

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Vertr1***, ***Vertr1-Adr***, über die Beschwerde vom 3. März 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. Februar 2021 betreffend Rechtsgebühren, Steuernummer ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer 10-2021, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Verlassenschaftsverfahren

In der Verlassenschaftssache nach dem am TT.03.2015 verstorbenen FM waren die erblasserische Witwe zu 1/3 (die Mutter der Beschwerdeführerin; kurz: Bf) und die vier minderjährigen Töchter (eine davon die Bf) zu je 1/6 des Nachlasses als Erben berufen. Jede dieser Personen hat eine bedingte Erbserklärung abgegeben.

Der Erblasser war grundbücherlicher Alleineigentümer zweier Liegenschaften. Die Liegenschaft mit dem darauf befindlichen Wohnhaus wurde mit € 395.000,00, die Liegenschaft mit der

darauf befindlichen Doppelgarage wurde mit € 85.000,00 bewertet. Das sonstige Vermögen ergab einen Gesamtwert von € 47.070,39. Insgesamt errechnete sich ein Betrag von € 527.070,39 für die gesamten Aktiva. Die Nachlass-Passiva wurden mit insgesamt € 8.246,04 festgestellt. Der rechnerische Erbteil der erbl. Töchter wurde mit jeweils € 83.120,00 (aufgerundet) ermittelt.

Im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens wurde am 29.01.2016 ein Erbübereinkommen abgeschlossen:

- Demnach übernahm die erbl. Witwe den gesamten Nachlass des Verstorbenen mit allen Aktiven und Passiven einschließlich des Wohnhauses in ihr Alleineigentum sowie in ihre alleinige Zahlungspflicht.
- Die erbl. Töchter übernahmen in Anrechnung und teilweiser Abgeltung ihrer Erbteile die Garagenliegenschaft zu je 1/4. Damit war deren jeweiliger Erbteil mit jeweils € 21.250,00 bedeckt.
- Aufgrund dieser Aufteilung betrug die restliche Erbteilsforderung der erbl. Töchter jeweils € 61.870,00, die frühestens ab Erreichung deren jeweiligen Volljährigkeit zu begleichen ist und diese zwischenzeitig der erbl. Witwe gestundet wird.
- Diese Erbteilsforderungen von je € 61.870,00 zuzüglich einer Nebengebührenkaution von je € 12.374, --, sohin insgesamt € 74.244,00. wurde auf der von der Mutter übernommenen Liegenschaft pfandrechtlich sichergestellt.
- Die Nachlassübernehmerin übernahm die Kosten der Verlassenschaftsabhandlung in Höhe von € 13.165,10.

Diese Vereinbarung wurde vom Bezirksgericht A mit Beschluss vom 09.02.2016 pflegschaftsgerichtlich genehmigt und dessen Ergebnis in den Einantwortungsbeschluss vom 17.03.2016 aufgenommen.

Erster Bescheid, Erkenntnis des BFG, Amtsrevision

Mit den Gebührenbescheiden vom 19.04.2016 wurde den erblichen Töchtern von der sichergestellten Verbindlichkeit in Höhe von € 74.244,00 jeweils eine Gebühr gem. § 33 TP 18 Abs. 1 GebG vorgeschrieben.

Der an die Bf gerichtete Gebührenbescheid wurde vom Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 25.01.2021, RV/5101465/2016, aufgehoben.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde neuerlich eine Gebühr gem. § 33 TP 18 Abs. 1 GebG vorgeschrieben.

Im anschließenden Rechtsmittelverfahren hat das Bundesfinanzgericht der Beschwerde der Bf im Erkenntnis vom 03.08.2023, RV/5100468/2022, im Wesentlichen gestützt auf § 15 Abs. 3

GebG, stattgegeben und den Gebührenbescheid aufgehoben. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf das Erkenntnis verwiesen.

Dagegen wurde von der belangten Behörde eine außerordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Erkenntnis des VwGH

Mit Erkenntnis vom 5. September 2024, Ra 2023/16/0121, hat der Verwaltungsgerichtshof der Revision stattgegeben und das Erkenntnis des BFG vom 03.08.2023 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt, Beweiswürdigung

Der oben dargestellte Inhalt des Erbübereinkommens ergibt sich aus dem Verwaltungsakt. Der Sachverhalt ist daher unstrittig. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Feststellungen im aufgehobenen Erkenntnis des BFG verwiesen.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

Kraft ausdrücklicher Anordnung in § 42 Abs. 3 VwGG tritt durch die Aufhebung der angefochtenen Entscheidung die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung der angefochtenen Entscheidung befunden hat.

Das zuständige Verwaltungsgericht hat das ex tunc zurückgesetzte Beschwerdeverfahren zu Ende zu führen, also die bei ihm anhängige Beschwerde neu zu erledigen. Dabei ist es im betreffenden Fall an die Rechtsanschauung des VwGH gebunden (vgl. *Schick in Holoubek/Lang* (Hrsg), *Das Verfahren vor dem VwGH* (2015) Seite 261).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 05.09.2024 begründend ausgeführt:

“26 Vereinbaren mehrere Miterben bei der Erbteilung, dass eine Nachlassliegenschaft zwischen einigen Erben geteilt, die anderen Erben mit Geldforderungen gegen die die Liegenschaftsanteile übernehmenden Erben abgefunden und diese Forderungen auf den Liegenschaftsanteilen pfandrechtlich sichergestellt werden, so bleibt die Bestellung des Pfandrechtes als Nebengeschäft zu dem grundsätzlichen der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erbteilungsübereinkommen gemäß § 19 Abs. 2 GebG gebührenfrei (vgl. nochmals VwGH 5.12.1951, 2691/50, VwSlg. 503/F). Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem

genannten Erkenntnis die Gebührenfreiheit der dort verfahrensgegenständlichen Hypothekarverschreibungen - anders als das Bundesfinanzgericht - nicht auf § 15 Abs. 3 GebG sondern auf § 19 Abs. 2 GebG gestützt (vgl. auch VwGH 8.9.2010, 2008/16/0154, zur Anwendbarkeit des § 19 Abs. 2 GebG bei hypothekarischer Besicherung eines Vergleichs).

27 Gemäß § 19 Abs. 2 2. Satz GebG sind u.a. die in der Urkunde über das Hauptgeschäft zwischen denselben Vertragsteilen zur Sicherung oder Erfüllung des Hauptgeschäftes abgeschlossenen Nebengeschäfte gebührenbefreit, wenn das Hauptgeschäft nach dem GebG oder einem Verkehrsteuergesetz einer Gebühr oder Verkehrsteuer unterliegt.

28 Insoweit das gegenständliche Erbübereinkommen auch Erbvermögen erfasst, das nicht Gegenstand der Grunderwerbsteuer ist, unterliegt es nicht der Grunderwerbsteuer. Die Anwendbarkeit einer anderen Verkehrsteuer auf das gegenständliche Erbübereinkommen ist ebenso wenig ersichtlich, wie eine Gebührenpflicht nach dem GebG.

29 Zum Umfang der gegenständlich in Betracht kommenden Gebührenbefreiung gemäß § 19 Abs. 2 2. Satz GebG ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 15 Abs. 3 GebG zu verweisen. Demnach ist es Zweck des § 15 Abs. 3 GebG zu vermeiden, dass ein Rechtsgeschäft, das nach einem der erschöpfend angeführten Abgabengesetze steuerbar ist, nicht überdies noch mit einer Rechtsgebühr belegt wird (vgl. wiederum VwGH 3.9.2020, Ra 2020/16/0109, mwN).

30 Zur Verwirklichung des Regelungszweckes des § 15 Abs. 3 GebG ist es weder erforderlich noch folgerichtig, Teile des Entgeltes weder der Verkehrsteuer noch der Rechtsgebühr zu unterziehen. Von der Bemessungsgrundlage der Gebühr (dem Entgelt) ist somit jener Teil auszuscheiden, von dem Grunderwerbsteuer zu erheben wäre; der Rest unterliegt der Gebühr. Maßgeblich für das Ausmaß der Gebührenbefreiung ist somit die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer (vgl. VwGH 16.9.1991 90/15/0080, mwN).

31 Der Zweck der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG in Verbindung mit der Verschiedenheit des Steuer- bzw. Bemessungsgegenstandes erfordert, dass auch ein gemeinsamer Erwerb von beweglichem und unbeweglichem Vermögen in zwei Erwerbsvorgänge, nämlich in einen des beweglichen und in einen des unbeweglichen Vermögens für die Berechnung der Gebühr und der Grunderwerbsteuer zerlegt werden. Die lediglich aus dem Wortlaut des § 15 Abs. 3 GebG erschlossene Auslegung des Norminhaltes würde dazu führen, dass zwar die Doppelbesteuerung vermieden, aber gleichzeitig die Gebührenfreiheit auf jenen Teil des Rechtsgeschäftes ausgedehnt würde, für den, isoliert betrachtet, der Befreiungstatbestand nicht gegeben ist. Dem Gesetzgeber kann nicht unterstellt werden, dass er mit § 15 Abs. 3 GebG das jeweilige Rechtsgeschäft zur Gänze von der Rechtsgebühr befreien wollte, auch wenn es nur teilweise unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt, denn dies würde bedeuten, dass ein an sich gebührenpflichtiger Tatbestand nur deshalb

gebührenfrei wäre, weil er zu einem Teil auch Gegenstand der Grunderwerbsteuer ist (vgl. VwGH 11.9.1989, 88/15/0155).

32 Nach dem dargestellten Zweck des § 15 Abs. 3 GebG - der auf die Gebührenbefreiung des § 19 Abs. 2 GebG im Zusammenhang mit Vertragsteilen zur Sicherung des Hauptgeschäftes übertragbar ist - kann auch diese Befreiung nur insoweit zum Tragen kommen, als das damit gesicherte Hauptgeschäft selbst nach dem GebG oder einem Verkehrsteuergesetz einer Gebühr oder Verkehrsteuer unterliegt. Nach der Aktenlage hatte das revisionsgegenständliche Erbübereinkommen auch Vermögenswerte zum Gegenstand, deren Übertragung jedenfalls nicht unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt. Auch die Anwendbarkeit eines anderen Verkehrsteuergesetzes ist nicht erkennbar. Demgemäß gelangt, soweit eine hypothekarische Besicherung von Forderungen erfolgte, die nicht einem verkehrsteuer- oder gebührenpflichtigen Geschäft zuzuordnen sind, die Gebührenbefreiung des § 19 Abs. 2 GebG jedenfalls nicht zur Anwendung.

33 Indem das Bundesfinanzgericht die revisionsgegenständliche Hypothekarverschreibung ohne auf den Umfang der Gebühren- oder Verkehrsteuerpflicht des Hauptgeschäftes abzustellen, zur Gänze nicht der Gebühr gemäß § 33 TP 18 GebG unterzogen hat, hat es das angefochtene Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Es war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.“

Dieser Rechtsansicht folgend, ist nun im fortgesetzten Verfahren zu prüfen, ob und in welchem Umfang die Gebührenbefreiung des § 19 Abs. 2 GebG auf die sichergestellte Forderung anzuwenden ist.

Die Nachlass-Aktiva bestanden aus unbeweglichem Vermögen (zwei Liegenschaften) und aus sonstigem Vermögen (Mobilien, Guthaben etc.).

Der rechnerische Erbteil der erbl. Töchter wurde mit jeweils € 83.120,00 (aufgerundet) ermittelt.

Bodis führt in seinem Aufsatz “Gebührenpflicht eines Erbübereinkommens mit Sicherstellungsvereinbarung, Die Entscheidung des VwGH vom 5.9.2024, Ra 2023/16/0121“, SWK 34/2024, 1364, in seinen abschließenden Bemerkungen wie folgt aus:

“ Das dargestellte VwGH-Erkenntnis ist in mehrfacher Hinsicht bemerkenswert: Neben den klarstellenden Aussagen zum Anwendungsbereich des § 19 Abs. 2 Satz 2 GebG - insbesondere in Abgrenzung zur Bestimmung des § 15 Abs. 3 GebG - bringt der VwGH erstmals zum Ausdruck, dass die in der bisherigen Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze zum Umfang der Gebührenbefreiung des § 15 Abs. 3 GebG auf die Befreiungsbestimmung des § 19 Abs. 2 Satz 2 GebG zu übertragen sind. In beiden Fällen kommt somit nicht in jedem Fall eine gänzliche

Gebührenfreiheit zum Tragen, sondern nur insoweit das betreffende Rechtsgeschäft einer anderen Verkehrsteuer unterliegt.

Die genauen Berechnungsmodalitäten wurden vom VwGH allerdings - mangels Relevanz - nicht thematisiert; diesbezüglich stellen sich weitere Fragen, die im fortzusetzenden Verfahren zu klären sein werden.

Im vorliegenden Fall war das Rechtsgeschäft („Hauptgeschäft“) ein Erbübereinkommen, mit dem die Erbmasse aufgeteilt wurde. Die Erbmasse bestand nach den Feststellungen des BFG ua aus zwei Grundstücken. Hypothekarisch besichert wurden - aufgrund dieses Erbübereinkommens entstandene - Erbteilsforderungen bestimmter Erben. Die Gebühr für die Hypothekarverschreibung würde sich grundsätzlich vom Wert der besicherten Verbindlichkeiten - vorliegend somit von den offenen Erbteilsforderungen - bemessen. Die hier zum Tragen kommende Gebührenbefreiung des § 19 Abs. 2 Satz 2 GebG umfasst allerdings nicht den gesamten Wert der hypothekarisch besicherten Forderungen, sondern - so der VwGH - nur den anteiligen Wert und zwar im selben Ausmaß, in dem auch das besicherte Hauptgeschäft - das Erbübereinkommen - dem GrEStG unterlag. Hier stellt sich allerdings schon die Frage, wie dieses Ausmaß ermittelt werden könnte.

Ausgehend von der früheren VwGH-Rechtsprechung zu § 15 Abs 3 GebG [Hinweis: VwGH 16.9.1991, 90/15/0080, mwN] könnte diesbezüglich etwa vertreten werden, der „Wert“ des Erbübereinkommens sei im Verhältnis zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer für die aufgrund dieses Erbübereinkommens verwirklichten Erwerbstatbestände nach dem GrEStG. Dieser „Wert“ könnte etwa in Höhe des gemeinen Wertes (wohl nach Abzug von Verbindlichkeiten) sämtlicher Vermögenswerte der Erbmasse angenommen werden, während sich die konkrete Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nach der Rechtslage im Erwerbszeitpunkt zu richten hätte. [Hinweis: Im vorliegenden Fall wurde die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 lit b GrEStG vom dreifachen Einheitswert bemessen.] Würde nach dieser Berechnung die gesamte Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer zB 30 % des gesamten „Wertes“ des Erbübereinkommens ausmachen, wäre nach dieser Sichtweise die hypothekarische Besicherung nach § 19 Abs 2 Satz 2 GebG auch nur im Ausmaß von 30 % gebührenfrei.“

Der VwGH hat zu seinem Erkenntnis vom 16.09.1991, 90/15/0080, nachstehenden Rechtsatz-Nr. 5 verfasst:

“Im Falle eines Rechtsgeschäftes, das teils unter das Grunderwerbsteuergesetz, teils unter das Gebührengesetz fällt, von der Grunderwerbsteuer aber befreit ist, unterliegt - wie aus dem Regelungszweck des § 15 Abs. 3 GebG zu folgern ist - das die Bemessungsgrundlage der Gebühr darstellende Entgelt nur soweit nicht der Gebühr, als es der Grunderwerbsteuer zu unterziehen wäre. Von der Bemessungsgrundlage der Gebühr (dem Entgelt) ist jener Teil auszuschneiden, von dem Grunderwerbsteuer zu erheben ist (wäre); der Rest unterliegt der Gebühr. Maßgeblich für

das Ausmaß der Gebührenbefreiung ist somit die (im Fall einer Befreiung von der Grunderwerbsteuer nur theoretisch zu ermittelnde) Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer.“

Das Ausmaß der Gebührenbefreiung orientiert sich daher nicht am gemeinen Wert der Grundstücke, sondern an der (gesamten) 'Bemessungsgrundlage' für die Grunderwerbsteuer. Im gegenständlichen Beschwerdefall waren dies die dreifachen Einheitswerte.

Daraus ergibt sich folgende Berechnung:

Der 'Wert' des Erbübereinkommens errechnet sich aus dem Reinnachlass (Aktiva – Passiva = € 518.824,35) abzüglich der im Erbübereinkommen vereinbarten Verfahrenskosten (€ 13.165,10), sohin in Höhe von (gerundet) € 505.659,00.

Die Bemessungsgrundlagen (die dreifachen Einheitswerte) der verwirklichten Erwerbsvorgänge nach dem Grunderwerbsteuergesetz betragen insgesamt € 114.900,00 (€ 90.600 + € 24.300 [= 4x € 6.075,00]).

Dies entspricht einem Anteil von (gerundet) 23 % am gesamten 'Wert' des Erbübereinkommens. In diesem Ausmaß ist die hypothekarische Besicherung gemäß § 19 Abs. 2 GebG gebührenfrei.

Das einverleibte Pfandrecht in Höhe von € 74.244,00 unterliegt daher zu 77 %, das sind € 57.167,88, der Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 18 GebG.

Der Beschwerde war daher teilweise stattzugeben.

Steuerfestsetzung laut Erkenntnis:

Gemäß § 33 TP 18 Abs. 1 GebG wird die Gebühr für das Rechtsgeschäft mit 1% vom Wert der sichergestellten Verbindlichkeit in Höhe von € 57.167,88 mit (gerundet gemäß § 204 BAO) € 571,68 festgesetzt.

2.2. 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.

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da sich das Bundesfinanzgericht in der betreffenden Sache auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 05.09.2024, Ra 2023/16/0121, und vom 16.09.1991, 90/15/0080, stützen konnte.

Salzburg, am 4. Februar 2025