

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der BF, vertreten durch V gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vom 6. November 2007, ErfNr. betreffend Rechtsgebühr zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) brachte mit Begleitschreiben vom 15. Februar 2006 dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien (FAG) einen Kreditvertrag abgeschlossen mit J zur Anzeige.

In Punkt 12. (Sicherstellung durch Grundschuld) war festgehalten:

„Der Kreditnehmer wird dafür sorgen, dass zur Besicherung dieses Kredites und des Kredites Nr. X, der der A Immobiliengesellschaft mbH, Berlin, gewährt wird, zu Lasten der 53 Eigentumswohnungen im W Wohnhaus (aufgeteilt nach den Bestimmungen des Wohnungseigentumsgesetzes), 0 Berlin mit rund 4.019,15 qm Nettomietfläche sowie 8 PKW-Stellplätzen, die der Kreditnehmer erworben hat eine Gesamtgrundschuld in Höhe von EUR 2.500.000,-- nebst 16% Zinsen jährlich und 10% einmaliger Nebenleistung, sofort vollstreckbar gem. § 800 ZPO, im ersten Rang eingetragen wird.“

Punkt 14. (Abtretung von Forderungen) lautet:

„Der Kreditnehmer ist verpflichtet dafür Sorge zu tragen, dass die A Immobiliengesellschaft mbH (HRB L) zur Sicherstellung aller Forderungen der Bf aus diesem Kredit der Bf weiters folgende Forderungen abtritt:

a) alle ihre Forderungen aus den zu den unter Abschnitt 12 genannten Eigentumswohnungen und Stellplätzen abgeschlossenen Mietverträgen, sowie alle Forderungen aus sonstigen jetzt oder in Zukunft über die in Abschnitt 12 beschriebenen Eigentumswohnungen oder die Stellplätze abgeschlossenen Mietverträge und
b) sämtliche Forderungen aus Sachversicherungen, aus Versicherungen gegen Sturmschäden, Feuerschäden etc .. Eine Verständigung der Schuldner der sicherungsweise abgetretenen Forderungen erfolgt bis auf weiteres nicht. Die Bf ist jedoch berechtigt, eine solche Verständigung jederzeit vorzunehmen.“

Die Sicherungszweckvereinbarung für die Grundsuld wurde am 27. November 2006 errichtet. Darin wird u.a. festgehalten

„Bezeichnung der Grundsuld

Mit Urkunde vom 19. Januar 2006 des Notars K mit Amtssitz in Berlin 1 hat der Sicherungsgeber der Bf eine Buchgesamtgrundsuld an dem nachgenannten Grundbesitz in Höhe von EUR 2,500.000,- (in Worten: EURO zwei Millionen fünfhunderttausend) nebst Zinsen in Höhe 16 von Hundert jährlich und einer einmaligen Nebenleistung von 10 % des Grundsuldennennbetrages bestellt, die jeweils in Abteilung II nach der lfd, Nr. 1 (beschränkte persönliche Dienstbarkeit zugunsten des Landes Berlin) und jeweils in Abteilung III der nachgenannten Wohnungseigentumsgrundbüchern im ersten Rang einzutragen ist:

Wohnungseigentumseinheiten, verzeichnet in den Wohnungseigentumsgrundbüchern von B Blätter

- nachstehend "Grundbesitz .. genannt, auch wenn es sich um mehrere Wohnungseigentumseinheiten handelt -

Ergänzend zu den in der Grundsuldbestellungsurkunde getroffenen Regelungen, welche den Parteien bei Abschluss dieser Sicherungsvereinbarung bekannt sind, gelten die nachfolgenden Vereinbarungen:

Sicherungszweck

Die Grundsuld, die Übernahme der persönlichen Haftung, sowie die Abtretung der Rückgewähransprüche dienen der Sicherung aller bestehenden, künftigen und bedingten Ansprüche der Bf. mit ihren sämtlichen ausländischen Geschäftsstellen aus der bankmäßigen Geschäftsverbindung gegen den Sicherungsgeber. Hat der Sicherungsgeber die Haftung für Verbindlichkeiten eines anderen Kunden der Bf übernommen (zB als Bürge), so sichert die Grundsuld die aus der Haftungsübernahme folgende Schuld erst ab deren Fälligkeit."

In der Folge setzte das FAG gegenüber der Bf mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 6. November 2007 die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 18 Abs. 1 GebG in Höhe von € 25.000,- für die Sicherungszweckvereinbarung für eine Grundsuld fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung bringt die Bf vor:

„Im Jänner 2006 wurde zwischen der Bf. Bank AG ("Bf.") und einem Kunden ein Kreditvertrag (Vertragsnummer 2) abgeschlossen, der gemäß Punkt 12 durch eine

Grundschild zu Lasten von in Deutschland gelegenen Immobilienvermögen sichergestellt wird. Ergänzend dazu wurde eine Sicherungszweckvereinbarung nach deutschem Recht geschlossen. Kreditvertrag und Sicherungszweckvereinbarung liegen Ihnen vor.

Der Kreditvertrag wurde zum Zwecke der Vergebührung dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vorgelegt und gesetzeskonform die Kreditvertragsgebühr in Höhe von 0,8 % vorgeschrieben. Zusätzlich kam es jedoch zur Erlassung des bekämpften Bescheides, mit dem eine Gebühr für Hypothekarverschreibungen gemäß § 33 TP 18 Abs 1 GebG in Höhe von 1 % vorgeschrieben wird.

Der Gebühr gem § 33 TP 18 Abs 1 GebG unterliegen "Hypothekarverschreibungen, wodurch zur Sicherstellung einer Verbindlichkeit eine Hypothek bestellt wird". Die Hypothekarverschreibung ist der vertragsmäßige Pfandrechtsstempel, wodurch zur Sicherstellung einer eigenen oder fremden Verbindlichkeit eine Hypothek bestellt wird (siehe GebR Rz 891). Laut Rz 892 der Gebührenrichtlinien liegt eine Hypothek (Grundpfand) nur dann vor, wenn eine unbewegliche Sache als Pfand gegeben wird, wobei auf § 448 ABGB verwiesen wird. § 447 ABGB definiert das Pfandrecht als das dingliche Recht, welches dem Gläubiger eingeräumt wird, aus einer Sache Befriedigung zu erlangen, wenn die Verbindlichkeit zur bestimmten Zeit nicht erfüllt wird. Als Pfand kann jede Sache dienen, die im Verkehre steht. Ist sie unbeweglich, so heißt sie Hypothek oder Grundpfand (§ 448 ABGB).

Im vorliegenden Kreditvertrag wird eine "Grundschild" im Sinne des deutschen Bürgerlichen Gesetzbuches ("dBGB") vereinbart. Das dBGB unterscheidet die Hypothek (§§ 1113 bis 1190 dBGB) und die Grundschild (§§ 1191 bis 1198 dBGB), wobei die wesentlichen Charakteristika sich wie folgt darstellen:

- Hypothek (§§ 1113- 1190 dBGB)

Die Hypothek ist ein beschränktes dingliches Grundpfandrecht, aufgrund dessen eine Geldsumme zur Befriedigung einer Forderung des Hypothekargläubigers gegen den Eigentümer oder einen Dritten aus dem Grundstück zu zahlen ist. Bestand und Höhe der Hypothek hängt vom jeweiligen Bestand und der Höhe der durch die Hypothek gesicherten Forderung ab (Grundsatz der Akzessorität). Aus diesem Grundsatz der Akzessorität ergibt sich insbesondere, dass die Verwertung der Hypothek nur in Höhe der noch offenen persönlichen Forderung möglich ist, die Hypothek als solche nur in dem Umfang entsteht, in dem eine Forderung existiert und der ganze oder teilweise Wegfall der Forderung auch zum Wegfall der Hypothek führt.² Bei Übertragung der Forderung findet gleichzeitig ein unmittelbarer Übergang der Hypothek statt (§ 1153 Abs 1 dBGB). Die Hypothek entsteht durch Einigung zwischen dem Grundstückseigentümer und dem Inhaber der persönlichen Forderung (873 dBGB Abs. 1) und Eintragung der Hypothek in das Grundbuch (§ 1115 dBGB).

- Grundschild (§§ 1191 -1198 dBGB)

Nach § 1191 Abs 1 dBGB kann ein Grundstück auch in der Weise belastet werden, dass an den aus der Belastung Begünstigten eine bestimmte Geldsumme aus dem Grundstück zu zahlen ist, ohne dass die Zahlung zur Befriedigung wegen einer ihm zustehenden Forderung erfolgen muss. Die Grundschild ist somit - aufgrund des fehlenden Hinweises

auf die persönliche zu sichernde Forderung in § 1191 Abs. 1 dBGB- abstrakt, sie ist- im Gegensatz zur Hypothek- dinglich losgelöst von einer zu sichernden Forderung.

Ein wesentlicher Unterschied zwischen Grundschild und Hypothek besteht somit darin, dass die Grundschild nicht akzessorisch ist, die Hypothek jedoch schon. Dh, die Hypothek hängt vom jeweiligen Bestand und der Höhe der durch die Hypothek gesicherten Forderung ab, es gibt eine dingliche Verknüpfung zwischen Grundpfandrecht und Forderung. Die Grundschild im Gegensatz dazu ist dinglich losgelöst von einer zu sichernden Forderung und somit abstrakt (§ 1191 Abs. 1 dBGB).

Vergleichbar ist das Verhältnis zwischen Hypothek und Grundschild nach deutschem Recht mit dem Österreichischen Verständnis von Bürgschaft (akzessorisch) und Garantie (nicht akzessorisch).

Es ist festzuhalten, dass die Österreichische Rechtslage als Grundpfand ausschließlich die Hypothek kennt und die Rechtsfigur der Grundschild (wie sie in §§ 1191 bis 1198 dBGB definiert ist) gar nicht existiert. Die Definition der Hypothek gemäß §§ 1113 bis 1119 dBGB entspricht dem Österreichischen Verständnis in §§ 447 ff ABGB.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass eine Grundschild im Sinne des deutschen BGB nicht gleichzusetzen ist mit einer Hypothek. Da im vorliegenden Sachverhalt keine Hypothek vorliegt, ist somit der Tatbestand der Tarifpost 18 nicht erfüllt, weshalb dem mit Berufung bekämpften Bescheid die Rechtsgrundlage entzogen ist.“

Diese Berufung wies das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Berufungsvorentscheidung vom 14. März 2008 als unbegründet ab, weshalb die Bf in der Folge einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz stellte.

Nun war die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und es ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen. Es ist die Rechtssache somit als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Fest steht, dass im vorliegenden Fall von einem Dritten zur Besicherung von Kreditschulden gegenüber der Bf im zeitlichen Nahbereich zu in Deutschland errichteten Notariatsakten über die Bestellung einer Grundschild eine Grundschild-Zweckerklärung abgegeben wurde. Diese jeweils zur Besicherung von Kreditverträgen abgegebene Grundschild-Zweckerklärung ist am 27. November 2006 in Wien unterzeichnet worden.

Der unabhängigen Finanzsenat hat in einem vergleichbaren Fall (UFS 21.03.2012, RV/0183-W/11) nach Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung Folgendes entschieden:

„Der im § 1191 des deutschen Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB-D) bestimmte Inhalt der Grundschild lautet: "(1) Ein Grundstück kann in der Weise belastet werden, dass an denjenigen, zu dessen Gunsten die Belastung erfolgt, eine bestimmte Geldsumme aus dem Grundstück zu zahlen ist (Grundschild). (2) Die Belastung kann auch in der

Weise erfolgen, dass Zinsen von der Geldsumme sowie andere Nebenleistungen aus dem Grundstück zu entrichten sind".

Auf Grund des § 33 TP 18 Abs. 1 GebG unterliegen Hypothekarverschreibungen, wodurch zur Sicherstellung einer Verbindlichkeit eine Hypothek bestellt wird, nach Maßgabe des III. Abschnittes des GebG einer Gebühr von 1 v.H. nach dem Werte der Verbindlichkeit, für welche die Hypothek eingeräumt wird.

Das Gebührengesetz ist vom Enumerationsprinzip geprägt. So ist vom Gebührengesetz nur erfasst, was ausdrücklich in den Tarifposten der §§ 14 und 33 GebG aufgezählt ist (siehe Bavenek-Weber, Urkunden und Ersatzurkunden im Gebührengesetz, FJ 2003, 13). Bei der der Sicherungszweckerklärung zu Grunde liegenden Grundschild handelt es sich um einen im BGB-D geregelten sachenrechtlichen Typus welcher dem ABGB fremd ist. Ungeachtet dessen wären die in Österreich beurkundeten Grundschild-Zweckerklärungen der Gebühr nach § 33 zu unterwerfen, wenn diese dem Tatbestandsbild der TP 18 entsprächen, also jeweils ein Rechtsgeschäft vorläge, wodurch zur Sicherstellung einer Verbindlichkeit eine Hypothek bestellt wird.

Die Rechtsgebühren knüpfen, wie der Tarif der Gebühren für Rechtsgeschäfte zeigt, grundsätzlich an bestimmte zivilrechtliche Rechtsgeschäftstypen an (siehe Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren - Kommentar, RZ 1 zu § 15 GebG mit Judikaturhinweis). Das Gesetz umschreibt die Gebührentatbestände des § 33 GebG im Allgemeinen mit Begriffen des Zivilrechtes. Für die Abgrenzung unterschiedlich geregelter gebührenpflichtiger Rechtsgeschäfte voneinander ist daher im Allgemeinen deren zivilrechtliche Einordnung maßgebend. Enthält ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Ein Rechtsgeschäft, aus dessen Regelungsinhalt sich ergibt, dass die Absicht der Parteien auf einen Erfolg gerichtet ist, der sonst typischerweise mit Verträgen über Dienstbarkeiten verbunden ist, unterliegt somit auch dann der Gebühr nach § 33 TP 9 GebG, wenn die Parteien eine Verbücherung des Vertrages abbedungen haben (VwGH 5.3.90, 89/15/0014).

Abgabenrechtliche Tatbestände sind, auch wenn sie einem anderen Rechtsgebiet entnommen sind, nach dem abgabenrechtlichen Bedeutungszusammenhang, nach dem Zweck des jeweiligen Abgabengesetzes und dem Inhalt der einschlägigen Einzelregelung auszulegen. Verbinden die Steuergesetze mit der zivilrechtlichen Gestaltung oder mit sonstigen rechtlichen Erscheinungen und Verhältnissen Rechtsfolgen, sind diese Rechtsformen als solche "Sachverhalt", an den diese Steuervorschriften anknüpfen und den es zu erforschen gilt. In diesem Fall hat das Steuerrecht bei Beurteilung des Sachverhaltes der (privat-)rechtlichen Beurteilung zu folgen (Fellner, aaO., RZ 31 zu § 1 GebG).

Der Begriff der "Hypothekarverschreibung" geht auf das Kaiserliche Patent von 1850, RGBl 50, und TP 61 des Allgemeinen Gebührentarifs 1925, BGBl 1925/208, zurück. Nach der zu diesem Begriff ergangenen umfangreichen Rechtsprechung des VwGH (zB vom 14. März 1877, Slg 54/F, vom 7. März 1911, Slg 8141/F, vom 22. Oktober 1912, Slg 9150/F, und vom 16. Dezember 1933, 416/33) war unter einer Hypothekarverschreibung

die einseitige Erklärung des Hypothekarschuldners zu verstehen, die ihm gehörige Liegenschaft als Pfand zu geben. (Fellner, aaO., RZ 1 zu § 33 TP 18 GebG).

Dem Gebührengesetz 1850 unterlagen nach § 1 A Gebührengesetz 1850 ua. Rechtsgeschäfte, durch welche nach den bürgerlichen Gesetzen Rechte befestigt wurden. Zu den "Rechtsbefestigungen" gehörte auch die Hypothekarverschreibung.

Das ABGB vom 1. Juni 1811 enthält im weiten Maße die Rechtsbegriffe und rechtlichen Grundlagen, worauf das Gebührengesetz [1850] aufgebaut ist. Der § 1A des GebG [1850] deutet das gegenseitige Verhältnis im Wesentlichen an, indem er zur Gebührenpflicht der Rechtsgeschäfte voraussetzt, dass nach den bürgerlichen Gesetzen Rechte begründet, übertragen, befestigt und aufgehoben werden. (Roschnik, Handbuch des österreichischen Gebührenrechts S 8; siehe auch Borges/Groß, Das Gebührengesetz I. Teil, S 14).

Die Hypothekarverschreibung war in der TP 61 des Allgemeinen Gebührentarifs 1925 wie folgt definiert:

"Hypothekarverschreibungen, das sind Urkunden, womit zur Sicherstellung einer Verbindlichkeit eine Hypothek bestellt wird,..."

Auf Grund des § 23 des Gebührengesetz 1850 wurde aber auch für im Ausland ausgestellte Rechtsurkunden jener Arten, welche ihrer Beschaffenheit nach im Inland der Stempelpflicht unterlagen, unter bestimmten Voraussetzungen die entsprechende Skalagebühr erhoben.

In seinem Erkenntnis vom 18.12.1935, F 554/35 entschied der Bundesgerichtshof, dass unter die TP 61 des Gebührengesetzes 1850 ungeachtet einer bereits früheren Beurkundung im Ausland die in einem inländischen Notariatsakt erfolgte Bestellung eines im Ausland (ins Naphthabuch beim Bezirksgericht in Jaslo) einzuverleibenden Kautionspfandrechtes fällt (siehe Borges/Groß, Das Gebührengesetz, zweiter Ergänzungsband, S 184).

Der Tatbestand der "Hypothekarverschreibung" ist im § 33 TP 18 GebG nach wie vor eigenständig definiert und es wird aus den Begriffen des bürgerlichen Rechts vor allem der der Hypothek verwendet, welcher im § 448 ABGB im Gegensatz zum Handpfand als Pfand an unbeweglichen Sachen (Hypothek oder Grundpfand) definiert wird.

Mit dem Begriff "Hypothek" im § 33 TP 18 GebG kommt lediglich die Abgrenzung des Grundpfandes zum Handpfand zum Ausdruck. Der Begriff "Hypothek" ist nicht auf akzessorische Grundpfandrechte beschränkt (siehe Pleyer, Anforderungen an ein modernes Grundpfandrecht und Kaindl, Die Eurohypothek, NZ 12/1993 S 273 ff). In diesem Sinne fiel auch die Grundsuld ungeachtet dessen, dass diese nach der Begriffsbestimmung des BGB-D ein von der Hypothek abgegrenztes Grundpfandrecht ist, unter den Begriff der Hypothek im Sinne des § 33 TP 18 GebG.

Im gegenständlichen Fall ist aber in der TP 18 ausdrücklich und außerdem ausreichend umschrieben und festgelegt, dass der Gesetzgeber des Gebührengesetzes 1957 mit der Hypothekarverschreibung einen besonderen gebührenrechtlichen Begriff der Hypothekarverschreibung schaffen und darunter die Bestellung einer Liegenschaft zur Sicherstellung einer Verbindlichkeit verstanden wissen wollte, was durch die Formulierung des Gesetzes "Hypothekarverschreibungen, w o d u r c h ..." zweifelsfrei auch sprachlich

ausgedrückt wird (Fellner, Die Hypothekarverschreibung ein Realkontrakt?, ÖStZ 1963, S 89).

Unter einer Hypothekarverschreibung im Sinne § 33 TP 18 GebG ist der vertragsmäßige PfandrechtsTITEL zu verstehen ist. Den PfandrechtsTitel stellt aber bereits der durch Einigung über den Pfandrechtserwerb zustande gekommene Konsensualvertrag dar. Der Gebührentatbestand nach § 33 TP 18 Abs. 1 GebG ist somit dann verwirklicht, wenn alle rechtsgeschäftlichen Voraussetzungen der Pfandrechtsbegründung durch Eintragung in das Grundbuch, somit die schuldrechtliche und die - nach heute herrschender Auffassung im allgemeinen schon im Grundgeschäft enthaltene - dingliche Einigung, vorliegen; die Gebührenpflicht setzt aber weder die Eintragung der Hypothek in das Grundbuch noch die "Einverleibungsfähigkeit" der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde voraus (VwGH 10.6.1991, 90/15/0026 ua.).

Die gegenständlichen, im Inland beurkundeten Grundschild-Zweckerklärungen sind ihrer Beschaffenheit nach insoweit Hypothekarverschreibungen gleich, als sie die Beurkundung der Einigung im Sinne des oa. Erkenntnisses, wie diese nach dem österreichischen Recht rechtsgeschäftliche Voraussetzung einer Pfandrechtsbegründung ist, beinhalten.

Es handelt sich aber aus folgendem Grund nicht um Hypothekarverschreibungen im Sinne des § 33 TP 18 GebG:

Der Begriff "Hypothekarverschreibung" mit dem Zusatz, "...., wodurch zur Sicherstellung einer Verbindlichkeit ...bestellt wird", ist zwar eine eigenständige Regelung des Gebührengesetzes, umschreibt aber die Einigung über die Bestellung eines Pfandes nach § 447 ff ABGB, im Besonderen einer Hypothek, welcher der Sicherungszweck bereits innewohnt.

Dies ist vor allem aus Sicht der oben dargestellten Bestimmung des § 1 A des Gebührengesetzes 1850, auf welches der Begriff der Hypothekarverschreibung zurückgeht, verständlich. Das Gebührengesetz 1850 war auf das Allgemeine Bürgerliche Gesetzbuch vom 1. Juni 1811 aufgebaut, und das ABGB kannte und kennt nur ein akzessorisches Grundpfandrecht, sodass sich die TP 61 auch nur auf ein solches bezog. Mit der besonderen gebührenrechtlichen Bestimmung über die Hypothekarverschreibung erfolgte lediglich eine Abgrenzung zum Pfandvertrag als Realvertrag.

Das Rechtsgeschäft "Hypothekarverschreibung" ist die dem Pfandrechtserwerb vorausgesetzte Einigung eine Hypothek zu bestellen, die vom Entstehen und Bestehen einer zu sichernden Forderung abhängig ist. Die "Hypothekarverschreibung" umfasst einen einheitlichen Rechtsvorgang dem die Sicherstellung einer Verbindlichkeit immanent ist ("...wodurch zur Sicherstellung ...bestellt wird"). Sowohl der vertragsmäßige PfandrechtsTitel nach österreichischem Recht, wie auch die Einigung bei der Bestellung eine Hypothek nach § 1113 ff BGB-D (siehe § 873 BGB-D), nicht aber die Einigung bei der im § 1191 BGB-D geregelten Grundschild bzw. bei der Sicherungsgrundschild sind derartig beschaffen.

Bei der Grundschild nach § 1191 BGB handelt es sich um ein Grundpfandrecht, welches erst auf Grund einer gesonderten schuldrechtlichen Sicherungsabrede (Grundschild-

Zweckerklärung) zwischen Gläubiger und Schuldner der Sicherung einer bestimmten Forderung dient.

"Nach Auffassung des Gesetzgebers sind Hypothek und Grundschuld "dem Wesen nach gleiches Recht" (Prot IV, 498). "Die Hypothek stellt sich als eine modifizierte Grundschuld dar, deren Besonderheit darin bestehe, dass sie dem Gläubiger" zur Sicherung einer Forderung bestellt werde. "Die Bestellung dieser Grundschuld sei Vermögenszuwendung, die Bestellung einer Hypothek Vermögenssicherung" (Prot IV, 499). 1. Nach der Begriffsbestimmung des Abs 1 ist die Grundschuld im Ggs zur Hypothek nicht als Sicherungsrecht, sondern als reines Verwertungsrecht am Grundstück konzipiert. Sie setzt daher keine zu sichernde Forderung voraus, ist also nicht akzessorisch. Dieser Unterschied zur Hypothek zeigt sich deutlich am Inhalt der Einigung nach § 873 I bei der Bestellung von Hypothek und Grundschuld. Bei der Hypothek muss die Einigung unverwechselbar festlegen, welche Forderung gesichert werden soll. Die Einigung umfasst bei der Hypothek den Sicherungszweck, enthält also insoweit ein kausales Element. Demgegenüber ist die Einigung bei der Grundschuld losgelöst von jedem kausalen Element. Sie ist abstrakt auf die Bestellung der Grundschuld als solche gerichtet. Gleichwohl ändert auch die Tatsache, dass die Grundschuld zur Sicherung einer Forderung bestellt werden soll, an dem abstrakten Bestellungs- bzw Übertragungsakt nichts. Zwischen der Grundschuld und der Forderung besteht auch bei der Sicherungsgrundschuld keine rechtliche Verbindung wie bei der Hypothek, sondern ausschließlich eine wirtschaftliche Verbindung. Der Sicherungszweck muss durch eine zusätzliche, also außerhalb des abstrakten Bestellungs- bzw Übertragungsakts liegende Vereinbarung festgelegt werden. Das ist wie bei der Sicherungsübereignung nach §§ 929 ff und bei der Sicherungsabtretung nach §§ 398 ff eine schuldrechtliche Sicherungsabrede nach § 311. Diese Sicherungsabrede beschränkt die Befugnisse des Grundschuldinhabers schuldrechtlich, ändert aber nichts an der dinglichen Abstraktheit auch der Sicherungsgrundschuld. (Schulze u.a., Bürgerliches Gesetzbuch, Rz 1 ff zu § 1191 BGB)".

Es ist zwar bei der Beurteilung der Frage, ob eine Hypothekarverschreibung im Sinne des § 33 TP 18 GebG vorliegt, an sich auf das ausländische Recht nicht Bedacht zu nehmen (siehe VwGH 16.5.1966, 1540/65). Im gegebenen Fall ist aber ein Rechtsvorgang gebührenrechtlich zu würdigen, der unmittelbar durch den sachenrechtlichen, dem österreichischen Recht fremden Begriff der Grundschuld bestimmt wird und es ist dieser daher auch entsprechend zu beachten.

Aus den oa. Gründen unterliegen die gegenständlichen Grundschuld-Zweckerklärungen ungeachtet ihrer Wortlautes "hat zur Sicherstellung eine Grundschuld [also ein Grundpfandrecht und somit eine Hypothek im weiteren Sinne] bestellt", nicht der Gebühr nach § 33 TP 18 GebG."

Die Ausführungen im o.a. Fall sind auch für die gegenständliche Beschwerde zutreffend. Dem Beschwerdevorbringen war somit zu entsprechen und der Bescheid aufzuheben.

Zulässigkeit einer 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.

Nachdem zur Thematik des Beschwerdefalls eine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht vorliegt, ist eine Revision zulässig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. November 2015