

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***1***, über die Beschwerde vom 19. November 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18. Oktober 2018, ***9***, betreffend Gebühr gem. § 33 TP 9 GebG zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt

Das Finanzamt legte gegenständliche Beschwerde mit folgender Sachverhaltsdarstellung an das BFG vor:

*„Mit Schenkungsvertrag vom ***2*** schenkt Fr. ***Bf1*** ihre Liegenschaftsanteile an der ***3*** an ihren Sohn ***4***. Gem. Pkt. 5 behält sich die Geschenkgeberin das lebenslängliche Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft vor. Nach Ableben der Geschenkgeberin geht das Fruchtgenussrecht auf den Vater des Geschenknehmers, Herrn ***5***, über. Die Geschenkgeberin - und nach deren Ableben Herr ***5*** - leistet jährlich eine Substanzabgeltung in der Höhe der jährlichen Abgeltung für Abnutzung. Weiters verpflichtet sich die Geschenkgeberin notwendige Erhaltungs- u. Verbesserungsarbeiten vorzunehmen und die Grundabgaben zu bezahlen.*

*Im Rahmen der Überprüfung der selbstberechneten Grunderwerbsteuer bei der Kzl. ***6*** wurde festgestellt, dass für die eingeräumte Dienstbarkeit keine Gebühr entrichtet wurde.*

Auf Anfrage wurde bekanntgegeben, dass die zu leistende Substanzabgeltung nicht bekanntgegeben werden kann, da die gegenständliche Wohnung nicht vermietet war bzw. ist. Nach den durchgeführten Ermittlungen iRd. Außenprüfung wurde ausgehend von einer künftig zu erwartenden Substanzabgeltung und der durchschnittlichen Erhaltungs- u. Verbesserungsarbeiten am 18.10.2018 die Gebühr gem. § 33 TP 9 GebG idHv. € 1.616,73 mit Bescheid festgesetzt.

Dagegen wurde am 19.11.2018 Beschwerde erhoben. Es handle sich um ein Vorbehaltsfruchtgenussrecht, das den Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes vermindere. Es liege keine Übertragung eines unbelasteten Wirtschaftsgutes gegen Einräumung eines Fruchtgenussrechts vor. Es sei jedenfalls kein Gebührentatbestand erfüllt. Zudem seien auch die Kosten für Erhaltungs- u. Verbesserungsarbeiten nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Es handle sich dabei um eine Beurkundung von gesetzlich bestehenden Verpflichtungen. Eine Substanzabgeltung sei außerdem nicht geleistet worden, da die Wohnung nicht vermietet war bzw. sei.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 5.2.2019 abgewiesen. Dagegen wurde am 12.2.2019 gegenständlicher Vorlageantrag eingebracht. Es wurden keine weiteren Beschwerdepunkte vorgebracht.

Beweismittel:

Schenkungsvertrag, Ergebnis Prüfung, Beschwerde, Vorlageantrag“

Das Finanzamt hat hiezu keine gesonderte Stellungnahme abgegeben, sondern verweist auf seine Ausführungen im Bescheid und in der Beschwerdevorentscheidung und beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit Bescheid vom 18. Oktober 2018 wurde die Gebühr gem. § 33 TP 9 GebG mit € 1.616,73 festgesetzt. In der gesonderten Bescheidebegründung vom 22. Oktober 2018 hat das Finanzamt u.a. folgendes ausgeführt:

„...Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Der Bemessung wurde das Ergebnis der durchgeführten Prüfung zu Grunde gelegt.

Begründung und genaue Berechnung sind der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27.08.2018 und dem Bericht zu entnehmen, welche insoweit einen integrierenden Bestandteil

****6****

ergab folgende Beanstandung:

Ergebnis Prüfung:

Mit gegenständlichem Schenkungsvertrag wird nicht nur eine Liegenschaft gegen Einräumung

des Vorbehaltsfruchtgenussrechtes übergeben, sondern leistet der Übergeber zusätzlich die Zahlung der Substanzabgeltung in Höhe der Afa. Es liegen hier zwei Erwerbsvorgänge vor, nämlich ein Grunderwerbsteuerepflichtiger Vorgang und eine entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit. Soweit der Kapitalwert des Fruchtgenussrechtes den Wert der vom Berechtigten zu erbringenden Leistungen - dazu zählen neben der Substanzabgeltung auch die vom Fruchtgenussberechtigten auf Grund der vertraglichen Verpflichtung zu übernehmenden Betriebskosten bzw. ev. Kosten für Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten - übersteigt, stellt das Fruchtgenussrecht die Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb dar. Die Summe der vom Berechtigten laut vertraglicher Verpflichtung zu erbringenden Leistungen stellt das Entgelt für das Fruchtgenussrecht dar.

Gemäß § 15 Abs. 3 GebG sind Rechtsgeschäfte, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Soweit für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes Entgeltlichkeit vorliegt, ist Gebührenpflicht gegeben. Soweit darüber hinaus ein Restwert des kapitalisierten Fruchtgenussrechtes verbleibt, stellt dieser Wert eine Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb dar und fällt unter das Grunderwerbsteuergesetz. Auch wenn die Regelung über die Tragung der Instandhaltungskosten den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und die vertragsgegenständliche Wohnung bis zum heutigen Zeitpunkt nicht vermietet war und daher keine Afa-Abgeltung an die Fruchtgenussberechtigte geleistet wurde, löst die Beurkundung aufgrund des geltenden Urkundenprinzips die Gebührenpflicht aus.

Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Gebühr bilden der kapitalisierte Wert der auf Lebenszeit zu leistenden Substanzabgeltung, die Betriebskosten sowie ev. Kosten für Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten.

Die Afa für die Wohnung ***7*** wurde mit € 2.224,00, Betriebskosten wurden nicht bekanntgegeben.

Da die Höhe der Betriebskosten nicht bekannt ist und mangels Bekanntgabe eines geeigneten Wertes durch die Kanzlei ***6*** werden die Betriebskosten

inkl. der Kosten für die Erhaltung mit € 300,00/Monat gem. § 184 BAO geschätzt.

Die Berechnung erfolgt anhand der im Erlass des BMfF v. 17.12.2003, 08 0104/2-IV/8/03 zur Bewertung von un- oder niedrig verzinsten Forderungen oder Verbindlichkeiten sowie von Renten und dauernden Lasten, dargelegten Berechnungsmethode (www.bmf.gv.at/steuern/Berechnungsprogramme - § 16 BewG und § 14 BewG).

Der Kapitalwert beträgt somit € 80.836,31.

gern. § 33 TP 9 GebG 2% v. € 80.836,31 = € 1.616,73

Abgerechnet lt. RA: € 0,00

Berechnung lt. FAGVG: € 1.616,73

Ergibt eine Nachforderung von € 1.616,73

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.“

Dagegen wurde Beschwerde erhoben. Die Bf führt aus, Hintergrund des Urkundenprinzips sei u.a. die Verschriftlichung einer Vereinbarung zu Beweis Zwecken und zur Durchsetzbarkeit eines Anspruchs. Im gegenständlichen Schenkungsvertrag werde lediglich die einschlägige gesetzliche Bestimmung wiedergegeben, wonach der Fruchtgenussberechtigte zur Erhaltung der dienstbaren Sache verpflichtet sei (§ 513 ABGB); nach der Rechtsprechung habe der Fruchtgenussberechtigte im Zweifel auch die Betriebskosten zu tragen. Die Verpflichtung der Beschwerdeführerin zur Tragung der Betriebs- und verbrauchsabhängigen Kosten sowie der Erhaltungskosten könne daher – unabhängig vom bestehenden Vertrag – aufgrund des Gesetzes durchgesetzt werden. Das Festhalten einer ohnehin gesetzlich bestehenden Verpflichtung in der Urkunde könne daher gebührenrechtlich nicht relevant sein. Hinsichtlich der Substanzerhaltung wird vorgebracht, dass die Beschwerdeführerin (Geschenkgeberin, Fruchtgenussberechtigte) dem Geschenknehmer (Fruchtgenussverpflichteten) bis zum heutigen Zeitpunkt keine Afa-Abgeltung geleistet habe. Dies deshalb, da die gegenständliche Wohnung nicht vermietet gewesen sei bzw. sei.

Aus diesem Grund gebe es faktisch kein Entgelt und damit keine Bemessungsgrundlage, die einer Gebühr unterworfen werden könne. Es sei auch kein Wert bekundet worden, weshalb das Urkundenprinzip nicht greifen könne. Eine Bemessungsgrundlage zu erfinden könne nicht im Sinne des Gesetzgebers sein.

Das Finanzamt erließ am 05. Februar 2019 eine abweisende Beschwerdevorentscheidung folgenden Inhaltes:

„Wird nicht nur eine Liegenschaft gegen Einräumung eines Fruchtgenussrechtes übergeben, sondern leistet der Übergeber zusätzlich - im Gegenzug zur Einräumung des Fruchtgenussrechtes - die Zahlung einer Substanzabgeltung in Höhe der Afa, so liegt sowohl ein Grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang (§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987) als auch eine entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit (§ 33 TP 9 GebG) vor.

Die zur Geltendmachung der Afa erforderliche Beurkundung löst eben durch die vertragliche Vereinbarung die Gebührenpflicht gem. § 33 TP 9 GebG aus.

Hinsichtlich der Grunderwerbsteuer stellt die Einräumung des Fruchtgenussrechtes die Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes dar.

*Da im beschwerdegegenständlichen Fall - der Schenkungsvertrag wurde am ***8*** abgeschlossen - die Steuer gem. § 4 Abs. 2 GrEStG idF BGBl I Nr. 36/2014 vom Dreifachen*

Einheitswert zu berechnen ist, ist - wie in der Beschwerde vorgebracht - eine allfällige Gegenleistung unbeachtlich.

Bemessungsgrundlage der Gebühr nach § 33 TP 9 GebG ist der Wert des bedungenen Entgelts. Aufwendungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauches dienen und die der Fruchtgenussberechtigte auf Grund vertraglicher Verpflichtungen zu tragen hat, um in den Genuss des Fruchtgenussrechtes zu kommen, stellen die Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes dar (vgl. BFG 21.12.2015, RV/7102860/2014).

Auch wenn die Verpflichtung, die Betriebs- und verbrauchsabhängigen Kosten sowie die Erhaltungskosten zu tragen aufgrund des Gesetzes besteht, sind diese Kosten, sobald eine vertragliche Vereinbarung erfolgt, aufgrund des Urkundenprinzips Teil der Bemessungsgrundlage.

Parteienvereinbarungen sind auch dann Gegenstand einer Gebühr, wenn der vereinbarte Erfolg auch ohne Vorliegen der Vereinbarung kraft Gesetzes einträte (vgl. VwGH 11.06.1981, 15/3182/80).

Gemäß Gebührenrichtlinien Rz 677 muss die Höhe der (Teil-)Leistungen für ihre Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage nicht ziffernmäßig festgelegt sein, hierfür reicht bereits die grundsätzliche Vereinbarung deren Bezahlung (VwGH 12.07.1962, 175/62).

Im Übrigen hebt das Unterbleiben der Ausführung des Rechtsgeschäftes gern. § 17 Abs. 5 GebG die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

Das FAGVG vertritt weiterhin die Ansicht, dass zwei Rechtsgeschäfte vorliegen, von denen eines gebührenpflichtig und das andere grunderwerbsteuerpflichtig ist.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen im Bescheid vom 18.10.2018 und der Bescheidbegründung vom 22.10.2018 verwiesen.

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.“

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurden keine neuen Argumente vorgebracht.

I. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die elektronisch vorgelegten Aktenteile des Finanzamtes zu ***9***.

III. Rechtsgrundlagen und Erwägungen

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ähnlich gelagerten Fällen, VwGH 03.09.2020, [Ra 2020/16/0109](#), Ra 2020/16/0112) ausgeführt wie folgt:

„...Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

7 Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen von einer Zulässigkeit der Revision im Sinn des Art. 133 Abs. 4 erster Satz B-VG aus; die Revision erweist sich aus nachstehenden Gründen als zulässig und berechtigt:

Nach [§ 15 Abs. 3 GebG](#) sind Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil Gesellschaftsteuer und II. Teil Wertpapiersteuer) oder Versicherungssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen; dies gilt auch für Rechtsgeschäfte, sofern und insoweit diese unter das Stiftungseingangssteuergesetz fallen.

Gemäß [§ 17 Abs. 1 erster Satz GebG](#) ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend.

Werden in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte derselben oder verschiedenen Art, die nicht zusammenhängende Bestandteile des Hauptgeschäftes sind, abgeschlossen, so ist gemäß [§ 19 Abs. 2 erster Satz GebG](#) die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten.

8 Zweck des [§ 15 Abs. 3 GebG](#) ist es zu vermeiden, dass ein Rechtsgeschäft, das nach einem der erschöpfend angeführten Abgabengesetze steuerbar ist, nicht überdies noch mit einer Rechtsgebühr belegt wird (vgl. etwa die bei Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Bd. 110, Rz 66 zu [§ 15 GebG](#) wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

9 Die Frage, ob ein einheitlicher Vertrag oder zwei (oder mehr) selbständige Rechtsgeschäfte mit mehreren verschiedenen Leistungspflichten vorliegen, ist gemäß [§ 914 ABGB](#) nach dem Willen der Vertragsparteien zu beurteilen (VwGH 24.3.1994, [92/16/0129](#); Fellner, aaO, Rz 68 zu [§ 15 GebG](#), mwN).

Für das Vorliegen eines einheitlichen Vertrages spricht etwa die Zusammenfassung und gleichzeitige Annahme mehrerer Leistungen in einem Schriftstück (VwGH 24.3.1994, [92/16/0129](#)). Selbst getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer (in ein oder mehreren Urkunden enthaltener) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (VwGH 9.10.1991, [89/13/0098](#), und 16.10.2003, [2003/16/0126](#)).

Enthält ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlich und wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Für die Rechtsnatur eines Vertrages ist die nach [§ 914 ABGB](#) ermittelte Absicht der Parteien hinsichtlich der Wirkungen des Vertrages maßgebend. Dabei kommt es vor allem auf den von den Parteien bei Abschluss des Vertrages verfolgten, objektiv erkennbaren Zweck des Vertrages an (VwGH 13.12.2012, [2010/16/0023](#), mwN).

10 Legt man diesen Maßstab zugrunde, so ist allein anhand der Inhalte der nach [§ 17 Abs. 1 GebG](#) maßgeblichen „Schenkungsverträge“ von einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang der Begründung aller darin vorgesehenen Berechtigungen und Verpflichtungen und damit von einheitlichen Rechtsgeschäften auszugehen. Anhaltspunkte dafür, dass die Parteien der Schenkungsverträge etwa die Einräumung des Fruchtgenussrechtes nach Punkt VII. auch losgelöst von einer vorherigen Schenkung in Betracht gezogen hätten (ohne vorheriger Übertragung des Eigentums allerdings wohl nur vom Revisionswerber an seinen Sohn, weil eine Dienstbarkeit an der eigenen Sache zivilrechtlich nicht in Betracht kommt), sind weder dem angefochtenen Erkenntnis noch dem Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu entnehmen.

Damit ist von einheitlichen Rechtsgeschäften, nämlich von Schenkungen gegen Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes an der Liegenschaft - dieses wiederum gegen laufende Zahlung von Beträgen in Höhe der AfA - auszugehen.

11 Das im angefochtenen Erkenntnis für eine gegenteilige Sicht ins Treffen geführte Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 98/16/0349, hatte den Verkauf eines Grundstückes gegen Vorbehalt des Fruchtgenusses gegen Entgelt zum Gegenstand und befasste sich mit der Bestimmung der Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG in Ansehung des vorbehaltenen Fruchtgenussrechtes und des Entgelts für das Fruchtgenussrecht; die Bestimmung der Gegenleistung nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG unter Berücksichtigung des Fruchtgenussrechtes und des Entgelts hiefür setzte gerade die Annahme eines einheitlichen Rechtsgeschäfts voraus.

Dem weiters vom Verwaltungsgericht ins Treffen geführten Erkenntnis vom 16. Oktober 2003, 2003/16/0126, lag der Fall zu Grunde, dass dort Sparbücher zum Ankauf von Wohnungseigentum „geschenkt“ wurden, wofür der Empfänger in einem getrennt abgeschlossenen Vertrag an den um die Valuta erworbenen Wohnungen ein Wohnrecht einräumte; der Verwaltungsgerichtshof billigte damals ausgehend von dem von der Abgabenbehörde festgestellten engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang der Rechtsgeschäfte deren Beurteilung als Einheit und daraus folgend die Übergabe der Sparbücher als Entgelt für die Einräumung des Wohnrechts.

Die im angefochtenen Erkenntnis zitierten Judikate vom 27. Mai 1999 und vom 16. Oktober 2003 gingen daher von einer Einheit der damaligen Rechtsgeschäfte aus.

12 Im Revisionsfall ist daher im Einklang mit der unter Rz 9 zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einheitlichen Rechtsgeschäften auszugehen.

13 Mit Ablauf des 31. Juli 2008 ist die Befreiungsbestimmung des [§ 15 Abs. 3 GebG](#), soweit sich diese auf das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz bezieht, für Rechtsvorgänge, für die die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entsteht, inhaltsleer geworden. Im Revisionsfall ist

vielmehr entscheidend, dass für die gegenständlichen Schenkungsverträge das Grunderwerbsteuergesetz maßgebend ist und damit der Tatbestand der Befreiungsbestimmung des [§ 15 Abs. 3 GebG](#) „Rechtsgeschäfte, die unter das ... Grunderwerbsteuergesetz ... fallen“ eingreift.

Für die Anwendung der Befreiungsbestimmung genügt es, dass ein Rechtsgeschäft überhaupt dem genannten Verkehrsteuergesetz unterliegt; es ist also nicht erforderlich, dass eine nach diesen Gesetzen anfallende Steuer auch tatsächlich vorgeschrieben wurde (vgl. Fellner, aaO, Rz 66 ff zu [§ 15 GebG](#), mwN).

14 Indem das Gericht die Einheitlichkeit der gegenständlichen Schenkungsverträge und damit die Reichweite der Befreiungsbestimmung des [§ 15 Abs. 3 GebG](#) auch für die in Punkt VII. der Verträge vorgesehenen Vereinbarungen verkannte, belastete es das angefochtene Erkenntnis mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, weshalb dieses gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben ist...

Gleiches hat für vorliegenden Fall zu gelten, womit der Beschwerde zu entsprechen war.

IV. Mündliche Verhandlung

Wird die mündliche Verhandlung trotz eines rechtzeitigen Antrages unterlassen, so verletzt dies Verfahrensvorschriften. Dies führt jedoch nur dann zur Aufhebung durch den VwGH, wenn die Verletzung als „wesentlich“ zu beurteilen ist (zB VwGH 28.11.2001, [97/13/0138](#); 27.1.2009, [2008/13/0199](#); 29.7.2010, [2006/15/0215](#); 20.12.2012, [2009/15/0033](#)). In vorliegendem Fall konnte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung unterbleiben, da das gefertigte Gericht auch bei Durchführung der mündlichen Verhandlung zu keinem anderen Ergebnis gelangen hätte können. Deshalb und im Hinblick auf die derzeitige Situation (COVID-19) wird von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung Abstand genommen.

V. (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.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da die getroffene Entscheidung nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht /vgl. VwGH 03.09.2020, [Ra 2020/16/0109](#), Ra 2020/16/0112).

Wien, am 6. April 2021