

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch DORDA Rechtsanwälte GmbH, Universitätsring 10, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 25. Jänner 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 23. Dezember 2016 betreffend Gebühren, ErfNr. ***1***, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Anzeige außergerichtlicher Vergleich/Zahlungsvereinbarung vom 14.3./21.3.2016

Mit Schreiben vom 19.4.2016 zeigte die ***Bf1*** (in der Folge kurz: Beschwerdeführerin) die am 14.3./21.3.2016 zwischen MMag.Dr. ***2*** („KP“) der ***Bf1*** („***Bf1***“) und der ***4*** („***4***“) dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge kurz: belangte Behörde) abgeschlossene Zahlungsvereinbarung an, übermittelte diese als Beilage und ersuchte um Vergebührung.

Die Zahlungsvereinbarung vom 21.3.2016 hat auszugsweise folgenden Inhalt:

„Präambel

*(1) Mit Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom ***6***, GZ ***5***, bestätigt vom OGH am ***7***, GZ ***8***, sind KP und Dr. ***9*** (im Folgenden "HS") solidarisch dazu verpflichtet worden, den Privatbeteiligtenanspruch der ***Bf1*** resultierend aus dem Darlehen in der Höhe von EUR 7.147.500,-- sowie den*

Privatbeteiligtenanspruch der ***4*** resultierend aus der Optionsprämie in der Höhe von EUR 4.265.783,-- zu bezahlen.

(2) Der genannten Entscheidung liegt der Sachverhalt "****10****" zu Grunde. Losgelöst von der sich aus dem Urteil ergebenden Solidarhaftung von KP und HS haben von den gegenständlichen Optionsgeschäften jedoch KP zu 3/7, HS zu 2/7 und Mag. ***11*** (im Folgenden "NGE") zu 2/7 profitiert. Im Hinblick auf die aktuelle und recht komplexe Situation, dass nämlich NGE von der gegenständlichen OGH- Entscheidung nicht erfasst wird, es nicht sichergestellt ist, dass der zwischen der ***12*** einerseits und NGE andererseits angedachte Generalvergleich letztlich zustande kommt und auch nicht sichergestellt ist, dass HS den rechnerisch auf ihn entfallenden 2/7-Anteil der Privatbeteiligtenzusprüche zur Gänze zahlen kann, sind die Vertragsparteien nun darüber übereingekommen, dass KP zunächst den rechnerisch auf ihn entfallenden 3/7 Anteil des festgestellten Schadenersatzanspruchs in Raten begleicht und darüber hinaus Sicherheiten für die restlichen 4/7 Anteile nach Maßgabe dieser Vereinbarungen zur Verfügung stellt.

(3) Zwischen KP einerseits sowie der ***Bf1*** (GZ ***13*** bzw davor ***14****) und der ***15*** (GZ ***16****) andererseits sind weiters zwei Gerichtsverfahren zum Thema der Vorstandsvergütung von KP ab Juli 2008 anhängig (im Folgenden "die ZIVILVERFAHREN"). Mit dem Abschluss dieser Zahlungsvereinbarung sollen auch diese ZIVILVERFAHREN bereinigt und verglichen werden.

....

§4 Forderung der ***Bf1***

(1) Wie in der Präambel beschrieben, hat KP im Umfang von 3/7 von dem ***10*** Optionsgeschäft profitiert. In wirtschaftlicher Sicht trifft KP daher 3/7 des der ***Bf1*** zugesprochenen Schadenersatzanspruchs, sohin ein Betrag von EUR 3.063.214,28.

(2) KP verpflichtet sich, diesen 3/7-Anteil abzüglich des gemäß § 3 aufzurechnenden Betrags von EUR 250.000,-- in folgenden Raten an die ***Bf1*** zu leisten: [...]

§5 Forderung der ***4***

(1) In wirtschaftlicher Sicht trifft KP auch ein 3/7-Anteil der Forderung der ***4***, sohin ein Betrag von EUR 1.828.129,71.

(2) KP verpflichtet sich, diesen Betrag von EUR 1.828.129,71 in folgenden Raten an die ***4*** zu leisten: [...]

§6 Besicherung der KP-Zahlungen

(1) Zur Besicherung der letzten Teilzahlung der ***Bf1*** gemäß § 4 Abs 2 lit c) (EUR EUR 813.214,28) wie auch zur Besicherung der Forderung der ***4*** gemäß § 5 (EUR 1.828.129,71), jeweils zuzüglich Zinsen gem § 9, verpflichtet sich KP, der ***Bf1*** wie auch der ***4*** jeweils eine Höchstbetragshypothek im Umfang des jeweils geschuldeten Betrags an der Liegenschaft ***17*** einzuräumen, die im Fall des Zahlungsverzuges von KP ausgeübt werden kann. Die Höchstbetragshypothek der ***Bf1*** geht der Höchstbetragshypothek der ***4*** im Rang vor.

(2) ****Bf1*** und ***4*** werden KP im Bedarfsfall unterstützen und die allenfalls erforderlichen Zustimmungen leisten, um das derzeit zu C-LNR 17a einverleibte Veräußerungs-, Belastungs- und Verpfändungsverbot löschen zulassen bzw die Pfandrechte in dessen Rang einverleiben zu lassen.*

(3) *Festgehalten wird, dass die ***17*** von DI ***18*** im Auftrag der Staatsanwaltschaft am 18.1.2012 mit einem Betrag von EUR 2.824.000,-- geschätzt worden ist.*

*§7 Besicherung des Anteils von Mag. ***11****

(1) *In wirtschaftlicher Sicht entfällt auf NGE ein Anteil von 2/7 der der ***Bf1*** sowie der ***4*** zugesprochenen Schadenersatzansprüche, sohin ein Betrag von insgesamt EUR 3.260.938,-.*

(2) *Die ***12***, somit auch ***Bf1*** und ***4***, verhandelt derzeit mit NGE einen Generalvergleich, im Zuge dessen auch eine Bereinigung des Anteils von NGE am gesamten Komplex "****10****" stattfinden soll.*

(3) *[...]*

(4) *Bis zum Wirksamwerden eines Generalvergleiches zwischen der ***12*** einerseits und NGE andererseits, wird KP den gesamten auf NGE entfallenden Anteil (sohin einen Betrag von EUR 3.260.938,-) durch eine Höchstbetragshypothek zugunsten ***4*** und ***Bf1*** an der Liegenschaft ***19*** besichern. Festgehalten wird, dass die ***19*** von DI ***18*** im Auftrag der Staatsanwaltschaft am 18.1.2012 mit einem Betrag von EUR 5.324.000,- geschätzt worden ist. Soweit bis 31.1.2017 Zahlungen von NGE fließen bzw NGE eigene Sicherheiten bestellt, ist die von KP eingeräumte Höchstbetragshypothek entsprechend einzuschränken oder freizugeben.*

(5) ****Bf1*** und ***4*** werden KP im Bedarfsfall unterstützen und die allenfalls erforderlichen Zustimmungen leisten, um das derzeit zu C-LNR 7a einverleibte Belastungs- und Veräußerungsverbot löschen zulassen bzw das Pfandrechte in dessen Rang einverleiben zu lassen.*

(6) *Sofern zwischen der ***12*** einerseits und NGE andererseits bis 31.1.2017 weder ein Generalvergleich noch eine Vereinbarung über die Bezahlung des 2/7-Anteils von NGE getroffen wird, noch Zahlungen von NGE erfolgt sind, kann das Pfandrecht von ***Bf1*** verwertet werden, wenn die Vertragsparteien keine entsprechende Zahlungsvereinbarung für die Bezahlung des NGE-Anteils durch KP schließen.*

*§8 Besicherung des Anteils von Dr. ***9****

(1) *In wirtschaftlicher Sicht entfällt auf Dr. ***9*** ein Anteil von 2/7 der der ***Bf1*** sowie der ***4*** zugesprochenen Schadenersatzansprüche, sohin ein Betrag von EUR 3.260.938,-.*

(2) *Zur Geltendmachung dieser Forderung hat die ***Bf1*** bereits Ende 2015 einen Exekutionsantrag gestellt. Durch diesen Exekutionsantrag ist der ***Bf1*** ein simultanes Pfandrecht in Höhe von EUR 7.147.500— in Bezug auf elf Liegenschaften von HS eingeräumt worden. In Hinblick darauf, dass in Bezug auf die Liegenschaften bereits*

*simultane Pfandrechte des Finanzamtes vorgemerkt worden sind, besteht das Risiko, dass die Hypothek der ***Bf1*** nur im Umfang eines Teilbetrages von vermutlich EUR 1,55 Mio werthaltig ist. Folglich besteht das Risiko, dass zumindest der Restbetrag von EUR 1.710.938,— nicht im Exekutionsweg von HS eingetrieben werden kann.*

*(3) KP verpflichtet sich daher, den Betrag von EUR 1.710.938,- zuzüglich eines Sicherungsaufschlags, sohin EUR 1.900.000,—, durch eine Höchstbetragshypothek an der Liegenschaft ***19*** zu besichern.*

*(4) ***Bf1*** und ***4*** werden sich jedoch bemühen, auch diesen möglicherweise verbleibenden Restbetrag direkt gegen HS durchzusetzen und insbesondere auch in Abstimmung mit KP gerichtlich beantragen, die Übertragung bzw Verwertung oder Belastung der Liegenschaften von HS im Rang vor dem angemerkten Pfandrecht des Finanzamtes zu erwirken. Soweit ***Bf1*** / ***4*** hier Zahlungen/Besicherungen erwirken können, ist insoweit die Besicherung des HS-Anteils durch KP aufzuheben und auch die Besicherung des Anteils von NGE dahingehend zu ändern, dass der NGE-Anteil sodann nur mehr zu 3/5 von KP und zu 2/5 von HS besichert wird,*

*(5) Soweit in Bezug auf den HS-Anteil bis 30.6.2017 weder eine Bezahlung noch eine Besicherung durch HS erfolgt ist, können die Pfandrechte von ***Bf1*** und/oder ***4*** verwertet wurden, wenn die Vertragsparteien keine weitere Zahlungsvereinbarung für die Bezahlung durch KP schließen. Soweit KP den auf HS entfallenden Teil der Privatbeteiligtenansprüche tatsächlich begleicht, werden ***Bf1*** und ***4*** den entsprechenden Teil der titulierten Forderung gegen HS an KP zedieren bzw als Treuhänder für KP (auf dessen Kosten) weitere Betreibungsmaßnahmen setzen. [...]“*

Gebührenbescheid vom 12.10.2016

Mit Bescheid vom 12.10.2016 betreffend die „Zahlungsvereinbarung vom 21.3.2016 mit ***2***“ setzte die belangte Behörde die Gebühr für das Rechtsgeschäft mit € 28.132,14. Die Berechnung erfolgte gemäß § 33 TP 20 Abs. 1 lit.a GebG 1957 mit 1% vom Gesamtwert der von jeder Partei übernommenen Leistungen in Höhe von € 2.813.214,28.

Begründend wurde ausgeführt:

„Abgeltung der Forderung iHv.	€ 3.063.214,28
Abzgl. aufzurechnender Betrag § 3 des Vertrages	- € 250.000,--
	€ 2.813.214,28“

Bei den übernommenen Leistungen handelt es sich um den in Punkt § 4 der Zahlungsvereinbarung angeführten Schadenersatzanspruch abzgl. des aufzurechnenden Betrages.“

Beschwerde vom 17.11.2016

Mit Schriftsatz vom 17.11.2016 erhob die ***Bf1*** Beschwerde gegen den Gebührenbescheid und begründete dies unter anderem damit, dass die Festsetzung der Rechtsgebühr nach § 33 TP 20 Abs. 1 lit.a GebG 1957 rechtswidrig sei, da weder ein Vergleich im Sinne des § 33 TP 20 Abs. 1 GebG 1957 geschlossen noch beurkundet worden sei.

Beschwerdevorentscheidung vom 23.12.2016

Mit Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 23.12.2016 wurde der Beschwerde stattgegeben und der Bescheid vom 12.10.2016 aufgehoben.

Verfahrensgegenständlicher Gebührenbescheid vom 23.12.2016

Mit Bescheid vom 23.12.2016 betreffend die „Zahlungsvereinbarung vom 21.3.2016 mit ***2***“ setzte die belangte Behörde die Gebühr für das Rechtsgeschäft mit € 35.365,62. Die Berechnung erfolgte gemäß § 33 TP 18 Abs. 1 GebG 1957 mit 1% vom Wert der sichergestellten Verbindlichkeit in Höhe von € 3.536.562,00.

Begründend führte die belangte Behörde aus:

„In der Zahlungsvereinbarung vom 21.3.2016 wurden in den §§ 6,7 und 8 Hypothekarverschreibungen abgeschlossen, Die Bemessungsgrundlage für die Gebühr ist der Wert der sichergestellten Verbindlichkeit, welcher sich wie folgt darstellt:

§ 6: Besicherung der KP-Zahlungen: € 813.214,28

*§7: Besicherung des Anteils von Mag. ***11***: € 2.042.142,86 (2/7 von 7.147.500.--)*

*§ 8: Besicherung des Anteils von Dr. ***9***: € 2.042.142,86 (2/7 von 7.147.500.--)*

-€ 1.550.000.-- + € 189,062 = € 681.204,86

Gesamt: € 813.214,28

€ 2.042.142,86

€ 681.204,86

€ 3.536.562,--„

Beschwerde vom 25.1.2017

Mit Schriftsatz vom 25.1.2017 erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht Beschwerde, beantragte die ersatzlose Aufhebung des Bescheides sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

Die Beschwerde richte sich gegen die Rechtswidrigkeit in Folge der Verletzung von Verfahrensvorschriften, weil der bekämpfte Gebührenbescheid mangelhaft begründet sei. Die belangte Behörde habe es unterlassen konkret nachvollziehbar darzustellen, auf Basis welcher Sachverhaltsfeststellungen und darauf basierender Überlegungen sie die in Ansatz gebrachten Beträge einer Gebührenfestsetzung gemäß § 33 TP 18 Abs. 1 Gebührengesetz ("GebG") zugrunde gelegt habe und wie sich einzelne Beträge aus der Zahlungsvereinbarung vom 21.3.2016 mit ***2*** ableiten lassen. Weiters richte sich die Beschwerde gegen die Rechtswidrigkeit des Inhalts des angefochtenen Bescheids, weil in der Zahlungsvereinbarung vom 21.3.2016 mit ***2*** weder eine Hypothek eingeräumt noch ein Pfandvertrag (Hypothekarverschreibung) im Sinne des § 33 TP 18 Abs.1 GebG geschlossen oder beurkundet worden sei. Die Festsetzung einer Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 18 Abs. 1 GebG sei somit rechtswidrig erfolgt.

Begründend führte die Beschwerdeführerin wörtlich aus:

*„Die der Gebührenfestsetzung zu Grunde gelegte Zahlungsvereinbarung zwischen MMag Dr ***2***, ***Bf1*** und ***4*** vom 21.3.2016 ("Zahlungsvereinbarung") regelt die Art und den Zeitpunkt der Zahlung von in einem rechtskräftigen und vollstreckbaren Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien (siehe Absatz 1 der Präambel der Zahlungsvereinbarung) bei sonstiger Exekution zu bezahlender Beträge sowie die zukünftige Besicherung bestimmter Zahlungen (§§ 6-8 der Zahlungsvereinbarung).*

Gemäß § 33 TP 18 Abs 1 GebG unterliegen Hypothekarverschreibungen, wodurch zur Sicherstellung einer Verbindlichkeit eine Hypothek bestellt wird, der Rechtsgeschäftsgebühr in Höhe von 1% des Wertes der Verbindlichkeit, für welche die Hypothek eingeräumt wird.

Zivilrechtlich ist Begriff der "Hypothekarverschreibung" nicht definiert. Der sogenannte Pfandbestellungs- oder Verpfändungsvertrag hat zum Inhalt, dass der Pfandgeber erklärt, zur Sicherung einer Forderung ein Pfand bestellen zu wollen und der Pfandnehmer damit übereinstimmend erklärt, dieses als Sicherheit annehmen zu wollen (RIS-Justiz RS0011356 mwN). Dieser Vertrag verschafft mangels Übergabeakt noch kein dingliches Recht, sondern nur den obligatorischen Anspruch auf Pfandgabe der bestimmt zugesagten Sache (RIS-Justiz RS0011356 mwN). Der Titel besteht beim rechtsgeschäftlichen Pfandrechtswerb im sogenannten Pfandbestellungsvertrag, die dingliche Einigung im Pfandvertrag.

Die belangte Behörde vertritt vermutlich (mangels Begründung ist es der Beschwerdeführerin nur möglich, hier Vermutungen anzustellen) die Auffassung, dass nach § 33 TP 18 Abs 1 GebG nicht erst der Pfandvertrag, der zur Verbücherung geeignet ist, sondern schon eine beurkundete rechtsgeschäftliche Einräumung des Pfandrechststitels die Gebührenpflicht auslöst. Dieser Teil des Pfandvertrags erzeugt das mit der Pfandbestellung verbundene schuldrechtliche Verhältnis zwischen Pfandgeber und Pfandnehmer.

Die Finanzverwaltung vertritt diese Auffassung und stützt sich dabei vermeintlich auf die Rechtsprechung des VfGH (siehe GebR Rz 893). Dem dazu angeführten Beschluss (VfGH

4.3.1982, B 204/78) lässt sich jedoch nichts dergleichen entnehmen. Der VfGH führt lediglich Folgendes aus: "Die beiden dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegenden Annahmen sind keineswegs denkunmöglich. Ob sie auch gemessen an der einfachgesetzlichen Rechtslage fehlerfrei sind, hat nicht der VfGH zu beurteilen". Die Behauptung der Finanzverwaltung, ihre Rechtsansicht auf Judikatur des VfGH zu stützen, ist aus der Luft gegriffen und völlig verfehlt (vgl dazu Twardosz, Gebührengesetz⁶ zu § 33 TP18, Rz 12s).

Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 17.2.1992, 91/15/0087 mwN; 10.6.1991, 90/15/0026) werden Pfandbestellungsvertrag und Pfandvertrag in der Regel miteinander verknüpft. Der VwGH ist der Auffassung, dass der Tatbestand verwirklicht wird, wenn "die erforderlichen rechtsgeschäftlichen Voraussetzungen des Pfandrechtserwerbes (also das Titel- und das darin enthaltene dingliche Rechtsgeschäft) gegeben sind".

Daraus ist entgegen der zu Unrecht auf VfGH-Judikatur gestützten Ansicht der Finanzverwaltung zu schließen, dass der Pfandbestellungsvertrag ohne zusätzliche dingliche Einigung nicht nach TP 18 gebührenpflichtig ist, sondern vielmehr nur ein Pfandbestellungsvertrag in Verbindung mit dem Pfandvertrag (Twardosz, Gebührengesetz⁶ zu § 33 TP18, Rz 13).

Es ist richtig, dass in der Praxis Pfandbestellungsvertrag und Pfandvertrag meistens zusammen abgeschlossen werden. Das ist hier allerdings eindeutig nicht der Fall. Die Verpflichtung enthält kein dingliches Rechtsgeschäft (keine dingliche Einigung), Das ergibt sich auch daraus, dass Liegenschaftseigentümer nicht ***2*** persönlich, sondern die ***20*** ist, die keine Partei der Zahlungsvereinbarung ist. Dazu werden Grundbuchsauszüge der Liegenschaft EZ 1470, Grundbuch 01305 Meidling (Unter-Meidlinger Straße 95) und der Liegenschaft ***19*** [Beilage ./1 und ./2] vorgelegt.

Die Pfandnehmer haben weiters auch nicht ausdrücklich erklärt, diese Sicherheiten annehmen zu wollen. Daraus ergibt sich, dass im gegebenen Fall noch nicht einmal ein vollständiger Pfandbestellungsvertrag abgeschlossen wurde, und jedenfalls kein (verbücherbarer) Pfandvertrag.

Im Ergebnis liegen die nach der VwGH-Rechtsprechung erforderlichen rechtsgeschäftlichen Voraussetzungen des Pfandrechtserwerbes (also das Titel- und das darin enthaltene dingliche Rechtsgeschäft) nicht vor. Es besteht daher keine Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 18 Abs 1 GebG.

Weiters ist in der Bescheidbegründung nicht nachvollziehbar dargestellt, auf Basis welcher Sachverhaltsfeststellungen und darauf basierender Überlegungen die belangte Behörde davon ausgeht, dass eine Hypothekarverschreibung abgeschlossen wurde, die eine Gebührenfestsetzung gemäß § 33 TP 18 Abs 1 GebG auslöst, und wie sich die in Ansatz gebrachten Beträge aus den §§ 7 und 8 der Zahlungsvereinbarung ergeben.“

Beschwerdevorentscheidung

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 3.3.2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die belangte Behörde führte in ihrer Begründung aus:

„Gemäß § 33 TP 18 Abs. 1 GebG unterliegen Hypothekarverschreibungen, wodurch zur Sicherstellung einer Verbindlichkeit eine Hypothek bestellt wird, einer Gebühr von 1 v.H. nach dem Werte der Verbindlichkeit, für welche die Hypothek eingeräumt ist.

Der Gebührentatbestand nach § 33 TP 18 Abs. 1 GebG ist jedenfalls dann verwirklicht, wenn alle rechtsgeschäftlichen Voraussetzungen der Pfandrechtsbegründung durch Eintragung in das Grundbuch, somit die schuldrechtliche und die - im Allgemeinen schon im Grundgeschäft enthaltene - dingliche Einigung, vorliegen (vgl. VwGH vom 10.06.1991, 90/15/0026, und vom 17.02.1992, 91/15/0087).

In der verfahrensgegenständlichen „Zahlungsvereinbarung“ vom 21.03.2016 wurden in den §§ 6, 7, und 8 zur Besicherung von Verbindlichkeiten Hypotheken bestellt. Sämtliche Voraussetzungen für eine Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 18 Abs. 1 GebG sind erfüllt.

*Der Ansicht der Beschwerdeführerin, dass mangels ausdrücklicher Erklärung der Pfandnehmer, die Sicherheiten annehmen zu wollen, kein Pfandbestellungsvertrag abgeschlossen worden sei, kann aufgrund des unzweifelhaften Inhaltes der von allen Vertragsparteien unterfertigten Urkunde nicht gefolgt werden. Schon die Präambel der gegenständlichen Vereinbarung dokumentiert die Willenseinigung zwischen Pfandbesteller und Pfandnehmer indem sie besagt, dass die Vertragsparteien nun darüber übereingekommen sind, dass ***2*** für die restlichen 4/7 Anteile nach Maßgabe dieser Vereinbarungen Sicherheiten zur Verfügung stellt. Auch die entsprechenden Formulierungen in den §§ 6, 7, und 8 (der Pfandbesteller verpflichtet sich gegenüber den Pfandnehmern zur Einräumung von Höchstbetragshypotheken) lassen den von der Beschwerdeführerin gezogenen Schluss nicht zu. Es wurde ein gültiger Pfandbestellungsvertrag abgeschlossen.*

Die von der Beschwerdeführerin thematisierte dingliche Einigung ist bereits im Grundgeschäft enthalten. Es besteht Einigkeit über die Einräumung des Pfandrechts. Zum diesbezüglichen Einwand der Beschwerdeführerin, dass der Pfandbesteller nicht persönlich Eigentümer der verpfändeten Liegenschaften ist, ist auszuführen, dass die in Rede stehende Urkunde, die Titel- und Verfügungsgeschäft beinhaltet, in ihrer rechtsgeschäftlichen Gültigkeit davon unabhängig sind, ob der dort genannte Pfandbesteller eine jeweils ihm gehörige Liegenschaft oder eine fremde verpfändet hat (vgl. VwGH vom 17.02.1992, 91/15/0087). Die Gebührenpflicht setzt weder die Eintragung der Hypothek in das Grundbuch noch die „Einverleibungsfähigkeit“ der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde voraus (vgl. VwGH vom 10. Juni 1991, 90/15/0026, und vom 17. Februar 1992, 91/15/0087). Bemessungsgrundlage sind die Werte der Verbindlichkeiten, für welche die Hypotheken eingeräumt sind. Dementsprechend setzt sich die Bemessungsgrundlage wie folgt zusammen:

- § 6 („Besicherung der KP-Zahlungen“): Wert der Verbindlichkeit: 813.214,28 €

*- § 7 („Besicherung des Anteils von Mag. ***11***“): Gemäß § 7 (1) der Vereinbarung entfällt auf Mag. ***11*** ein Anteil von 2/7 des der ***Bf1*** zugesprochenen Schadenersatzanspruchs (= 2/7 von 7.147.500,00 € = 2.045.142,86 €). Der Wert der gegenüber der ***Bf1*** gemäß § 7 (4) sichergestellten Verbindlichkeit ist daher mit 2.045.142,86 € anzusetzen.*

*- § 8 („Besicherung des Anteils von Dr. ***9***“): Gemäß § 8 (1) der Vereinbarung entfällt auf Dr. ***9*** ein Anteil von 2/7 des der ***Bf1*** zugesprochenen Schadenersatzanspruchs (= 2/7 von 7.147.500,00 € = 2.045.142,86 €). Gemäß § 8 (2) ist*

*der ***Bf1*** dazu bereits ein Pfandrecht eingeräumt worden, wobei das Risiko besteht, dass die Hypothek der ***Bf1*** nur im Umfang eines Teilbetrages von vermutlich 1.550,000,00 € werthaltig ist. Unter Berücksichtigung des bereits bestehenden Pfandrechts und des in § 8 (3) vorgesehenen Sicherungsaufschlages in Höhe von 189.062,00 €, ist der Wert der gegenüber der ***Bf1*** gemäß § 8 (3) sichergestellten Verbindlichkeit mit 681.204,86 € anzusetzen.“*

Vorlageantrag

Mit Schriftsatz vom 23.3.2017 wurde durch die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht beantragt und verwies hinsichtlich der Beschwerdegründe auf ihre Ausführungen in der Beschwerde.

Vorlage an das Bundesfinanzgericht

Mit Vorlagebericht vom 11.4.2017 – eine Ausfertigung davon erging an die Beschwerdeführerin – wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29.3.2019 wurde der Akt der bis dahin zuständigen Gerichtsabteilung abgenommen und an die nunmehr zuständige Gerichtsabteilung umverteilt.

Ermittlungen des Bundesfinanzgerichtes

Mit Vorhalt vom 25.8.2022 zur Vorbereitung auf die von der Beschwerdeführerin beantragten mündlichen Verhandlung vor dem Senat teilte die Berichterstatte(r) den Verfahrensparteien mit, wie sich die Sach- und Rechtslage aus ihrer Sicht derzeit darstelle. Es wurde die Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme bzw. zur allfälligen Modifikation der Anträge eingeräumt.

Die belangte Behörde teilte dazu am 29.8.2022 mit, auf die Abgabe einer Stellungnahme zu verzichten.

Die Beschwerdeführerin gab mit Schreiben vom 3.10.2022 bekannt den Antrag auf mündliche Verhandlung und auf Entscheidung durch einen Senat nicht aufrechtzuerhalten. Ergänzend führte sie aus:

„Zur Mitteilung über die Darstellung der Sach- und Rechtslage hält die beschwerdeführende Partei ihre Ansicht aufrecht, dass keine Gebührenpflicht vorliegt und verweist auf die bisherigen Ausführungen. Die zitierte Entscheidung 91/15/0087 ist aus Sicht der Beschwerdeführerin nicht einschlägig, weil in dem dort entschiedenen Fall die rechtsgeschäftlichen Voraussetzungen für einen Pfandrechtserwerb angestrebt und im Vertrag vereinbart wurden, und nur nachträglich eine Ungültigkeit behauptet wurde. Im vorliegenden Fall enthält die Verpflichtung eindeutig kein dingliches Rechtsgeschäft – die dingliche Einigung ist nach herrschender Ansicht ja nur „in der Regel“ bereits im Titelgeschäft enthalten, auch das aktuelle Zitat In Hofmann in Rummel, ABGB³ § 1368 ABGB (Stand 1.1.2002, rdb.at) lautet: „Im Regelfall ist der Pfandvertrag somit zugleich Titel für den Pfandrechtserwerb“. Die rechtsgeschäftlichen Voraussetzungen für einen Pfandrechtserwerb sind im vorliegenden Fall daher nicht verwirklicht und keine Gebührenpflicht verwirklicht.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Aufgrund des Urteils des Landesgerichts für Strafsachen Wien vom ***6***, GZ ***5*** waren MMag. Dr. ***2*** und Dr. ***9*** zur ungeteilten Hand schuldig, an die Privatbeteiligte ***Bf1*** einen Betrag in Höhe von € 7.147.500,00 zu bezahlen.

Am 21.03.2016 wurde zwischen MMag. Dr. ***2*** einerseits und der ***Bf1*** sowie der ***4*** andererseits ein als „Zahlungsvereinbarung“ bezeichneter Vertrag abgeschlossen.

Laut Pkt. (2) der Präambel vereinbarten die Vertragsparteien, dass MMag. Dr. ***2*** zunächst den rechnerisch auf ihn entfallenden 3/7 Anteil des festgestellten Schadenersatzanspruchs der Beschwerdeführerin in Raten begleicht und darüber hinaus Sicherheiten für die restlichen 4/7 Anteile (welcher sich jeweils aus einem 2/7-Anteil des Mag. ***11*** und des Dr. ***9***) nach Maßgabe der Vereinbarungen zur Verfügung stellt.

Die Parteien vereinbarten laut Pkt. 4.(2) der Zahlungsvereinbarung, dass sich MMag. Dr. ***2*** verpflichtet, einen 3/7- Anteil des der Beschwerdeführerin laut Gerichtsurteil zugesprochenen Schadenersatzanspruches (in Höhe von gesamt € 7.147.500,00) abzüglich einer Forderung gegen die Beschwerdeführerin in Höhe von € 250.000,00, sohin einen Betrag in Höhe von € 2.813.214,28 in – ebenfalls vereinbarten -Raten an die ***Bf1*** zu leisten.

In den Punkten, 6., 7. und 8. der Zahlungsvereinbarung wurden die Besicherungen festgelegt.

MMag. Dr. ***2*** verpflichtete sich, zur Besicherung der letzten Teilzahlung an die Beschwerdeführerin in Höhe von € 813.214,28 eine Höchstbetragshypothek im Umfang des geschuldeten Betrags an der Liegenschaft ***17*** einzuräumen (Pkt. 6.(1)).

Zudem verpflichtete sich MMag. Dr. ***2*** den gesamten auf Mag. ***11*** entfallenden Anteil durch eine Höchstbetragshypothek zugunsten der Beschwerdeführerin (und der ***4***) an der Liegenschaft ***19*** zu besichern. Zahlungen bis 31.1.2017 bzw eigene Sicherheiten von Mag. ***11*** sollten diese eingeräumte Höchstbetragshypothek entsprechend einschränken (Pkt. 7.(4)).

Berechnet von dem Schadenersatzanspruch der Beschwerdeführerin in Höhe von insgesamt € 7.147.500,00 ergibt dies einen besicherten Betrag in Höhe von € 2.042.142,00.

Weiters verpflichtete sich MMag. Dr. ***2*** (Punkt 8.(1)), den 2/3-Anteil an den der Beschwerdeführerin (und der ***4***) zugesprochenen Schadenersatzansprüchen des Dr. ***9*** durch eine Höchstbetragshypothek an der Liegenschaft ***19*** zu besichern. Zahlungen bis 31.6.2017 bzw eigene Sicherheiten von Dr. ***9*** sollten diese eingeräumte Höchstbetragshypothek entsprechend einschränken.

Die Höhe beträgt – bezogen auf die Beschwerdeführerin - € 691.204,86. Dieser Betrag ergibt sich aus dem 2/3 Anteil in Höhe von € 2.042.142,00, abzüglich € 1.550.000,00 (werthaltiges Pfandrecht der Beschwerdeführerin aufgrund der Geltendmachung der Forderung in einem Exekutionsverfahren), zuzüglich € 189.062,00 (anteiliger Betrag am Sicherungsaufschlag von gesamt € 1.900.000,00).

In den Punkten § 6 (2), § 7 (5) der Zahlungsvereinbarung verpflichtet sich die Beschwerdeführerin die allenfalls erforderlichen Zustimmungen zu leisten um das derzeit zu C-LNR 17a bzw. 7a einverleibte Belastungs-/Veräußerungs-/Verpfändungsverbot löschen zu lassen bzw. das Pfandrecht in dessen Rang einzuverleiben.

In Punkt § 8 (5) wird bestimmt, dass die Pfandrechte durch die Beschwerdeführerin verwertet werden können, wenn die Vertragsparteien keine weitere Zahlungsvereinbarung für die Bezahlung durch KP schließen.

Die zur Besicherung der Schadenersatzansprüche in der Zahlungsvereinbarung angeführten Liegenschaften stehen im Eigentum der ***20*** (FN ***21***; vormals ***22***), welche zum Zeitpunkt des Abschlusses der Zahlungsvereinbarung vom 14.3./21.3.2016 als unbeschränkt haftende Gesellschafter einerseits die ***23*** (FN ***24***) und andererseits MMag. Dr. ***2*** aufweist. (Allein-)Gesellschafter der ***23*** wiederum ist MMag.Dr. ***2***, welcher auch bis 9.2.2021 als handelsrechtlicher Geschäftsführer (neben ***25*** (ab 24.11.2008)) aus dem Firmenbuch hervorgeht.

Am 23.12.2016 erging der in gegenständlichem Beschwerdeverfahren angefochtene Gebührenbescheid, mit welchem gegenüber der Beschwerdeführerin die Gebühr gemäß § 33 TP 18 Abs. 1 GebG in Höhe von € 35.365,62 für die ihr in den §§ 6, 7, und 8 der Zahlungsvereinbarung von MMag. Dr. ***2*** zur Besicherung von Verbindlichkeiten

bestellten Hypotheken festgesetzt wurde. Gegen diesen Bescheid wurde am 25.01.2017 fristgerecht die verfahrensgegenständliche Beschwerde erhoben.

2. Beweiswürdigung

Das BFG nahm Einsicht in die von der belangten Behörde elektronisch vorgelegten Aktenteile zur ErfNr. ***1***, insbesondere den Vertrag über die „Zahlungsvereinbarung“ vom 21.3.2016 sowie das Urteil des LG für Strafsachen Wien vom ***6***, GZ ***5***. Zudem wurden Firmenbuchabfragen betreffend die ***20*** (FN ***21***) und die ***23*** (FN ***24***) durchgeführt.

Daraus und aus den Ausführungen der Bf. in ihren Schriftsätzen ergibt sich der oben dargestellte Verfahrensgang und der unstrittige Inhalt der Zahlungsvereinbarung.

Dass die Zahlungsvereinbarung durch Unterfertigung sämtlicher Vertragspartner am 14.3./21.3.2016 beurkundet worden sind, ist ebenso unbestritten wie die Übereinstimmung des Urkundeninhaltes mit den gewollten und vereinbarten Vertragsinhalten.

Der Sachverhalt ergibt sich sohin aus den im Bemessungsakt, ErfNr. ***1***, einliegenden, oben dargestellten, Urkunden sowie den Ausführungen der Beschwerdeführerin im Rechtsmittel- und Vorhalteverfahren

Der Sachverhalt kann daher als erwiesen angenommen werden.

Hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlage wurden durch die Beschwerdeführerin im Vorlageantrag – nach genauer Darlegung der Berechnungsweise durch die belangte Behörde in der Beschwerdevorentscheidung – keine weiteren Ausführungen getätigt, ebensowenig ist sie in ihrer Stellungnahme vom 3.10.2022 zum Beschluss des BFG vom 25.8.2022 der Berechnung entgegengetreten, weshalb davon ausgegangen wird, dass die Art der Berechnung der Gebühr grundsätzlich nunmehr unbestritten sind.

Strittig ist jedoch, ob es sich bei den in den Punkten § 6, 7 und 8 der Zahlungsvereinbarung sogenannten Besicherung der Liegenschaften überhaupt um eine Hypothekarverschreibung im Sinne des § 33 TP 18 GebG handelt und diese sohin gebührenpflichtig ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtslage

Gemäß **§ 33 TP 18 GebG 1957** unterliegen Hypothekarverschreibungen, wodurch zur Sicherstellung einer Verbindlichkeit eine Hypothek bestellt wurde, nach dem Werte der Verbindlichkeit, für welche die Hypothek eingeräumt worden ist, einer Gebühr von 1 vH.

Rechtsgeschäfte sind gemäß **§ 15 Abs. 1 GebG** nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, dass in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.

§ 16 Abs. 1 und 2 GebG lauten:

(1) Die Gebührenschuld entsteht, 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.

(2) Wird über ein Rechtsgeschäft eine Urkunde im Ausland errichtet, so entsteht die Gebührenschuld,

1. wenn die Parteien des Rechtsgeschäftes im Inland einen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt), ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben oder eine inländische Betriebsstätte unterhalten und

a) das Rechtsgeschäft eine im Inland befindliche Sache betrifft oder

b) eine Partei im Inland zu einer Leistung auf Grund des Rechtsgeschäftes berechtigt oder verpflichtet ist, in dem für im Inland errichtete Urkunden maßgeblichen Zeitpunkt; wenn jedoch die in lit. a oder lit. b bezeichneten Erfordernisse erst im Zeitpunkt der Errichtung eines Zusatzes oder Nachtrages erfüllt sind, in diesem Zeitpunkt, im übrigen

2. wenn die Urkunde (beglaubigte Abschrift) in das Inland gebracht wird und entweder

a) das Rechtsgeschäft ein in Z 1 lit. a oder lit. b bezeichnetes Erfordernis erfüllt, im Zeitpunkt der Einbringung der Urkunde in das Inland, oder

b) auf Grund des Rechtsgeschäftes im Inland eine rechtserhebliche Handlung vorgenommen oder von der Urkunde (Abschrift) ein amtlicher Gebrauch gemacht wird, mit der Vornahme dieser Handlungen.

§ 17 GebG lautet (auszugsweise):

(1) Für die Festsetzung der Gebühren ist 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.

(2) Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird bis zum Gegenbeweise der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.[...]

Gemäß **§ 4 Abs. 1 BAO** entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Nach Abs. 3 dieser Norm bleiben in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der Steuerschuld) unberührt.

Ist eine Leistung nicht mit einem bestimmten Betrage, wohl aber deren höchstes Ausmaß ausgedrückt oder ist zwischen zwei oder mehreren Rechten oder Verbindlichkeiten eine Wahl bedungen, so ist gemäß **§ 22 GebG** die Gebühr im ersteren Falle nach dem Höchstbetrag, im letzteren Falle nach dem größeren Geldwerte der zur Wahl gestellten Leistungen zu entrichten.

Erwägungen:

Aus den Bestimmungen des § 17 Abs. 1 und 2 GebG folgt, dass ein zustande gekommenes Rechtsgeschäft bei eindeutigen Urkundeninhalt diesem Urkundeninhalt entsprechend zur Gebührenbemessung heranzuziehen ist

Auf die für das Rechtsgeschäft im Einzelnen gewählte Bezeichnung kommt es also nicht an; ob die Tatbestandsmerkmale (einer Tarifpost) gegeben sind, ist vielmehr aus dem Urkundeninhalt zu erschließen (vgl. VwGH 16.12.1991, 90/15/0142 und VwGH vom 28.6.1995, 94/16/0234).

Für die gebührenrechtliche Beurteilung einer schriftlichen Erklärung ist also nicht die Bezeichnung in der Erklärung, sondern der gesamte Inhalt dieser Erklärung entscheidend (vgl. VwGH vom 15.12.1976, 2005/74, VwGH 15.11.1984, 83/15/0181, 0182, VwGH 16.3.1987, 85/15/0155, VwGH 16.12.1991, 90/15/0142, VwGH 27.2.1995, 94/16/0112, VwGH 19.9.2001, 2001/16/0171, 0172, VwGH 16.10.2014, 2011/16/0169; (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, § 17 GebG, Rz 3, 5, mit weiteren Nachweisen).

Für die Gebührenpflicht eines Rechtsgeschäfts ist es sohin unter anderem erforderlich, dass dieses rechtsgültig zustande gekommen ist (VwGH 10.6.1991, 90/15/0019).

Die Bf. bringt vor, dass die erforderlichen rechtsgeschäftlichen Voraussetzungen des Pfandrechtserwerbs nicht gegeben sind - das Titel- und das darin enthaltene dingliche Rechtsgeschäft würden nicht vorliegen - und begründet dies damit, dass im gegenständlichen Fall der Pfandbestellungsvertrag und Pfandvertrag nicht zusammen abgeschlossen worden seien, da die Verpflichtung kein dingliches Rechtsgeschäft (keine dingliche Einigung) enthalte. Die Bf. schließt dies einerseits aus dem Umstand, dass der Liegenschaftseigentümer nicht ***2*** persönlich, sondern die ***20*** war, welche jedoch keine Partei der Zahlungsvereinbarung war. Andererseits daraus, dass die Pfandnehmer auch nicht ausdrücklich erklärt hätten die Sicherheiten annehmen zu wollen, woraus sich wiederum ergebe, dass nicht einmal ein vollständiger Pfandbestellungsvertrag bzw. kein verbücherbarer Pfandvertrag abgeschlossen worden sei.

Dazu ist auszuführen:

Beim Vertragspfand gibt den Titel ein Konsensualvertrag, der als Pfandrecht, als Pfandbestellungsvertrag oder Verpfändungsvertrag bezeichnet wird. Der Erwerb des dinglichen Rechts erfolgt durch Einigung über den Pfandrechtserwerb, wozu bei beweglichen Sachen noch die Übergabe, bei unbeweglichen die Eintragung des Pfandrechts (der Hypothek) in das Grundbuch tritt (VwGH vom 27.11.1978, 2595/77).

Ein Pfandrecht kann auch für bedingte und künftige Forderungen bestellt werden. Auch setzt die Bestimmung des § 14 Grundbuchgesetz über die Höchstbetragshypotheken die Möglichkeit der Pfandbestellung für künftige Forderungen voraus. Die Höchstbetragshypothek ist ein Instrument zur Sicherung von Forderungen aus Haupt- und Nebenverbindlichkeiten, die im Rahmen einer Geschäftsverbindung aus gewährten oder in Zukunft zu gewährenden Krediten aller Art, aus dem Titel der Gewährleistung oder des Schadenersatzes erwachsen sind oder noch erwachsen werden (*Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren zu § 33 TP 18 GebG, Rz 3).

Sowohl die Bestimmungen über die Entstehung der Gebührenschuld (§ 16 Abs 1 GebG) als auch diejenigen über die Person des Gebührenschuldners (§ 28 Abs 1 GebG) unterscheiden zwischen einseitig und zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften.

Ein Vertrag, also ein Rechtsgeschäft, an dem (mindestens) zwei Personen beteiligt sind, ist ein (mindestens) zweiseitiges Rechtsgeschäft. Er muss jedoch nicht zweiseitig verpflichtend sein. Beim einseitig verbindlichen zweiseitigen Rechtsgeschäft (für dessen Zustandekommen die Einigung beider Vertragsparteien erforderlich ist) wird eine Partei nur Gläubiger, die andere Partei nur Schuldner (VwGH vom 19.10.1995, 94/16/0100; *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren zu § 33 TP 18 GebG, Rz 29)

Hypothekarverschreibungen stellen einseitig verbindliche Rechtsgeschäfte dar (VwGH 7.3.1956, 2614/54, VwSlg 1379 F). Auch wenn es sich um einen Realvertrag handelt, geht die VwGH-Judikatur (VwSlg 6604 F; 18.8.1994, 93/16/0131, ÖStZB 1995, 270 = AnwBl 1994, 1010) dahin, dass der durch die Einigung über den Pfandrechtserwerb zustande gekommene Konsensualvertrag bereits den Pfandrechtstitel darstellt, was im Fall der Beurkundung die Gebührenpflicht nach Maßgabe der Abs 1 und 2 des § 16 auslöst, und zwar unabhängig von (und durchaus auch vor) der Einverleibung des mit ihm eingeräumten Pfandrechtes.

Dem § 33 TP 18 unterliegt folglich die Beurkundung eines Pfandvertrages und nicht auch (bereits) die einseitige Pfandbestellungsofferte des Pfandschuldners (vgl VwGH 1.2.1973, 539 ua/72, ÖStZB 1973, 208) (*Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹ (2011) Rz 1)

Es ist aber erforderlich, dass eine „Hypothek bestellt wird“. Dies ist zB dann nicht der Fall, wenn in der Urkunde (ohne rechtsgeschäftliche Erklärung, dass zugunsten einer bestimmten Forderung eine bestimmte Liegenschaft verpfändet wird) bloß die Einwilligung zur Einverleibung eines Pfandrechts für eine Forderung (einen Höchstbetrag) erklärt wird (VwGH 31.10.1956, 1113/54, VwSlg 1514 F) (*Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹ (2011) Rz 2b)

Für die Frage der Gebührenpflicht ist es nämlich unerheblich, ob der durch das Rechtsgeschäft angestrebte wirtschaftliche Erfolg (die Verbücherung des Pfandrechtes) eintritt oder nicht, weil der Gesetzgeber des GebG an die Verwirklichung des Tatbestandes „Rechtsgeschäft“ anknüpft und nicht an dessen wirtschaftlichen Erfolg (VwGH 17.2.1992, 91/15/0087, ÖStZB 1993, 13; *Arnold/Arnold*, Rechtsgebühren⁹ (2011) Rz 14)

Weder die Eintragung einer Hypothek in das Grundbuch noch die "Einverleibungsfähigkeit" der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde stellt eine Voraussetzung für die Gebührenpflicht dar. (VwGH 17.12.1992, 91/15/0087)

Der Tatbestand ist also verwirklicht, wenn „die erforderlichen rechtsgeschäftlichen Voraussetzungen des Pfandrechtserwerbes (also das Titel- und das darin enthaltene dingliche

Rechtsgeschäft) gegeben sind“, unabhängig davon, ob die Urkunde einverleibungsfähig ist oder nicht (vgl. VwGH 10. 6. 1991, 90/15/0026; 17. 2. 1992, 91/15/0087).

Inhalt und Umfang der verfahrensgegenständlichen Zahlungsvereinbarung (Punkte § 6-8) ist die Pfandbestellung zweier näher bestimmter Liegenschaften zur Besicherung der Zahlung der Schadenersatzansprüche der Bf. bis zu einem Höchstbetrag von € 813.214,28, € 2.045.142,86 und € 681.204,86, welche der Bf. in dem rechtskräftigen und vollstreckbaren Urteil des Landesgerichts für Strafsachen Wien zugesprochen wurden und in der Zahlungsvereinbarung als „Besicherung der KP-Zahlungen“, „Besicherung des Anteils von Mag. ***11***“ und „Besicherung des Anteils von Dr. ***9***“ bezeichnet werden.

Inbesondere im Hinblick auf das im Gebührenrecht vorherrschenden Urkundenprinzip, wonach für die Beurteilung der Gebührenschuld der schriftlich festgelegte Inhalt der Urkunde maßgeblich ist, wurden mit der verfahrensgegenständlichen Urkunde vom 21.3.2016 Schadenersatzansprüche besichert. Dies ergibt sich aus den eindeutigen Formulierungen in der Zahlungsvereinbarung. Bereits in der Präambel wird die Willenseinigung der Vertragsparteien hinsichtlich der zur Verfügungstellung von Sicherheiten durch MMag. Dr. ***2*** dokumentiert. In den Punkten § 6-8 wird dies durch die Formulierung „...verpflichtet sich ...zu besichern...“, „...wird...besichern“ dargelegt und die Hypothek – ausreichend bestimmt – bestellt. Daraus ergibt sich, dass es sich hierbei um einen gültig zustande gekommenen Pfandbestellungsvertrag, handelt, in welchem auch die dingliche Einigung bereits im Grundgeschäft enthalten ist.

Zur Argumentation der Bf. in ihrer Beschwerde, wonach die Verpflichtung keine dingliche Einigung enthalte, da es sich um fremde Liegenschaften handle und die Liegenschaftseigentümerin nicht Partei der Zahlungsvereinbarung sei bzw. dass die Pfandnehmer nicht ausdrücklich erklärt haben die Sicherheiten annehmen zu wollen, wird auf die Entscheidung des VwGH vom 17.2.1992, 91/15/0087, verwiesen, in welcher dieser wörtlich ausführt:

„Wie für den rechtsgeschäftlichen Erwerb dinglicher Rechte im allgemeinen, so ist auch für den rechtsgeschäftlichen Pfandrechts-erwerb das Vorliegen folgender Voraussetzungen erforderlich: Gültiges Titelgeschäft (Pfandbestellungsvertrag, Pfandversprechen); gültige dingliche Einigung (Verfügungsgeschäft = Pfandvertrag gemäß § 1368 ABGB) und gültiger Modus (wozu bei verbücherten Liegenschaften die Intabulierung der Hypothek erforderlich ist; vgl. dazu z.B. Koziol-Welser, Grundriß II 9 3, 4 und 120). Die erwähnte dingliche Einigung ist nach heute herrschender Ansicht in der Regel bereits im Titelgeschäft enthalten (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 10. Juni 1991, Zl. 90/15/0026, sowie Koziol-Welser aaO. 62 und 74; Frotz-Hügel-Popp, Kommentar zum Gebührengesetz B I 3 zu § 33 TP 18 GebG sowie Petrasch in Rummel II 1 Rz 2 zu § 1368 ABGB). Die Tatsache allein, daß eine fremde Sache verkauft wird, berührt die Gültigkeit des obligatorischen Grundgeschäftes noch nicht (Koziol-Welser Grundriß II 9 81 und I 8 133 f). Dies hat auch für die rechtsgeschäftliche Verpfändung zu gelten.“

Auf den vorliegenden Fall angewendet, bedeutet das, daß die in Rede stehenden Urkunden, die Titel- und Verfügungsgeschäft beinhalten, in ihrer rechtsgeschäftlichen Gültigkeit davon unabhängig sind, ob die dort genannten Pfandbestellerinnen eine jeweils ihnen gehörige Liegenschaft oder eine fremde verpfändet haben. Für die Frage der Gebührenpflicht ist in diesem Zusammenhang nämlich unerheblich, ob der durch das Rechtsgeschäft angestrebte wirtschaftliche Erfolg (hier die Verbücherung der Pfandrechte) eintritt oder nicht, weil der Gesetzgeber des Gebührengesetzes an die Verwirklichung des zivilrechtlichen Tatbestandes "Rechtsgeschäft" anknüpft und nicht an dessen wirtschaftlichen Erfolg (vgl. Frotz-Hügel-Popp aaO. B I 2d zu §§ 15 bis 18 GebG und die dort zitierte hg. Judikatur). In diesem Sinn hat auch der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß der Gebührentatbestand des § 33 TP 18 Abs. 1 GebG bereits verwirklicht ist, wenn die erforderlichen RECHTSGESCHÄFTLICHEN VORAUSSETZUNGEN des Pfandrechtserwerbes (also das Titel- und das darin enthaltene dingliche Rechtsgeschäft) gegeben sind; auf die Eintragung der Hypothek oder die Einverleibungsfähigkeit der Urkunde hingegen kommt es nicht an (vgl. dazu das bereits oben zitierte hg. Erkenntnis vom 10. Juni 1991, Zl. 90/15/0026).“

Im Übrigen wird wie bereits im Sachverhalt im Detail ausgeführt, auf die Beteiligungsverhältnisse des MMag. Dr. ***2*** hinsichtlich der ***22***, als Eigentümerin der besicherten Liegenschaften hingewiesen.

Wenn die Bf. in ihrer Stellungnahme allgemein ergänzend ausführt, dass im vorliegenden Fall die Verpflichtung eindeutig kein dingliches Rechtsgeschäft und die dingliche Einigung nur „in der Regel“ bereits im Titelgeschäft enthalten sei, so gelingt es ihr damit nicht, darzulegen, warum gerade im gegenständlichen Fall eine solche Ausnahme von der Regel gegeben sein sollte.

Der Pfandvertrag als dinglicher Vertrag (Einigung der Parteien über den Pfanderwerb) ist Erwerbungsart und bei in der Praxis durchaus üblicher Zeitgleichheit mit dem Pfandversprechen zudem Titel des Pfandrechts (vgl. dazu Schuster in Schwimann/Neumayr (Hrsg), ABGB Taschenkommentar5 (2020) zu § 1368 ABGB Rz 4 und 5).

Zudem bestehen weder für den Pfandbestellungsvertrag noch für den Pfandvertrag Formvorschriften, was bedeutet, dass der Inhalt der Vereinbarung von Bedeutung ist. Das im Gebührenbereich herrschende Urkundenprinzip stellt ebenfalls auf den Inhalt der Vereinbarung ab.

Das Pro-fisco-Prinzip des Gebührenrechts findet seinen Ausdruck primär in § 17 GebG, der zunächst (in Abs 1) anordnet, dass für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgeblich ist, und in Abs 2 für den Fall eines undeutlichen Urkundeninhaltes die Vermutung aufstellt, dass bis zum Beweis des Gegenteiles (den offenbar der Gebührenpflichtige zu erbringen hat) der Tatbestand verwirklicht ist, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Voraussetzung für die Anwendung des § 17 Abs 2 GebG ist, dass der Urkundeninhalt nicht deutlich ist (vgl. VwGH vom 2. Juni 1976, 563/75, vom 17. Februar 1983, 83/15/0001, vom 8.

September 1983, 82/15/0123 , vom 22. Mai 1997, 96/16/0040 , 0041, vom 18. Juni 2002, 2001/16/0591 , und vom 24. Mai 2012, 2009/16/0257).

Die Rechtsvermutung des § 17 Abs 2 GebG kommt also nur bei unklaren Textierungen des Urkundeninhaltes bzw dessen Undeutlichkeit oder Mehrdeutigkeit in Betracht (vgl VwGH vom 12. Juli 1962, 175/62, vom 25. März 1985, 84/15/0077, und vom 16. März 1987, 85/15/0155). § 17 Abs 2 GebG greift nur in jenen Fällen ein, in denen die Urkunde Aussagen enthält, die verschiedene Deutungen zulassen (VwGH vom 10. Juni 1991, 90/15/0019 , vom 25. Februar 1993, 92/16/0159 , und vom 18. Juni 2002, 2001/16/0591)(Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren zu § 17 GebG , Rz 17)

Dass ein undeutlicher Urkundeninhalt vorgelegen habe, wurde von der Bf. nicht einmal behauptet bzw. liegen dafür auch keinerlei Anhaltspunkte vor.

Wie bereits dargestellt liegen daher nach dem Inhalt der ggstdl. Zahlungsvereinbarung sowohl Titel-als auch Verfügungsgeschäft vor.

Zur Entrichtung der Gebühr gemäß § 28 Abs 1 Z 2 GebG ist derjenige verpflichtet, in dessen Interesse die Urkunde ausgestellt wurde. Die Urkunde über die Hypothekarverschreibung wird im Interesse des Gläubigers ausgestellt. Maßgeblich ist nicht das Interesse am Abschluss oder der Erfüllung des Rechtsgeschäftes, sondern das Interesse an der Errichtung der Urkunde (VwGH vom 19.10.1995, 94/16/0100). Als Gebührenschuldner kommt daher im Falle der auf § 33 TP 18 GebG gestützten Rechtsgebühr allein der Gläubiger in Betracht (vgl. VwGH 19.10.1995, 94/16/0100; VwGH 17.2.1992, 91/15/0087; Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren zu § 33 TP 18 GebG , Rz 30)

Gegenständlich liegt das Interesse an der Ausstellung der Urkunde zweifelsohne bei der Bf. als Gläubigerin, weshalb auch nur sie als Gebührenschuldnerin in Betracht kommt.

Bemessungsgrundlage für die 1%ige Rechtsgeschäftsgebühr ist nicht der Wert des Pfandgegenstandes, sondern es kommt auf den Wert der Verbindlichkeit an, für welche die Hypothek eingeräumt wird (vgl VwGH vom 8.7.1958, 414/57; VwGH vom 21.1.1976, 1727/75). Bei Höchstbetragshypotheken bestimmt sich der Wert jedoch nach dem Höchstbetrag (VwGH 30.5.1988, 87/15/0104, ÖStZB 1988, 529).

Die Bf. führte in ihrer Beschwerde noch aus, dass für sie nicht nachvollziehbar sei, wie sich die in Ansatz gebrachten Beträge aus den §§ 7 und 8 der Zahlungsvereinbarung ergeben. Zu den in der Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde ausführlichen Darlegung, wie sie zur Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Gebühr gelangte, äußerte sich die Bf. in der

Folge nicht mehr bzw. legte sie auch nicht dar, was an der Berechnung unrichtig sei und verweist in ihrem Vorlageantrag lediglich auf die in der Beschwerde getätigten Ausführungen.

Die Berechnung durch die belangte Behörde erfolgte dahingehend, dass sie den Wert der Verbindlichkeiten, welche sich aus der Zahlungsvereinbarung ergeben haben, für die Bemessungsgrundlage heranzog.

In Zusammenschau mit den oben getätigten Ausführungen sowie der Judikatur des VwGH, liegt sohin eine Gebührenpflicht im Sinne des § 33 TP 18 GebG vor und kann weder in der Beurteilung der Punkte §§ 6-8 der Zahlungsvereinbarung als Hypothekarverschreibungen durch die belangte Behörde noch in der Berechnung der Höhe der Gebühr eine Rechtswidrigkeit erkannt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Wien, am 18. Oktober 2022