

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ilse Rauhofer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ECOVIS Austria Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Rechte Wienzeile 225 Tür 601, 1120 Wien, über die Beschwerden vom 5. Oktober 2023 gegen 5 Bescheide des Finanzamtes Österreich, Dienststelle für Sonderzuständigkeiten, vom 7. September 2023 betreffend Rechtsgebühren zu

1. ***ErfNr 1*** (Vertrag mit ***Verkäufer 1***) - RV/7100790/2025
2. ***ERfNr 2*** (Vertrag mit ***Verkäufer 2***) - RV/7100791/2025
3. ***ErfNr. 3*** (Vertrag mit ***Verkäufer 3***) - RV/7100792/2025
4. ***ErfNr 4*** (Vertrag mit ***Verkäufer 4***) - RV/7100793/2025 und
5. ***ErfNr 5*** (Vertrag mit ***Verkäufer 5***) - RV/7100794/2025,

alle zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die 5 angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO abgeändert und die Rechtsgebühr für die nachstehend angeführten Rechtsgeschäfte gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 unter Anwendung eines Steuersatzes von 2 % von der angeführten Bemessungsgrundlage festgesetzt:

Gz FA	Name Vertragspartner	Bemessungsgrundlage	Gebühr
ErfNr 1	***Verkäufer 1***	€ 235.640,88	€ 4.712,82
ERfNr 2	***Verkäufer 2***	€ 259.021,80	€ 5.180,44
ErfNr. 3	***Verkäufer 3***	€ 145.383,12	€ 2.907,66
ErfNr 4	***Verkäufer 4***	€ 63.883,08	€ 1.277,66
ErfNr 5	***Verkäufer 5***	€ 69.458,94	€ 1.389,18

Soweit durch dieses (Sammel-)Erkenntnis ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, ist der jeweilige Mehrbetrag gemäß § 93a BAO iVm § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Erkenntnisses fällig.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Selbstberechnung von Grunderwerbsteuer für 5 Kaufverträge

Die nunmehrige Beschwerdeführerin *****Bf1***** (kurz Bf.) schloss als Käuferin mit den nachstehend angeführten Personen Kaufverträge über Liegenschaftsanteile ab. Für diese Kaufverträge führte die VertragserrichterIn - *****RÄ GmbH***** – eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer ausgehend vom im jeweiligen Kaufvertrag als Kaufpreis genannten Betrag durch. Die selbstberechneten Abgabebeträge wurden dem FA über FinanzOnline zu den nachstehend angeführten Erfassungsnummern bekanntgegeben:

Vertragsdatum	Name Verkäufer	Anteile der Liegenschaft	Kaufpreis = BMGL GrESt	Selbstberechnung GrESt zu ErfNr
29.9.2022	***Verkäufer 1***	***EZ 1***	237.500,00	***ErfNr 1***
21.10.2022	***Verkäufer 2***	***EZ 2***	315.623,36	***ERfNr 2***
1.12.2022	***Verkäufer 3***	***EZ 3***	120.000,00	***ErfNr. 3***
23.9.2022	***Verkäufer 4***	***EZ 4***	120.000,00	***ErfNr 4***
21.10.2022	***Verkäufer 5***	***EZ 5***,	87.325,00	***ErfNr 5***

Erhebungen durch das FA zu AB 18/016/23 - Überprüfung der Kaufverträge

Bei Überprüfung der Kaufverträge durch das FA wurde festgestellt, dass die Kaufverträge jeweils in Punkt 6 Fruchtgenussvereinbarungen zugunsten der Verkäufer enthalten. Der Bericht vom 7.9.2023 zu ABNr. 18/016/23 enthält folgende Sachverhaltsdarstellung:

*„Die Firma *****Bf1***** kauft in ganz Österreich Teile von Liegenschaften samt Häusern und werden dadurch grundbücherliche Miteigentümer an diesen Grundstücken. In diesen Verträgen wird vereinbart, dass die Käufer dem Verkäufer an der Liegenschaft samt dem Gebäude unbefristet oder befristet die Dienstbarkeit des höchstpersönlichen Fruchtgenussrechtes im Sinne des § 509 ABGB einräumen. Der Verkäufer zahlt den Käufern für das eingeräumte Fruchtgenussrecht ein monatliches Entgelt. Die Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes wird im Grundbuch eingetragen.“*

Die anschließende rechtliche Würdigung des Finanzamtes lautet:

*„Nach Meinung der rechtlichen Vertretung der Firma *****Bf1***** sind der Kauf und der Fruchtgenuss in einem Vertrag vereinbart, für das Vorliegen eines einheitlichen Vertrages spricht etwa die Zusammenfassung und gleichzeitige Annahme mehrerer Leistungen in einem Schriftstück. Die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG wäre hier anzuwenden, wonach Rechtsgeschäfte, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen sind. Im gegenständlichen Fall handelt es sich nicht, wie von der steuerlichen Vertretung erwähnt, um einen einheitlichen Vertrag mit der Zusammenfassung und Annahme mehrerer Leistungen, sondern um zwei getrennt zu beurteilende Rechtsgeschäfte. Es wurden einerseits die Anteile an der*

Liegenschaft gekauft und andererseits wird das Fruchtgenussrecht gegen Entgelt eingeräumt. In der Verwaltungsgerichtshofentscheidung vom 27. Mai 1999, ZI. 98/16/0349 wurde festgehalten, dass es sich bei einer entgeltlichen Einräumung nicht um eine vorbehaltene Nutzung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 handelt, sondern, ungeachtet des Umstandes, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung in die Urkunde über den Kaufvertrag eingebettet ist, um die entgeltliche Überlassung der Nutzung der Liegenschaft handelt. Auch bei den vorliegenden Kaufverträgen liegen jeweils zwei Rechtsgeschäfte vor, die in eine Urkunde gebettet sind. Betreffend die Einräumung des Fruchtgenussrechtes handelt es sich um ein vom Kaufgeschäft unabhängiges selbständiges Rechtsgeschäft, dass, da dieses Recht entgeltlich eingeräumt wird, unter den Tatbestand des § 33 TP 9 GebG fällt. Nach der Bestimmung des § 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, von dem Werte des bedungenen Entgeltes 2 %.“

Zur Berechnung wird vom FA ausgeführt:

*„A) Dauer der Einräumung des Fruchtgenussrechtes unbefristet
Gemäß § 15 Abs. 2 BewG - 9fache des Jahreswertes
B) Dauer der Einräumung des Fruchtgenussrechtes 20 Jahre
Gemäß § 15 Abs. 1 BewG - höchstens das 18fache des Jahreswertes“*

5 Gebührenbescheide

Mit **5 Bescheiden** jeweils vom **7.9.2023** setzte das Finanzamt für die in den oben angeführten Kaufverträgen enthaltenen entgeltlichen Fruchtgenussseinräumungen jeweils gegenüber der Bf. **Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG** ausgehend vom im Vertrag für die Fruchtgenussseinräumung genannten monatlichen Entgelt und der dort genannten Dauer unter Anwendung eines Steuersatzes von 2% wie folgt fest.

Vertrags datum	Name Verkäufer	ErfNr	BMGL Gebühr	Gebühr
29.9.2022	***Verkäufer 1***	***ErfNr 1***	211.613,04 (€ 979,69 x 12 x 18)	4.232,26
21.10.2022	***Verkäufer 2***	***ERfNr 2***	234.351,00 (1.301,95 x 12 x 15)	4.687,02
01.12.2022	***Verkäufer 3***	***ErfNr. 3***	118.800,00 (550,00 x 12 x 18)	2.376,00
23.9.2022	***Verkäufer 4***	***ErfNr 4***	53.460,00 (495,00 x 12 x 9)	1.069,20
21.10.2022	***Verkäufer 5***	***ErfNr 5***	77.807,52 (360,22 x 12 x 18)	1.556,15

Zur Begründung verwies das FA jeweils auf die durchgeführte Erhebung und den gesondert zugestellten Bericht.

Beschwerden und ergänzende Begründung

In den dagegen nach Fristerstreckung von der Bf. am **5.10.2023** eingebrachten **Beschwerden** wurde ausgeführt wie folgt:

*„Die ***Bf1*** („B-GmbH“) erwirbt von diversen Personen Privatliegenschaften. Die B-GmbH bezahlt dafür den tatsächlichen Verkehrswert der Liegenschaft, im Kaufvertrag wird aber zusätzlich eine entgeltliche Fruchtgenussrechtsbestimmung vereinbart:*

Dem Verkäufer wird für die nächsten Jahre (bis zum Ablauf des Fruchtgenussrechtsvertrags) ein entgeltliches Fruchtgenussrecht eingeräumt, für die Einräumung muss der Verkäufer, der dann in dieser verkauften Liegenschaft weiterhin wohnt, monatlich einen marktüblichen Betrag bezahlen.

In der konkreten Fallkonstellation liegt bei dieser Liegenschaftsanschaffung iVm einer Fruchtgenussrechtseinräumung, weil diese entgeltlich erfolgt, keine eine der Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG zuzurechnende, vorbehaltene Nutzung vor (VwGH 27.5.1999, GZ 98/16/0349).

Der Kaufvertrag und Fruchtgenussvertrag sind in einem Vertrag vereinbart, für das Vorliegen eines einheitlichen Vertrags spricht etwa die Zusammenfassung und gleichzeitige Annahme mehrerer Leistungen in einem Schriftstück (VwGH 24.3.1994, 92/16/0129). Es ergibt sich dadurch eindeutig der zeitliche und sachliche Zusammenhang des Liegenschafts Kaufvertrags und der damit verbundenen Fruchtgenussrechtsvereinbarung.

Nach § 15 Abs 3 GebG sind Rechtsgeschäfte, die unter das Grunderwerbssteuergesetz (GrEStG) fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen.

Da der Ankauf der Liegenschaften der GrESt unterliegt, kann somit keine Gebührenpflicht gem. § 33 TP 9 GebG vorliegen (zur Übertragung von Liegenschaften mit gleichzeitiger Fruchtgenussrechtsgewährung - Ergebnis: keine Gebührenpflicht: VwGH 3.9.2020, Ra 2020/16/0109; BFG 14.5.2020, RV/7103576/2019; BFG 22.2.2021, RV/7101499/2019)“

Abschließend beantragte die Bf. die ersatzlose Aufhebung der Bescheide sowie Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO und Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO.

Am **13.11.2023** brachte die Bf. noch eine **ergänzende Begründung** mit folgendem Inhalt ein:

„Es ist dabei nochmals festzuhalten, dass das Fruchtgenussrecht, weil es entgeltlich eingeräumt worden ist, nicht für die Berechnung der Gegenleistung betreffend die GrESt heranzuziehen ist (siehe dazu das VwGH-Urteil v. 27.05.1999, 98/16/0349, diese Rechtsansicht teilt im gegenständlichen Fall auch das FA Österreich [siehe dazu die Ausführungen im BP-Bericht vom 07.09.2023].

Es stellt sich jetzt allerdings noch die Frage, ob in diesem Fall die Gebührenbefreiung des § 15 Abs 3 GebG zur Anwendung kommen kann (nach § 15 Abs 3 GebG sind Rechtsgeschäfte, die unter das GrEStG fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen).

Wie bereits in den Beschwerden hingewiesen, wurde seitens des Finanzamts Österreich die aktuelle Judikatur zum gegenständlichen Sachverhalt bei der Erlassung der verfahrensgegenständlichen Gebührenbescheide nicht berücksichtigt, aus diesem Grund sind die ergangenen Bescheide uE auch eindeutig rechtswidrig.

Wir erlauben uns, die von uns angeführte Judikatur in den Beschwerden nochmals zu erläutern:

VwGH 03.09.2020, Ra 2020/16/0109:

„Die im angefochtenen Erkenntnis zitierten Judikate vom 27.05.1999 und vom 16.10.2003 gingen daher von einer Einheit der damaligen Rechtsgeschäfte aus“ (siehe Rz 11 letzter Absatz im VwGH-Judikat vom 3.9.2020)

Fazit 1: Auch wenn also das Fruchtgenussrecht nicht als Gegenleistung für die Bemessung der GrESt herangezogen worden ist (siehe VwGH v. 27.05.1999, 98/16/0349), ist trotzdem noch eine Einheit der beiden Rechtsgeschäfte (Kauf der Liegenschaft und gleichzeitige entgeltliche Fruchtgenussseinräumung) anzunehmen. Aus diesem Grund liegt in der konkreten Fallkonstellation daher unstrittigerweise ein einheitliches Rechtsverhältnis vor.

Der VwGH hält in diesem Urteil weiters fest, dass es für die Anwendung der Befreiungsbestimmung gem. § 15 Abs 3 GebG genüge, dass ein Rechtsgeschäft überhaupt dem genannten Verkehrssteuergesetz unterliege; es sei also nicht erforderlich, dass eine nach diesen Gesetzen anfallende Steuer auch tatsächlich vorgeschrieben wurde (Rz 13 letzter Absatz VwGH 3.9.2020).

Es ist auch hL, dass es genügt, wenn ein Rechtsgeschäft unter eines der genannten Steuergesetze fällt. Ist das Rechtsgeschäft kraft ausdrücklicher Bestimmung in dem anderen Verkehrssteuergesetz steuerbefreit (oder wird diese andere Verkehrsteuer nicht mehr erhoben), so ist das für die Gebührenfreiheit nicht schädlich. Konsequenterweise steht nach Ansicht der Finanzverwaltung (Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrssteuern Ergebnisse 2008, BMF-010.206/0007/-VI/5/2010) die Gebührenbefreiung nach §15 Abs 3 GebG auch dann zu, wenn anlässlich der Ehescheidung eine Scheidungsfolgenvereinbarung über die Aufteilung von Liegenschaftsvermögen für den Fall der Ehescheidung abgeschlossen wird.

Denn „obwohl noch kein grunderwerbsteuerbarer Tatbestand verwirklicht wurde, fällt der Vorgang grundsätzlich unter das GrEStG, sodass die Befreiung nach § 15 Abs 3 GebG zu gewähren ist.“ (vgl Twardosz, GebG § 15 Rz 116)

Fazit 2: Ob das Fruchtgenussrecht als Gegenleistung in die Bemessungsgrundlage der GrESt aufzunehmen ist oder nicht, ist aus Sicht des VwGH somit irrelevant, weshalb die Voraussetzungen der Gebührenbefreiung gem. § 15 Abs 3 GebG vorliegen.

BFG 22.2.2021, RV/7101499/2019:

Dieses BFG-Judikat ist nach Erlassung des oben erwähnten VwGH-Judikats vom 03.09.2020, Ra 2020/16/0109 ergangen und das VwGH-Judikat ist dabei schon in die Überlegungen der befassten Richterin mitaufgenommen worden (siehe dazu die Seite 8 des Judikates).

Auf Seite 8 führt das BFG weiters an:

„....wie oben ausgeführt, kommt es für die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung nicht darauf an, ob die tatsächliche Bemessung der GrEST vom Wert des vorbehaltenen Fruchtgenussrechts (als Gegenleistung) oder vom Dreifachen des Einheitswerts vorgenommen wurde und ist die Einräumung der Dienstbarkeit (lebenslängliches Fruchtgenussrecht) an die Bf. somit gem. § 15 Abs 3 GebG gebührenfrei.“

In der konkreten Fallkonstellation wurde die GrEST richtigerweise vom Kaufpreis der Liegenschaft vorgenommen.

Fazit:

Aus unserer Sicht führt die Rechtsansicht des BFG eindeutig zur Gebührenbefreiung in der konkreten Fallkonstellation, weil die Frage für die Gebührenbefreiung, ob das Fruchtgenussrecht in die Bemessungsgrundlage für die GrEST aufzunehmen ist, auch nach Meinung des BFG völlig unbeachtlich sei (unter Bezugnahme auf das VwGH-Judikat vom 03.09.2020, Ra 2020/16/0109).

Die GrEST wurde richtigerweise mit dem Kaufpreis bemessen, da das Fruchtgenussrecht, weil es entgeltlich eingeräumt wurde, keine Gegenleistung für die Bemessung der GrEST darstellt (VwGH 27.5.1999, 98/16/0349). Weiters liegt ein einheitlicher Vertrag (Kaufvertrag und gleichzeitige entgeltliche Fruchtgenussrechtseinräumung) vor, somit hat die Gebührenbefreiung gem. § 15 Abs 3 GebG zur Anwendung zu kommen.

Aufgrund der Aussagen in den beiden oben angeführten (aktuellen) Judikaten, sind daher die Gebührenbescheide uE rechtswidrig ergangen - die ergangenen Bescheide sind daher, wie in der Beschwerde schon festgestellt, ersatzlos aufzuheben.

Beschwerdevorentscheidungen

In den abweisenden **Beschwerdevorentscheidungen vom 5.12.2023** führte das FA zur Begründung ua. Folgendes aus:

„Die Entscheidung des VwGH vom 3.9.2020, Ra 2020/16/0109, ist im gegenständlichen Fall nicht einschlägig, da diesem ein ganz anderer Sachverhalt zugrunde liegt. In diesem Erkenntnis ging der Verwaltungsgerichtshof bei der Schenkung eines Grundstückes gegen Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes an der Liegenschaft - dieses wiederum gegen laufende Zahlung von Beträgen in Höhe der AfA - also bei Rechtsgeschäften, bei welchen eine Gegenleistung vereinbart worden ist, von einem einheitlichen Rechtsgeschäft aus. Das heißt, dass laut VwGH Leistung und Gegenleistung derartig miteinander verknüpft sein müssen, dass von einem einheitlichen Rechtsgeschäft auszugehen ist,

Dies ist hier nicht der Fall, da hier für den Erwerb der Liegenschaftsanteile einerseits ein Kaufpreis bezahlt wurde und andererseits für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes ein eigenständiges monatlich zu zahlendes Entgelt vereinbart wurde.

Demnach wurden in diesem Kaufvertrag zwei getrennt voneinander zu beurteilende Rechtsgeschäfte abgeschlossen.

Die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs 3 GebG ist nicht anwendbar, da die zwei Rechtsgeschäfte getrennt voneinander zu beurteilen sind und nicht von einem einheitlichen Rechtsgeschäft auszugehen ist, weshalb auch die in der Beschwerde

diesbezüglich zitierte Judikatur für den gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung kommen kann.“

Vorlageanträge

Im den am **20.12.2023** eingebrachten Anträgen auf Vorlage der Beschwerden ans BFG hielt die Bf. der Ansicht des Finanzamtes die Ausführungen des VwGH in den Entscheidungen VwGH 3.9.2020, Ra 2020/16/0109 und VwGH 27.05.1999, 98/16/0349 entgegen. Das zitierte VwGH-Urteil v. 27.05.1999, 98/16/0349 habe den Verkauf eines Grundstücks gegen Vorbehalt des Fruchtgenusses gegen Entgelt zum Gegenstand gehabt. In diesem Fall würde daher eine der Gegenleistung zuzurechnende vorbehaltene Nutzung nicht vorliegen, somit werde die Höhe des Fruchtgenussrechts nicht in die GrEst-Bemessungsgrundlage einbezogen. Und genau dieser VwGH-Fall v. 27.05.1999, der mit den gegenständlichen Beschwerdefällen sachverhaltsmäßig kongruent sei, sei im VwGH-Fall v. 3.9.2020 als einheitliches Rechtsgeschäft gesehen worden (s.o. das Zitat in der Rz 11). Somit lasse sich aus dem VwGH-Erkenntnis vom 3.9.2020 klar herauslesen, dass in der konkreten Fallkonstellation der Beschwerdefälle ein einheitliches Rechtsgeschäft vorliege (somit gebührenbefreit gem. § 15 Abs 3 GebG).

In der konkreten Fallkonstellation liege ein einheitliches Rechtsgeschäft auch schon aus folgendem Grund jedenfalls vor:

Verkäufer dieser Liegenschaften seien Privatpersonen, die ihre Wohnliegenschaften zu einem gewissen Teil verkaufen, weil sie zum Zeitpunkt des Verkaufes einen Liquiditätsbedarf hätten. Weiters hätten sie aber auch nach dem Verkauf ein dringendes Wohnbedürfnis, das ebenfalls befriedigt werden müsse. Diese beiden Bedürfnisse würden daher in einem einheitlichen Rechtsgeschäft abgebildet werden:

Zum Beispiel bei ***ErfNr 1***:

Frau und Herr ***Verkäufer 1*** verkaufen die Liegenschaft 1 zur Hälfte an die ***Bf1***, gleichzeitig wird den beiden Verkäufern seitens der ***Bf1*** ein entgeltliches Fruchtgenussrecht betreffend die Liegenschaft 1 eingeräumt (Dauer 20 Jahre, iHV EUR 979,69 als monatliches Entgelt).

Es sei somit völlig klar und logisch, dass diese beiden Geschäfte eine Einheit bilden:

Die beiden Verkäufer bräuchten Geld, verkaufen einen Teil (50 %) der Liegenschaft, müssten - aber um ihr Wohnbedürfnis zu befriedigen - sich das entgeltliche Fruchtgenussrecht einräumen lassen.

Die beiden Verkäufer hätten somit den (Teil-)Verkauf der Liegenschaft ohne das den Verkäufern (gleichzeitig) entgeltlich eingeräumte Fruchtgenussrecht in keinem Fall abgeschlossen.

Aus diesem Grund sei somit evident, dass ein einheitliches Rechtsgeschäft vorliegen müsse.

Abschließend wiederholte die Bf. ihre Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO.

Vorlagen an das BFG

Mit **Vorlageberichten vom 13. 03.2025** (eine Ausfertigung wurden jeweils auch der Bf. übermittelt) legte das FA die gegenständlichen Rechtsmittel dem BFG zur Entscheidung vor, in der das FA noch eine Stellungnahme mit auszugsweise folgendem Inhalt abgab

„In der auch im Vorlageantrag angeführten Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.05.1999, 98/16/0349, in welcher der Verkäuferin ein Fruchtgenussrecht an Teilen der verkauften Liegenschaft eingeräumt wurde und für diese Nutzungsüberlassung von ihr ein Entgelt zu leisten ist, spricht der Verwaltungsgerichtshof aus: „Es handelt sich dabei ungeachtet des Umstandes, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung in die Urkunde über den Kaufvertrag eingebettet ist, um die entgeltliche Überlassung der Nutzung der Liegenschaft, womit also die Erstbeschwerdeführerin als Käuferin die erworbene Liegenschaft bereits ab Abschluss des Kaufvertrages tatsächlich auch wirtschaftlich verwertet hat. Soweit also die Verkäuferin 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 im Sinne des § 5 GrEStG 1987 zuzurechnende vorbehaltene Nutzung nicht vor.“

Der Verwaltungsgerichtshof hat hier in einem gleichgelagerten Fall ausgesprochen, dass es sich bei der Vereinbarung über die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes gegen Leistung eines Entgeltes – auch wenn diese Vereinbarung in den über die Liegenschaft abgeschlossenen Kaufvertrag eingebettet ist – um ein vom Kaufgeschäft unabhängiges selbständiges Rechtsgeschäft handelt.

Die Vorschreibung der Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG erfolgte daher zu Recht.“

Beweisaufnahme durch das BFG

Durch die zuständige Berichterstatterin wurde zunächst Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt mit den Vorlageberichten elektronisch vorgelegten Teile der Bemessungsakte mit den ***ErfNr 1***, ***ERfNr 2***, ***ErfNr. 3***, ***ErfNr 4***, ***ErfNr 5*** und durch Abfragen bei FinanzOnline zu den genannten ErfNr. und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Stellungnahme der Bf vom 03.02.2026

Nach Ergehen der Ladung zur mündlichen Verhandlung vor dem Senat brachte die Bf. am **03.02.2026** noch eine **ergänzende Stellungnahme** beim BFG ein, die ans FAÖ weitergeleitet wurde.

Darin wurden von der steuerlichen Vertretung der Bf. noch folgende Überlegungen mitgeteilt:

„I. ad VwGH v. 3.9.2020, Ra 2020/16/0109-6: Vergleich VwGH Fall mit der konkreten Fallkonstellation:

Die dem Verfahren zugrundeliegende Fallkonstellation entspricht (weitestgehend) dem oben zitierten VwGH-Fall:

Im oben zitierten VwGH-Verfahren wurde eine Immobilie mit entgeltlicher Fruchtgenussrechtsgewährung (Vorbehaltsfruchtgenussrecht mit Afa-Abgeltung) geschenkt, das Fruchtgenussrecht war aufgrund der Entgeltlichkeit nicht Bemessungsgrundlage für die GrESt (VwGH 27.5.1999, 98/16/0349), die Gebührenbefreiung gem. § 15 Abs 3 GebG kam zur Anwendung, weil es sich um ein einheitliches Rechtsgeschäft handelte.

Konkrete Fallkonstellation:

Teile von Liegenschaften werden von unserem Klienten angekauft, das Vorbehaltsfruchtgenussrecht wird im gleichen Vertrag entgeltlich gewährt, somit stellt das Fruchtgenussrecht auch hier keine Gegenleistung für die GrESt dar.

Der Verkauf und die entgeltliche Gewährung des Fruchtgenussrechts sind in einem Vertrag abgeschlossen.

Der Verkäufer verkauft den Teil des Grundstücks nur unter der Voraussetzung, dass er das Grundstück nutzen kann (da die Familie sonst ihren Hauptwohnsitz verlieren würde), somit ist die Gewährung des Fruchtgenussrechts eine Bedingung für den Verkauf.

Infolgedessen muss uE in der konkreten Fallkonstellation auch die Gebührenbefreiung gem. §15 Abs 3 GebG greifen.

II. Ad VwGH v. 5.9.2024 Ra 2023/16/0121-9 und VwGH v. 22.10.2025, Ra 2023/16/0138-8

Insbesondere die beiden Randzahlen in diesen jüngeren Judikaten sollen nachfolgend einer kurzen Analyse unterzogen werden:

VwGH 22.10.25, Ra 2023/16/0138-8, Rz 43

„Diese Sichtweise steht im Widerspruch mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach der Zweck des § 15 Abs.3 GebG ist, zu vermeiden, dass ein Rechtsgeschäft, das nach einem der erschöpfend angeführten Abgabengesetze steuerbar ist, nicht überdies noch mit einer Rechtsgebühr belegt wird (vgl. VwGH. 3.9. 2020, Ra 2020/16/0109, mwN)

Zur Verwirklichung dieses Regelungszwecks ist es weder erforderlich noch folgerichtig, wenn ein bestimmter, dem Grunde nach gebührenpflichtiger Rechtsvorgang weder der Verkehrsteuer noch der Rechtegebühr unterliegt “

Von der Bemessungsgrundlage der Gebühr ist somit lediglich jener Teil auszuscheiden, von dem Grunderwerbsteuer zu erheben wäre; der Rest unterliegt der Gebühr (vgl. VwGH 5.9.2024, Ra 2023/16/0121, mwN).

VwGH v. 5.9.2024, Ra 2023/16/0121-9, Rz 32:

„Nach dem dargestellten Zweck des §15 Abs.3 GebG - der auf die Gebührenbefreiung des §19 Abs. 2 GebG im Zusammenhang mit Vertragsteilen zur Sicherung des Hauptgeschäftes übertragbar ist - kann auch diese Befreiung nur insoweit zum Tragen kommen, als das damit gesicherte Hauptgeschäft selbst nach dem GebG oder einem Verkehrsteuergesetz einer Gebühr oder Verkehrssteuer unterliegt.

Nach der Aktenlage hatte das revisionsgegenständliche Erbübereinkommen auch Vermögenswerte zum Gegenstand, deren Übertragung jedenfalls nicht unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt. Auch die Anwendbarkeit eines anderen Verkehrsteuergesetzes ist nicht erkennbar. Demgemäß gelangt, soweit eine hypothekarische Besicherung von Forderungen erfolgte, die nicht einem verkehrsteuer- oder gebührenpflichtigen Geschäft zuzuordnen sind, die Gebührenbefreiung des § 19 Abs.2 GebG jedenfalls nicht zur Anwendung.“

Fragestellung:

Wie sind die beiden Judikate (ex 2024 und 2025) im Verhältnis zum (älteren) VwGH-Judikat vom 3.9.2020 einzuordnen?

Darstellung der Sichtweise des steuerlichen Vertreters:

a) Die beiden Judikate haben keine Immobilienübertragung mit Fruchtgenussrecht als Fallkonstellation (sondern Ehepakt und Erbübereinkommen) - betreffend die Übertragung von Immobilien mit gleichzeitiger, entgeltlicher Vorbehaltsfruchtgenussseinräumung ist nur das VwGH-Judikat vom 03.09.2020 (mit Gebührenbefreiung gem. §15 Abs3 GebG) einschlägig.

b) Im ersten Absatz der Rz 43 im VwGH-Urteil vom 22.10.25, Ra 2023/16/0138-8 wird sogar explizit das VwGH-Judikat vom 3.9.2020 zitiert. Daraus ist zu schließen, dass dieses Judikat jedenfalls noch vollständig anwendbar ist.

c) Sollte man tatsächlich zum vorläufigen Schluss kommen (entgegen unserer Rechtsansicht und entgegen der Rechtsansicht des VwGH v. 3.9.2020), dass mangels Berücksichtigung des entgeltlichen Vorbehaltsfruchtgenussrechts der Bemessungsgrundlage bei der GreSt es zu einer doppelten Nichtbesteuerung des Fruchtgenussrechts kommen würde und damit die Gebührenbefreiung des §15 Abs3 GebG nicht anwendbar sein würde, wird dagegen unsererseits wie folgt argumentiert:

Die Bewertung der Immobilie und der resultierende Preis wird seitens unseres Klienten sorgfältig durchgeführt, da der Ankauf von Liegenschaftsanteilen mit Einräumung eines Vorbehaltsfruchtgenussrechts das eigentliche Geschäftsmodell unseres Klienten darstellt.

Es ist für unseren Klienten (und auch objektiviert, logisch betrachtet) bewertungstechnisch unstrittig, dass ohne die gleichzeitige Gewährung des entgeltlichen Fruchtgenussrechts ein deutlich niedrigerer Barkaufpreis für die Liegenschaft bezahlt werden würde.

Kaufgegenständlich sind Minderheitsanteile an Einfamilienhäusern, würde man diese Anteile ohne die gleichzeitige entgeltliche Gewährung des Vorbehaltsfruchtgenussrechts erwerben, würde nach dem Kauf kein Vertragsverhältnis zwischen Käufer und Verkäufer existieren, dieses müsste man dann erst rechtlich erkämpfen bzw. wäre bei Nichteinigung wohl nur eine Teilungsklage mit anschließender Veräußerung zu nicht vorteilhaften Preisen denkbar.

Unsere Klienten stufen bei Erwerb der Liegenschaftsanteile - ohne die gleichzeitige entgeltliche Fruchtgenusseinräumung - die Höhe des Preisabschlags mit rd. 30 % bis 40 % ein.

Somit ist uE auch unstrittig, dass die Gewährung des Fruchtgenussrechts den Barkaufpreis der Immobilienübertragung substantiell (im Vergleich zu einer allfälligen Nichtgewährung des Fruchtgenussrechts) erhöht und somit die Gewährung des Fruchtgenussrechts zu einem höheren Barkaufpreis und damit zu einer höheren GreSt-Bemessungsgrundlage führt.

Fazit:

Somit ist das Fruchtgenussrecht im Barkaufpreis (kaufpreiserhöhend) „eingepreist“, damit würde einer Gebührenpflicht zu einer doppelten Besteuerung der Fruchtgenussrechtsgewährung kommen, die (dafür extra vom Gesetzgeber geschaffene) Gebührenbefreiung gem. § 15 Abs 3 GebG ist daher uE unzweifelhaft in der konkreten Fallkonstellation anwendbar.“

Erörterungstermin – Zurücknahme der Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat

Bei der für 17.2.2026, 9:30 Uhr anberaumten mündlichen Verhandlung vor dem Senat war auf Grund eines Irrtums eines Laienbeisitzers bei der Eintragung des Verhandlungstermin in seinen Kalender der Senat nicht vollzählig besetzt und war kurzfristig auch kein Ersatz verfügbar. Nach Rücksprache mit den erschienenen Parteien (für die Bf waren der steuerliche Vertreter und der Geschäftsführer anwesend) wurde daher am 17.2.2026 ein Erörterungstermin vor der Berichterstatterin durchgeführt.

Nach Vortrag der Sache durch die Berichterstatterin wie in der den Parteien ausgehändigten Beilage ./1 zur Niederschrift erklärten beide Parteien (Bf. und Amtspartei), dass es zum vorgetragenen Sachverhalt keine Ergänzungen gibt und dass die Grunderwerbssteuerbemessungsgrundlage unstrittig ist.

Zur rechtlichen Beurteilung verwiesen die Parteien im Wesentlichen auf die bisherigen Schriftsätze.

Das FA ergänzte, dass die im Punkt 6 bzw.7 der Kaufverträge enthaltene Verpflichtung der Käufer sämtlichen Betriebs- und Heizkosten, sowie alle sonstigen und öffentlichen Lasten betreffend die Liegenschaft und das Gebäude zu tragen, noch in die Bemessungsgrundlage der Gebühr einzubeziehen seien.

Der steuerliche Vertreter erklärte dazu bis 31.03.2026 für die 5 hier gegenständlichen Verträge die Höhe dieser Nebenleistungen bekannt zu geben.

Abschließend nahm der steuerliche Vertreter die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat zurück.

Stellungnahme der Bf. vom 29.4.2026 – Vorlage der gutachterliche Stellungnahme eines Immobiliensachverständigen

Nach Fristerstreckung brachte die Bf am 29.4.2026 eine Stellungnahme ein, in der mitgeteilt wurde, dass der Bf. trotz erheblichen Bemühungen die Feststellung der exakten Nebenkosten nicht möglich sei.

Basierend auf den Gebührenrichtlinien 2025 Rz 1304 iVm der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Feststellung von Durchschnittssätzen für Gruppen von Bestandsobjekten für die Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr StF: BGBl. II Nr. 242/1999 nehme die Bf. einen Abschlag/Aufschlag auf die dort geregelten pauschalen Werte je nach Größe der Liegenschaft vor. Die Bf. gehe davon aus, dass sich die Betriebskosten nicht linear zur Wohnnutzfläche verhalten. Es ergäben sich keine doppelt so hohen Betriebskosten bei doppelter Wohnnutzfläche, da bspw nur bei kleineren Einheiten die ganze Nutzfläche beheizt werde. Die Berechnung pro Liegenschaft pro Monat ergäbe daher folgendes:

[...]

Weiters wurde noch eine gutachterliche Stellungnahme des Allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierter Sachverständigen für das Immobilienwesen ***SV*** vom 28.4.2026 über den Verkehrswert beim Erwerb von Minderheitsanteilen an Einfamilienhäusern ohne Einräumung eines entgeltlichen Fruchtgenussrechts gegenüber einem Erwerb mit vertraglich geregelter Fruchtgenussrecht (inkl. laufendem Entgelt) mit einer Berechnung am Beispiel der Liegenschaft ***EZ 5*** (Verkäufer Herr ***Verkäufer 5***), vorgelegt.

Gegenäußerung des Finanzamtes vom 29.5.2026

Das FA gab dazu am 29.5.2026 eine Gegenäußerung ab, in der einleitend ausgeführt wurde, dass für die Behörde nicht ersichtlich sei, warum eine genaue Feststellung der Höhe der Nebenleistungen nicht möglich ist. Eine Rückfrage bei den Vertragspartnern hätte diesbezüglich Klarheit schaffen können.

In den Verträgen sei vereinbart, dass dem Verkäufer an der gesamten Liegenschaft die Dienstbarkeit eingeräumt werde und der Verkäufer alle Verpflichtungen im Zusammenhang mit dem Fruchtgenuss gemäß §§ 512 und 513 ABGB wie ein Eigentümer aus eigenem zu tragen habe. Ebenfalls verpflichtete sich der Dienstbarkeitsberechtigte für die Dauer des

Fruchtgenussvertrages sämtliche Betriebs- und Heizkosten sowie alle sonstigen privaten und öffentlichen Lasten betreffend die Liegenschaft und das Gebäude (insbesondere Grundsteuer, Kommunalabgabe, Abfall- und Wasserverband) zu bezahlen. Bemessungsgrundlage der Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG sei der Wert des bedungenen Entgelts. Auch die Betriebskosten seien Teil der Bemessungsgrundlage und daher in voller Höhe - und nicht nur in Höhe der von der Beschwerdeführerin erworbenen Anteile an der Liegenschaft - in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen

Zu den weiteren Ausführungen der Bf merkte das FA an:

„Die Annahmen des Gutachters sind nach Ansicht des Finanzamtes in gegenständlichem Fall nicht einschlägig. Die Beschwerdeführerin kauft die Anteile nicht, um sie selbst zu nutzen oder sie später an Dritte zu verkaufen. Diese Verträge werden abgeschlossen, um dem Käufer liquide Mittel zur Verfügung zu stellen. Damit der Verkäufer seine Immobilie weiter nutzen kann, bekommt dieser ein Fruchtgenussrecht eingeräumt, für dieses Recht hat er ein Entgelt zu leisten. Die Wertfindung in den gegenständlichen Fällen ist mit jenen eines „normalen“ Verkaufs, welche aber bei den Ausführungen des Sachverständigen zur Anwendung kommen, nicht vergleichbar.

Auch ist das Argument, dass ein Fehlen von klaren vertraglichen Regelungen hinsichtlich der Nutzung, Verwaltung und Verwertung die Unsicherheit aus Marktsicht erheblich stärkt nicht von Relevanz, da es zwischen den Vertragspartnern eine Miteigentümergeinschaft gibt, in welcher die wechselseitigen Rechte und Pflichten der Vertragsparteien als künftige Miteigentümer der Liegenschaft geregelt sind. Ebenso gibt es durch die Einräumung des Fruchtgenussrechtes eine klare Regelung bezüglich der Nutzung der Immobilie.

Aufgrund der Ausgestaltung der Kaufverträge ist es nicht von Bedeutung, ob sich der Verkehrswert aufgrund des Erwerbes von Miteigentumsanteilen vermindert. Die Immobilie wird entweder vom Verkäufer zurück erworben, gemeinsam verkauft oder es werden die restlichen Anteile vom Käufer erworben. Es kommt daher für den Käufer zu keiner Minderung des Verkehrswertes aufgrund des Erwerbes von Minderanteilen. Auch stellt die Einräumung des Fruchtgenussrechtes keine Belastung des Anteiles dar, da dadurch der Käufer, ohne Aufwendungen für die Liegenschaft tätigen zu müssen, eine Einnahmequelle hat.

In gegenständlichem Fall werden zwei Rechtsgeschäfte in einer Urkunde abgeschlossen. Jedes dieser Rechtsgeschäfte ist in sich abgeschlossen und beinhaltet eine Leistung und eine Gegenleistung. Für jedes dieser Rechtsgeschäfte fällt eine Steuer an:

Grunderwerbsteuer für den Verkauf des Liegenschaftsanteils und Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG für die entgeltliche Einräumung des Fruchtgenussrechtes.

Es kommt daher auch zu keiner doppelten Besteuerung des Liegenschaftserwerbs.

Ermittlungsauftrag des BFG ans FA 2.6.2026

Mit Beschluss vom 2.6.2026 beauftragte das BFG das Finanzamt Österreich gemäß § 269 Abs. 2 BAO Ermittlungen über die Höhe der jeweiligen Nebenleistungen (Betriebs- und Heizkosten

sowie alle sonstigen privaten und öffentlichen Lasten betreffend die Liegenschaft und das Gebäude (insbesondere Grundsteuer, Kommunalabgabe, Abfall- und Wasserverband) durchzuführen und dem BFG die Ermittlungsergebnisse bis zum 30.6.2026 zu übermitteln.

Weiters wurde zur Wahrung des Parteienghört der beschwerdeführenden Partei die Gegenäußerung des Finanzamtes vom 29.5.2026 mit der Gelegenheit dazu bis zum 30.6.2026 eine weitere Stellungnahme einzubringen, übermittelt.

Antrag der Bf. vom 25.6.2026 auf Einvernahme des Immobiliensachverständigen

Unter Bezugnahme auf die Gegenäußerung des FA Österreich vom 29.05.2026 gab die Bf. noch eine weitere Stellungnahme ab und stellte einen Antrag auf Einvernahme des Immobiliensachverständigen mit folgendem Inhalt:

„Wir haben in mehreren Stellungnahmen versucht, dem BFG und damit auch dem FA Österreich nachvollziehbar aufzuzeigen, dass bei Kauf ohne die Einräumung des entgeltlichen Fruchtgenussrechts der Kaufpreis substanziell niedriger wäre, weil damit unsere Mandanten eine Veranlagung kaufen würden, die keinen laufenden Ertrag bringen würde.

Unsere Klienten haben kein ausübbares Recht, aus dem Vertrag auszusteigen und würden damit über Jahre ein ertragsloses Einkommen erzielen, so als ob jemand eine 20jährige Anleihe ohne laufende Verzinsung kaufen würde (diese würde natürlich mit einem erheblichen Kaufpreisabschlag angeboten werden).

*Wir beantragen hiermit, dass der Sachverständige ***SV***, Allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für das Immobilienwesen) von Ihnen ad personam, sehr geehrte Frau Rat Magistra Rauhofer, einvernommen werden möge.*

Wir ersuchen, von einer Delegation dieser Einvernahme an das FA Österreich abzusehen

Wir beantragen weiters, dass dabei die folgende Frage gestellt wird:

*„Sehr geehrter Herr ***SV***, nach Beurteilung des Vertragswerks (Kaufvertrag und Miteigentümergeinschaft ***Verkäufer 5***, ***EZ 5*** und Vorliegen Ihres schriftlichen Gutachtens) ersuche ich Sie bitte, mir nochmals detailliert darzustellen, warum der Kauf des (Minderheits-)Miteigentumsanteils (ohne die getroffene synallagmatische Vereinbarung des entgeltlichen Fruchtgenussrechts in Verbindung mit dem Kauf selbst) zu einem substanziell niedrigeren Kaufpreis (und auch Wert) geführt hätte (laut Ihrem Gutachten: Wert mit dem entgeltlichem Fruchtgenussrecht: EUR 87.325, Wert ohne das entgeltliche Fruchtgenussrecht: EUR 43.680)?“*

Weiters erlauben wir uns noch, Grundsätzliches betreffend die Würdigung von SV-Gutachten (die vom Beschwerdeführer eingebracht werden) anzuführen (in Verbindung mit der uE unsubstantiierten Gegenäußerung des FA Österreich):

Einem schlüssigen Sachverständigengutachten kann mit bloßen Behauptungen, ohne Argumentation auf gleicher fachlicher Ebene, in tauglicher Art und Weise, nicht entgegengetreten werden. Ein von einem tauglichen Sachverständigen erstelltes, mit

den Erfahrungen des Lebens und den Denkgesetzen nicht in Widerspruch stehendes Gutachten kann in seiner Beweiskraft nur durch ein gleichwertiges Gutachten bekämpft werden.

Bekanntgabe des FA vom 30.6.2026 samt Ergänzung vom 26.8.2026

Am 30.6.2026 teilte das FA dem BFG mit, dass es alle 5 Fruchtgenussberechtigte mit RSb-Vorhalten aufgefordert habe die Nebenkosten bekannt zu geben und alle nach telefonischer Nachfrage die Übermittlung der Nebenkosten zugesagt hätten. Bis dato seien nur 3 Antworten beim FA eingelangt, davon habe Herr ***Verkäufer 5*** sämtliche Kosten bekannt gegeben und Frau ***Verkäufer 3*** und Herr ***Verkäufer 2*** keine Kosten für Strom und Heizung oder Versicherung:

Name Verkäufer	Anteil der Bf.	Jährliche Gesamt BK lt. Antwort	Anteilige jährliche BK	Anmerkung
Verkäufer 1	50%			
Verkäufer 2	63,8%	€ 1.449,40	€ 924,72	ohne Strom- und Heizkosten
Verkäufer 3	36,3%	€ 1.645,92	€ 597,47	ohne Strom- und Heizkosten
Verkäufer 4	32,8%			
Verkäufer 5	22,4%	€ 3.968,00	€ 888,83	

Über Nachfrage reichte das FA am 26.8.2026 noch ein Antwortschreiben von Herrn ***Verkäufer 1*** nach, aus dem lediglich die Höhe der an die Gemeinde zu entrichteten Abgaben ersichtlich ist.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Geschäftsmodell der ***Bf1*** (kurz Bf.) besteht darin, von Privatpersonen Anteile an deren Liegenschaften samt den darauf errichteten Einfamilienhäusern zu erwerben. Die Bf. bezahlt dafür jeweils einen betraglich festgelegten Kaufpreis und wird dazu in den Verträgen festgehalten, dass es sich um einen unveränderlichen, pauschalen Fixpreis handelt (siehe Punkt 2.1 des jeweiligen Kaufvertrages).

In allen Verträgen räumen sich die Vertragsparteien wechselseitig ein Vorkaufsrecht ein. Die entsprechenden Vertragsbestimmungen lauten jeweils wie folgt (Punkt 5 bzw 6 des jeweiligen Kaufvertrages):

„5.1 Die VERTRAGSPARTEIEN räumen sich wechselseitig unbefristet ein Vorkaufsrecht ob der jeweils in ihrem Eigentum befindlichen Anteile an der LIEGENSCHAFT ein (gemeinsam das „VORKAUFRECHT“). Die VERTRAGSPARTEIEN nehmen das ihnen

jeweils eingeräumte VORKAUFSRECHT an und stimmen der grundbücherlichen Eintragung zu.

5.2 Das Vorkaufsrecht wird im Sinne des § 1078 ABGB auf alle entgeltlichen und unentgeltlichen (auf einer rechtsgeschäftlichen oder letztwilligen Verfügung beruhenden) Veräußerungsarten (zB Kauf, Tausch, Schenkung, Schenkung auf den Todesfall, Vermächtnis, Erbschafts Kauf, Liegenschaftserwerb eines Miterben durch Erbteilungsübereinkommen, Ehepakt, Erbgang als solcher) ausgedehnt.

5.3 Das Vorkaufsrecht wird bereits durch die Legung eines Angebots oder eine sonstige bindende schuldrechtliche Vereinbarung von oder an einen Dritten ausgelöst.

5.4 Die Frist zur Ausübung des Vorkaufsrechts beträgt grundsätzlich 30 Tage ab erfolgter Feststellung des Vorkaufspreises gemäß Punkt 5.8.

5.5 Das Vorkaufsrecht ist schriftlich auszuüben (per E-Mail ist ausreichend).

5.6 Erklärt ein Vorkaufsberechtigter das Vorkaufsrecht auszuüben, verpflichten sich die Vertragsparteien einen gesonderten Kaufvertrag über den Erwerb des jeweiligen Anteils abzuschließen.

5.7. Die Verkäufer können das Vorkaufsrecht ausschließlich gemeinsam, über den gesamten Kaufgegenstand ausüben. Die Ausübung des Vorkaufsrechts durch einen Verkäufer alleine ist nicht möglich.

5.8 Zur Bestimmung des Vorkaufspreises - in sämtlichen in Punkt 5.2 definierten Vorkaufsfällen - werden die Vertragsparteien binnen drei Wochen ab beidseitiger Kenntniserlangung vom Vorkaufsfall einvernehmlich einen gemäß DIN ISO/IEC 17024 (oder einer vergleichbaren Norm) zertifizierten Immobilien-Sachverständigen mit der Erstellung eines Verkehrswertgutachtens beauftragen. Auf der Grundlage dieses Verkehrswertgutachtens wird der fixe Vorkaufspreis entsprechend des zu verkaufenden Anteils bestimmt. Dieser Vorkaufspreis gilt als rechtsverbindlich zwischen den Vertragsparteien für die Ausübung des Vorkaufsrechts vereinbart. Die Kosten des Sachverständigen für die Ermittlung des Vorkaufspreises werden von jener Vertragspartei getragen, die den Vorkaufsfall auslöst, deren Anteile also gemäß 5.2 veräußert werden sollen. Für den Fall, dass sich die Vertragsparteien nicht binnen vier Wochen ab Erklärung des Vorkaufsberechtigten, das Vorkaufsrecht ausüben zu wollen, auf die Person des Sachverständigen einigen, ist der Präsident der Rechtsanwaltskammer Wien beauftragt und bevollmächtigt, einen geeigneten Sachverständigen zu bestellen.

Unter Punkt 6. bzw 7. des jeweiligen Kaufvertrages räumt die Bf. als Käuferin den Verkäufern die Dienstbarkeit des höchstpersönlichen Fruchtgenussrechtes im Sinne des § 509 ABGB ein. Die Fruchtgenusseinräumung an der Liegenschaft samt Gebäude wurde vereinbart, weil die Verkäufer die Einfamilienhäuser weiter bewohnen möchten. Ohne die gleichzeitige Fruchtgenusseinräumung hätten die Verkäufer die Liegenschaftsanteile nicht an die Bf. verkauft.

Die Fruchtgenussrechtseinräumung erfolgte in den meisten Verträgen befristet auf eine bestimmte Dauer – siehe dazu unten zu den einzelnen hier gegenständlichen Verträgen – nur

beim Vertrag mit ***Verkäufer 4*** (***ErfNr 4***) erfolgte die Fruchtgenusseinräumung unbefristet.

Für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes haben die Verkäufer ein im Vertrag betraglich festgelegtes monatliches Entgelt ab dem ersten, auf die grundbücherliche Einverleibung des Fruchtgenussrechtes folgenden Monat zu bezahlen.

Zusätzlich tragen die Verkäufer für die Dauer des Fruchtgenussvertrags sämtliche Betriebs- und Heizkosten sowie alle sonstigen privaten und öffentlichen Lasten betreffend die Liegenschaft und das Gebäude (insbesondere Grundsteuer, Kommunalabgabe, Abfall- und Wasserverband, Entgelte iZm allfälligen Dienstbarkeiten etc) und halten die Bf. für sämtliche diesbezüglichen Kosten und Lasten von dritter Seite schad- und klaglos.

Weiters verpflichteten sich die Verkäufer, sämtliche Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten an der Liegenschaft und dem Gebäude auf eigene Kosten und unverzüglich vorzunehmen.

Eine teilweise oder gänzliche, entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Fruchtgenussrechts - der Ausübung oder der Substanz nach - auf Dritte ohne Zustimmung der Bf. wurde vertraglich ausgeschlossen.

In allen Verträgen wurde vereinbart, dass das Fruchtgenussrecht im Falle der rechtswirksamen Ausübung des Vorkaufsrechts durch die KÄUFERIN erlischt.

Eine vorzeitige Vertragsauflösung durch die Bf. wurde wie folgt geregelt:

„Die Käuferin ist (auch hinsichtlich nur eines Verkäufers) berechtigt, das den Verkäufern eingeräumte Fruchtgenussrecht - in analoger Anwendung des § 1118 ABGB - aus wichtigem Grund mit sofortiger Wirkung aufzulösen. Zu diesen wichtigen Gründen zählen sämtliche Gründe, die der Käuferin die weitere Duldung des vertragsgegenständlichen Fruchtgenussrechts unzumutbar machen und daher eine vorzeitige Auflösung desselben - im Sinn eines "äußersten Notventils" - rechtfertigen, wie insbesondere

- der erheblich nachteilige Gebrauch der der LIEGENSCHAFT und des GEBÄUDES durch die Verkäufer;

- ein Verstoß der Verkäufer gegen das Übertragungsverbot gemäß Punkt 6.11

- Sechsmonatiger Zahlungsverzug der Verkäufer mit dem Entgelt iHv zumindest drei Monatsraten nach schriftlicher Mahnung unter Nachfristsetzung von 14 Tagen durch die Käuferin,

- die rechtswirksame Auflösung der Miteigentümergeinschaft gemäß Punkt 1.6 aus welchem Grund auch immer.

Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes erfolgte in den einzelnen Verträgen befristet auf folgende Dauer und gegen das nachstehend angeführte monatliche Entgelt (Betrag inkl 10% Ust – ohne Betriebs- und Nebenkosten):

Vertrags datum	Name Verkäufer	ErfNr	Dauer	Mtl. Entgelt
29.09.2022	***Verkäufer 1***	***ErfNr 1***	20 Jahre	€ 979,69
21.10.2022	***Verkäufer 2***	***ERfNr 2***	15 Jahre	1.301,95
1.12.2022	***Verkäufer 3***	***ErfNr. 3***	20 Jahre	550,00
23.09.2022	***Verkäufer 4***	***ErfNr 4***	Unbefristet	495,00
21.10.2022	***Verkäufer 5***	***ErfNr 5***	20 Jahre	360,22

Ohne die gleichzeitige entgeltliche Fruchtgenusseinräumung würde die Bf. einen deutlich niedrigeren Kaufpreis für die Liegenschaftsanteile bezahlen. Sie kalkuliert den Preisabschlag mit rund 30-40% des Verkehrswertes der Liegenschaftsanteile.

Der von der Bf. für die hier gegenständlichen Liegenschaftsanteile bezahlte Kaufpreis ist höher als der jeweilige anteilige Grundstückswert im Sinne der Grundstückswertverordnung.

Das für das eingeräumte Fruchtgenussrecht vereinbarte monatliche Entgelt entspricht dem anteiligen Nutzungswert der Liegenschaft samt Gebäude (is ortsüblicher Mietzins für eine vergleichbare Liegenschaft samt einem hinsichtlich des Bauzustandes, der Ausstattung, der Wohnnutzfläche etc. vergleichbaren Einfamilienhaus).

Bei der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer wurde jeweils der vereinbarte Kaufpreis als Bemessungsgrundlage angesetzt. Weder der Wert des Fruchtgenussrechtes noch die Höhe des für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes vereinbarte Entgelt wurden bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer berücksichtigt.

Für die gegenständlichen Kaufverträge erfolgte keine bescheidmäßige Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 201 BAO und somit keine Durchbrechung der „Quasirechtskraft“ der Selbstberechnung.

2. Beweiswürdigung

Der als erwiesen festgestellte Sachverhalt gründet sich auf aktenkundige Unterlagen und die Ausführungen der Bf. in ihren Schriftsätzen. Beim Erörterungstermin wurde von beiden Parteien bestätigt, dass zum vorgetragenen Sachverhalt nichts zu ergänzen ist. Es liegt keinerlei Hinweis dafür vor, dass der Inhalt der Urkunden nicht dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien entspricht.

Es ist unstrittig, dass für die gegenständlichen 5 Kaufverträge die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer jeweils ausschließlich vom Kaufpreis laut Kaufvertrag erfolgte. Nach der Aktenlage ist in keinem der Fälle eine bescheidmäßige Festsetzung der Grunderwerbsteuer

nach § 201 BAO durch das FA erfolgt. Auch das FA bestätigte beim Erörterungstermin, dass die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bei den Selbstberechnungen richtig angesetzt wurde und wird deshalb von einer „Quasirechtskraft“ der Selbstberechnungen der Grunderwerbsteuer ausgegangen.

Die Feststellung, dass die Bf. ohne die gleichzeitige entgeltliche Fruchtgenusseinräumung einen deutlich niedrigeren Kaufpreis für die Liegenschaftsanteile bezahlen würde und sie den Preisabschlag mit rund 30-40% des Verkehrswertes der Liegenschaftsanteile kalkuliert, wurde durch die Vorlage der gutachterlichen Stellungnahme des Immobiliensachverständigen vom 28.4.2026 nachvollziehbar belegt. Die darin genannten Wertangaben sind für die erkennende Richterin durch die anhand einer Liegenschaft beispielhaft dargestellte Berechnung plausibel. Auch der angewandte Abschlag für Miteigentumsanteile ist nachvollziehbar und entspricht es der Allgemeinen Lebenserfahrung, dass für Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft samt Einfamilienhaus ein geringerer Kaufpreis erzielbar ist als es dem rechnerischen Anteil am Gesamtverkehrswert der Liegenschaft entspricht. Ebenso wird nicht in Frage gestellt, dass für die jeweiligen Verkäufer die gleichzeitige Einräumung des Fruchtgenussrechtes eine unabdingbare Voraussetzung für den Abschluss des Kaufvertrages war, weil sie auf die Weiternutzung „ihres“ Hauses“ angewiesen sind und dass bei der Einigung auf den Kaufpreis von den Vertragsparteien wirtschaftlich mitkalkuliert wurde, wie hoch das monatliche Entgelt für die Dienstbarkeit angesetzt wird. Auch durch die Darstellung des Geschäftsmodells der Bf. auf ihrer homepage wird die wirtschaftliche Verknüpfung zwischen dem für die Miteigentumsanteile bezahlten Kaufpreis („Auszahlungsbetrag“) und der Höhe der monatlichen Zahlungen („Nutzungsgebühr“) entsprechend dokumentiert.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Rechtslage

Gemäß § 15 Abs. 1 GebG 1957 sind Rechtsgeschäfte grundsätzlich nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird.

Gemäß § 15 Abs. 3 GebG 1957 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 Stiftungsseingangssteuergesetz fallen.

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG 1957 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 1957 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 1957 die Gebühr für jedes einzelne Rechtsgeschäft zu entrichten.

Nach § 26 GebG 1957 gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen ist.

Gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 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 grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen.

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

Die Gebührentatbestände des § 33 GebG verwenden im Allgemeinen die Begriffe des Zivilrechts. Für die Abgrenzung unterschiedlich geregelter gebührenpflichtiger Rechtsgeschäfte voneinander ist daher deren zivilrechtliche Einordnung maßgebend. Enthält ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente, ist er gebührenrechtlich nach

seinem überwiegenden rechtlichen oder 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 (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053, mwN).

Ergibt sich aus dem Vertragszweck eine eindeutige rechtliche Qualifikation, kommt der Regelung von Nebenbestimmungen des Vertrages bei dessen rechtlicher Zuordnung keine Bedeutung zu. Weder die Vereinbarung eines periodisch zu entrichtenden Entgeltes und der Tragung der Betriebskosten durch den Beschwerdeführer noch die vertragliche Einräumung von Kündigungsmöglichkeiten sprechen gegen die Qualifikation eines Vertrages als Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit (vgl. OGH MietSlg. 4.417, 28.110, 31.160, SZ 57/155).

Im gegenständlichen Fall ist der Urkundeninhalt hinsichtlich der zivilrechtlichen Qualifizierung als Dienstbarkeit eindeutig und entspricht es dem erklärten Willen der Vertragsparteien, dass durch die vorliegenden Verträge für die Verkäufer ein Fruchtgenussrecht iSd § 509 ABGB begründet wird.

Die Fruchtnießung ist gemäß § 509 ABGB das Recht, eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkung zu genießen. Dem Fruchtnießer stehen hinsichtlich der Benützung der Sache jene Rechte zu, die sonst nur der Eigentümer auszuüben berechtigt ist, sodass sich seine Stellung Dritten gegenüber der Position des Eigentümers annähert (vgl. Kiendl-Wendner in Schwimann, ABGB 3 II, Rz 1 zu § 509). Das Recht zur Vermietung und Verpachtung der dienstbaren Sache hat der Fruchtnießer, nicht der Eigentümer (vgl. Kiendl-Wendner, aaO, Rz 7 zu § 509).

Auch die weitere Voraussetzung für die Erfüllung des Tatbestandes des § 33 TP 9 GebG, dass die Einräumung der Dienstbarkeit durch entgeltliches Rechtsgeschäft erfolgt, liegt hier auf Grund des vereinbarten monatlichen Entgelts unstrittig vor. Entgeltlichkeit verlangt nicht Gleichwertigkeit der Leistungen (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0093).

Zur Anwendbarkeit der Befreiung nach § 15 Abs. 3 GebG

Eine - durch § 15 Abs 3 GebG zu vermeidende - Doppelbesteuerung setzt grundsätzlich die Identität des Rechtsvorganges voraus (vgl VwGH vom 18. November 1971, 1209/70, vom 11. September 1989, 88/15/0155, vom 29. Jänner 1990, 87/15/0082, vom 18. Dezember 1995, 95/16/0195, vom 20. August 1996, 93/16/0188, und vom 19. Dezember 2002, 2002/16/0203).

Bei Beurteilung der Frage, ob ein oder zwei selbstständige Rechtsgeschäfte (§ 15 Abs 3 GebG verwendet den Begriff „Rechtsgeschäft“) vorliegen, kommt es wie bei der bürgerlich-rechtlichen Unterscheidung zwischen Tauschvertrag und Doppelkauf auf den Parteiwillen an (vgl. VwGH 20.8.1996, 93/16/0188).

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, Stempel- und Rechtsgebühren, Bd. I10, 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). VwGH 03.09.2020, Ra 2020/16/0109

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. ua BFG 29.10.2019, RV/7102945/2018).

Im Erkenntnis VwGH 27.05.1999, 98/16/0349 wurde vom Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgesprochen:

"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 bei der Festsetzung der Gebühr für die entgeltliche Einräumung der Dienstbarkeit nicht thematisiert.

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. 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."

In der Entscheidung VwGH 05.09.2024, Ra 2023/16/0121 wurde vom Verwaltungsgerichtshof ausgeführt wie folgt:

Zur Verwirklichung des Regelungszweckes des § 15 Abs. 3 GebG ist es weder erforderlich noch folgerichtig, Teile des Entgeltes weder der Verkehrsteuer noch der Rechtsgebühr zu unterziehen. Von der Bemessungsgrundlage der Gebühr (dem Entgelt) ist somit jener Teil auszuscheiden, von dem Grunderwerbsteuer zu erheben wäre; der Rest unterliegt der Gebühr. Maßgeblich für das Ausmaß der Gebührenbefreiung ist somit die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer (vgl. VwGH 16.9.1991 90/15/0080, mwN).

Der Zweck der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG in Verbindung mit der Verschiedenheit des Steuer- bzw. Bemessungsgegenstandes erfordert, dass auch ein gemeinsamer Erwerb von beweglichem und unbeweglichem Vermögen in zwei Erwerbsvorgänge, nämlich in einen des beweglichen und in einen des unbeweglichen Vermögens für die Berechnung der Gebühr und der Grunderwerbsteuer zerlegt werden.

Die lediglich aus dem Wortlaut des § 15 Abs. 3 GebG erschlossene Auslegung des Norminhaltes würde dazu führen, dass zwar die Doppelbesteuerung vermieden, aber gleichzeitig die Gebührenfreiheit auf jenen Teil des Rechtsgeschäftes ausgedehnt würde, für den, isoliert betrachtet, der Befreiungstatbestand nicht gegeben ist. Dem Gesetzgeber kann nicht unterstellt werden, dass er mit § 15 Abs. 3 GebG das jeweilige Rechtsgeschäft zur Gänze von der Rechtsgebühr befreien wollte, auch wenn es nur teilweise unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt, denn dies würde bedeuten, dass ein an sich gebührenpflichtiger Tatbestand nur deshalb gebührenfrei wäre, weil er zu einem Teil auch Gegenstand der Grunderwerbsteuer ist (vgl. VwGH 11.9.1989, 88/15/0155)."

Bodis führt in seinem Aufsatz "Gebührenpflicht eines Erbübereinkommens mit Sicherstellungsvereinbarung, Die Entscheidung des VwGH vom 5.9.2024, Ra 2023/16/0121", SWK 34/2024, 1364, in seinen abschließenden Bemerkungen wie folgt aus:

"Das dargestellte VwGH-Erkenntnis ist in mehrfacher Hinsicht bemerkenswert: Neben den klarstellenden Aussagen zum Anwendungsbereich des § 19 Abs. 2 Satz 2 GebG - insbesondere in Abgrenzung zur Bestimmung des § 15 Abs. 3 GebG - bringt der VwGH erstmals zum Ausdruck, dass die in der bisherigen Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze zum Umfang der Gebührenbefreiung des § 15 Abs. 3 GebG auf die Befreiungsbestimmung des § 19 Abs. 2 Satz 2 GebG zu übertragen sind. In beiden Fällen kommt somit nicht in jedem Fall eine gänzliche Gebührenfreiheit zum Tragen, sondern nur insoweit das betreffende Rechtsgeschäft einer anderen Verkehrssteuer unterliegt.

Die genauen Berechnungsmodalitäten wurden vom VwGH allerdings - mangels Relevanz - nicht thematisiert; diesbezüglich stellen sich weitere Fragen, die im fortzusetzenden Verfahren zu klären sein werden.

Im vorliegenden Fall war das Rechtsgeschäft ("Hauptgeschäft") ein Erbübereinkommen, mit dem die Erbmasse aufgeteilt wurde. Die Erbmasse bestand nach den Feststellungen des BFG ua aus zwei Grundstücken. Hypothekarisch besichert wurden - aufgrund dieses Erbübereinkommens entstandene - Erbteilsforderungen bestimmter Erben. Die Gebühr für die Hypothekarverschreibung würde sich grundsätzlich vom Wert der besicherten Verbindlichkeiten - vorliegend somit von den offenen Erbteilsforderungen - bemessen.

Die hier zum Tragen kommende Gebührenbefreiung des § 19 Abs. 2 Satz 2 GebG umfasst allerdings nicht den gesamten Wert der hypothekarisch besicherten Forderungen, sondern - so der VwGH - nur den anteiligen Wert und zwar im selben Ausmaß, in dem auch das besicherte Hauptgeschäft - das Erbübereinkommen - dem GrEStG unterlag. Hier stellt sich allerdings schon die Frage, wie dieses Ausmaß ermittelt werden könnte.

Ausgehend von der früheren VwGH-Rechtsprechung zu § 15 Abs 3 GebG [Hinweis: VwGH 16.9.1991, 90/15/0080, mwN] könnte diesbezüglich etwa vertreten werden, der "Wert" des Erbübereinkommens sei im Verhältnis zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer für die aufgrund dieses Erbübereinkommens verwirklichten Erwerbstatbestände nach dem GrEStG. Dieser "Wert" könnte etwa in Höhe des gemeinen Wertes (wohl nach Abzug von Verbindlichkeiten) sämtlicher Vermögenswerte der Erbmasse angenommen werden, während sich die konkrete Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nach der Rechtslage im Erwerbszeitpunkt zu richten hätte. [Hinweis: Im vorliegenden Fall wurde die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 2Z 1 lit b GrEStG vom dreifachen Einheitswert bemessen.] Würde nach dieser Berechnung die gesamte Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer zB 30 % des gesamten "Wertes"

des Erbübereinkommens ausmachen, wäre nach dieser Sichtweise die hypothekarische Besicherung nach § 19 Abs 2 Satz 2 GebG auch nur im Ausmaß von 30 % gebührenfrei."

Das BFG schloss im fortgesetzten Verfahren nach VwGH 5.9.2024, Ra 2023/16/0121 aus diesen Ausführungen, dass das Ausmaß der Gebührenbefreiung sich nicht am gemeinen Wert der Grundstücke, sondern an der (gesamten) 'Bemessungsgrundlage' für die Grunderwerbsteuer - im dortigen Beschwerdefall die dreifachen Einheitswerte – orientiere und errechnete die Bemessungsgrundlage für die Rechtsgebühr durch eine Verhältnisrechnung (vgl. zur Berechnung BFG 04.02.2025, RV/5100692/2024; die dagegen erhobene Parteienrevision wurde vom VwGH mit Beschluss vom 17.3.2026, Ra 2025/16/0027 zurückgewiesen.

In der weiteren Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 22.10.2025, Ra 2023/16/0138 hielt der der Verwaltungsgerichtshof zu einer als Vergleich gemäß § 33 TP 20 GebG qualifizierten Vereinbarung abermals fest, dass von der Bemessungsgrundlage der Gebühr lediglich jener Teil auszuschneiden ist, von dem Grunderwerbsteuer zu erheben wäre; der Rest unterliegt der Gebühr. In dieser Entscheidung verwies der VwGH darauf, dass das Finanzamt offensichtlich nicht angenommen hat, dass die wechselseitige Übertragung der Grundstücke bzw. Grundstücksteile vom abgeschlossenen Vergleich umfasst sei, hat es doch nur die vom Mitbeteiligten zu leistende Ausgleichszahlung sowie den kapitalisierten Wert der Unterhaltsleistungen der Gebührenbemessung zu Grunde gelegt. Bei dieser Sichtweise würde aber die Übertragung der Grundstücke von vornherein nicht der Gebühr gemäß § 33 TP 20 GebG unterliegen, womit eine mehrfache Belastung dieser Übertragungsvorgänge mit Grunderwerbsteuer und einer Rechtsgebühr - deren Vermeidung die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG bewirken soll - gar nicht gegeben wäre.

Im fortgesetzten Verfahren folgte das BFG aus der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, dass bei einem Vergleich, der grunderwerbsteuerpflichtige Liegenschaftsübertragungen umfasst, für das Ausmaß der Gebührenbefreiung nach § 15 Abs. 3 GebG grundsätzlich eine Verhältnisrechnung anzustellen ist. Wurde als Bemessungsgrundlage für die Rechtsgebühr nach § 33 TP 20 GebG (nur) die vom Bf. zu leistende Ausgleichzahlung sowie der auf die Lebensdauer der Berechtigten kapitalisierten Wert der Unterhaltsleistungen angesetzt und der Wert der Liegenschaften bei der Bemessung der Rechtsgebühr hingegen nicht berücksichtigt, ist nicht vom Vorliegen einer Doppelbesteuerung auszugehen und deshalb kein anteiliger Betrag wegen Anwendung der Befreiung nach § 15 Abs. 3 GebG aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden (vgl. BFG 23.02.2026, RV/7103617/2025).

In den hier gegenständlichen 5 Beschwerdefällen ergibt sich für die erkennende Richterin aus dem jeweiligen nach § 17 Abs. 1 GebG maßgeblichen, eindeutigen Urkundeninhalt ein zeitlicher und sachliche Zusammenhang zwischen mehreren Rechtsvorgängen. Es wurde neben dem Verkauf der Liegenschaftsanteile an die Bf. gleichzeitig die Einräumung eines entgeltlichen Fruchtgenussrechtes an dieser Liegenschaft zu Gunsten der Verkäufer vereinbart und wäre es

ohne der gleichzeitigen Dienstbarkeitseinräumung gar nicht zum Verkauf der Liegenschaften gekommen. Der hier gegebene zeitliche und sachliche Zusammenhang spricht somit dafür, dass die zwischen dem Bf. und den Verkäufern getroffenen Vereinbarungen miteinander kausal verknüpft sind und ist damit von einheitlichen Rechtsgeschäften, nämlich von Verkauf gegen Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes an den Liegenschaftsanteilen - dieses wiederum gegen laufende Zahlungen (monatliches Entgelt) und Tragung näher bestimmter Nebenkosten (Betriebskosten, Kosten für Erhaltung und Instandsetzung etc) auszugehen.

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer war hier jeweils nur der Kaufpreis der erworbenen Liegenschaftsanteile. Weder der Wert des eingeräumten Fruchtgenussrechtes noch die Höhe des für die Dienstbarkeitseinräumung vereinbarten Entgeltes hatten einen Einfluss auf die Höhe der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer. Selbst wenn der vereinbarte Kaufpreis wegen der gleichzeitig entgeltlich eingeräumten Fruchtgenussrechte niedriger ist als der Verkehrswert der Liegenschaftsanteile, bildet der Kaufpreis die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer, überstieg der Kaufpreis doch in allen Fällen die Mindestbemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer (= Grundstückswert iSd Grundstückswertverordnung).

Es kam deshalb hier zu keiner Doppelbesteuerung. Es wurden nicht Teile der identen Bemessungsgrundlage mit Grunderwerbsteuer und Gebühr belastet und ist deshalb hier kein anteiliger Betrag wegen Anwendung der Befreiung nach § 15 Abs. 3 GebG aus der Bemessungsgrundlage der Gebühr auszuscheiden.

Die gleichzeitige Einräumung des entgeltlichen Fruchtgenusses mit dem Verkauf der Liegenschaftsanteile hat hier bloß insofern indirekt eine Auswirkung auf die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer, weil bei der Bestimmung des Kaufpreises der Ertrag/Aufwand aus beiden Rechtsgeschäften von den Vertragsparteien wirtschaftlich mitkalkuliert wurde. Es wird nicht in Frage gestellt, dass ohne das entgeltliche Fruchtgenussrecht die Bf. einen geringeren Kaufpreis bezahlt hätte. Dem Antrag der Bf. auf Einvernahme des Immobiliensachverständigen wird daher mangels Relevanz bzw weil die unter Beweis zu stellenden Tatsachen ohnehin als richtig anerkannt werden (vgl. § 183 Abs 3 BAO iVm § 167 Abs. 1 BAO) nicht nachgekommen.

Zur Höhe der Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage der Gebühr nach § 33 TP 9 GebG ist nicht der Wert der Dienstbarkeit, sondern der Wert des bedungenen Entgeltes.

Zur Auslegung des Begriffs des Wertes des bedungenen Entgeltes können grundsätzlich dieselben Überlegungen wie für den "Wert" im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG gelten (VwGH 3.10.1961, 174/61), ohne dass aber die Sonderbestimmungen insbesondere der Abs. 2 und 3 des § 33 TP 5 GebG zur Anwendung gelangen könnten (vgl. Fellner, Gebühren und

Verkehrssteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 14 zu § 33 TP 9 GebG). Auch Leistungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauchs dienen und die der Berechtigte erbringen muss, sind Teil des Wertes (Fellner aaO, Rz 15 zu § 33 TP 9 GebG unter Hinweis auf VwGH 27.6.1960, 1624/59).

Zum "Wert", von dem die Gebühr zu berechnen ist, zählen alle Leistungen, die im Austauschverhältnis für die Einräumung des Dienstbarkeitsrechtes vom Dienstbarkeitsberechtigten zu erbringen waren. Auch die Betriebskosten wie Müllabfuhrgebühren, Wassergebühren und Rauchfangkehrerkosten sind Teil der Bemessungsgrundlage (vgl. Fellner, aaO, Rz 15 zu § 33 TP 9 GebG unter Hinweis auf UFS 19.7.2006, RV/0575-W/04 und UFS 10.4.2008, RV/0022-I/08).

Als Wert des bedungenen Entgeltes iSd § 33 TP 9 GebG sind sämtliche für die Einräumung der Fruchtgenussrechte versprochenen Leistungen anzusehen. Dazu zählt nicht nur der jeweils als "Entgelt" bezeichnete Betrag, sondern auch die Verpflichtung zur Tragung der Kosten für Instandhaltung und Instandsetzung sowie der Betriebskosten und zum Abschluss bzw. Aufrechterhaltung diverser Versicherungen des Vertragsgegenstandes. Derartige wiederkehrenden Leistungen dienen der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauchs und sind daher entsprechend der Vertragsdauer ausgehend vom durchschnittlichen Jahresbetrag in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl. BFG 16.12.2014, RV/7102680/2012).

Hat eine der Gebühr nach der Größe des Geldwertes unterliegende Schrift (Urkunde) mehrere einzelne Leistungen zum Inhalt oder werden in einem und demselben Rechtsgeschäfte verschiedene Leistungen oder eine Hauptleistung und Nebenleistungen bedungen, so ist die Gebühr nach § 19 Abs. 1 GebG in dem Betrage zu entrichten, der sich aus der Summe der Gebühren für alle einzelnen Leistungen ergibt. Als Nebenleistungen sind jene zusätzlichen Leistungen anzusehen, zu deren Gewährung ohne ausdrückliche Vereinbarung nach den allgemeinen Rechtsvorschriften keine Verpflichtung besteht.

Mit den gegenständlichen Verträgen wurde jeweils nicht die gesamte Liegenschaft verkauft, sondern erwarb die Bf. jeweils Liegenschaftsanteile und wurden somit die Verkäufer und die Bf. Miteigentümer der jeweiligen Liegenschaft. Als Miteigentümer hätten sie – ohne abweichende Vereinbarung - die Kosten für die Bewirtschaftung der Liegenschaft, die liegenschaftsbezogenen Abgaben (wie zB die Grundsteuer) sowie alle sonstigen Lasten betreffend die Liegenschaft und das Gebäude entsprechend ihrem Anteil an der Liegenschaft zu tragen. Für die Einräumung der Dienstbarkeit wurde hier neben dem monatlichen Entgelt vereinbart, dass die Fruchtgenussberechtigten sämtliche Betriebs- und Heizkosten sowie alle sonstigen privaten und öffentlichen Lasten betreffend die Liegenschaft und das Gebäude (insbesondere Grundsteuer, Kommunalabgabe, Abfall- und Wasserverband) übernehmen. Da die Fruchtgenussberechtigten aber nach wie vor Miteigentümer der Liegenschaft sind beruht ein Teil der Kostentragung aus der Miteigentümerstellung und steht nur der dem Anteil der Bf.

entsprechende Teil der Kostenübernahme in einem Austauschverhältnis zur Fruchtgenusseinräumung. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sind daher die Nebenleistungen – entgegen der Ansicht des FA nicht zur Gänze – sondern mit folgendem Anteil (Anteil der Bf. an der Liegenschaft + Haus) in die Bemessungsgrundlage der Gebühr einzubeziehen:

Name Verkäufer	Anteil der Bf.
Verkäufer 1	50%
Verkäufer 2	63,8%
Verkäufer 3	36,3%
Verkäufer 4	32,8%
Verkäufer 5	22,4%

Die Höhe der Betriebskosten muss für ihre Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage nicht ziffernmäßig festgelegt sein, wenn in der Vertragsurkunde neben der mit einem bestimmten Betrag enthaltenen Zinsvereinbarung hinsichtlich der Betriebskosten nur deren Bezahlung mit dem entsprechenden Anteil vereinbart worden ist. In einem solchen Fall ist die Abgabenbehörde im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht berechtigt, die Höhe der Betriebskosten festzustellen und diese als Teil der Bemessungsgrundlage zu behandeln (vgl. VwGH 12. 7. 1962, 175/62).

Nach § 26 GebG gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind und dass bei wiederkehrenden Leistungen die Anwendung der Bestimmungen des § 15 Abs. 1 über den Abzug der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und des § 16 Abs. 3 des vorerwähnten Gesetzes ausgeschlossen ist.

§ 15 BewG bestimmt auszugsweise Folgendes:

"(1) Der Gesamtwert von Nutzungen oder Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, ist die Summe der einzelnen Jahreswerte abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen. Dabei ist von einem Zinssatz in Höhe von 5,5 v.H. auszugehen. Der Gesamtwert darf das Achtzehnfache des Jahreswertes nicht übersteigen.

(2) Immerwährende Nutzungen oder Leistungen sind mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes, Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer vorbehaltlich des § 16 mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten."

Gemäß § 17 Abs. 3 BewG ist bei Nutzungen und Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiss sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Dabei können auch Umstände zugrunde gelegt werden, die nach der Entstehung der Steuerschuld sichtbar werden (zB tatsächliche Geschäftsergebnisse), dies allerdings unter der Voraussetzung, dass diese Umstände im

Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld voraussehbar waren (vgl. dazu VwGH 16.6.1965, 2368/64).

Durch eine Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG, die nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes jedenfalls erst nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld liegende Umstände berücksichtigen soll, sollen soweit als möglich die in Zukunft tatsächlich erzielten Beträge erfasst werden. Es ist daher rechtlich unbedenklich, wenn bei der Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG die dem Berechtigten nach dem Bewertungsstichtag zugekommenen Nutzungen oder Leistungen Berücksichtigung finden (vgl. ua. VwGH 26.6.1997, 96/16/0239, VwGH 29.1.1997, 96/16/0084).

Für die Bewertung der Nebenleistungen im Rahmen der Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr enthält das GebG in § 33 TP 5 Abs 5 Z 2, 2. Satz GebG eine Verordnungsermächtigung für Fälle, in denen die vom Bestandnehmer zu erbringenden Nebenleistungen in der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde der Höhe nach nicht festgehalten sind. Nach der Verordnungsermächtigung sind für Gruppen von Bestandobjekten auf Grund von Erfahrungen über die Höhe der bei der jeweiligen Gruppe von Bestandobjekten üblicherweise anfallenden Kosten Durchschnittssätze aufzustellen.

Der BMF hat von seiner Verordnungsermächtigung Gebrauch gemacht und die Durchschnittssätze-Verordnung, BGBl II 1999/242 erlassen. § 3 dieser Verordnung idF BGBl. II Nr. 469/2001 bestimmt Folgendes:

„Ist die Höhe der Leistungen im Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld ziffernmäßig unbekannt, so sind folgende Werte exklusive Umsatzsteuer je Monat und je Quadratmeter Nutzfläche anzusetzen:

- a) für Betriebskosten (ohne Heizung und ohne Warmwasser) 1,30 Euro,*
- b) für die Heizkosten 0,58 Euro,*
- c) für die Warmwasserkosten 0,29 Euro.“*

Nach der Anordnung im Gesetz (Satz 2 im Abs 5 Z 2) gilt diese Verordnungsermächtigung und damit auch die Verordnung nur für Fälle der Selbstberechnung. Die Materialien sprechen davon, dass die Verordnung „der Erleichterung der Selbstberechnung der Gebühr dienen“ soll. Zur Vermeidung gleichheitswidriger Ergebnisse werden diese Bewertungshilfen aber auch in dem verbleibenden Bereich Anwendung zu finden haben, in dem es (idR aufgrund einer Gebührenanzeige) zu einer Abgabenbemessung kommt. In diesem Sinn auch Punkt 3.2. „Gebührengesetz“ eines Erlasses des BMF (7.11.2002, GZ 10 0101/9-IV/10/02, SWK 2002, 1336 = S 868): „Bei Bestandverträgen (§ 33 TP 5 GebG), bei welchen die Betriebskosten ziffernmäßig nicht feststehen, können im Sinne der bisherigen Übung die Betriebskosten mit 10% des Mietzinses geschätzt werden. Im Übrigen kann bei Erledigung solcher Akten die Verordnung des BM f. Finanzen [über die Feststellung von Durchschnittssätzen für Gruppen von

Bestandobjekten für die Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr], BGBl II 1999/242, sinngemäß herangezogen werden“ (vgl dazu Arnold/ Arnold, Rechtsgebühren⁹ § 3 Rz 37I).

Die über die gegenständlichen Verträge errichteten Urkunden enthalten keine ziffernmäßigen Angaben zur Höhe der Nebenleistungen. Auch durch Nachfrage bei den Vertragspartnern ist es der Bf. nicht gelungen, die Höhe der aktuellen Kosten für die Bewirtschaftung der Einfamilienhäuser in Erfahrung zu bringen. Auch das Finanzamt konnte dem Ermittlungsauftrag nicht vollständig nachkommen und war es nur in einem Fall (Vertrag der Bf. mit ***Verkäufer 5***) in der Lage sämtliche Nebenkosten zu ermitteln. Da bei selbstbewohnten Einfamilienhäusern üblicherweise keine besonderen Aufzeichnungen über alle Wohnungskosten geführt werden und auch keine Rechnungslegung über die Höhe der Betriebskosten vorgesehen ist (auch die gegenständlichen Verträge sehen keine Rechnungslegung gegenüber der Bf. vor, sondern ist nur geregelt, dass sämtliche Kosten trotz nunmehriger Miteigentümergeinschaft weiterhin alleine von den Verkäufern (=Berechtigte aus der Dienstbarkeitseinräumung) zu tragen sind. Die Höhe der durchschnittlichen Nebenleistungen ist daher gemäß § 184 BAO zu schätzen.

Wie der erkennenden RichterIn aus anderen Beschwerdeverfahren vor dem BFG bekannt ist wendet das Finanzamt in der Praxis die in der Verordnung zur Bestandsvertragsgebühr bzw im oben zitierten Erlass angeordnete Vorgehensweise auch bei der Schätzung der Nebenkosten für Wohnungsdienstbarkeitsverträge an. So wurden beispielsweise bei vergleichbaren Vertragskonstellationen (Teilverkauf von Liegenschaften mit gleichzeitiger Fruchtgenusseinräumung) die Nebenkosten bei der Festsetzung der Dienstbarkeitsgebühr vom FA gemäß § 184 BAO mit einem jährlichen Pauschalwert von € 1.200,00 geschätzt.

Da die tatsächliche Höhe sämtlicher Nebenkosten (bis auf den Vertrag mit ***Verkäufer 5***) auch vom Finanzamt nicht ermittelt werden konnten, erscheint es dem BFG sachgerecht im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung die von der Bf auf Basis der Verordnung zur Bestandvertragsgebühr als im Schätzungswege ermittelten Wert anzusetzen. Weitere Anfragen an die Verkäufer zur genaueren Bestimmung der tatsächlichen Nebenkosten erscheinen auch aus verwaltungsökonomischen Gründen wegen der nur geringen, sich möglicherweise ergebenden steuerlichen Auswirkung nicht zweckmäßig. Betriebskosten, Strom- und Heizkosten schwanken typischerweise und ist deren Höhe von einer Vielzahl von Faktoren abhängig. § 17 Abs. 3 BewG verlangt für derartige schwankende Nebenleistungen nur, dass als Jahreswert der im Durchschnitt der Jahre voraussichtliche Betrag zugrunde gelegt wird und sind nur im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld (hier Vertragsabschluss) bereits voraussehbare Ereignisse zu berücksichtigen. Zweck der Vorschrift des § 17 Abs. 3 BewG ist es, einen Durchschnittswert zu finden, der als Grundlage einer Vervielfachung iSd § 16 BewG zu dienen vermag (vgl. VwGH 13.9.1989, 88/13/0107). § 17 Abs. 3 BewG kann als Ausnahmeregelung zur Grundregel des § 200 Abs. 2 BAO verstanden werden. Aus den im § 17 Abs. 3 BewG gebrauchten Worten "in Zukunft" und "voraussichtlich" im § 17 Abs. 3 BewG ist

nämlich zu erkennen, dass der Jahreswert der Nutzungen oder Leistungen bereits vor Beseitigung der Ungewissheit - und zwar endgültig - zu ermitteln ist (vgl. VwGH 29.1.1997, 96/16/0084).

Es ist daher hier nicht etwa die tatsächliche Entwicklung der Nebenkosten abzuwarten und bloß eine vorläufige Festsetzung der Gebühr nach § 201 BAO vorzunehmen.

Gemäß § 279 Abs. 2, 2. Satz BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Es besteht kein Verböserungsverbot.

Die durchschnittlichen jährlichen Nebenkosten sind daher entsprechend der in den einzelnen Verträgen vereinbarten Vertragsdauer unter Anwendung der Bestimmung des § 15 BewG zu kapitalisieren und zusätzlich zur bisherigen Bemessungsgrundlage der Gebührenfestsetzung zu Grunde zu legen:

Name Verkäufer	Jahreswert der Nebenleistung	Dauer	Vervielfacher	Nebenleistungen kapitalisiert
Verkäufer 1	1.334,88	20 Jahre	X18	24.027,84
Verkäufer 2	1.644,72	15 Jahre	X15	24.670,80
Verkäufer 3	1.476,84	20 Jahre	X18	26.583,12
Verkäufer 4	1.158,12	Unbefristet	X9	10.423,08
Verkäufer 5	€ 888,83	20 Jahre	X18	15.998,94

Für die 5 gegenständlichen Verträge ist die Gebühr nach § 33 TP 9 GebG somit unter Anwendung eines Steuersatzes von 2 % wie folgt zu berechnen:

Name Verkäufer	BMGL Erstbescheid	Nebenleistungen kapitalisiert	BMGL neu	Gebühr neu
Verkäufer 1	211.613,04	24.027,84	235.640,88	4.712,82
Verkäufer 2	234.351,00	24.670,80	259.021,80	5.180,43
Verkäufer 3	118.800,00	26.583,12	145.383,12	2.907,66
Verkäufer 4	53.460,00	10.423,08	63.883,08	1.277,66
Verkäufer 5	53.460,00	15.998,94	69.458,94	1.389,18

Soweit durch dieses (Sammel-)Erkenntnis ein Mehrbetrag der Abgabe festgesetzt wird, sind diese ist dieser Betrag gemäß § 93a BAO iVm § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung des Erkenntnisses fällig.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden

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.

Die getroffene Entscheidung folgte der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Es waren hier keine bisher nicht in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes behandelten Rechtsfragen entscheidungswesentlich. Die Revision wurde daher nicht zugelassen.

Wien, am 4. September 2026