

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Annika Streicher in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 20. Dezember 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 4. Oktober 2023 betreffend Gebühren 15.04.2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** beschlossen:

Das Bundesfinanzgericht stellt gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG den

Antrag

der Verfassungsgerichtshof möge § 33 TP 1 Gebührengesetz 1957 als verfassungswidrig aufheben.

Gegen verfahrensleitende Beschlüsse ist eine abgesonderte Revision an den Verwaltungsgerichtshof oder Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht zulässig.

Begründung

I. Ausgangslage

Beim Bundesfinanzgericht (in der Folge „BFG“) sind zu GZ RV/5100588/2024 und RV/5100589/2024 Beschwerden gegen Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 4.10.2023 betreffend Rechtsgebühr für Annahmeverträge anhängig. Beiden Beschwerden liegt folgender antragswesentlicher Sachverhalt zugrunde:

Der Beschwerdeführer (in der Folge „Bf.“) in beiden Verfahren verfügte im Jahr 2019 über ein EUR 22.000 übersteigendes Vermögen und nahm gemeinsam mit seiner Ehegattin zwei damals bereits volljährige Personen, die weder die Stiefkinder noch eigenen unehelichen Kinder des Bf. oder seiner Ehegattin waren, mit Adoptionsverträgen vom 15.4.2019 an Kindes statt an. Die Adoptionsverträge wurden durch gerichtliche Beschlüsse vom 4.7.2019 genehmigt.

Für die Adoption des ersten Wahlkindes wurde dem Bf. mit Bescheid vom 4.10.2023 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von EUR 9.023.522,63 (bestehend zu etwa 3,5 %

aus inländischem Grundvermögen, etwa 9,5 % aus ausländischem Grundvermögen und etwa 87 % aus anderem Vermögen) und einem Tarif von 1 % gem. § 33 TP 1 Gebührengesetz 1957 (in der Folge „GebG“) eine Gebühr in Höhe von EUR 90.235,23 vorgeschrieben. Für die Adoption des zweiten Wahlkindes wurde dem Bf. mit Bescheid vom 4.10.2023 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von EUR 9.023.522,63 und einem Tarif von 1/3 % gem. § 33 TP 1 Abs. 3 GebG eine Gebühr in Höhe von EUR 30.078,40 vorgeschrieben.

Mit Beschwerdevereinscheidungen wurde die Bemessungsgrundlage aufgrund einer zu hohen Bewertung einer ausländischen Unternehmensbeteiligung auf EUR 2.945.632,40 korrigiert (nun bestehend zu etwa 10 % aus inländischem Grundvermögen, etwa 29 % aus ausländischem Grundvermögen und etwa 61 % aus anderem Vermögen) und die vorgeschriebene Gebühr entsprechend auf EUR 29.456,32 und EUR 9.818,77 herabgesetzt. Dagegen brachte der Bf. Vorlageanträge ein.

In seinen nunmehr beim BFG anhängigen Beschwerden führt der Bf. im Wesentlichen aus, er werde durch die angefochtenen Bescheide in seinem Recht, nicht aufgrund einer gleichheits- und damit verfassungswidrigen Bestimmung – nämlich § 33 TP 1 GebG – mit einer exzessiven Gebühr belastet zu werden, verletzt.

Um eine Entscheidung in der Sache treffen zu können, ist zu beurteilen, ob die Rechtsgebühr für Annahmeverträge in § 33 TP 1 GebG verfassungskonform ist.

III. Rechtslage

§ 33 TP 1 GebG, BGBl. I Nr. 267/1957 idF BGBl. I Nr. 62/2018 u BGBl. I Nr. 7/2025, lautet:

1 Annahmeverträge

(1) Annahmeverträge, das sind Verträge über die Annahme an Kindes statt, wenn der Wert des Vermögens des Annehmenden 22 000 Euro übersteigt, vom Wert des Vermögens 1 vH.

(2) Gebührenfrei sind Annahmeverträge über die Annahme von Minderjährigen, von Stiefkindern und von eigenen unehelichen Kindern an Kindes statt.

(3) Die Gebühr ermäßigt sich auf je 1/3 vH des Wertes des Vermögens bei Annahme einer zweiten und jeder weiteren Person an Kindes statt.

Die Ermittlung des Wertes des Vermögens des Annehmenden hat gem. § 26 GebG iVm § 1 Bewertungsgesetz 1955 (in der Folge „BewG“) nach den Bestimmungen der Allgemeinen Bewertungsvorschriften (§§ 2-17 BewG) sowie nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des BewG (§§ 18-79 BewG) zu erfolgen (*Themel in Ofner/Themel, Gebühren und Verkehrsteuern*

§ 33 TP 1 Rz 11). Gem. § 18 BewG umfasst das „Vermögen“ land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen und sonstiges Vermögen.

IV. Präjudizialität der angefochtenen Norm

Die zur Aufhebung beantragte Norm ist vom BFG in beiden Fällen jedenfalls anzuwenden und würde sich in den dem Normenprüfungsantrag zugrundeliegenden Anlassfallverfahren auch auswirken. Die Bestimmung des § 33 TP 1 GebG ist somit in den beim BFG anhängigen Beschwerdeverfahren präjudiziell.

V. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die angefochtene Norm

Bei der Behandlung der Beschwerden sind dem BFG Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit von § 33 TP 1 GebG, in concreto der Konformität der Regelung mit dem allgemeinen Sachlichkeitsgebot des Art. 7 B-VG, entstanden.

Seit den 1970er-Jahren entwickelte der Verfassungsgerichtshof (in der Folge „VfGH“) aus dem Gleichheitssatz ein allgemeines Sachlichkeitsgebot (VfGH 12.12.1968, G 21/68, G 23/68, G 24/68; 14.6.1969, B 65/69; *Rust/Blum*, Grundrechtsschutz im Steuerrecht, Manz 2018, 24 f), wonach sachlich nicht begründbare Regelungen nicht zulässig sind (z.B. VfGH 1.10.2019, G 207/2018). Eine Regelung ist sachlich dann nicht begründbar, wenn sie auf keinem „vernünftigen Grund“ beruht (*Holoubek*, Die Sachlichkeitsprüfung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes, ÖZW 1991, 72).

Das Sachlichkeitsgebot wird in einem zweistufigen Test geprüft (*Khakzadeh* in *Kahl/Khakzadeh/Schmid*, Kommentar zum Bundesverfassungsrecht B-VG und Grundrechte Art. 7 B-VG Rz 27):

- (1) Die Regelung muss ein legitimes Ziel verfolgen.
- (2) Die Regelung muss die Eignung zur Zielerreichung besitzen. Hier ist danach zu fragen, ob eine an sich „vernünftig begründete“ Regelung dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht. Damit ist gemeint, ob die vom Gesetzgeber vorgesehene Rechtsfolge in einem ausgewogenen Verhältnis zum erfassten Sachverhalt steht (*Muzak*, B-VG⁶ Art. 2 StGG Rz 38; zur Verhältnismäßigkeit im Abgabenrecht *Schaunig*, Gleichheitssatz und Abgabenrecht, Linde 2022, Abschnitt 2.10).

Das Sachlichkeitsgebot enthält ein dynamisches Element insofern, als die Sachlichkeit einer Regelung nicht an den Verhältnissen im Zeitpunkt ihrer Entstehung zu messen ist, sondern an den Verhältnissen im Zeitpunkt der Entscheidung durch den VfGH bzw. der Verwirklichung des Sachverhalts, auf den sie angewendet werden soll (*Holoubek*, ÖZW 1991, 72).

(1) Zum ersten Prüfschritt:

Rechtspolitischer Hintergrund für eine Rechtsgeschäftsgebühr auf Annahmeverträge war eine Besserstellung in der Erbschaftsbesteuerung. Historisch sollte die Vergebühung von Annahmeverträgen eine teilweise Umgehung der Erbschaftssteuer verhindern (vgl. *Frotz/Hügel/Popp*, GebG^{8.Lfg} § 33 TP 1 Abschn. I; *Themel* in *Ofner/Themel*, § 33 TP 1 Rz 1; *Kronig/Pinetz* in *Bergmann/Pinetz*, GebG § 33 TP 1 Rz 1). Beabsichtigt war die Vergebühung des Wechsels in eine günstigere Steuerklasse (*Varro*, Adoptionsgebühr ohne Rechtfertigung?, RdW 2012, 497 (497)). Während nämlich Fremde in der Erbschaftssteuer in die Steuerklasse V (Steuersatz 14-60 %) fielen, konnte durch eine Adoption die weitaus günstigere Steuerklasse I (Steuersatz 2-15 %) erreicht werden (*Varro*, RdW 2012, 497 (497)). Dieser Gesetzeszweck lässt sich auch in den Gesetzesmaterialien zur Neufassung des Tatbestandes im Jahr 1968 erkennen, die festhalten, dass „bei den Adoptionen eigener unehelicher Kinder, von Stiefkindern und Unmündigen die vermögensrechtlichen Vorteile, die mit einer Adoption verbunden sind, nicht so vorherrschend sind wie bei Adoptionen anderer Personen“ (ErlRV 658 BlgNR 11. GP zu BGBl I Nr. 44/1968; *Kronig/Pinetz* in *Bergmann/Pinetz*, § 33 TP 1 Rz 1).

In seiner bislang einzigen Entscheidung zu § 33 TP 1 GebG aus dem Jahr 1970 (VfGH 11.3.1970, B 187/69) erkannte der VfGH, dass es wegen der im Regelfall gegebenen vermögensrechtlichen Bedeutung der Annahme an Kindes statt nicht unsachlich sei, die Hundertsatzgebühr vom Wert des Vermögens des Annehmenden zu bemessen. Eine Verletzung des Gleichheitssatzes sei in solchen Fällen nur bei Exzessen gegeben, davon könne aber bei einem Gebührensatz von 1 % und 1/3 % nicht die Rede sein.

Auch der Verwaltungsgerichtshof (in der Folge „VwGH“) rechtfertigte die Gebührenbelastung von Annahmeverträgen mit der Begründung einer rechtlichen Beziehung, die im Falle des Ablebens eines der beiden Vertragspartner dem anderen bei der Besteuerung der Erbschaft wegen der zur Anwendung gelangenden niedrigeren Steuerklasse eine Besserstellung verschaffe (VwGH 23.6.1965, 2049/64).

Seit 1.8.2008 wird gem. § 34 Abs. 1 Z 13 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (in der Folge „ErbStG“) keine Erbschaftssteuer mehr erhoben. Der im Zeitraum bis 1.8.2008 durch eine Adoption erzielbare vermögensrechtliche Vorteil hinsichtlich Erbschaftssteuer ist seither nicht mehr existent, auch der Bf. hat also durch die Adoptionen keinen dahingehenden vermögensrechtlichen Vorteil erzielt.

Daher ist es aus Sicht des BFG fraglich, ob § 33 TP 1 GebG im Lichte der faktischen Abschaffung der Erbschaftssteuer mit 1.8.2008 nach wie vor ein legitimes Ziel verfolgt.

In der Literatur werden als vermögensrechtliche Vorteile, deren Ausgleich seit der faktischen Abschaffung der Erbschaftssteuer als legitimes Ziel des § 33 TP 1 GebG angesehen werden könnte, § 7 Abs. 1 Z 1 lit c Grunderwerbsteuergesetz 1987 (in der Folge „GrEStG“) und § 26a

Abs. 1 Z 1 Gerichtsgebührengesetz (in der Folge „GGG“) erblickt (*Themel in Ofner/Themel*, § 33 TP 1 Rz 1; *Kronig/Pinetz in Bergmann/Pinetz*, § 33 TP 1 Rz 1; *Kampitsch*, Die gebührenpflichtige Adoption, JEV 2015, 96 (97)): Gem. § 7 Abs. 1 Z 1 lit c GrEStG gilt der Erwerb von Grundstücken unter Lebenden durch den in § 26a Abs. 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis – wozu Wahlkinder zählen – als unentgeltlich. Die Folge des Vorliegens von Unentgeltlichkeit iSd § 7 GrEStG ist, dass ein günstigerer Grunderwerbsteuersatz, nämlich der Stufentarif des § 7 Abs. 1 Z 2 lit a GrEStG, anwendbar ist. Außerdem kommt eine günstigere Bemessungsgrundlage, nämlich der Grundstückswert oder der Einheitswert, zur Anwendung. Aus § 26a Abs. 1 Z 1 GGG ergibt sich eine Begünstigung für die Eintragungsgebühr bei der Übertragung von Liegenschaften an Wahlkinder. Die Eintragungsgebühr ist in diesem Fall mindestens nach dem dreifachen Einheitswert, höchstens aber nach einem Drittel des Verkehrswerts zu bemessen. Betont werden muss in diesem Zusammenhang, dass sich sowohl Grunderwerbsteuer als auch Eintragungsgebühr auf inländische Grundstücke beziehen. Andere als vermögensrechtliche Vorteile, z.B. im Bereich des Erbrechts, dürften zur Rechtfertigung von § 33 TP 1 GebG nicht geeignet sein (*Varro*, RdW 2012, 497 (498)).

Durch eine Adoption können also nach wie vor vermögensrechtliche Vorteile generiert werden. Somit könnte § 33 TP 1 GebG im Ergebnis wohl unterstellt werden, durch die Verhinderung rein grunderwerbsteuerlich/gerichtsgebührenrechtlich getriebener Adoptionen im Wege einer steuerlichen Ersatzbelastung ein legitimes Ziel zu verfolgen.

(2) Zum zweiten Prüfschritt:

Aus Sicht des BFG bestehen aufgrund eines möglichen Widerspruchs zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit aber Zweifel an der Eignung des § 33 TP 1 GebG zur Erreichung des unter Punkt (1) dargestellten Ziels.

Wie beschrieben konnte während des Bestehens einer Erbschaftsbesteuerung durch Adoption eine günstigere Steuerklasse und somit im Ergebnis eine Steuerersparnis erreicht werden. Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer war gem. § 8 Abs. 1 ErbStG der Wert des Erwerbes, d.h. bei Erbvorgängen des Vermögens des Erblassers. Indem die Rechtsgebühr des § 33 TP 1 GebG ebenfalls am Vermögen ansetzt, konnte die durch eine Adoption für den Erbfall erzielte Steuerersparnis durch die Vergebührung in kohärenter Weise ausgeglichen werden.

Seit 1.8.2008 können durch eine steuerplanerisch vorgenommene Adoption, wie bereits dargestellt, nur mehr Grunderwerbsteuer/Gerichtsgebühren gespart werden. Sowohl die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer als auch jene der einschlägigen Gerichtsgebühren knüpft an den Wert eines Grundstücks an. Dadurch dürfte ein durch eine steuerplanerisch vorgenommene Adoption erzielter vermögensrechtlicher Vorteil im Bereich der Grunderwerbsteuer/Gerichtsgebühren durch die Rechtsgebühr aber im Regelfall überkompensiert werden, weil sich die Rechtsgebühr vom gesamten Vermögen des

Annehmenden bemisst, während sich Grunderwerbsteuer/Gerichtsgebühren am Grundstückswert bemessen. Das kann durch folgende Beispiele illustriert werden:

- Adoptiert ein Annehmender, dessen Vermögen zu 100 % aus inländischem Grundvermögen besteht, so ist die Rechtsgebühr zur Kompensation des im Bereich der Grunderwerbsteuer/Gerichtsgebühren erreichten vermögensrechtlichen Vorteils zweifellos geeignet, weil der durch die Adoption erreichte vermögensrechtliche Vorteil im Bereich der Grunderwerbsteuer/Gerichtsgebühren ebenfalls das gesamte Vermögen des Annehmenden erfasst.
- Adoptiert ein Annehmender, dessen Vermögen zu 50 % aus inländischem Grundvermögen besteht, so erfasst der durch die Adoption erreichte vermögensrechtliche Vorteil im Bereich der Grunderwerbsteuer/Gerichtsgebühren 50 % des Vermögens des Annehmenden. Indem die Rechtsgebühr vom gesamten Vermögen des Annehmenden bemessen wird, wird der durch die Adoption erreichte vermögensrechtliche Vorteil überkompensiert.
- Adoptiert ein Annehmender, dessen Vermögen zu nur 10 % aus inländischem Grundvermögen besteht, so erfasst der durch die Adoption erreichte vermögensrechtliche Vorteil im Bereich der Grunderwerbsteuer/Gerichtsgebühren nur 10 % des Vermögens des Annehmenden. Indem die Rechtsgebühr vom gesamten Vermögen des Annehmenden bemessen wird, wird der durch die Adoption erreichte vermögensrechtliche Vorteil überkompensiert.
- Denkbar wäre schließlich auch der Fall, dass das Vermögen eines Annehmenden zu 0 % aus inländischem Grundvermögen besteht. Da die Freigrenze der Rechtsgebühr auf Annahmeverträge lediglich EUR 22.000 beträgt, scheint das nicht abwegig, weil eine Person mit einem Vermögen dieser Größenordnung höchstwahrscheinlich keine Liegenschaften besitzt. In diesem Fall würde durch die Adoption kein vermögensrechtlicher Vorteil im Bereich der Grunderwerbsteuer/Gerichtsgebühren erzielt.

Vor dem Hintergrund dieser dargelegten Bedenken an der Verfassungsmäßigkeit des § 33 TP 1 GebG sieht sich das BFG veranlasst, einen Normenprüfungsantrag zu stellen. Das Gericht muss schon in Fällen, in denen es bloß Bedenken an der Verfassungsmäßigkeit einer Regelung hat, einen Normenprüfungsantrag stellen (vgl. VfGH 13.12.2012, G 137/11) und ist nicht erst dann zur Antragstellung verpflichtet, wenn es von der Verfassungswidrigkeit der Regelung überzeugt ist (vgl. OGH 26.2.2004, 8ObA47/03z). Das Gericht hat sich nicht damit auseinanderzusetzen, ob seine Bedenken zutreffen, dies fällt ausschließlich in die Kompetenz des VfGH (vgl. *Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normenprüfungsverfahren, *ÖStZ* 2014, 347).

Der Anfechtungsumfang ist so zu wählen, dass einerseits der verbleibende Teil nicht einen völlig veränderten, dem Gesetzgeber nicht mehr zusinnbaren Inhalt annimmt (z.B. VfGH 27.9.1990, G 170/88; 6.10.1999, G 3/98, G 90/99-G 169/99; 15.10.2016, G 339/2015) und

andererseits die mit der aufzuhebenden Vorschrift untrennbar zusammenhängenden Bestimmungen auch erfasst werden (z.B. VfGH 13.10.1977, G 8/76; 16.12.1978, G 3/78). Der Anfechtungsumfang darf daher nicht zu eng gewählt werden. Dieses Prozesshindernis liegt insbesondere dann vor, wenn der im Fall der Aufhebung im begehrten Umfang verbleibende Rest einer Gesetzesstelle als sprachlich unverständlicher Torso inhaltsleer und unanwendbar wäre (z.B. VfGH 26.6.1969, V 80/68; 28.11.1985, G 109/84, G 153/85, G 154/85; 26.11.1990, G 24/90; 16.6.2001, G 28/11 u.a.) (*Grabenwarter/Frank*, B-VG² Art. 140 Rz 51). Da § 33 TP 1 Abs. 2 GebG Ausnahmen vom in Abs. 1 leg cit festgelegten Gebührentatbestand und § 33 TP 1 Abs. 3 GebG einen im Vergleich zu Abs. 1 leg cit ermäßigten Gebührensatz enthält, würden beide Absätze bei Aufhebung von bloß Abs. 1 inhaltsleer und unanwendbar werden. Auch in § 33 TP 1 Abs. 1 GebG lässt sich aus Sicht des vorlegenden Gerichts keine Wortfolge isolieren, deren Aufhebung einen verfassungskonformen Zustand herbeiführen könnte.

Aus Sicht des BFG scheint es nicht möglich, § 33 TP 1 GebG im Auslegungswege eine verfassungskonforme Bedeutung beizulegen. Eine verfassungskonforme Bedeutung von § 33 TP 1 GebG wäre aus Sicht des BFG dann erreicht, wenn der Begriff des „Vermögens“ ausschließlich inländisches Grundvermögen des Annehmenden erfassen würde, weil die Gebührenbelastung sich damit nur auf die Vermögensteile beziehen würde, hinsichtlich derer durch eine Adoption ein vermögensrechtlicher Vorteil generiert werden kann. Aufgrund der Verweisung des § 26 GebG in das BewG und die dortige klare Definition des Vermögensbegriffs dürfte eine derartige Interpretation von § 33 TP 1 GebG jedoch außerhalb des äußerstmöglichen Wortsinns liegen. Aus der VfGH-Judikatur ergibt sich, dass der VfGH eine „den Wortlaut des Gesetzes berichtigende Auslegung“ (VfGH 10.3.1993, B 371/92) sowie eine „Auslegung entgegen dem klaren Wortlaut“ (VfGH 10.12.1993, G 122/93, G 153/93) ablehnt.

VI. Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen verfahrensleitende Beschlüsse ist eine abgesonderte Revision an den Verwaltungsgerichtshof oder Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof nicht zulässig. Sie können erst in der Revision oder Beschwerde gegen das die Rechtssache erledigende Erkenntnis angefochten werden (§ 25a Abs. 3 Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985, § 88a Abs. 3 Verfassungsgerichtshofgesetz 1953).

Beilagen

Akten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens laut Aktenverzeichnis

Linz, am 16. Juli 2025