

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***RA***, über die Beschwerde vom 11. Mai 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 23. April 2018 betreffend Gebühren gemäß § 33 TP 9 GebG, ErfNr.: ***1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

II. 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. Schenkungsvertrag vom 25.11.2015 und Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer

Mit Schenkungsvertrag vom 25.11.2015 schenkte und übergab Frau ***M*** ihre ihr zur Gänze gehörigen Liegenschaften EZ ***11*** und EZ ***12***, jeweils KG ***123*** mit den Liegenschaftsadressen ***Adr1*** und ***Adr2*** an ihre Tochter ***Bf1*** (die Beschwerdeführerin, in weiterer Folge kurz Bf.).

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

2. Erhebungen des Finanzamtes

Über Ergänzungsersuchen wurde die Bf. um Bekanntgabe der Bewirtschaftungskosten und des Jahresbetrages der Absetzung für Abnutzung gebeten.

Mit Schreiben vom 21. November 2017 und 19. Dezember 2017 gab die Bf. die Beträge bekannt.

3. Gebührenbescheid vom 23. April 2018

Mit Gebührenbescheid vom 23. April 2018 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes eine Rechtsgebühr gem. § 33 TP 9 GebG iHv € 28.034,11 fest und begründete dies im Wesentlichen, dass sich die Geschenkgeberin laut Punkt Fünftens des Schenkungsvertrages das lebenslängliche Fruchtgenussrecht an den Vertragsobjekten vorbehalte und sich als Abgeltung des Wertverzehrs einen jährlichen Betrag in Höhe der Absetzung für Abnutzung (Gebäude-AfA) zu leisten verpflichte. Weiters verpflichte sich die Geschenkgeberin für die Dauer der Ausübung des Fruchtgenussrechtes sämtliche Bewirtschaftungskosten der übergebenen Liegenschaften zu tragen.

Gemäß § 15 Abs. 3 GebG seien Rechtsgeschäfte, die unter das GrEStG fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Insoweit für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes jedoch Entgeltlichkeit vorliege, sei Gebührenpflicht gegeben. Soweit darüber hinaus noch ein Restwert des kapitalisierten Fruchtgenussrechtes verbleibe, stelle dieser Wert eine Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb dar und falle unter das GrEStG. Es lägen demnach zwei Rechtsgeschäfte vor, von denen eines gebührenpflichtig, das andere grunderwerbsteuerpflichtig sei. Eine Doppelbesteuerung sei damit nicht gegeben.

4. Beschwerde

Gegen den Gebührenbescheid wurde am 8. Mai 2018 Beschwerde eingebracht. In dieser bringt die Bf. im Wesentlichen vor, dass es bei der Beurteilung, ob ein oder zwei selbständige Rechtsgeschäfte vorliegen, auf den Parteiwillen ankomme. Laut VwGH 9.10.1991, 89/13/0098 seien getrennt geschlossene Verträge dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer in ein oder mehreren Urkunden enthaltenen getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang bestehe.

Der Wille der Parteien bestehe eindeutig darin, dass beide Liegenschaften von der Mutter an die Tochter übergeben werden, ohne dass der Tochter aus der Übergabe Lasten entstehen würden und die Geschenkgeberin sich aber auch das Nutzen an den Liegenschaften für ihre Lebenszeit vorbehalte.

Dem Parteiwillen entsprechend sei daher durch ein einziges und einheitliches Rechtsgeschäft die Übertragung der Liegenschaft gegen Einräumung des Fruchtgenusses als Gegenleistung vereinbart worden. Dieser Rechtsvorgang falle als Erwerbsvorgang unter das Grunderwerbsteuergesetz und werde daher durch die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG von der Gebührenpflicht ausgenommen.

5. Beschwerdeverentscheidung

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 18. Mai 2018 wurde die Beschwerde abgewiesen. Als Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass, wenn nicht nur eine Liegenschaft gegen Einräumung eines Fruchtgenussrechtes übergeben werde, sondern die Übergeberin zusätzlich – im Gegenzug zur Einräumung des Fruchtgenussrechtes – die Zahlung der Substanzabgeltung in Höhe der Absetzung für Abnutzung leiste, sowohl ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang (gemäß § 1 GrEStG) als auch eine entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit (gemäß § 33 TP 9 GebG) vorliege. Der § 33 TP 9 GebG erfordere die Entgeltlichkeit der eingeräumten Dienstbarkeit. Ein Fruchtgenussrecht gegen Zahlung einer Substanzabgeltung sei nach dem Vertragswillen als entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit (subjektive Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung) zu beurteilen.

6. Vorlagenantrag

Mit Schreiben vom 29. Mai 2018 beantragte die Bf. die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Begründend wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass die Begründung der Beschwerdeverentscheidung überhaupt nicht auf das Thema Bezug nehme, dass in Wahrheit nur ein Rechtsgeschäft gegeben sei, das der Grunderwerbsteuer unterliege, sonst aber keine Gebühren auslöse (§ 15 Abs. 3 GebG).

Daran ändere auch nicht, dass abgesehen vom vorbehaltenen Fruchtgenussrecht auch eine Abschreibung für Abnutzung als Abgeltung des Wertverzehres von der Geschenkgeberin zu zahlen sei.

Auch dies wäre separat kein eigenständiges Rechtsgeschäft, sondern folge ausschließlich dem einheitlichen Vertragszweck, der Geschenknehmerin zwar das Eigentumsrecht an dem Grundstück, die wirtschaftlichen Folgen daraus aber der Geschenkgeberin zu belassen. Diesbezüglich sei mit Sicherheit ein objektiv erkennbarer Vertragszweck gegeben, dass eben gebührenrechtlich ein einziger Vertrag vorliege.

7. Vorlage der Beschwerden an das BFG

Mit Vorlagebericht vom 5. Juli 2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Darin beantragte das Finanzamt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

8. Zurückziehung des Antrages auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung

Mit Schriftsatz vom 15. Juni 2022 (per Fax) wurde auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Schenkungsvertrag vom 25.11.2015 schenkte und übergab Frau ***M*** ihre ihr zur Gänze gehörigen Liegenschaften EZ ***11*** und EZ ***12***, jeweils KG ***123*** mit den Liegenschaftsadressen ***Adr1*** und ***Adr2*** an ihre Tochter, die Bf.

Die Geschenkgeberin behielt sich laut Punkt Fünftens des Vertrages das lebenslange und unentgeltliche Fruchtgenussrecht vor. Im selben Vertragspunkt verpflichtete sich die Geschenkgeberin zur Zahlung eines jährlichen Betrages in Höhe der steuerrechtlich zu ermittelnden Absetzung für Abnutzung (Gebäude-AfA) als Abgeltung des Wertverzehr für den Verbrauch der Substanz (Substanzabgeltung) an die Geschenknehmerin.

Weiters verpflichtete sich die Geschenkgeberin im selben Vertragspunkt für die Dauer der Ausübung des Fruchtgenussrechtes sämtliche Kosten der Bewirtschaftung der Vertragsobjekte, wie insbesondere die Betriebskosten, Entrichtung von Zinsen von aushaftenden Schulden bei Bauführung aufgrund von Altersschäden oder Elementarschäden durch den Eigentümer, öffentliche Abgaben, Steuern und Gebühren sowie die Kosten der ordentlichen Instandhaltung und Instandsetzung alleine zu tragen.

2. Beweiswürdigung

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.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. 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.

Strittig ist, ob zwei Rechtsgeschäfte vorliegen, von welchen eines Grunderwerbsteuerpflichtig und das andere gemäß § 33 TP 9 GebG gebührenpflichtig ist, oder ob ein einheitliches Rechtsgeschäft vorliegt, welches gemäß § 15 Abs. 3 GebG von der Gebührenpflicht ausgenommen ist.

Im 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.“

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 von ***M*** an die Bf. gleichzeitig die Einräumung des lebenslänglichen Fruchtgenussrechtes an diesen Liegenschaften zu Gunsten der Geschenkgeberin vereinbart und verpflichtete sich die Geschenkgeberin für die Dauer der Ausübung dieses Fruchtgenussrechtes jährlich eine Substanzabgeltung in der Höhe der jährlichen Abgeltung für Abnutzung zu leisten sowie sämtliche sämtliche Kosten der Bewirtschaftung der Vertragsobjekte zu tragen. Der damit zweifellos gegebene zeitliche und sachliche Zusammenhang spricht auch hier dafür, dass die zwischen ***M*** und der Bf. getroffenen Vereinbarungen miteinander kausal verknüpft sind und ist damit von einem einheitlichen Rechtsgeschäft, nämlich von Schenkung gegen Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes an den Liegenschaften - dieses wiederum gegen laufende Zahlung von Beträgen in Höhe der AfA und Tragung der Kosten für Bewirtschaftung - auszugehen.

Unstrittig ist, dass die Schenkungen der Liegenschaften gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 der Grunderwerbsteuer unterliegen und ist die Dienstbarkeit (lebenslängliches Fruchtgenussrecht) an die Geschenkgeberin somit gemäß § 15 Abs. 3 GebG gebührenfrei.

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

3.2. 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 1. Juli 2022