesamtkaufpreis in Höhe von EUR 736.000,00 (in Worten.....) samt der mit diesen Forderungen verbundenen Nebenrechten.

2.2 Der Abtretungspreis erhöht sich um bis zu EUR 2 Mio (=Höchstbetrag, der nur bei kumulativem Eintritt der nachfolgenden Besserungsfälle erreicht werden kann) unter folgenden Bedingungen, welche zur Begründung einer Besserungszahlung lediglich alternativ und spätestens innerhalb der nächsten drei Jahre vorliegen müssen:

a) Wird von der für Benützungsbewilligungen zuständigen Behörde bestätigt, dass die Außenhülle des auf der Liegenschaft der Projektgesellschaft „Ges2“ in Bau befindlichen Logistikzentrums den feuerpolizeilichen Anforderungen entspricht (und daher nicht erneuert werden muss) erhöht sich der Abtretungspreis um EUR 1,3 Mio. Die Käuferin ist verpflichtet, den feuerpolizeilichen Konsens unverzüglich nach dem Closing mit den zuständigen Behörden abzuklären und turnusmäßig am Ende eines Quartals sowie jederzeit auf schriftliche Anforderung durch Bank über den Stand der Behördengespräche zu informieren.

Kann entsprechend diesem Punkt 2.2.a) dies zwar nicht von der zuständigen Behörde bestätigt werden, wendet die Käuferin bzw. Ges2 – aus welchen Gründen auch immer – aber innerhalb der nächsten drei Jahre nach Abschluss dieses Vertrages tatsächlich weniger als EUR 5 Mio (von der Käuferin geschätzte Kosten der Herstellung des feuerpolizeilichen Konsens) zur Herstellung des konsensfähigen Zustands auf, so erhöht sich der Abtretungspreis um jenen Betrag, den die Käuferin bzw. Ges2 tatsächlich weniger aufgewendet hat, höchstens jedoch um den Besserungsbetrag von EUR 1,3 Mio.

Die Käuferin hat der Bank spätestens nach Ablauf der Frist von drei Jahren durch Belege nachzuweisen. Unmittelbar nach Closing sowie nach Ablauf der Frist von drei Jahren wird die Käuferin dafür sorgen, dass Bank jederzeit Prüfungen (allenfalls auch durch von ihr beigezogene Sachverständige) vornehmen kann, um die tatsächlich von der Käuferin bzw. der Ges2 zur Herstellung des feuerpolizeilichen Konsenses aufgewendeten Kosten zu prüfen.

b) Wird das beim Bau des Logistikzentrums (Baukosten) angelaufene Steuerguthaben aus Umsatzsteuern (VAT) in Höhe von rund UAH 29 Mio von den zuständigen Finanzbehörden anerkannt und ganz oder teilweise der Ges2 refundiert, sodass die Käuferin hieraus direkt oder indirekt über ihre Beteiligung an der Projektgesellschaft ‚Ges2‘ einen Vermögensvorteil erlangt, erhöht sich der Abtretungspreis um jenen Betrag, um den die Umsatzsteuer anerkannt und ganz oder teilweise refundiert wurde, höchstens jedoch um den Besserungsbetrag von EUR 700.000,000.

Die Bf. hat der Bank unmittelbar nach Refundierung der Umsatzsteuer, jedoch spätestens nach Ablauf der Frist von drei Jahren schriftlich zu erklären, ob und in welchem Umfang eine Refundierung der Umsatzsteuer zugesagt und ausbezahlt wurde. Die Käuferin wird dafür sorgen, dass auf jederzeitiges Verlangen der mit der Vertretung in Steuersachen betraute Rechtsberater der Käuferin bzw. der Ges2 oder die sonst mit der Erledigung der Steuerangelegenheiten betrauten Personen der Bank über den Stand der Umsatzsteuerrückerstattung berichten und diese gegenüber Bank von ihren gesetzlichen oder vertraglichen Verschwiegenheitspflichten entbunden werden.

2.3 Mit Closing gemäß Punkt V tritt Bank die kaufgegenständliche Forderung an Bf. ab und Bf. nimmt diese Abtretung an.“

Strittig ist die Höhe der Bemessungsgrundlage und hier im Speziellen, ob sogenannte „Besserungszahlungen“ in Höhe von 2 Mio. € in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind oder nicht.

Unbestritten ist, dass die gegenständliche Vereinbarung Abtretungen von Schuldforderungen enthält, die nach § 33 TP 21 Abs. 1 GebG 1957 mit 0,8 % vom Entgelt gebührenpflichtig sind. Unter dem Entgelt ist jener Betrag zu verstehen, um den die abgetretenen Forderungen erworben wurden. Zum Entgelt gehören alle jene Leistungen, die der Erwerber (der Zessionar) dafür zu erbringen hat – gleichgültig, an wen auch immer –, dass er das Recht oder die Forderung erhält (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, § 33 TP 21 Rz 32; VwGH 24.3.1994, 92/16/0130). Es stellt gleichsam die Gegenleistung des Zessionars für die Abtretung der Forderung dar. Eine entgeltliche Zession ist als zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft anzusehen (Fellner, aaO, Rz 29).

Für die Festsetzung der Gebühren ist der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend (§ 17 Abs. 1 GebG 1957). Die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände ist auf den Tag des Entstehens der Gebührenschild durchzuführen (vgl. VwGH 1.6.1964, 2385/63 zitiert in Fellner, w.o., § 26 Rz 38). Für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände gelten, 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 (§ 26 GebG 1957). Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage wird daher im § 26 GebG 1957 die Unbeachtlichkeit einer Bedingung bestimmt. Bedingte („unsichere“) Leistungen und Lasten sind als sofort fällige bzw. unbedingte („sichere“) zu behandeln (Fellner, aaO, § 26 Rz 39).

Der Inhalt des Begriffes „Bedingung“ ergibt sich aus dem bürgerlichen Recht (§ 696 ABGB). Man versteht darunter ein ungewisses Ereignis, von dem der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung abhängt (VwGH 21.5.1990, 88/15/0171). Eine Bedingung ist also die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem ungewissen Umstand abhängig gemacht wird (VwGH 7.8.2003, 2000/16/0322).

Der gegenständliche Abtretungsvertrag enthält neben einer unbedingten Kaufpreisabrede auch die Vereinbarung von „Besserungszahlungen“, die nur unter bestimmten Bedingungen (Punkt I 2.2 des Vertrages) zu leisten sind. So hängt die Leistung von weiteren 1,3 Mio. € davon ab, dass die Außenhülle eines in Bau befindlichen Logistikzentrums feuerpolizeilich genehmigt wird. Für den Fall, dass diese Bestätigung

nicht erteilt wird und die Bf. weniger als 5 Mio. zur Herstellung des konsensfähigen Zustands aufwendet, wird alternativ eine Erhöhung des Abtretungspreises um jenen Betrag, den die Bf. tatsächlich weniger aufgewendet hat, vereinbart, wobei dieser Betrag mit 1,3 Mio. begrenzt ist. Für den Fall, dass das beim Bau dieses Logistikzentrums angefallene Umsatzsteuerguthaben in Höhe von 29 Mio. UAH von den zuständigen Finanzbehörden ganz oder teilweise anerkannt und ausbezahlt wird, erhöht sich der Abtretungspreis dementsprechend, wobei die Höhe jedenfalls mit 700.000 € begrenzt ist.

Damit wurden zusätzliche Leistungen ausbedungen, die Bedingungen unterlagen. Im Hinblick auf die Sondervorschrift des § 26 GebG 1957 sind diese bedingten „unsicheren“ Leistungen als sofort fällige („sichere“) Leistungen zu behandeln und hat die Bewertung dieser vereinbarten Leistungen so zu erfolgen, als ob die Leistungen vom Käufer unbedingt zu erbringen sind (vgl. VwGH 29.01.2009, 2008/16/0055). In dem vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Fall einer Vergebührung eines Mietvertrages wurde die Einbeziehung einer Rückerstattung von Bauaufwand in Höhe von 15 Mio. S, die nur im Fall der Kündigung durch die Mieterin zu einem bestimmten Zeitpunkt erfolgen sollte, in die Bemessungsgrundlage als rechtens angesehen.

In Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Manz<sup>9</sup>, sind zu § 26 unter E 18 weitere Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes zu bedingten Leistungen und Lasten angeführt.

So wurden zB im Erkenntnis vom 24.3.1994, 92/16/0130 Haftungsübernahmen als zusätzliche Gegenleistung für die Abtretung von Geschäftsanteilen qualifiziert, wobei ausgeführt wurde, *dass es nicht darauf ankäme, ob und in welchem Ausmaß dem Abtretenden bzw. einem Dritten die vereinbarten Leistungen tatsächlich zukämen.*

Ebenso wurden in VwGH 25.4.1996, 95/16/0248, garantieweise übernommene Verpflichtungen als aufschiebend bedingt (nämlich abhängig davon, ob der Garantiefall überhaupt eintritt) und als betagt (nämlich mit den im Notariatsakt genannten Leistungsterminen) angesehen und gebührenrechtlich gemäß § 26 GebG 1957 als unbedingt und sofort fällig behandelt.

Im Erkenntnis des VwGH 28.2.2002, 99/16/0140 wurde eine Kautionsleistung, die nur in bestimmten Fällen einer Leistungsstörung nicht zurückzuzahlen war (die laut der Beschwerdeführerin „vorhersehbar nie eintreten würden“), als bedingte Leistung angesehen, die in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

Wenn die Bf. meint, alle in der Besserungsklausel aufgeführten Szenarien seien ausgeschlossen und es sei mit einer Besserung von 0 zu rechnen, so kann dies bei der Gebührenbemessung nicht von Bedeutung sein, da es gebührenrechtlich nur auf die vertraglich bedungenen Leistungen und nicht auf die tatsächlich erbrachten Leistungen ankommt. Entgegen der Ansicht der Bf. ist eine Berücksichtigung der tatsächlichen Entwicklung unzulässig (vgl. VwGH 20.8.1996, 93/16/0097).

Die vereinbarten aufschiebend bedingten Besserungszahlungen sind aufgrund der Bedingungsfeindlichkeit des Gebührenrechtes wie unbedingte Leistungen zu behandeln.

Die erste Besserungszahlung ist mit 1,3 Mio. € bestimmt, die zweite ist bei einer vollständigen Refundierung der Umsatzsteuer von 29 Mio. UAH (entspricht zum Vertragszeitpunkt einem Betrag von ca. 2,6 Mio €) mit 700.000 € begrenzt. Damit sind die unter einer Bedingung stehenden Leistungen in der Urkunde mit 2 Mio. € wertmäßig genau bestimmt und es besteht damit keine Unmöglichkeit die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen, weshalb auch keine Schätzungsbefugnis gegeben ist.

Der Hinweis der Bf. auf § 295a BAO ist ebenfalls nicht zielführend. Diese Bestimmung bietet einen Verfahrenstitel zur Abänderung eines bereits erlassenen Bescheides, wenn nachträglich ein Ereignis eintritt, welches abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Im Gebührenrecht sind nach dem Stichtagsprinzip die Leistungen zum Tag der Entstehung der Gebührenschuld zu bewerten, wobei ua. unschätzbare Leistungen nicht in Ansatz gebracht werden (§ 23 GebG 1957), bedingte Leistungen aber als unbedingte und betagte Leistungen als sofort fällige zu behandeln sind (§ 26 GebG 1957). Eine einmal entstandene Gebührenpflicht kann durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden (§ 17 Abs. 5 GebG 1957) und es kommt aufgrund des Urkundenprinzips nur auf die vertraglich bedungenen Leistungen und nicht auf die tatsächlich erbrachten Leistungen an (vgl. Fellner, RdW 2009, 249).

Es widerspricht daher dem Gebührengesetz, zunächst einmal die Bemessungsgrundlage ohne die bedingten Leistungen bescheidmäßig festzustellen und sodann im Falle des Eintritts einer Bedingung eine Abänderung des Bescheides nach § 295a BAO vorzunehmen. Ob die Bedingung letztendlich eintritt, die eine Erhöhung (Besserung) des Kaufpreises auslöst, ist bei der Gebührenbemessung aufgrund des § 17 iVm § 26 GebG 1957 nicht beachtlich und kann der Eintritt bzw. Nichteintritt daher auch kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstellen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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. Die Festsetzung einer Rechtsgebühr auch von bedingten Leistungen entspricht - wie oben dargestellt - der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

