

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10. Dezember 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 19. November 2018 betreffend Gebühren 2018, ErfNr. ***1***, Team 13, Steuernummer ***BF1StNr1*** 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. Verfahrensablauf und Sachverhalt

1. Schenkungs- und Übergabsvertrag vom 28.12.2015 und Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer

Mit Schenkungs- und Übergabsvertrag vom 28.12.2015 schenkte und übergab Herr ***Bf1*** (der nunmehrige Beschwerdeführer, kurz Bf.) seine Liegenschaft EZ ***2*** KG ***3*** an seinen Sohn ***4***.

Punkt Drittens des Vertrages hat folgenden Inhalt:

„Der Übergeber bedingt sich in Ansehung des Vertragsgegenstandes, jedoch räumlich eingeschränkt auf das hierauf errichtete Mietwohnhaus samt zugehörigen Verkehrs- und Grünflächen, wie aus dem angeschlossenen Lageplan, Beilage ./A, durch rote Umrandung ersichtlich gemacht, im Folgenden kurz „Dienstbarkeitsobjekt“ genannt, zu seinen (des Übergebers) eigenen Gunsten nachstehende Rechte aus, und zwar:

die höchstpersönliche und lebenslängliche Dienstbarkeit des Fruchtgenusses im Sinne der §§ 509 ff ABGB (Paragrafpe fünfhundertneun folgende Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch), welche grundbücherlich sicherzustellen ist.

Beide Vertragsparteien bestätigen, über die mit dieser Dienstbarkeit gesetzlich verbundenen Rechte und Pflichten, insbesondere betreffend Verwaltung, Nutzung, Erträgenissen und Auslagentragung, ausführlich belehrt zu sein.

Der Übergeber ist berechtigt, auf die ihm zustehende Dienstbarkeit jederzeit ganz oder teilweise, auf bestimmte Dauer oder endgültig zu verzichten.

Klargestellt wird, dass der Übergeber kraft der ihm vorbehaltenen Dienstbarkeit (steuerlich betrachtet) „wirtschaftlicher Eigentümer“ des Dienstbarkeitsobjektes bleiben soll und ihm daher weiterhin wie bisher die freie, uneingeschränkte Entscheidung betreffend Verwaltung, Nutzung, Erträgenissen, Aufwendungen sowie Erhaltung und Instandsetzung desselben zukommen soll.

Für die Dauer der Inanspruchnahme dieser Dienstbarkeit verpflichtet sich der Übergeber, unabhängig von Ertrag und Nutzung und daher auch über diese hinaus, sämtliche in Bezug auf das Dienstbarkeitsobjekt und dessen Nutzung (anteilig) anfallenden Kosten, Gebühren und öffentlichen Abgaben aller Art, hierunter auch sämtliche Kosten im Zusammenhang mit der Erhaltung und Instandsetzung, Wartungen und Reparaturen, alleine und aus eigenem zu tragen und den Übernehmer diesbezüglich vollkommen schad- und klaglos zu halten.

Des weiteren hat der Übergeber dem Übernehmer (künftigen Eigentümern der Liegenschaft) auf Verlangen - für die Dauer der Inanspruchnahme der Dienstbarkeit - für die durch die Ausübung des Fruchtgenusses bedingte Substanzminderung am Dienstbarkeitsobjekt in Höhe der bisher geltend gemachten steuerlich anerkannten Abschreibung Ersatz zu leisten („Zahlung für Substanzabgeltung“). Im Übrigen ist die Dienstbarkeit für den Übergeber unentgeltlich.

Für die Dauer der Inanspruchnahme dieser Dienstbarkeit sind dem Übernehmer und dessen Rechtsnachfolgern (als künftigen Eigentümern der Liegenschaft) bauliche Veränderungen hinsichtlich des der Dienstbarkeit unterliegenden Bereiches des Vertragsgegenstandes nur mit Zustimmung des Übergebers als Dienstbarkeitsberechtigtem gestattet.

Der Übernehmer erklärt zu den vom Übergeber vorstehend ausbedungenen Rechten einschließlich aller damit verbundenen Verpflichtungen und Beschränkungen die Rechtseinräumung zu Gunsten des Übergebers, welcher seinerseits diese Rechtseinräumung annimmt, und es bestätigen einander beide Vertragsparteien hiezu wechselseitig die Vertragsannahme.“

Für diesen Vertrag wurde die Grunderwerbsteuer vom Notar ***5*** ausgehend vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft selbstberechnet und der Abgabebetrag ans (damalige) Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, kurz FA) entrichtet.

2. Überprüfung von Selbstberechnungen

Im Zuge einer Überprüfung der Selbstberechnungen der Notariatskanzlei ***5*** zu AB Nr. ***6*** durch das FA wurde u.a der oben angeführte Schenkungs- und Übergabsvertrag überprüft und dazu in der Niederschrift vom 7.11.2018 unter TZ. 4.2 ua Folgendes ausgeführt:

„Mit gegenständlichem Schenkungs- und Übergabsvertrag wurde nicht nur eine Liegenschaft gegen Einräumung des Vorbehaltsfruchtgenussrechtes übergeben, sondern leistet der Übergeber zusätzlich die Zahlung der Substanzabgeltung in Höhe der jährlichen Abschreibung für Abnutzung (AfA). Es liegen hier zwei Erwerbsvorgänge vor, nämlich ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang und eine entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit i. S. d. [§ 33 TP 9 GebG](#). 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 Bewirtschaftungskosten des Vertragsobjektes - 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. Bemessungsgrundlage der Gebühr nach [§ 33 TP 9 GebG](#) ist der Wert des bedungenen Entgelts.

Die Gebühr beträgt 2% vom Wert des bedungenen Entgeltes. Bei der Feststellung des bedungenen Entgeltes kommt es darauf an, was der Berechtigte aufwenden muss, um in den Genuss des ausbedungenen Fruchtgenussrechtes zu kommen (vgl. z. B. das Erkenntnis des VwGH vom 30. 10 1961, Zl. 174/61). Die Ansicht, dass die Betriebskosten Teil der Bemessungsgrundlage sind, ohne deren Tragung der Berechtigte nicht in den Genuss der Sache kommt, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 27. Juni 1960 Zl. 1624/59 vertreten und dargelegt, dass auch Leistungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dienen und die der Bestandnehmer (bzw. hier analog der Fruchtgenussberechtigten) erbringen muss, Teil des Wertes sind. Demnach ist nicht nur die Substanzabgeltung in Höhe der AfA in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, sondern auch die vom Berechtigten laut Vertrag zu übernehmenden anderen Kosten (Instandsetzungsaufwendungen, etc.).

Diese Aufwendungen dienen der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches und diese hat der Berechtigte zu tragen, um in den Genuss des Fruchtgenussrechtes zu kommen.

Gemäß [§ 15 Abs. 3 GebG](#) sind Rechtsgeschäfte, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Insoweit für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes Entgeltlichkeit vorliegt, ist Gebührenpflicht gegeben. Soweit darüber hinaus noch ein Restwert des kapitalisierten Fruchtgenussrechtes verbleibt, stellt dieser Wert eine Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb dar und fällt unter das Grunderwerbsteuergesetz. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist jedoch im gegenständlichen Fall aufgrund der gesetzlichen

Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 1 lit. a i. V. m. § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG (in der Fassung des BGBl I 2014/36 vor dem 01.01.2016) der dreifache Einheitswert. Es liegt nicht ein (Zahlenwort) Rechtsgeschäft vor, für das Grunderwerbsteuer und eine Gebühr gem. [§ 33 TP 9 GebG](#) anfällt, sondern es liegen zwei Rechtsgeschäfte vor, von denen eines gebührenpflichtig, das andere Grunderwerbsteuerpflichtig ist.

Eine Doppelbesteuerung (Grunderwerbsteuer und Gebühr) für ein und dasselbe Rechtsgeschäft ist sohin nicht gegeben.“

3. Gebührenbescheid vom 19.11.2018

Mit Bescheid vom 19. November 2018 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes eine Rechtsgebühr gemäß [§ 33 TP 9 GebG](#) ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 218.662,95 iHv € 4.373,26 fest. Zur Begründung wurde ua auf die Ausführungen in der Niederschrift verwiesen.

4. Beschwerde

In der dagegen eingebrachten Beschwerde wurde die Aufhebung des Gebührenbescheides sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs 2 Z1 BAO beantragt.

Es könne die Befreiung von den Rechtsgebühren gemäß [§ 15 Abs. 3 GebG](#) in Anspruch genommen werden, weil dieses Rechtsgeschäft einer im Gebührengesetz befreiten Steuer unterliege: die Grunderwerbssteuer sei explizit erwähnt.

Zum anderen lägen keine zwei chronologischen nacheinander folgenden Rechtsvorgänge vor, weil die Übertragung (Schenkung) der Liegenschaft zeitgleich und nicht zeitlich versetzt mit der Einräumung des Fruchtgenussrechtes von statten gegangen sei. Auch getrennt abgeschlossene Verträge seien dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltenen) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht. Aufgrund des hier vorliegenden Falls (Übertragung Liegenschaft - Fruchtgenusseinräumung) könne aufgrund des engen sachlichen sowie des zeitlichen Zusammenhangs kein Zweifel darüber bestehen, dass der Parteienwillen (Vater-Sohn) ein einheitliches Rechtsgeschäft (Fruchtgenusseinräumung für die Übergabe der Liegenschaft) sei und somit keine zwei getrennte Rechtsgeschäfte vorlägen.

Des Weiteren sei der Fruchtgenuss im Zuge eines unentgeltlichen Rechtsgeschäftes vereinbart worden. Eine Entgeltlichkeit, welche die Gebührenpflicht nach §33 TP 9 Gebührengesetz auslöse, liegt daher nicht vor.

5. Beschwerdeverentscheidung

Mit Beschwerdevereentscheidung vom 4. Februar 2019 wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab. Das Finanzamt begründete die Entscheidung wie folgt:

„Mit gegenständlichem Schenkungsvertrag wird nicht nur eine Liegenschaft gegen Einräumung des Fruchtgenussrechtes übergeben, sondern leistet der Übergeber zusätzl. die Zahlung der Substanzabgeltung i.H.d. AfA. Der Üg übergibt einerseits eine Liegenschaft und leistet andererseits eine Zahlung für Substanzabgeltung. Im Gegenzug erhält er ein FGR. Es liegen hier zwei Rechtsvorgänge vor, nämlich ein grest.-pfl. Vorgang und eine entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit. Soweit der Kapitalwert des FGR den Wert der vom Berechtigten zu erbringenden Leistungen - dazu zählen neben der Substanzabgeltung auch die vom FG-Berechtigten auf Grund der vertraglichen Verpflichtung zu übernehmenden Betriebskosten - übersteigt, stellt das FGR die Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb dar. Die Summe der vom Berechtigten laut vertraglicher Verpflichtung zu erbringenden Leistungen stellt das Entgelt für das FGR dar. Gem. § 15 (3) GebG sind Rechtsgeschäfte, die unter das GrEStG fallen, von der Geb.-Pflicht ausgenommen. Soweit für d. Einräumung d. FGR Entgeltlichkeit vorliegt, ist Geb.-Pflicht gegeben. Soweit darüber hinaus ein Restwert des kap. FGR verbleibt, stellt dieser Wert eine Ggl. für den Liegenschaftserwerb dar und fällt unter das GrEStG. Es liegt nicht ein {Zahlenwort} Rechtsgeschäft vor, für d. GrESt. und Gebühr anfällt, sondern es liegen zwei RGeschäfte vor, von denen eines geb.-pflichtig, das andere grest.-pflichtig ist. Von einer Doppelbesteuerung (GrESt. und Gebühr) für ein und dasselbe RG kann sohin keine Rede sein.“

6. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung wies der Bf. zur Stützung seiner Argumentation auf die Entscheidungen des UFS 9.4.2010, [RV/2078-W/09](#), UFS 12.5.2011, [RV/0114-I/11](#) und UFS 8.10.2011, [RV/0536-G/12](#) sowie VwGH 29.8.2013, [2010/16/0101](#) hin.

Betont wurde nochmals, dass aufgrund des engen sachlichen sowie zeitlichen Zusammenhangs kein Zweifel daran bestehen könne, dass der Parteiwillen ein einheitliches Rechtsgeschäft (Fruchtgenusseiräumung für die Übergabe der Liegenschaft) war und somit keine zwei getrennten Rechtsgeschäfte vorlägen.

7. Vorlage der Beschwerde an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 25. März 2019 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Darin gab das FA eine Stellungnahme mit folgendem Inhalt ab:

„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 grunderwerbsteuerpflichtiger 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 - 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.

Bemessungsgrundlage der Gebühr nach [§ 33 TP 9 GebG](#) ist der Wert des bedungenen Entgelts. Zur Auslegung des Begriffs des Wertes des Entgeltes können grundsätzlich dieselben Überlegungen wie für den „Wert“ im Sinne des [§ 33 TP 5 Abs. 1 GebG](#) gelten (vgl. VwGH vom 3. Oktober 1961, 174/61), ohne dass aber die Sonderbestimmungen insbesondere der Abs. 2 und 3 des [§ 33 TP 5 GebG](#) zur Anwendung gelangen könnten. (So sind insbesondere Leistungen von unbestimmter Dauer gemäß [§ 15 Abs. 2 BewG](#) mit dem Neunfachen des Jahreswertes, also nicht etwa mit dem Dreifachen des Jahreswertes, anzusetzen).

Bei der Feststellung des bedungenen Entgeltes kommt es darauf an, was der Berechtigte aufwenden muss, um in den Genuss des Wohnrechtes zu kommen (vergleiche z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. 10 1961, Zl. 174/61). Die Ansicht, dass die Betriebskosten Teil der Bemessungsgrundlage sind, ohne deren Tragung der Berechtigte nicht in den Genuss der Sache kommt, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 27. Juni 1960 Zl. 1624/59 vertreten und dargelegt, dass auch Leistungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dienen und die der Bestandnehmer erbringen muss, Teil des Wertes sind.

Hiernach ist nicht nur die Substanzabgeltung für die AfA in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, sondern auch die von der Bf. laut Vertrag zu übernommenen Betriebskosten. Diese Aufwendungen dienen der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches und diese hat die Bf. zu tragen, um in den Genuss des Fruchtgenussrechtes zu kommen (vgl. VwGH 30.03.2000, [99/16/0372](#) betreffend die Versicherungspflicht; BFG 16.12.2014, [RV/7102680/2012](#)).

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. Es liegt nicht ein (Zahlenwort) Rechtsgeschäft vor, für das Grunderwerbsteuer und Gebühr anfällt, sondern es liegen zwei Rechtsgeschäfte vor, von denen eines gebührenpflichtig, das andere grunderwerbsteuerpflichtig ist. Anders als im Falle der in der Beschwerde zitierten UFS-Entscheidung wird im gegenständlichen Fall eine Zahlung des Fruchtgenussberechtigten in Höhe der AfA vereinbart. Von einer Doppelbesteuerung (Grunderwerbsteuer und Gebühr) für ein und dasselbe Rechtsgeschäft kann sohin keine Rede sein.

Die im Vorlageantrag zitierten Entscheidungen des UFS sind nach Ansicht des Finanzamtes nicht mit dem beschwerdegegenständlichen Fall vergleichbar, liegt diesen doch ein anderer Sachverhalt zu Grunde.

Im Fall der Entscheidung vom 12.5.2011, [RV/0114-I/11](#) wurde ein Grundstück gegen Einräumung eines Fruchtgenussrechtes übertragen. Ein Entgelt für das Fruchtgenussrecht hatte der Berechtigte nicht zu leisten. Er war lediglich zur Tragung der Betriebskosten verpflichtet. Dies unterscheidet diesen Fall vom gegenständlichen, wird doch im beschwerdegegenständlichen Fall der Fruchtgenussberechtigte zur Zahlung der Substanzabgeltung verpflichtet. Somit erbringt er für das Fruchtgenussrecht ein Entgelt.

Im Fall der Entscheidung des UFS vom 8.10.2013, [RV/0536-G/12](#) wurde unter Verweis auf VwGH-Rechtsprechung die Hausverlosung als bereits grunderwerbsteuerbares Rechtsgeschäft gewertet. Entsprechend der Grunderwerbsteuerbarkeit einer Liegenschaftsverlosung sei bereits bei der Auslobung vom Vorliegen eines Rechtsgeschäftes im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes auszugehen.“

8. Übergang der Zuständigkeit auf die GA 1062

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses wurde (ua) die gegenständliche Rechtssache zum Stichtag 15. Dezember 2020 gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der unbesetzten Gerichtsabteilung 7015 abgenommen und der Gerichtsabteilung 1062 zur Bearbeitung zugeteilt.

9. Beweisaufnahme durch das BFG

Von der nunmehr zuständigen RichterIn wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom FA elektronisch vorgelegten Teile des Bemessungsaktes ErfNr. ***1*** und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf und der unstrittige Sachverhalt.

10. Vorhaltverfahren des BFG

Mit Vorhalt vom 26.2.2021 teilte die BerichterstatteIn beiden Parteien zur Wahrung des Parteiengehörs mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstelle.

Das FA teilte dazu am 31.3.2021 mit, keine Stellungnahme abzugeben.

Die Bf. zog mit Telefax vom 31.3.2021 ihren Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Rechtslage

Gemäß [§ 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 GebG](#) ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird gemäß [§ 17 Abs. 2 GebG](#) bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

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.

Gemäß [§ 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 Gebühr von 2 v.H. von dem Werte des bedungenen Entgeltes.

Gemäß [§ 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987](#) unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen - soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen - der Grunderwerbsteuer.

Nach [§ 4 Abs 1 GrEStG 1987](#) idF BGBl I Nr. 36/2014 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen.

Nach [§ 4 Abs. 2 Z. 1 GrEStG 1987](#) idF BGBl I Nr. 36/2014 gilt abweichend von Abs. 1 Folgendes:

1. Bei den nachstehend angeführten begünstigten Erwerbsvorgängen ist die Steuer vom Dreifachen des Einheitswertes (§ 6), maximal jedoch von 30% des gemeinen Wertes, wenn dieser nachgewiesen wird, zu berechnen:

a) bei Übertragung eines Grundstückes an den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis;

Gemäß [§ 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987](#) ist bei einem Kauf Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

2. Erwägungen

Zur Verwirklichung des Tatbestandes nach § 33 TP 9 GebG

Voraussetzung der Erfüllung des Tatbestandes des [§ 33 TP 9 GebG](#) ist es, dass die Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt wird. Soll nach dem Willen der Vertragsparteien die eine Leistung durch die andere "vergolten" werden, so liegt damit eine "subjektive Äquivalenz" und Entgeltlichkeit vor (VwGH 18.2.1983, [81/17/0030](#), VwGH 16.10.2003, [2003/16/0126](#), VwGH 4.12.2003, [2003/16/0143](#) und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz12 zu § 33 TP 9 GebG).

Auf das Vorliegen einer solchen Äquivalenz kann auch aus dem Sachverhalt geschlossen werden (vgl. nochmals VwGH 4.12.2003, [2003/16/0143](#)).

Entgeltlichkeit verlangt aber nicht Gleichwertigkeit der Leistungen (vgl. VwGH 30.5.1994, [93/16/0093](#)).

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes ist ein Zuwendungsfruchtgenussrecht gegen AfA-Ersatz als entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit (subjektive Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung) zu beurteilen. Zum gebührenpflichtigen Entgelt gehören auch die übernommenen Betriebskosten, die zu zahlenden Versicherungsprämien (Gebäudeversicherung) und sonstige übernommene öffentliche Abgaben (vgl. BFG 21.12.2015, [RV/7102860/2014](#)).

Auch ein Vorbehaltsfruchtgenuss gegen Gegenleistung im Zuge einer Grundstücksschenkung wurde vom Bundesfinanzgericht gebührenrechtlich als Schenkung des Eigentums und Einräumung des Fruchtgenussrechtes durch den Geschenknehmer beurteilt, da das GebG - anders als die ertragssteuerliche Sichtweise - nicht zwischen Vorbehalts- und Zuwendungsfruchtgenuss unterscheidet, sondern primär auf die Gegenleistung für den Fruchtgenuss abstellt (vgl. BFG 29.10.2019, [RV/7102945/2018](#)).

Dabei stützte sich das BFG auf das Erkenntnis VwGH 27.05.1999, [98/16/0349](#) in dem vom Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgesprochen wurde:

„Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass beim Verkauf einer Liegenschaft unter Vorbehalt des Fruchtgenusses der Wert dieser vorbehaltenen Nutzung der Gegenleistung zuzurechnen ist (Hinweis E 23.9.1953, 1861/51, VwSlg 814 F/1953). Soweit aber der Verkäufer für das Fruchtgenussrecht an Teilen der erworbenen Liegenschaften ein Entgelt zu leisten hat – und hierüber also ein vom Kaufgeschäft unabhängiges selbständiges Rechtsgeschäft geschlossen

hat (vgl auch [§ 33 TP 9 GebG](#) 1957) -, liegt eine der Gegenleistung iSd [§ 5 GrEStG 1987](#) zuzurechnende vorbehaltene Nutzung nicht vor.“

Da dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zur Grunderwerbsteuer ergangen ist, wurde darin die Frage der Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des [§ 15 Abs. 3 GebG](#) auf die Einräumung der Dienstbarkeit nicht thematisiert.

Zur Anwendbarkeit der Befreiung nach § 15 Abs. 3 GebG

Im erst jüngst ergangenen Erkenntnis VwGH 03.09.2020, [Ra 2020/16/0109](#) hat der Verwaltungsgerichtshof zur Befreiungsbestimmung des [§ 15 Abs. 3 GebG](#) wie folgt ausgeführt:

„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. I10, Rz 66 zu § 15 GebG wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

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).

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.

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.

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

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).

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.“

Im vorliegenden Fall ergibt sich ebenso wie im Fall des Erkenntnis VwGH 03.09.2020, [Ra 2020/16/0109](#) aus dem nach [§ 17 Abs. 1 GebG](#) maßgeblichen, eindeutigen Urkundeninhalt der zeitliche und sachliche Zusammenhang zwischen den mehreren Rechtsvorgängen. Es wurde neben der Schenkung der Liegenschaft vom Bf. an seinen Sohn gleichzeitig die Einräumung des lebenslänglichen Fruchtgenussrechtes an dieser Liegenschaft zu Gunsten des Bf. vereinbart und verpflichtete sich der Bf. bis zu seinem Ableben jährlich eine Substanzabgeltung in der Höhe der jährlichen Abgeltung für Abnutzung zu leisten sowie sämtliche Kosten im Zusammenhang mit der Erhaltung und Instandsetzung, Wartungen und Reparaturen zu tragen. Der damit zweifellos gegebene zeitliche und sachliche Zusammenhang spricht auch hier dafür, dass die zwischen dem Bf. und seinem Sohn getroffenen Vereinbarungen miteinander kausal verknüpft sind und ist damit von einheitlichen Rechtsgeschäften, nämlich von Schenkung gegen Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes an der Liegenschaft - dieses wiederum gegen laufende Zahlung von Beträgen in Höhe der AfA und Tragung der Kosten für Erhaltung und Instandsetzung, Wartungen und Reparaturen - auszugehen.

Unstrittig ist, dass die Schenkung der Liegenschaft gemäß [§ 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987](#) der Grunderwerbsteuer unterliegt. Wie oben ausgeführt kommt es für die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung nicht darauf an, ob die tatsächliche Bemessung der Grunderwerbsteuer vom Wert des vorbehaltenen Fruchtgenussrechtes (als Gegenleistung iSd [§ 5 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987](#)) oder vom Dreifachen des Einheitswertes (nach [§ 4 Abs. 2 Z. 1 lit. a GrEStG 1987](#) idF BGBl I Nr. 36/2014) vorgenommen wurde und ist die Einräumung der Dienstbarkeit (lebenslängliches Fruchtgenussrecht) an den Bf. somit gemäß [§ 15 Abs. 3 GebG](#) gebührenfrei.

Der Beschwerde ist daher Folge zu geben und der angefochtene Gebührenbescheid – ersatzlos – aufzuheben.

3. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die für die Stattgabe der Beschwerde gegen den Gebührenbescheid maßgeblichen Rechtsfragen wurde durch das Erkenntnis VwGH 03.09.2020, [Ra 2020/16/0109](#) geklärt.

Wien, am 8. April 2021