



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/1212-L/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 29. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 27. April 2007 betreffend Rechtsgebühr entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG wird mit 2 % vom Wert des Entgeltes in Höhe von 41.762,54 € festgesetzt mit (gerundet gemäß § 204 BAO) 835,25 €.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 29.01.2007 schloss die Berufungswerberin mit ihrer Mutter eine Vereinbarung, deren für die gegenständliche Berufungsangelegenheit maßgebliche Punkte wie folgt (auszugsweise) lauten:

I. Präambel

Mit Übergabsvertrag vom 20.12.2000 hat JB ihrer Tochter E (der nunmehrigen Berufungswerberin) ua. die Liegenschaft EZ 389 Grundbuch H in ihr Alleineigentum übertragen. Hierauf befindet sich das Einfamilienhaus V Nr. 39. Als Gegenleistung hat die Tochter ihrer Mutter auf diese Liegenschaft die Dienstbarkeit des unentgeltlichen, höchstpersönlichen und lebenslänglichen Wohn- und Benützungsrechtes im Sinne eines höchstpersönlichen Gebrauchsrechts in dem im Vertrag näher beschriebenen Umfang eingeräumt und grundbürgerlich sichergestellt.

Nunmehr beabsichtigt Eva auf der ihr gehörigen Liegenschaft EZ 561 Grundbuch H ein Wohnhaus zu errichten, nach Fertigstellung mit ihrer Mutter in dieses Haus einzuziehen und in der Folge die Liegenschaft EZ 389 samt dem darauf befindlichen und derzeit von ihr und ihrer Mutter bewohnten Haus lastenfrei zu veräußern.

Die Wohnberechtigte J und ihre Tochter E kommen überein, dass J zum einen ihr Wohn- und Benützungsrecht an der EZ 389 auf die EZ 561 überträgt. ... Zum anderen wird das der J eingeräumte Belastungs- und Veräußerungsverbot an der EZ 389 aufgehoben.

II. Übertragungsvereinbarung

1. Die Wohnberechtigte J verzichtet auf die Ausübung ihres mit Übergabsvertrag vom 20.12.2000 eingeräumten Wohn- und Benützungsrechtes im Haus V Nr. 39 auf der Liegenschaft EZ 389 und erklärt sich mit der Löschung dieser Dienstbarkeit im Grundbuch einverstanden.
2. Zug um Zug räumen E und ihre Rechtsnachfolger ihrer Mutter J an der Liegenschaft EZ 561 die Dienstbarkeit des unentgeltlichen, höchstpersönlichen und lebenslänglichen Wohn- und Benützungsrechtes ein, und zwar im Sinne eines höchstpersönlichen Gebrauchsrechts gemäß §§ 504 ff ABGB.
 - a) Die ausschließliche Benützung an den im Erdgeschoss links von der Haustür gelegenen Räumlichkeiten im Ausmaß von ca. 60 m² und
 - b) die Mitbenützung gewisser anderer Räumlichkeiten.

Das Finanzamt setzte mit dem angefochtenen Bescheid die Rechtsgebühr gemäß § 33 Tarifpost 9 Gebührengesetz fest.

Die Bescheidbegründung lautet: Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen sind mit ihrem Kapitalwert anzusetzen, der nach Maßgabe der §§ 15 bis 17 Bewertungsgesetz zu ermitteln ist. Der Wert von Renten ua. auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzungen oder Leistungen richtet sich nach dem Lebensalter dieser Person.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Mit Übergabsvertrag vom 20.12.2000 habe die Berufungserberin ua. ihrer Mutter die Dienstbarkeit des unentgeltlichen, höchstpersönlichen und lebenslänglichen Wohn- und Benützungsrechtes eingeräumt. Diesbezüglich seien bereits Abgaben festgesetzt worden, und zwar unter Zugrundelegung eines Monatswertes von umgerechnet 290,69 € pro Monat.

Nunmehr habe die Berufungserberin das Eigentum am damals übergebenen Haus aufgegeben, um ein neues Eigentum an einem neu gebauten Haus zu begründen.

Zwangsläufig war damit die Übertragung des Wohn- und Benützungsrechtes an einer eigens für ihre Mutter geschaffenen Wohneinheit im neuen Haus verbunden. Nur so war es möglich, die grundbürgerlich sichergestellte Dienstbarkeit des Wohnens aufrechtzuerhalten.

Entsprechend der Absicht zur Verlegung des Ortes der Wohnberechtigung sei eine

Vereinbarung unter Verweis auf die Rechte und Pflichten aus dem ursprünglichen Übergabsvertrag zur Sicherung dieses Rechtes aufgesetzt und dem Finanzamt zur Anzeige gebracht worden.

Tatsache sei weiters, dass der Mutter der Berufungswerberin die rechtlich zur Gänze und sachlich in allen Hauptpunkten gleiche Dienstbarkeit im neuen Haus eingeräumt wurde, die sie schon zuvor im alten Haus innegehabt habe.

Es seien die berechtigten und verpflichteten Personen, die Art des Rechtsgeschäftes, der Umfang der Dienstbarkeit, die damit verbundenen Rechte und Pflichten in allen Punkten gleich geblieben. Ausgenommen davon sei lediglich die mit dem Neubau verbundene Beschaffenheit bzw. Anordnung der von der Dienstbarkeit umfassten Räume. Im Ergebnis seien alle Modalitäten gleich geblieben, abgesehen von dem Ortswechsel. Die Schriftlichkeit der Vereinbarung und die damit erfüllte Anzeigepflicht dem Finanzamt gegenüber waren zur grundbürgerlichen Eintragung der Dienstbarkeit notwendig.

Rechtlich gesehen handle es sich beim gegenständlichen Vertrag um einen Zusatz oder Nachtrag zum ursprünglichen Übergabsvertrag. Demgemäß sei lediglich der Zusatz/Nachtrag im Umfang der vereinbarten Änderung als selbständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig. Da aber eine Änderung in der Beschaffenheit und Anordnung der Räume gebührenrechtlich nicht erfassbar sei, hätte die Festsetzung der Gebühr für dieses Rechtsgeschäft im Sinne des § 21 Gebührengesetz mit Null erfolgen müssen.

Es seien durch die gegenständliche Vereinbarung die wesentlichen Merkmale der Dienstbarkeit, also des ursprünglichen Rechtsgeschäftes, das bereits den Gegenstand der Gebühr gebildet habe, gerade nicht geändert worden. Eine Novation scheide damit aus. Auch der rechtlichen Termination zufolge sei das ursprüngliche Rechtsgeschäft nicht im Hauptgegenstand, sondern nur in Nebenpunkten (örtliche Modalität) geändert worden. Dementsprechend sei auch kein Neuerungsvertrag im Sinne des § 24 Gebührengesetz gegeben.

Das Finanzamt entschied über die Berufung mit Berufungsvorentscheidung dahingehend, als es den Monatswert der Dienstbarkeit mit einem anderen Wert ansetzte und vom Kapitalwert die Gebühr neu berechnete; dem Grunde nach wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Im Antrag gemäß § 276 BAO wird ergänzt:

Das Wohnungsrecht sei entgegen der Auffassung der Erstbehörde nicht neu begründet worden, sondern von einer Liegenschaft auf eine andere übertragen worden. Deshalb sei der Verweis auf § 485 ABGB unzutreffend. In dieser Bestimmung sei lediglich geregelt, dass sich keine Servitut eigenmächtig von der dienstbaren Sache absondern, noch auf eine andere

Sache oder Person übertragen lasse.

Aufgrund der vorliegenden Vereinbarung sei unzweifelhaft, dass von einer mangelnden Zustimmung der Verpflichteten und damit von einer Unmöglichkeit der Übertragung der Dienstbarkeit von dem einen auf das andere Grundstück nicht die Rede sein könne.

Im vorliegenden Fall handle es sich um die Übertragung der Dienstbarkeit auf eine andere Sache mit Zustimmung und im besten Einvernehmen der auch schon ursprünglich betroffenen Personen.

Das Wort "Verzicht" als Formulierungshilfe für den klaren Inhalt der Vereinbarung sei nicht als Gegenleistung für die Einräumung einer neuen Dienstbarkeit anzusehen. Ein solcher Verzicht, um ein Mehr dafür zu erhalten, liege nicht vor. Es sei lediglich eine gleichwertige Dienstbarkeit zwischen den ursprünglich betroffenen Personen mit deren Zustimmung von einer Liegenschaft auf eine andere Liegenschaft verlegt worden, wofür bereits Steuern bzw. Gebühren bezahlt worden sind. Eine Doppelbesteuerung sei nicht im Sinne der Gesetze.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 33 TP 9 GebG unterliegen Dienstbarkeiten, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, einer Rechtsgebühr in Höhe von 2 vH vom Wert des bedungenen Entgelts.

Die Berufungswerberin vertritt zunächst die Auffassung, im gegenständlichen Fall liege nicht die "Neugründung" eines Wohnrechtes, sondern dessen "Übertragung" auf eine Ersatzliegenschaft vor. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass sich der in Rede stehende gebührenpflichtige Tatbestand in der entgeltlichen Einräumung des Titels zur Erwerbung einer Dienstbarkeit erschöpft. Darauf, ob es sich dabei um eine "Neubegründung" oder um die Übertragung auf eine andere Sache handelt, kommt es für die Erfüllung des Gebührentatbestandes nicht an (VwGH v. 4.12.2003, 2003/16/0143).

Nach dem dem gegenständlichen Verfahren zugrunde liegenden Sachverhalt wurde der Mutter der Berufungswerberin das Wohnrecht an der EZ 561, somit der Titel zum Erwerb einer Dienstbarkeit an einer anderen Liegenschaft eingeräumt. Das im Verfahren vorgetragene "beste Einvernehmen" bzw. "geradezu der Wunsch der Beteiligten" ist in diesem Zusammenhang nicht von rechtlicher Bedeutung. Ebenso wenig von Bedeutung ist der Hinweis auf § 485 ABGB, weil nach dieser Bestimmung eine Dienstbarkeit nicht ohne Zustimmung des Verpflichteten auf eine andere Person oder ein anderes herrschendes Grundstück übertragen werden kann. Es steht den Beteiligten frei, die Servitut aufzuheben und an ihrer Stelle eine andere zu begründen. Nichts Anderes ist aber im gegenständlichen

Fall geschehen: Eine bisher bestehende Dienstbarkeit wurde aufgehoben und gleichzeitig eine neue - wenn auch auf einem anderen Grundstück - begründet.

Sofern die Berufungswerberin vorbringt, der von ihrer Mutter abgegebene Verzicht habe keinen Entgeltscharakter, sondern stelle bloß eine für die "Übertragung der Dienstbarkeit erforderliche Maßnahme" dar, ist ihr entgegenzuhalten, dass die Auflassung der Dienstbarkeit an der Liegenschaft EZ 389 einen vermögenswerten Abgang darstellt. Es ist nicht zu bezweifeln, dass die Liegenschaft EZ 389, die mit dem Fruchtgenussrecht belastet war, durch dessen Auflassung eine entsprechende Werterhöhung erfahren hat. Der Verzicht auf diese Dienstbarkeit ist somit das Äquivalent für die Einräumung der Dienstbarkeit an der Liegenschaft EZ 561, wodurch die Entgeltlichkeit im Sinne des § 33 TP 9 GebG gegeben ist.

Dabei ist die Entgeltlichkeit nach den Vorschriften des Gebührenengesetzes (und nicht des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes) zu prüfen. Ein entgeltliches Rechtsgeschäft liegt vor, wenn nach dem Willen der Parteien eine Leistung im Sinne einer subjektiven Äquivalenz durch die andere "vergolten" werden soll (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht 12 I 106; Erkenntnisse des VwGH vom 18.2.1983, 81/17/0030, VwSlg 5762 F/1983, und vom 16.10.2003, 2003/16/0126). Auf das Vorhandensein einer solchen Äquivalenz kann dabei auch aus dem Sachverhalt geschlossen werden. Diese Äquivalenz ist darin zu sehen, dass die Mutter der Berufungswerberin auf die ob der Liegenschaft EZ 389 eingeräumte Dienstbarkeit verzichtet hat und ihr eine Dienstbarkeit an einer anderen Liegenschaft eingeräumt wurde. Der dafür maßgebliche Grund ist in der Präambel der Vereinbarung hinreichend beschrieben.

§ 21 GebG lautet: Werden durch einen Zusatz oder Nachtrag zu einer bereits ausgefertigten Urkunde die darin beurkundeten Rechte oder Verbindlichkeiten ihrer Art oder ihrem Umfang nach geändert oder wird die vereinbarte Dauer eines Rechtsgeschäftes verlängert, so ist dieser Zusatz oder Nachtrag im Umfang der vereinbarten Änderung oder Verlängerung als selbstständiges Rechtsgeschäft gebührenpflichtig.

Aus dem Wortlaut des § 21 GebG ist in unmissverständlicher Weise zu entnehmen, dass ein "Zusatz oder Nachtrag" im Zusammenhang mit einem in der Urkunde festgehaltenen Rechtsgeschäft gebührenpflichtig wird. Dies entspricht auch dem Sinngehalt der Begriffe "Zusatz oder Nachtrag", weil diese Bezeichnungen nur jenen Vereinbarungen zukommen, die eine andere Vereinbarung (in Teilbereichen) abändern (oder verlängern), nicht aber für sich betrachtet, ein eigenes Rechtsgeschäft begründen.

Für die Anwendbarkeit des § 21 GebG 1957 hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 29.7.2004, 2004/16/0075, in Bezug auf die Identität des Rechtsgeschäftes unter anderem ausgeführt, dass im Fall eines Mietvertrages die Identität des Mietgegenstandes gegeben sein

muss. Sinngemäß Gleiches muss im Fall eines Dienstbarkeitsvertrages gelten, dass zumindest die mit der Dienstbarkeit belastete Liegenschaft ident sein muss.

Wenn auch in der Vereinbarung vom 29.01.2007 im Wesentlichen gleich lautende Berechtigungen erteilt und Verpflichtungen auferlegt wurden wie im Vertrag vom 20.12.2000, so ist aus den aufgezeigten Gründen die jüngere Vereinbarung inhaltlich nicht als gebührenrechtlich unbeachtliche Vertragswiederholung zu werten, sondern enthält diese Vereinbarung ein eigenständiges, nach § 33 TP 9 GebG gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft.

Aus dem Hinweis auf § 24 GebG ist für die Berufungswerberin nichts zu gewinnen:

§ 24 GebG lautet: Im Fall eines Neuerungsvertrages (Novation) kommt die Gebühr für das Rechtsgeschäft in Anwendung, in welches das frühere Rechtsgeschäft umgewandelt wurde.

§ 1376 ABGB lautet: Die Umänderung ohne Hinzukunft einer dritten Person findet statt, wenn der Rechtsgrund, oder wenn der Hauptgegenstand einer Forderung verwechselt wird, folglich die alte Verbindlichkeit in eine neue übergeht.

Diese Bestimmung ist im Zusammenhang mit § 1375 ABGB (ABGB 3. Teil, 2. Hauptstück: Von Umänderung der Rechte und Verbindlichkeiten) zu sehen, welcher lautet:

Es hängt von dem Willen des Gläubigers und des Schuldners ab, ihre gegenseitigen willkürlichen Rechte und Verbindlichkeiten umzuändern. Die Umänderung kann ohne, oder mit Hinzukunft einer dritten Person, und zwar entweder eines neuen Gläubigers, oder eines neuen Schuldners geschehen.

Ein Neuerungsvertrag im Sinne des § 1376 ff ABGB kommt zustande, wenn nach dem Willen der vertragsschließenden Parteien das ursprüngliche Schuldverhältnis durch Änderung des Rechtsgrundes oder des Hauptgegenstandes durch ein neues ersetzt wird, in dem sie mit der Begründung des neuen die Aufhebung des alten verknüpfen. Maßgeblich ist nach dieser Bestimmung, dass der Rechtsgrund der Forderung bzw. Verbindlichkeit durch einen anderen ersetzt wird.

Zur Novation gehört die Absicht der Parteien, durch die Konstituierung einer neuen Verbindlichkeit die alte zu tilgen (der *animus novandi*). Sonst bestehen beide nebeneinander. Doch braucht diese Absicht nicht ausdrücklich erklärt zu werden, sie kann auch, da das Gesetz keine Beschränkung enthält, aus den Umständen hervorleuchten (§ 863 ABGB); keinesfalls wird sie aber im Zweifel vermutet, sondern die alte Verbindlichkeit nicht für aufgelöst gehalten, so lange sie mit der neuen noch wohl bestehen kann.

So hat der Oberste Gerichtshof im Erkenntnis vom 16.4.1996, 5 Ob 1055/96 h, ausgesprochen, dass eine Novation eines Mietvertrages bei Auswechselung des Mietobjektes zwischen denselben Vertragsparteien gegeben ist, obwohl der Mietzins pro m² gleich blieb.

Daher ist auch im Berufungsfall von einer gebührenrechtlich maßgeblichen Novation auszugehen.

Von einer "unzulässigen" Doppelbesteuerung kann unter Berücksichtigung dieser Ausführungen nicht gesprochen werden, weil zwei verschiedene Sachverhalte der Besteuerung unterzogen wurden.

Was die Höhe des Entgeltes betrifft, ist von der Gleichwertigkeit des aufgegebenen und des eingeräumten Rechtes auszugehen, weshalb dieser Wert (Kapitalwert) wie in der Berufungsvorentscheidung in Ansatz gebracht wurde.

Linz, am 7. April 2010