

Gebührenpflicht für Sachdividenden?

WOLF-DIETER ARNOLD

Eine aktuelle, in diesem Heft auf S 122 abgedruckte Entscheidung des VwGH vom 5.11.2009, 2008/16/0071, ruft ein gebührenrechtliches Problem in Erinnerung, dem die Praxis bis dato kaum Beachtung beigemessen hat. Gegenstand einer von einer GmbH ausgeschütteten Sachdividende war eine Forderung dieser GmbH gegen einen Dritten. Der Gesellschafter, dem diese Forderung als Sachdividende zugekommen und dem hierfür Zessionsgebühr vorgeschrieben worden war, hat vor dem VwGH zwar die Aufhebung des angefochtenen Bescheides erreicht, der VwGH hat allerdings der belangten Behörde für das fortgesetzte Verfahren Ermittlungen nahegelegt, was zumindest indiziert, dass der VwGH unter bestimmten Umständen Gebührenpflicht für diese Sachdividende als möglich ansieht. Das gebührenrechtliche Problem ergibt sich aus dem Objekt der Sachdividende, aus einer (nicht verbücherten)¹ Geldforderung. Wäre zB ein inländisches Grundstück Gegenstand der Sachdividende, wäre Grunderwerbsteuerpflicht gegeben.

I. Sachverhalt

1. Generalversammlungsbeschluss (Gewinnausschüttungsbeschluss)

Dem Erk des VwGH vom 5.11.2009, 2008/16/0071, lag – auf das Wesentliche reduziert (Einzelheiten siehe im Entscheidungsabdruck im Rechtsprechungsteil dieses Heftes) – folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Gesellschafter einer GmbH beschließen, einen Teil des Bilanzgewinnes auszuschütten und den Rest auf neue Rechnung vorzutragen. Der auszuschüttende Betrag wird in eine Bardividende und in eine Sachdividende aufgespaltet. Die Sachdividende wird nur an einen Gesellschafter (an die E. GmbH) geleistet, bei der Höhe der an alle Gesellschafter erfolgenden Ausschüttung der Bardividende wird („als Ausgleich“) die Sachdividende berücksichtigt. Festgehalten wird, dass die Sachdividende „unmittelbar den Übergang der ... Forderung an die E. GmbH zum Inhalt hat und nicht an Zahlungs statt geleistet wird“, „die Sachdividende wird am heutigen Tag geleistet“, die Verständigung des Drittschuldners „über den Übergang der ... Forderung an die E. GmbH erfolgt ebenfalls am heutigen Tag“.

2. Verschreibung von Zessionsgebühr

Die Berufungsentscheidung, die Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens war, bestätigt die Verschreibung einer Zessionsgebühr durch das Finanzamt, „wobei sie sowohl das Vorliegen eines rechtswirksamen Titels als auch die Entgeltlichkeit und die notwendige Beurkundung als gegeben erachtete“. Die Bemessungsgrundlage, von der das Finanzamt bei der Festsetzung der Zessionsgebühr ausgegangen war, ist aus dem Erk des VwGH nicht ersichtlich. Die Heranziehung der E. GmbH (und nicht der die Gewinnausschüttung tätigen GmbH als Zedentin) war offenkundig kein Streitthema, da sich im Erk des VwGH diesbezüglich keine Aussagen finden.

Hon.-Prof. Dr. Wolf-Dieter Arnold ist Rechtsanwalt in Wien.

¹ Verbücherte Forderungen können (rechtsgeschäftlich) nur durch Grundbuchsakt abgetreten werden (vgl OGH 29.5.1934, 1 Ob 195/34; 24.7.1996, 8 Ob 2042/96v). In-soweit ist Gerichtsgebührenpflicht nach TP 9 GGG gegeben (VwGH 18.10.1977, 1985/77).

II. Gesellschaftsrechtlicher Bereich

Im Bereich des Gesellschaftsrechts ergeben sich nur wenige Vorfragen bzw Probleme.

1. Rechtsnatur der Sachdividende

So wie die Verpflichtung eines Gesellschafters zur Einbringung einer Sacheinlage keinen Kauf darstellt (sondern auf Gesellschaftsvertrag² beruht), so ist auch die Ausschüttung einer körperlichen Sache als Sachdividende kein Kauf.³

2. Forderung als Sachdividende

Dagegen, dass die Gesellschafter im hier rezensierten Fall eine Sachdividende beschlossen und eine Forderung der Gesellschaft zum Gegenstand der Sachdividende gemacht haben, bestehen grundsätzlich (unter Übernahme der für die AG gängigen Beurteilungsmaßstäbe)⁴ keine Bedenken. Erwirbt aber der Gesellschafter die Sachdividende nicht aus dem Rechtsgrund des Kaufes, so ist die Frage legitim, warum er eine in einer Forderung bestehende Sachdividende aus dem Rechtsgrund der Zession erwerben soll.

3. Zivilrechtliche Nebenfragen

In concreto erfolgte die als Sachdividende beschlossene Forderungsausschüttung „nicht an Zahlungs statt“. Unter dem Aspekt, dass jeder Aktionär, mithin auch der Empfänger der Sachdividende (der Ersetzung des Geldanspruchs der Gewinnverteilung durch die Sachdividende) zustimmen muss, findet sich in der Literatur⁵ die Aussage, dass die Sachdividende „jedenfalls jedem Aktionär an Zahlungs statt angeboten werden“ kann. In concreto hat der VwGH die oben zitierte Formulierung „nicht an Zahlungs statt“ dahin ausgelegt, dass

² Siehe zB die gängige Aufzählung der Veräußerungsarten beim Vorkaufrecht (neben Kauf, Tausch, Schenkung) etwa (sic!) Sacheinlagevertrag etc (vgl zB OGH 21.12.2006, 2 Ob 132/06k).

³ Schnorbus, Die Sachdividende, ZIP 2003, 509 (517).

⁴ Siehe zB Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG (2003) § 52 Rz 115. Es lag ein einstimmiger Gesellschafterbeschluss vor (der – jedenfalls – auch den Umstand abdeckt, dass nicht der gesamte Bilanzgewinn unter die Gesellschaft verteilt wurde, wie es auch § 82 GmbHG hinsichtlich des Gewinnanspruchs der Gesellschafter vorsieht).

⁵ Siehe zB Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG, § 52 Rz 115.

dann eben eine Zession zahlungshalber stattfindet.⁶ Vermutlich wollten die Gesellschafter zum Ausdruck bringen, dass die E. GmbH nicht nur auf Gewährleistungsansprüche beschränkt sein sollte, wenn die Forderung nicht einbringlich ist. Die zivilrechtliche Problematik liegt aber nun darin, dass dem bei der Zession zahlungshalber gängigen Instrumentarium, dass der Zessionar unabhängig von dieser Zession auf seine ursprüngliche Forderung (gegen den Zedenten) zurückgreifen kann, hier das Hindernis gegenübersteht, dass die E. GmbH als Gesellschafterin zwar *ex lege* gem § 82 GmbHG Anspruch auf Gewinnausschüttung (auf Ausschüttung des gesamten Gewinnes) hat, *in concreto* jedoch ein anderslautender Beschluss (einstimmig) gefasst wurde, der der E. GmbH als Gesellschafterin an sich nur mehr die im Gesellschafterbeschluss festgelegten Rechte zubilligt.

Da die E. GmbH als Zedentin für Bonität und Verität der Forderung haftet, sollten sich Fragen der ergänzenden Beschlussauslegung erübrigen.

4. Gewährleistungsansprüche der E. GmbH

Sollte die Forderung⁷ beim Drittschuldner ganz oder teilweise nicht einbringlich sein, stehen der E. GmbH jedenfalls Gewährleistungsansprüche gegen die Gesellschaft zu.

Da im Beschwerdefall der auf neue Rechnung vorgetragene restliche Teilbetrag des ausgewiesenen Reingewinns (weitaus) höher ist als das Nominale der als Sachdividende ausgeschütteten Forderung, bestehen (stichtagsbezogen) keine Bedenken unter dem Aspekt, dass die Gesellschaft „jahresgewinnbezogen“ mit der Forderung eines Gesellschafters konfrontiert werden könnte, die nach Ausschüttung des gesamten Jahresgewinns in den solcherart abgegrenzten Vermögensteilen der GmbH keine Deckung fände. Bei einer allfälligen Auflösung der aus dem auf neue Rechnung vorgetragenen Gewinn gebildeten Rücklage müsste allerdings auf allfällige drohende Gewährleistungsansprüche Rücksicht genommen werden.

5. KEST-Fragen

Dem Text des Gesellschafterbeschlusses ist nicht zu entnehmen, wie die Gesellschafter die KEST-Frage hinsichtlich der Sacheinlage gelöst haben. Hinsichtlich der Bardividenden ist die Rechtslage klar. Der auszuschüttende Betrag wird durch die von der Gesellschaft einzubezahlende und an das Finanzamt abzuführende Kapitalertragsteuer gemindert. Der KEST-Anspruch des Fiskus besteht auch bei jeder Sachdividende in Geld.⁸ Demzufolge verlangt *Stern*, dass „auch der KEST-Betrag im Gewinnausschüttungsbeschluss Deckung finden muss.“⁹ Das war im vorliegenden Fall gegeben.

⁶ Sodass sich (jedenfalls) gebührenrechtlich die Frage nach einer Novation (OGH, GLU 4574; § 24 GebG) nicht stellt. Weder der Hinweis des VwGH auf *Welser* in *Koziol/Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts II¹², 100 – aus dem Jahr 2001 – noch die entsprechende Stelle in der aktuellen 13. Auflage (aus dem Jahr 2007, 101) können aber die vom VwGH getätigte Schlussfolgerung belegen, da *Welser* aaO nur hinsichtlich des Wechsels oder Schecks ausspricht, dass diese im Zweifel zahlungshalber gegeben werden, und generell lehrt, ob an Zahlungen statt oder zahlungshalber geleistet wurde, sei Auslegungsfrage.

⁷ Die Gesellschafter haben zwei Einzelforderungen gegen den Drittschuldner als Gesamtforderung betrachtet.

⁸ *Waclawik*, Die neue Sachdividende und die Kapitalertragsteuer – Realteilung mit dem Finanzamt? BB 2003, 1408; *ders.*, Die neue Sachdividende: Was ist sie wert? WM 2003, 2266.

⁹ Vgl. *Stern*, Nur Bargeld lacht? Sachdividenden im Aktienrecht, in FS Peter Doralt (2004) 625 (629).

III. Gebührenrechtliche Fragen

1. Allgemeines

Im Rahmen des Katalogs der gebührenpflichtigen Rechtsgeschäfte bestimmt § 33 TP 21 Abs 1 GebG, dass Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten einer Rechtsgeschäftsgebühr vom Entgelt in Höhe von 0,8 % unterliegen. Der VwGH geht im hier besprochenen Erk davon aus, dass Zessionen (mangels anwendbarer Befreiungsbestimmung) dann gebührenpflichtig sind, wenn ihnen ein rechtsgeschäftlicher Titel¹⁰ zugrunde liegt;¹¹ außerdem bedarf es für die Gebührenpflicht der Entgeltlichkeit und der Beurkundung.

Wenn aber nun die Sachdividende (bei einer körperlichen Sache) kein Kauf ist (dazu siehe oben), dann ist konsequenterweise die in Form einer Forderungsauszahlung beschlossene Sachdividende keine Zession. Der gebührenpflichtige Tatbestand lautet allerdings „Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten“. Die Differenzierung nach Zession oder Abtretung dürfte allerdings nicht den Rechtsgrund des „Forderungserwerbs“ betreffen, sondern das Objekt des Gläubigerwechsels.

2. Rechtsgeschäftlicher Titel

Die Gültigkeit des Rechtsaktes „Generalversammlungsbeschluss“ wurde bereits geprüft. Ist dieser Generalversammlungsbeschluss nun aber ein Rechtsgeschäft im hier maßgeblichen Sinn?

Der VwGH weist darauf hin, dass es sich bei einem Gesellschafterbeschluss und damit auch beim Generalversammlungsbeschluss einer GmbH nach hM und stRspr um eine besondere Art eines (idR) mehrseitigen Rechtsgeschäftes handelt. Zur daraus gezogenen Schlussfolgerung, dass demzufolge (ausgehend vom § 82 Abs 1 GmbHG und den Regelungen im Gesellschaftsvertrag der GmbH) im Beschwerdefall in Gestalt des Generalversammlungsbeschlusses „ein beurkundeter rechtsgeschäftlicher Titel für die Abtretung“ näher bezeichneter Forderungen vorliege, bedarf offenkundig einer näheren Erörterung.

Die oben erwähnten Ausführungen zur rechtsgeschäftlichen Natur eines Generalversammlungsbeschlusses beziehen sich ausschließlich auf die interne Willensbildung innerhalb dieser GmbH.¹² Der OGH spricht in der Entscheidung vom 12.12.1991, 6 Ob 17/91, in Bezug auf den Gesellschafterbeschluss von einer Rechtshandlung, die auf die verbindliche Fixierung des gemeinsamen Willens als Willen der Gesellschaft gerichtet ist. Diese auf Sachausschüttung gerichtete (rechtsgeschäftlich zu beurteilende) Willensbildung innerhalb der GmbH hat noch nichts mit dem Rechtsgeschäft der Zession zu tun (mag auch Objekt der Ausschüttung eine Forderung der GmbH sein).

Dieser (einstimmige) Beschluss verschafft einen selbständigen Rechtsanspruch, der eingeklagt werden kann, aber *in concreto* nur den Anspruch auf Abtretung der Forderung. Der

¹⁰ Vgl. sinngemäß UFS 10.7.2009, RV/0005-I/08: Der Rechtsgrund für unbare Entnahmen (§ 19 Abs 5 Z 2 UmgrStG) liegt im Einbringungsvertrag und nicht in einem Kreditvertrag, weshalb keine Gebührenpflicht besteht.

¹¹ Nicht jedoch Legalzessionen und sog notwendige Zessionen gem § 1358 bzw § 1422 ABGB.

¹² So eindeutig die vom VwGH allein zitierte Belegstelle *Enzinger* in *Straube*, GmbHG, § 34 Rz 14 und 15; *Enzinger* bezeichnet aaO den Beschluss als „Rechtsgeschäft, mit dem das Rechtsverhältnis der Gesellschafter untereinander [sic!] gestaltet wird.“

Anspruchsgrund (Titel) ist der Generalversammlungsbeschluss, der aber nicht deshalb ein rechtsgeschäftlicher Titel (für eine Zession!) ist, weil er als solcher als Rechtsgeschäft zu behandeln ist. Es handelt sich vielmehr um einen gesellschaftsrechtlichen Titel, der gesondert dahin zu überprüfen ist, ob er (in einem ersten Schritt) die Voraussetzungen für die Gebührenpflicht erfüllen kann.

Auch der VwGH spricht hier bloß von einer „in Aussicht genommenen Zession, die die durch den Generalversammlungsbeschluss verbindlich geschaffene Verbindlichkeit der GmbH erfüllt“.

3. Entgeltlichkeit

Der VwGH bejaht auch die Entgeltlichkeit. Die idZ vom Erk angesprochenen Belegstellen (insb VwGH 19.12.1966, 2171/65) besagen aber lediglich, dass Bemessungsgrundlage bei der Zession zahlungshalber die Zessionsvaluta ist, also die durch die Abtretung zu tilgende Forderung des Zessionars gegenüber den Zedenten. Der konkrete Generalversammlungsbeschluss hat in seinem Pkt 1. den satzungsgemäß ausgewiesenen Gesamtgewinn und einen gleichfalls zahlenmäßig angeführten Betrag angeführt, der – als Teil davon – an die Gesellschafter ausgeschüttet wird. Erst im Pkt 2. wurde der Ausschüttungsbetrag in einen Barbetrag und in eine Sachdividende (nämlich die hier verfahrensgegenständlichen Forderungen) aufgespalten. Dessen ungeachtet bin ich der Ansicht, dass unbeschadet der bilanzrechtlich orientierten Formulierung¹³ „nur“ ein Beschluss vorliegt, eine – um das aktienrechtliche Begriffspaar zu verwenden – Bardividende in einer gewissen Höhe und eine Sachdividende in einer gewissen Höhe auszuschütten.

Der hier verwirklichte Sachverhalt ist – in jeder Hinsicht, insb schon gesellschaftsrechtlich – von der denkbaren Gestaltungsvariante zu unterscheiden, dass nur eine Bardividende beschlossen wird und in weiterer Folge von der GmbH (rechtsgeschäftlich vertreten durch ihren Geschäftsführer) mit einem Gesellschafter vereinbart wird, dass er (etwa zahlungshalber) anstatt Auszahlung seines Gewinnanspruches eine Forderung der Gesellschaft gegen einen Dritten übertragen erhält.

Das (auch vom VwGH) als noch erforderlich angesehene „wirksame“ Verfügungsgeschäft zwischen Zedenten und Zessionar wird also in Wahrheit (bloß!) ein Erfüllungsgeschäft (gewesen) sein.

¹³ Vgl. Stern, Bargeld, 632; zu Bewertungsfragen jüngst Maier, Bewertung von Sachdividenden – ein Versuch einer Standortbestimmung, RWZ 2009, 40; ders., Sind Gegenstände eines Sachdividendenbeschlusses vor ihrer Ausschüttung gegebenenfalls vom Anlagevermögen in das Umlaufvermögen umzugliedern? RWZ 2009, 133; Wiesner, Ergänzungen zur Bewertung von Sachdividenden, RWZ 2009, 69.

4. Für den VwGH klärungsbedürftige Fragen

Der VwGH schließt die Entscheidungsgründe seines Erk, mit dem er den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts (nicht wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften) aufhebt und den Einwand der Beschwerde für berechtigt erachtet, dass es für eine gebührenpflichtige Zession auch eines wirksamen rechtsgeschäftlichen Verfügungsgeschäftes (zwischen der GmbH als Zedenten und der E. GmbH als Zessionarin) und seiner Beurkundung bedarf, mit dem Hinweis, dass die belangte Behörde im fortgesetzten Verfahren zu ermitteln haben wird, „wie und durch wen der für das Verfügungsgeschäft erforderliche Vertretungsakt gesetzt wurde und auf welche Art und Weise sowie durch wen die Verständigung des debitor cessus erfolgte.“

Unbeschadet des vorstehend Gesagten liegt darin offenkundig tatsächlich des Streitfalles Lösung. Dass ein Erfüllungsgeschäft für sich allein gebührenpflichtig sein kann, liegt auf der Hand und ergibt sich im Umkehrschluss auch aus § 19 Abs 2 Satz 2 GebG und im Besonderen aus den Befreiungsbestimmungen gem § 20 Z 5 GebG. Wurde das Verfügungsgeschäft mündlich abgeschlossen, ergeben sich keine gebührenrechtlichen Probleme und scheidet die Gebührenpflicht an der fehlenden Beurkundung nach § 15 Abs 1 GebG.

Der Hinweis, dass zu prüfen ist, wer beim (schriftlich beurkundeten) Verfügungsgeschäft den erforderlichen Vertretungsakt gesetzt hat, ist mE ausschließlich durch ein *obiter dictum* im Erk begründet, da der VwGH betont hat, dass sich aus dem Generalversammlungsprotokoll nicht ergebe, dass einer der Geschäftsführer der GmbH bei der Generalversammlung anwesend gewesen wäre.¹⁴

Damit die Drittschuldnerverständigung Gebührenschuld auslöst, müsste sie die *essentialia negotii* der rechtsgeschäftlichen Zession beurkunden.¹⁵

Wer den Drittschuldner verständigt, ist angesichts des Umstandes, dass eine rechtsgeschäftliche Zession ein zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft ist, im Hinblick auf § 16 Abs 2 Z 1 lit b GebG unbeachtlich.¹⁶

¹⁴ Vermutlich hatte der VwGH bei dieser Aussage seine Anwesenheitsjurisdikatur (vgl. W.-D. Arnold, Rechtsgebühren⁸ [2006] § 16 Rz 10 und 11) im Auge. Die Generalversammlung kann (betreffend die hier in Rede stehende Zession) die GmbH nicht vertreten, da das Vertretungsmonopol beim Geschäftsführer liegt (§ 18 Abs 1 GmbHG). Seine allfällige Anwesenheit in der Generalversammlung, in der eine Sachdividende beschlossen wird, bedeutet aber ebenso wenig wie das Stimmverhalten des Empfängers der Sachdividende in seiner Eigenschaft als Gesellschafter eine rechtsgeschäftliche Erklärung in Bezug auf den „erforderlichen“ gesonderten Abschluss des Rechtsgeschäftes.

¹⁵ Vgl. W.-D. Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 21 Rz 8, § 15 Rz 7b.

¹⁶ W.-D. Arnold, Rechtsgebühren⁸, § 33 TP 21 Rz 8 mwN.