

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in den Beschwerdesachen ***Bf***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***RA***, über die Beschwerden vom 27. März 2018 gegen

1. den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 24. Jänner 2018 betreffend Gebühr 2018, ErfNr. ***1***
2. den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 24. Jänner 2018 betreffend Gebühr 2018, ErfNr. ***2***
3. den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 24. Jänner 2018 betreffend Gebühr 2018, ErfNr. ***3***,

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß [§ 279 BAO](#) Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

1. Schenkungsverträge vom 23.12.2015 und Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer

Mit Schenkungsvertrag vom 23.12.2015 schenkte und übergab Herr ***Bf*** (der nunmehrige Beschwerdeführer, kurz Bf.) seine ihm zur Gänze gehörigen Liegenschaften EZ ***4*** und EZ ***5***, jeweils KG ***6*** an seine Tochter Frau ***C***.

Mit Schenkungsvertrag vom 23.12.2015 schenkte und übergab Herr ***Bf*** seine ihm zur Gänze gehörige Liegenschaft EZ ***7***, KG ***8*** an seine Tochter Frau ***D***.

Mit Schenkungsvertrag vom 23.12.2015 schenkte und übergab Herr ***Bf*** seine ihm zur Gänze gehörige Liegenschaft EZ ***9***, KG ***10*** an seine Tochter Frau ***C***.

Punkt 5.2. der Verträge hat jeweils folgenden Inhalt:

*„Der Geschenkgeber behält sich vor und die Geschenknehmerin räumt hiemit ihren Eltern Herrn ***Bf*** und im Falle seines Ablebens Frau ***B***, geboren am ***xx***, das lebenslange und unentgeltliche Vorbehaltsfruchtgenussrecht beziehungsweise Fruchtgenussrecht ob der ihr aufgrund dieses Vertrages gehörigen, im Punkt Erstens näher bezeichneten Liegenschaften ein.*

*Klarstellend wird festgehalten, dass das Fruchtgenussrecht zu Lebzeiten von Herrn ***Bf*** von diesem alleine und erst nach dessen Tod von Frau ***B*** ausgeübt wird.*

Der jeweilig Fruchtgenussberechtigte verpflichtet sich für die Dauer der Ausübung dieses Fruchtgenussrechtes sämtliche Kosten und Aufwendungen, die zur Erhaltung, Bewirtschaftung und zur laufenden Ertragssteigerung der Liegenschaften notwendig und sinnvoll sind, zu tragen.

Dem jeweiligen Fruchtgenussberechtigten kommt auch das alleinige Stimmrecht im Zusammenhang mit dem vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteil in der Miteigentümersversammlung zu.

Dem jeweilig Fruchtgenussberechtigten kommt ferner das ausschließliche Recht zur Vornahme baulicher Veränderungen zu.

Als Vergütung für den Substanzverlust leistet der Fruchtnießer gegenüber der Geschenknehmerin (der Fruchtgenussbestellerin) eine jährliche Substanzabgeltung in Höhe der AfA (Absetzung für Abnutzung).

*Herr ***Bf*** und Frau ***B*** nehmen die Einräumung dieses Vorbehaltsfruchtgenussrechtes beziehungsweise Fruchtgenussrechtes hiemit an.“*

Für diese Verträge wurde die jeweilige Grunderwerbsteuer vom Notar ***N*** selbstberechnet und der Abgabebetrag ans (damalige) Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel entrichtet.

2. Überprüfung von Selbstberechnungen

Im Zuge einer Überprüfung der Selbstberechnung des Notars *****N***** durch das Finanzamt wurden ua die oben angeführten Schenkungsverträge überprüft und dazu in den Niederschriften beanstandet, dass die Einräumung der Dienstbarkeiten gem. § 33 TP 9 GebG zu vergebühren seien.

3. Gebührenbescheide vom 24. Jänner 2018

Mit Gebührenbescheid vom 24. Jänner 2018 setzte das Finanzamt betreffend die Liegenschaften in *****X***** gegenüber dem Bf. für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes eine Rechtsgebühr gem. § 33 TP 9 GebG iHv 36.573,62 € mit folgender Begründung fest (ErfNr. *****1*****):

*„Lt. Punkt V. des Schenkungsvertrages behält sich der Geschenkgeber für sich und seine Ehegattin an den Vertragsobjekten das Fruchtgenussrecht vor. Der jeweilig Fruchtgenussberechtigte verpflichtet sich für die Dauer der Ausübung dieses Fruchtgenussrechtes sämtliche Bewirtschaftungskosten der übergebenen Liegenschaften zu tragen. Der Jahreswert dieser Kosten beträgt € 97.858,92. Der gemäß § 16 BewG als lebenslängliche Verbindungsrente kapitalisierte Wert (Barwert) ergibt € 1.239.026,35. Als Vergütung für den Substanzverlust leistet der Fruchtnießer gegenüber der Geschenknehmerin eine jährliche Substanzabgeltung in Höhe der Absetzung für Abnutzung (AfA). Der Jahreswert der Substanzabgeltung beträgt € 46.571,20. Die Substanzabgeltung kapitalisiert gemäß § 16 BewG ergibt einen Barwert von € 589.654,41. Das Entgelt iSd § 33 TP 9 GebG beträgt daher insg. € 1.828.680,76. Gem. § 15 Abs. 3 GebG sind Rechtsgeschäfte, die unter das GrEStG fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Insoweit für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes jedoch Entgeltlichkeit vorliegt, ist Gebührenpflicht gegeben. Soweit darüber hinaus noch ein Restwert der kap. Fruchtgenussrechtes verbleibt, stellt dieser Wert eine Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb dar und fällt unter das GrEStG. Es liegen demnach zwei Rechtsgeschäfte vor, von denen eines gebührenpflichtig, das andere grunderwerbsteuerpflichtig ist. Eine Doppelbesteuerung ist somit nicht gegeben. Die Grunderwerbsteuer wurde unter der Erfassungsnummer *****11***** richtig selbstberechnet.“*

Mit Gebührenbescheid vom 24. Jänner 2018 setzte das Finanzamt betreffend die Liegenschaft in *****Y***** gegenüber dem Bf. für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes eine Rechtsgebühr gem. § 33 TP 9 GebG iHv 27.155,26 € mit folgender Begründung fest (ErfNr. *****2*****):

*„Lt. Punkt V. des Schenkungsvertrages behält sich der Geschenkgeber für sich und seine Ehegattin am Vertragsobjekt das Fruchtgenussrecht vor. Der jeweilig Fruchtgenussberechtigte verpflichtet sich für die Dauer der Ausübung dieses Fruchtgenussrechtes sämtliche Bewirtschaftungskosten der übergebenen Liegenschaften zu tragen. Der Jahreswert dieser Kosten beträgt € 75.696,57. Der gemäß § 16 BewG als lebenslängliche Verbindungsrente kapitalisierte Wert (Barwert) ergibt € 958.421,01. Als Vergütung für den Substanzverlust leistet der Fruchtnießer gegenüber der Geschenknehmerin eine jährliche Substanzabgeltung in Höhe der Absetzung für Abnutzung (AfA). Der Jahreswert der Substanzabgeltung beträgt € 31.540,33. Die Substanzabgeltung kapitalisiert gemäß § 16 BewG ergibt einen Barwert von € 399.341,99. Das Entgelt iSd § 33 TP 9 GebG beträgt daher insg. 1.357.763,00. Gem. § 15 Abs. 3 GebG sind Rechtsgeschäfte, die unter das GrEStG fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Insoweit für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes jedoch Entgeltlichkeit vorliegt, ist Gebührenpflicht gegeben. Soweit darüber hinaus noch ein Restwert der kap. Fruchtgenussrechtes verbleibt, stellt dieser Wert eine Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb dar und fällt unter das GrEStG. Es liegen demnach zwei Rechtsgeschäfte vor, von denen eines gebührenpflichtig, das andere grunderwerbsteuerpflichtig ist. Eine Doppelbesteuerung ist somit nicht gegeben. Die Grunderwerbsteuer für den Erwerbsvorgang wurde unter der Erfassungsnummer ***12*** richtig selbstberechnet.“*

Mit Gebührenbescheid vom 24. Jänner 2018 setzte das Finanzamt betreffend die Liegenschaft in ***Z*** gegenüber dem Bf. für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes eine Rechtsgebühr gem. § 33 TP 9 GebG iHv 11.079,83 € mit folgender Begründung fest (ErfNr. ***3***):

„Lt. Punkt V. des Schenkungsvertrages behält sich der Geschenkgeber für sich und seine Ehegattin an den Vertragsobjekten das Fruchtgenussrecht vor. Der jeweilig Fruchtgenussberechtigte verpflichtet sich für die Dauer der Ausübung dieses Fruchtgenussrechtes sämtliche Bewirtschaftungskosten der übergebenen Liegenschaften zu tragen. Der Jahreswert dieser Kosten beträgt € 32.036,93. Der gemäß § 16 BewG als lebenslängliche Verbindungsrente kapitalisierte Wert (Barwert) ergibt € 405.30,89. Als Vergütung für den Substanzverlust leistet der Fruchtnießer gegenüber der Geschenknehmerin eine jährliche Substanzabgeltung in Höhe der Absetzung für Abnutzung (AfA). Der Jahreswert der Substanzabgeltung beträgt € 11.717,60. Die Substanzabgeltung kapitalisiert gemäß § 16 BewG ergibt einen Barwert von € 148.360,67. Das Entgelt iSd § 33 TP 9 GebG beträgt daher insg. 55.991,56. Gem. § 15 Abs. 3 GebG sind Rechtsgeschäfte, die unter das GrEStG fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Insoweit für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes jedoch Entgeltlichkeit vorliegt, ist Gebührenpflicht gegeben. Soweit darüber hinaus noch ein Restwert der kap. Fruchtgenussrechtes verbleibt, stellt dieser Wert eine Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb dar und fällt unter das GrEStG. Es liegen demnach zwei Rechtsgeschäfte

*vor, von denen eines gebührenpflichtig, das andere grunderwerbsteuerpflichtig ist. Eine Doppelbesteuerung ist somit nicht gegeben. Die Grunderwerbsteuer wurde unter der Erfassungsnummer ***13*** richtig selbstberechnet.“*

4. Beschwerden

Gegen die Gebührenbescheide wurden am 27. März 2018 innerhalb verlängerter Frist Beschwerden eingebracht. In diesen wird im Wesentlichen auf die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG verwiesen und ausgeführt, dass aufgrund des klaren Gesetzeswortlautes zwingend vorgegeben sei, dass Rechtsgeschäfte, die der GrESt unterliegen, gerade nicht der Gebührenpflicht unterliegen und von dieser ausgenommen seien. Die Rechtsansicht der belangten Behörde im vorliegenden Fall eine Gebührenpflicht zu unterstellen, indem der Schenkungsvertrag unzulässiger Weise in vermeintlich „zwei Rechtsgeschäfte“ aufgesplittert wird, sei rechtswidrig, widerspreche dem unmissverständlichen Gesetzeswortlaut und stelle überdies eine denk unmögliche Auslegung des Gesetzes durch die belangte Behörde dar.

In der Literatur finde sich der Hinweis, dass beim Verkauf einer Liegenschaft gegen Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes als Erfüllungsgeschäft gebührenfrei sei (gebührenfrei sein müsse). Würde man nämlich der Rechtsansicht des Finanzamtes in den angefochtenen Bescheiden folgen, verbliebe für die Befreiung nach § 15 Abs. 3 GebG letztlich kein Anwendungsbereich mehr, zumal eine unentgeltliche Einräumung des Fruchtgenusses mangels relevanter Bemessungsgrundlage ohnehin gebührenfrei sei und dies in § 15 Abs. 3 GebG sohin keiner gesonderten Erwähnung bedurft hätte. Ein solches Verständnis dieser Rechtsnorm (Befreiungstatbestandes) wie von der belangten Behörde in den angefochtenen Bescheiden aufgezeigt, sei rechtswidrig und unsachlich (denk unmöglich und damit überdies verfassungswidrig).

Weiters wurde die Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben durch die angefochtenen Bescheide und Mangelhaftigkeit des Verfahrens (kein bzw. kein ausreichendes Ermittlungsverfahren durch die belangte Behörde) gerügt.

Der Bf beantragte eine mündliche Verhandlung abzuhalten und durch den gesamten Senat zu entscheiden.

5. Beschwerdeverentscheidungen

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 26. April 2018 wurden die Beschwerden abgewiesen. Dies wurde jeweils wie folgt begründet:

„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: einerseits ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang, andererseits die entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit.

Wird nicht nur eine Liegenschaft gegen Einräumung eines Fruchtgenussrechtes (Vorbehaltsfruchtgenuss) übergeben, sondern leistet der Übergeber zusätzlich - im Gegenzug zur Einräumung des Fruchtgenussrechtes - die Zahlung einer Substanzabgeltung in Höhe der Absetzung für Abnutzung (AfA), liegen sowohl ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang (§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987) als auch eine entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit (§ 33 TP 9 GebG) vor. Der § 33 TP 9 GebG fordert die Entgeltlichkeit der eingeräumten Dienstbarkeit.

Aufwendungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dienen und die der Fruchtgenussberechtigte (nur) 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).

Gemäß § 15 Abs. 3 GebG sind Rechtsgeschäfte, die unter anderem unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Die bloße Einräumung des Fruchtgenussrechtes - als Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes - fällt unter das GrEStG 1987, die vertragliche Vereinbarung einer Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes hingegen nicht. Vielmehr vermindert sie den Wert der Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes.

*Zur Mangelhaftigkeit des Verfahrens ist zu bemerken, dass das Parteiengehör sich nur auf sachverhaltsbezogene Umstände bezieht, nicht jedoch auf Rechtsansichten (vgl. VwGH 28.6.1995, 90/16/0085; 26.4.2001, 98/16/0265). Im Rahmen der beim Parteienvertreter durchgeführten Überprüfung der von ihm durchgeführten Selbstberechnungen wurde dieser aufgefordert, unter Hinweis auf Punkt Fünftens des gegenständlichen Schenkungsvertrages die jährliche Absetzung für Abnutzung sowie die Bewirtschaftungskosten bekannt zu geben, zumal durch diese Vertragsbestimmung eine Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG ausgelöst wird. Der die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durchführende Notar hat den steuerlichen Vertreter (***M***) unter Hinweis auf die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht um Bekanntgabe der Daten ersucht.*

Aus § 115 Abs. 2 BAO ergibt sich keine Verpflichtung der Behörde, die Partei zu der Rechtsansicht und zu den rechtlichen Schlussfolgerungen zu hören, die die Behörde ihrem Bescheid zu Grunde zu legen gedenkt (VwGH 26.5.1999, 94/13/0058; 31.1.2001, 99/13/0249).

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.“

6. Vorlagenanträge

Mit Schreiben vom 24. Mai 2018 beantragte der Bf die Vorlage der Beschwerden an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung und hielt die in den Beschwerden vom 27. März 2018 getätigten Ausführungen und gestellten Anträge zur Gänze und vollinhaltlich aufrecht.

Betont wurde nochmals, dass sowohl der Gesetzeswortlaut von § 15 Abs. 3 GebG als auch die einschlägigen Gebührenrichtlinien des BMF in den Randziffern 827 bis 852 klar und eindeutig zu dem Ergebnis führen müssen, dass für die gegenständlichen Rechtsvorgänge zwar Grunderwerbsteuer, aber keine zusätzliche Gebühr (noch dazu in erheblichen Ausmaß) nach § 33 TP 9 GebG anfallt. Würde man der Rechtsansicht des Finanzamtes folgen, verbleibe für die Befreiung nach dem Tatbestand des § 15 Abs. 3 GebG, die vom Gesetzgeber bewusst angeordnet wurde und seiner klaren Intention entspreche, kein Anwendungsbereich mehr. Dies umso mehr, als die Einräumung unentgeltlicher Fruchtgenussrechte ohnedies gebührenfrei sei und es für solche unentgeltlichen Rechte keines gesondert angeordneten Befreiungstatbestandes nach § 15 Abs. 3 GebG bedürfe bzw. bedurft hätte.

7. Vorlage der Beschwerden an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 25. Juni 2018 legte das Finanzamt die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Darin beantragte das Finanzamt, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen und gab folgende Stellungnahme ab:

„Wenn in der Beschwerde auf die Rz 442 und 443 der GebR verwiesen wird, ist dazu zu bemerken, dass in der Rz 442 auch festgehalten ist, dass die Vermeidung einer Doppelbesteuerung grundsätzlich die Identität des Rechtsvorganges voraussetzt.

Aber gerade das ist im beschwerdegegenständlichen Fall nicht gegeben. Wie bereits in der Bescheidbegründung und in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt, liegen zwei Rechtsvorgänge vor: zum einen ein Grunderwerbsteuerbarer Vorgang, zum anderen die entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit. Das vereinbarte Wohnungsrecht ist – soweit dafür ein Entgelt vereinbart und zu leisten ist (was durch die Vereinbarung der Substanzabgeltung und Übernahme diverser Kosten gegeben ist) – gemäß § 33 TP 9 GebG gebührenpflichtig.

Soweit der Wert des Wohnrechtes die Bemessungsgrundlage der Gebühr übersteigt, stellt dies eine Gegenleistung für die Liegenschaftsübertragung dar.

Das Finanzamt ist - entgegen dem Beschwerdevorbringen - nicht von seiner Verwaltungspraxis abgewichen. Wäre für die Einräumung des Wohnrechtes kein Entgelt vereinbart, wäre sohin der Wert des Wohnrechtes zur Gänze Gegenleistung für die Liegenschaftsübertragung, wäre keine Gebühr festgesetzt worden, zumal in diesem Fall durch die Identität des Rechtsvorganges § 15 Abs. 3 GebG zur Anwendung kommen würde. Von dieser Rechtsansicht ist das Finanzamt nicht abgewichen.

Aus welchen Gründen die Bf vermeint, das Finanzamt sei von seiner Praxis abgewichen, ist nicht nachvollziehbar.

Zur Mangelhaftigkeit des Verfahrens darf auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen werden.“

8. Ergänzender Schriftsatz des Bf vom 3. Dezember 2020

Im Schriftsatz vom 3. Dezember 2020 verwies der Bf auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. September 2020, 2020/16/0109, in welchem der VwGH klar ausgesprochen habe, dass bei einheitlichen Verträgen, in denen zusammenhängende Leistungspflichten vereinbart werden, die Bestimmung von § 15 Abs. 3 GebG zur Anwendung gelange und damit jedenfalls nicht auch noch – zusätzlich zur bereits entrichteten Grunderwerbsteuer – noch eine Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG vorgeschrieben werden dürfe.

Im Ergebnis habe der VwGH mit dem jüngsten Erkenntnis somit klargestellt, dass Schenkungen von Liegenschaften unter Vorbehalt des Fruchtgenusses und einer Substanzabgeltung in Höhe der Afa („Afa-Miete“) als einheitliches Rechtsgeschäft anzusehen seien und gemäß § 15 Abs. 3 GebG die Vorschreibung einer Gebühr nach § 33 TP 9 GebG (zusätzlich zur Grunderwerbsteuer) nicht zulässig sei. Dies gelte insbesondere und gerade für „klassische“ Liegenschaftsübertragungen im Familienkreis wie vorliegend.

Diese zutreffenden rechtlichen Schlussfolgerungen müssen auch im gegenständlichen Fall gelten.

9. Übergang der Zuständigkeit auf die GA 1050

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses wurde (ua) die gegenständliche Rechtssache zum Stichtag 1. Oktober 2020 gem. § 9 Abs. 9 BFGG der unbesetzten Gerichtsabteilung 7015 abgenommen und der Gerichtsabteilung 1050 zur Bearbeitung zugeteilt.

10. Beweisaufnahme durch das BFG

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Teile der Bemessungsakten. Daraus ergibt sich der oben dargestellte Verfahrensgang und der unstrittige Sachverhalt.

11. Vorhalt des BFG

Mit Vorhalt vom 8. April 2021 wurde den beiden Parteien zur Wahrung des Parteiengehörs mitgeteilt, wie sich die Sach- und Rechtslage für die Berichterstatterin darstellte.

Mit Schreiben vom 16. April 2021 teilte das Finanzamt mit, dass keine Stellungnahme abgegeben wird.

Mit Schreiben vom 21. April 2021, ergänzt mit Schreiben vom 23. April 2021, zog der Bf den Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch gesamten Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Rechtliche Beurteilung

1.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

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.

Gem. [§ 17 Abs. 2 GebG](#) 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, 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.

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

Gemäß [§ 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.

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. 110, 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 den nach [§ 17 Abs. 1 GebG](#) maßgeblichen, eindeutigen Urkundeninhalten der zeitliche und sachliche Zusammenhang zwischen den mehreren Rechtsvorgängen. Es wurde neben der Schenkung der Liegenschaften vom Bf. an seine Töchter gleichzeitig die Einräumung des lebenslänglichen Fruchtgenussrechtes an diesen Liegenschaften zu Gunsten des Bf. und nach dessen Ableben zu Gunsten seiner Gattin vereinbart und verpflichtete sich der jeweilige Fruchtgenussberechtigte für die Dauer der Ausübung dieses Fruchtgenussrechtes jährlich eine Substanzabgeltung in der Höhe der jährlichen Abgeltung für Abnutzung zu leisten sowie sämtliche Kosten und Aufwendungen, die zur Erhaltung, Bewirtschaftung und zur laufenden Ertragssteigerung der Liegenschaften notwendig und sinnvoll sind, zu tragen. Der damit zweifellos gegebene zeitliche und sachliche Zusammenhang spricht auch hier dafür, dass die zwischen dem Bf. und seinen Töchtern getroffenen Vereinbarungen miteinander kausal verknüpft sind und ist damit von einheitlichen Rechtsgeschäften, nämlich von Schenkungen gegen Vorbehalt des jeweiligen Fruchtgenussrechtes an den Liegenschaften - dieses wiederum gegen laufende Zahlung von Beträgen in Höhe der AfA und Tragung der Kosten für Erhaltung und Bewirtschaftung - auszugehen.

Unstrittig ist, dass die Schenkungen der Liegenschaften gemäß [§ 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987](#) der Grunderwerbsteuer unterliegen und ist die jeweilige Einräumung der Dienstbarkeit (lebenslängliches Fruchtgenussrecht) an den Bf. somit gemäß [§ 15 Abs. 3 GebG](#) gebührenfrei.

Den Beschwerden ist daher Folge zu geben und die angefochtenen Gebührenbescheide – ersatzlos - aufzuheben.

1.2. 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.

Das Erkenntnis folgt der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 03.09.2020, [Ra 2020/16/0109](#)) und liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 27. April 2021