



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 7

GZ. RV/0316-G/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., inAdr., vertreten durch Dippold-Haas & Partner Steuerberatungs OEG, Wirtschaftstreuhänder, 8600 Bruck/Mur, Koloman Wallisch-Platz 23/II, vom 21. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 29. Oktober 2008 betreffend Gebühren entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 26. März 2008 schenkten Herr J.A. zu drei Viertel und dessen Ehegattin Frau S.A. zu einem Viertel die Liegenschaften x an ihren Sohn Herrn Bw. (in der Folge auch Berufungswerber genannt). Als Gegenleistung verpflichtete sich der Berufungswerber den Übergebern

- 1) den vollständigen, lebenslänglichen Unterhalt iSd [§ 672 ABGB](#) zu leisten, welcher einvernehmlich nach dem Lebensalter der Übergeber mit einem kapitalisierten Betrag von insgesamt 94.147,68 € bewertet wurde, und zwar
 - a) das ausschließliche, kostenlose, höchstpersönliche Wohnungsgebrauchsrecht im gesamten Wohnhaus B,
 - b) die Pflege in kranken Tagen und Übernahme der Arzt-, Medikamenten- und Krankenkosten, soweit diese nicht versicherungsmäßig gedeckt sind und
 - c) die volle Verpflegung;

-
- 2) zur Bezahlung eines standesgemäßen, ortsüblichen Begräbnisses samt Totenmahl und für die Pflege einer würdigen Grabstätte zu sorgen;
- 3) ein Holzbezugsrecht von 500 Festmetern Nutzholz (70% Blochholz und 30% Industrieholz) zu erhalten, wobei die Schlägerung und Aufforstung durch den Berufungswerber zu erfolgen hat, das Blochholz wird mit 55,00 € und das Industrieholz mit 30,00 € pro Festmeter bewertet; und
- 4) weiterhin die Vergütungen aus dem Abbauvertrag mit der C. oder einer Nachfolgefirma zu überlassen und zwar bis 30. November 2008 34% und ab 1. Dezember 2008 100% der Gesamtvergütung, nach dem Tod beider Übergeber erhält der Berufungswerber 40% und die beiden weichenden Erben je 30% der Vergütungen, diese Vereinbarung gilt aber nur bis zum Ablauf des bestehenden Abbauvertrages.

Als Übergangszeitpunkt wurde zwischen den Vertragsparteien rückwirkend der 1. Jänner 2008 vereinbart.

In einem Ergänzungersuchen wurde der Berufungswerber vom Finanzamt aufgefordert einen Durchschnittswert für die Vergütungen aus dem Abbauvertrag und ob monatliche oder jährliche Verrechnungsweise vorliegt, bekannt zu geben.

Die rechtsfreundliche Vertretung des Berufungswerbers übermittelte den Abbauvertrag vom 3./9. Juni 2004 zwischen den Ehegatten A. und der C. und teilte mit, dass die monatlichen Einkünfte von zusammen 34% für die letzten zwei Jahre 100.479,70 € betragen hätten, woraus sich ein monatlicher Durchschnittswert von 4.186,65 € ergebe.

Lt. diesem Abbauvertrag räumten die Ehegatten A. für sich und ihre Rechtsnachfolger im Eigentum der Grundstücke X1 der C. und deren Rechtsnachfolgern das ausschließliche Recht ein, auf diesen Grundstücken mineralische Rohstoffe, insbesondere Magnesit und Dolomit aufzusuchen, zu brechen, zu lagern, wegzutransportieren sowie die hiezu notwendigen Anlagen und Wege herzustellen und zu benutzen und in beliebiger Menge zu gewinnen, und zwar iSd diesbezüglichen Begriffsbestimmungen gemäß [§ 1 des Mineralrohstoffgesetzes](#) (MinroG) idgF. In diesem Zusammenhang wird festgehalten, dass einvernehmlich die in COZ 1, X grundbürgerlich eingetragene Dienstbarkeit, welche bereits erloschen wäre, bis zur Beendigung dieses Abbauvertrages einverlebt bleibt, sodass eine neuerlich grundbürgerliche Begründung der Dienstbarkeit nicht erfolgt. Der Abbauvertrag beginnt am 1. Juli 2004 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und endet jedenfalls mit dem Todbau der Vorkommen an Magnesit und Dolomit auf den vertragsgegenständlichen Grundstücken. Die Grundstückseigentümer gaben einen Kündigungsverzicht für die Dauer von 25 Jahren ab, lediglich wenn nicht innerhalb von fünf Jahren ab Vertragsunterfertigung mit dem tatsächlichen Abbau begonnen wurde bzw. die Gewinnungstätigkeit für die Dauer von mehr als drei Jahren wieder eingestellt wird, steht den Ehegatten A. ein vorzeitiges

Kündigungsrecht zu. Der C. steht jederzeit das Recht zu, den Vertrag vorzeitig unter Einhaltung einer dreijährigen Kündigungsfrist ohne Angabe von Gründen zur Auflösung zu bringen. Als Vergütung wurde ein Bruchzins von 2,00 € pro Tonne, zumindest jährlich pauschal 14.000,00 €, jeweils zusätzlich Umsatzsteuer, vereinbart.

Im Grundbuch ist im C-Blatt der X für die C die Dienstbarkeit, Magnesit und anderes Material zu brechen, zu lagern und wegzutransportieren sowie die nötigen Anlagen und Wege herzustellen und zu benützen, eingetragen.

Das Finanzamt erließ am 29. Oktober 2008 für diesen Rechtsvorgang neben einem Grunderwerbsteuerbescheid auch einen Gebührenbescheid. Gemäß [§ 33 TP 21 Abs. 1 GebG 1957](#) wurde eine Gebühr in Höhe von 8.055,25 €, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 1.006.906,43 €, festgesetzt. In der Begründung dieses Bescheides führte das Finanzamt aus, dass gemäß [§ 33 TP 21 Abs. 1 GebG 1957](#) die Zession oder Abtretung von Schuldforderungen oder anderen Rechten einer Gebühr in Höhe von 0,8 v.H. vom Entgelt unterliege. Gegenstand einer Zession könnten alle übertragbaren Rechte sein. Das Magnesitvorkommen auf den übertragenen Liegenschaften stelle einen grundeigenen mineralischen Rohstoff laut Berggesetz dar, der im Eigentum des jeweiligen Grundeigentümers stehe. Mit dem ggst Übergabsvertrag werde auch grundsätzlich die Berechtigung bzw. die Gestattung der Verwertung solcher Rechte mitübertragen (Bewertung der Höhe gemäß [§ 15 Abs. 4 BewG 1955](#)) und stelle daher ein zusätzlich übertragenes Vermögen dar. Von der Gesamtgegenleistung in Höhe von 1.823.193,51 € (Wohnrecht und Pflege 94.147,88 €, weitere Gegenleistung lt. Pkt. 2) und Pkt. 3) 29.350,00 € und Vergütungen aus dem Abbauvertrag lt. Pkt. 4) 1.699.685,80 €) würden 55,22%, das sind 1.006.906,43 € auf die übertragenen Rechte entfallen.

Dagegen erhob der Berufungswerber die Berufung mit der Begründung, dass man unter einer rechtsgeschäftlichen Zession die durch Willenseinigung zwischen Altgläubiger (Zendent) und Neugläubiger (Zessionar) bewirkte Veränderung der Rechtszuständigkeit der abgetretenen Forderung verstehe (vgl. Koziol-Welser, Grundriß I). Im vorliegenden Fall ergebe sich jedoch aus dem Vertragstext, dass an eine Übertragung der Rechte oder die Berechtigung bzw. die Gestattung der Verwertung der Abbaurechte von den Vertragsparteien nicht gedacht worden sei und die Vertragsparteien keineswegs ein Abtretungsversprechen vereinbart hätten. Dass die ggst. Vereinbarung zwischen den Übergebern und dem Berufungswerber unter Punkt „Gegenleistung“ durch die Vertragsverfasserin eingegliedert wurde, spiele für die Berechnung der Gebühr keine Rolle und sei daher unmaßgeblich. Es sei unbestritten, dass das Magnesitvorkommen auf den übertragenen Liegenschaften einen „grundeigenen mineralischen Rohstoff“ laut Berggesetz darstelle. Es unterscheide aber auch das Berggesetz und auch der VwGH (VwGH 28.6.1994, [94/04/0037](#)) zwischen den Begriffen

Bergbauberechtigter, Grundeigentümer, dinglich Berechtigter und Abbauberechtigter und stelle dieser Umstand keine Begründung für eine Übertragung dar. Da im vorliegenden Fall eine Abtretung (Gläubigerwechsel) zwischen Vertragsparteien nicht vereinbart worden sei (Vertragswille), liege auch eine Zession iSd [§ 33 TP 21 Abs. 1 GebG](#) 1957 nicht vor.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass das Magnesitvorkommen auf der übertragenen Liegenschaft einen grundeigenen mineralischen Rohstoff laut Berggesetz darstelle, der im Eigentum des jeweiligen Grundeigentümers stehe und daher ein Zurückbehalten des Magnesitvorkommens als solches rechtlich nicht möglich sei. Ein gesondertes Abtretungsversprechen für die Übertragung des Magnesitvorkommens von den Übergebern auf den Berufungswerber sei nicht erforderlich, da es ohnehin mit dem Grundbesitz verbunden sei und somit automatisch übergehe. Im Abbauvertrag sei von den Grundstückseigentümern und deren Rechtsnachfolgern der C. das Recht eingeräumt worden, Magnesit abzubauen, durch die Übertragung der Liegenschaft sei damit auch die Berechtigung bzw. Gestattung der Verwertung dieser Rechte für den Abbauberechtigten mitübertragen worden. Durch den Übergabsvertrag finde somit ein Gläubigerwechsel (Wechsel des Berechtigten) statt.

Daraufhin stellte der Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und den Antrag auf mündliche Verhandlung gemäß [§ 284 BAO](#) mit der ergänzenden Begründung, dass Gegenstand des ggst. Übergabsvertrages ausschließlich die Liegenschaften (der reine Grund und Boden) gewesen sei und nicht der bestehende Abbauvertrag, betreffend das Magnesit- und Dolomitvorkommen, es sei nicht Wille der Vertragsparteien gewesen, diesen Abbauvertrag mit dem Übergabsvertrag zu übergeben. Im Punkt Drittens, Ziffer 4 des Übergabsvertrages werde diesbezüglich außerdem klarstellend angeführt, dass die Vergütungen aus dem Abbauvertrag auch weiterhin den Übergebern bzw. der Geschwistergemeinschaft zufließen, für die spätere Übertragung des Abbauvertrages auf den Berufungswerber sei angedacht gewesen, dass er lediglich 40% und nicht, wie den derzeitigen Bescheiden zu Grunde gelegt, 100% der Vergütungen erhalten solle.

Weiters wird hinsichtlich des Verweises in den Bescheidbegründungen auf das Berggesetz angeführt, dass das Allgemeine österreichische Berggesetz mit 31.12.2004 außer Kraft getreten und somit die Begründung nicht zutreffend sei. Zur Ansicht des Finanzamtes der Abbauvertrag sei automatisch mit der Übertragung der Liegenschaft auf den Berufungswerber übergegangen, sei zu bemerken, dass in div. Gesetzen wie bspw. dem Grunderwerbsteuergesetz, dem Einkommensteuergesetz und auch dem Umsatzsteuergesetz gegenteilige Aussagen zu finden seien. Nach [§ 2 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#) seien Mineralgewinnungsrechte gerade eben nicht zum Grundstück zu rechnen, nach den EStRL sei

ein entdeckter Bodenschatz, wie etwa ein Schottervorkommen, steuerlich ein vom Grund und Boden getrennt zu betrachtendes Wirtschaftsgut bzw. solange eine eigenbetriebliche Nutzung nicht erfolgt ist, als gesondertes, selbstständiges Wirtschaftsgut anzusehen und Wirtschaftsgüter seien alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbaren Güter jeder Art, und zwar nicht nur körperliche Gegenstände, sondern auch rechtliche und tatsächliche Zustände (EStRL Rz 2484a, Rz 5042 ff. und Rz 452). Auch die UStRL würden in der Rz 889 davon sprechen, dass z.B. Mineralgewinnungsrechte nicht Bestandteil von Grundstücken seien.

Bei der Berechnung der Gesamtgegenleistung seien keineswegs die Bestimmungen des Abbauvertrages in angemessener Weise berücksichtigt worden, die diesbezüglichen Vergütungen würden ausschließlich von der abgebauten Rohstoffmenge abhängen und führte jede Verringerung zu einem Absinken des Vergütungsbetrages, ferner könne der Abbauvertrag vom Vertragspartner C. unter Einhaltung einer dreijährigen Kündigungsfrist ohne Angabe von Gründen vorzeitig zur Auflösung gebracht werden, dadurch würden die Vergütungen und auch der Barwert auf Null sinken.

Deshalb sei der Abbauvertrag keinesfalls auf Grund des Übergabsvertrages vom 26. März 2008 weder zu 100% noch zu einem anderen Prozentsatz bereits auf den Berufungswerber übergegangen und als weitere Folge auch keine Grundlage für eine Zession iSd [§ 33 TP 21 Abs. 1 GebG](#) 1957 gegeben.

Mit Schreiben vom 5. März 2012 teilte der Berufungswerber mit, dass der Antrag auf mündliche Verhandlung gemäß [§ 284 BAO](#) zurückgezogen wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 33 TP 21 Abs. 1 GebG](#) 1957 unterliegen Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderer Rechte der Gebühr von 0,8 v.H. vom Entgelt.

Mangels einer im Gebührengesetz enthaltenen Begriffsbestimmung ist die Abtretung nach dem bürgerlichen Recht zu beurteilen. Nach [§ 1392 ABGB](#) liegt eine Abtretung (Zession) dann vor, wenn eine Forderung von einer Person an eine andere übertragen und von dieser angenommen wird. Die Zession stellt also einen Gläubigerwechsel dar (Koziol/Welser, Bürgerliches Recht II, 116).

Unter einer rechtsgeschäftlichen Zession versteht man die durch Willenseinigung zwischen Altgläubiger (Zedent) und Neugläubiger (Zessionar) bewirkte Veränderung der Rechtszuständigkeit der abgetretenen Forderung. Sie erfolgt in der Regel im Wege eines formlosen Konsensualvertrages. Die Zession ist ein sog. kausales Verfügungsgeschäft und

bedarf eines gültigen Titels. Der gebührenrechtliche Tatbestand wird nur durch eine entgeltliche Zession verwirklicht (vgl. VwGH 5.11.2009, [2008/16/0071](#)).

Abtretbar sind obligatorische Rechte, Sachenrechte sind nicht zedierbar (OGH 13.10.1994, [8 Ob 534/94](#)). Unter den „anderen Rechten“, deren Abtretung im Falle der Beurkundung einer Gebühr unterliegt, sind auch absolute Rechte (zB verbücherte Dienstbarkeit, verbüchertes Bestandrecht) und ebenso auch komplexe (vielfach einen Inbegriff von Forderungen und Schulden bildende) Rechtsgefüle wie etwa die Rechte und Pflichten aus einem zweiseitig verbindlichen Vertrag zu verstehen. Bei der Abtretung ganzer Rechtsgesamtheiten geht es nicht an, die Berechtigungen einerseits und die Verpflichtungen andererseits für sich zu betrachten. Es kann daher die Übernahme der dem Abtretenden aus dem übertragenen Rechtskomplex obliegenden Verpflichtungen durch den Übernehmer idR nicht als Entgelt angesehen werden. Als Entgelt kann dabei nur das angesehen werden, was für die Übertragung der Rechtsgesamtheit aufgewendet wird (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz. 26 und Rz. 34 zu [§ 33 TP 21 GebG](#) 1957 mit weiteren Verweisen).

Eine Gebührenpflicht tritt nur ein, wenn ein Titelgeschäft (Verpflichtungsgeschäft) vorliegt, das auf die entgeltliche Übertragung von Forderungen und anderen Rechten gerichtet ist und die Übertragung durch das Verfügungsgeschäft erfolgt ist (VwGH 23.1.1989, [87/15/0141](#)).

Die Grundlage für die Gebührenbemessung bildet das Entgelt (Zessionsvaluta, Kaufpreis), nicht der Wert der zedierten Forderung oder des abgetretenen Rechts (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz. 32 zu [§ 33 TP 21 GebG](#) 1957).

Im ggst. Fall wurde von den Eltern mit Übergabsvertrag vom 26. März 2008 die ihnen gehörige Liegenschaft an den Sohn übertragen. Als Gegenleistung für diese Übergabe wurden die in Punkt Drittens aufgezählten Leistungen vereinbart. Darunter fällt auch, dass die Übergeber weiterhin die Vergütungen aus dem Abbauvertrag mit der C. oder einer Nachfolgefirma erhalten.

Es ist zwar die Ansicht des Finanzamtes, dass auch das Eigentum am Magnesitvorkommen mit der Liegenschaftsübertragung auf den Berufungswerber übergegangen ist, richtig, jedoch liegen nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates die Voraussetzungen nach [§ 33 TP 21 GebG](#) 1957 für die Vorschreibung einer Zessionsgebühr nicht vor. Im ggst. Übergabsvertrag wurde von den Vertragsparteien eine Zession oder Abtretung von Schuldforderungen oder anderen Rechten nicht vereinbart und es wurde von den Übergebern auch keine solche Übertragung ausdrücklich angenommen. Auch war es nicht Vertragswillen

der Parteien – wie in der Berufung und im Vorlageantrag vorgebracht – eine Zession, also die Veränderung der Rechtszuständigkeit der Forderung, zu bewirken, somit liegt kein diesbezüglicher Konsensualvertrag vor. Selbst wenn die Übergeber die Vergütungen aus dem Abbauvertrag von der C. (mittlerweile Nachfolgefirma) und nicht vom Berufungswerber selbst – als Gegenleistung – erhalten, liegt noch kein Gläubigerwechsel und damit auch kein einklagbares Recht für die Übergeber vor, wenn dies nach dem Vertragswillen der Parteien nicht vereinbart war. Darüber hinaus wurde von den Übergebern für den Erhalt der Vergütungen aus dem Abbauvertrag weder ein Entgelt vereinbart noch bezahlt, sodass es auch an einer Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Gebühr nach § 33 TP 21 GebG 1957 mangelt.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 19. März 2012