



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 21. Februar 2007 betreffend Rechtsgebühr (gem. § 33 TP 9 GebG) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 27. Oktober 2006 haben Herr B und Herr M (= Berufungswerber, Bw) die Liegenschaft EZ1, worauf ein Reihenhause errichtet ist, und einen 1/5-Anteil an EZ2 (Garage) zum Kaufpreis von € 135.000 von den Verkäuferinnen V und E ins je hälftige Eigentum erworben. Im selben Vertrag wurde unter Punkt § 13 zwischen den Käufern eine "Vereinbarung über die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes" wie folgt getroffen:

*"1. Die Käufer verfolgen das Ziel die Liegenschaft gemeinsam zu bewohnen. Sollte einer der beiden Käufer vorversterben ist es der gemeinsam erklärte Wille der Käufer, dass der jeweils andere – ungeachtet etwaiger erbrechtlicher Regelungen – die gesamte Liegenschaft alleine weiterbenutzen kann. Deshalb vereinbaren die beiden Käufer ... sich wechselseitig hinsichtlich des jeweils 1/2-Anteil an den Liegenschaften EZ1 und EZ2 die unentgeltliche Dienstbarkeit des FRUCHTGENUSS im Sinne der §§ 509 ABGB an der ganzen Liegenschaft zur solidarischen Berechtigung einschließlich dem auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude bzw. einschließlich der Garage einzuräumen. Die beiden Käufer erklären wechselseitig die Annahme dieser*

*Rechtseinräumung."*

Im Weiteren erklären beide Käufer ihr Einverständnis zur jederzeitigen Verbücherung des Fruchtgenussrechtes zugunsten des jeweils anderen Vertragspartners (= Aufsandung); unter den Punkten 3.-5. werden bestimmte "Spielregeln" hinsichtlich einer allfälligen Auflösung der gemeinsamen Wohnung bzw. der Lebensgemeinschaft festgelegt.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens um Bekanntgabe des Wertes der wechselseitig eingeräumten Dienstbarkeit wurde mit Schreiben seitens der Käufer vom 12. Feber 2007 mitgeteilt, aufgrund der *unentgeltlichen* Einräumung liege kein gebührenpflichtiger Tatbestand iSd § 33 TP 9 GebG vor, sodass auch bislang keine Bewertung vorgenommen worden sei. Bei gegenteiliger Ansicht sei jedenfalls im Hinblick auf die geringe Wohnnutzfläche von gesamt 75 m<sup>2</sup>, den renovierungsbedürftigen Zustand des Hauses sowie die durch den jeweils anderen Partner eingeschränkte Benützbarkeit der Wert des Nutzungsrechtes sehr gering bzw. nahezu mit Null anzusetzen.

Das Finanzamt hat daraufhin ua. dem Bw mit Bescheid vom 21. Feber 2007, StrNr, ausgehend von dem ermittelten Wert des bedungenen Entgelts von € 33.380,85 gemäß § 33 TP 9 Gebührengesetz (GebG), BGBl 1957/267, idgF, die 2%ige Rechtsgebühr im Betrag von € 667,62 vorgeschrieben und in der Begründung ausgeführt:

*"Ein Vertrag über die entgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechtes stellt einen Dienstbarkeitsbestellungsvertrag im Sinne des § 33 TP 9 GebG dar. Das Entgelt für das erworbene Fruchtgenussrecht besteht in der Einräumung des Fruchtgenussrechtes an den Vertragspartner. Als monatlicher Wert wurden die Richtwerte im Sinne des Richtwertgesetzes herangezogen. Der monatliche Wert wurde wie folgt berechnet:*

*75 m<sup>2</sup> x € 4,68 = € 351 davon die Hälfte = € 175,50 = Wert des halben Fruchtgenussrechtes monatlich. Bewertet gem. § 16 BewG somit € 33.380,85 (Barwertfaktor 15,850354)".*

In der dagegen erhobenen Berufung wird - nach Wiedergabe des gesamten Punktes § 13 des Kaufvertrages – vorgebracht: Die Käufer würden sich das Fruchtgenussrecht wechselseitig *unentgeltlich* einräumen, weshalb eine Gebühr nach § 33 TP 9 GebG (betr. die entgeltliche Erwerbung einer Dienstbarkeit) nicht anfalle. Der sohin rechtswidrige Bescheid unterstelle § 33 TP 9 GebG ein den Lebensgemeinschaften diskriminierenden Inhalt. Einzig erkennbarer Zweck des Vertragspunktes § 13 sei die Sicherstellung der Wohnmöglichkeit des überlebenden Partners im Falle des Vorversterbens des anderen Partners, welche Regelung dem gesetzlichen Wohnrecht des überlebenden Ehegatten an der Ehwohnung iSd § 758 ABGB entspreche. Die wechselseitige Rechtseinräumung stünde nicht im Verhältnis eines Leistungsaustausches und stellten keine Gegenleistungen, sondern nach dem Regelungsinhalt eine freiwillige, unentgeltliche Bekräftigung der Lebensgemeinschaft der Vertragsteile dar. Davon

abgesehen sei die Bewertung nicht nachvollziehbar. Solange beide Partner leben, sei die Benützungsmöglichkeit aus dem Eigentumsrecht ableitbar. Erst bei Vorversterben eines Partners würde das Fruchtgenussrecht dann einen Wert darstellen, wenn nicht ohnedies eine erbrechtliche Regelung getroffen werde. Unter Berücksichtigung aller Umstände sei das Fruchtgenussrecht – wie bekannt gegeben – wertlos. Der Bescheid sei daher ersatzlos zu beheben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde dahin begründet, dass nach dem Willen der Vertragspartner die gegenseitigen Wohnbedürfnisse abgesichert werden sollten. Es könne darauf geschlossen werden, dass Bedingung jeweils für die Einräumung die Gewährung einer Dienstbarkeit gewesen sei, weshalb ein Leistungsaustausch und Gegenleistungscharakter erfüllt sei. Zur Bewertung sei in Anwendung des § 17 Abs. 2 BewG der Richtwert als taugliche Schätzungsgrundlage für die Ermittlung des ortsüblichen Mittelpreises herangezogen worden. Selbst wenn das Fruchtgenussrecht erst bei Ableben eines der Partner voll wirksam würde, so seien nach § 26 GebG betagte Leistungen und Lasten als sofort fällig zu behandeln.

Mit Antrag vom 2. Mai 2007 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ohne weitere Begründung begehrt.

Mit Schreiben des Bw vom 31. August 2011 wurde die Entscheidung des UFS vom 29.10.2004, RV/4590-W/02, vorgelegt, welche dem vorliegenden Sachverhalt sehr nahe komme. Im Gegenstandsfalle sollten letztlich die Verpflichtungen aus der Lebenspartnerschaft, nachdem dazumal die Erlangung des Rechtsstatus der eingetragenen Partnerschaft ja noch nicht möglich gewesen sei, ua. durch das wechselseitige unentgeltliche Fruchtgenussrecht abgesichert werden. Im Lichte der UFS-Entscheidung wie auch im Sinne der Auslegung der Gesetze, die gleichgeschlechtliche Partnerschaften nicht diskriminiere, wäre daher dem Standpunkt des Bw zu folgen.

Durch Einsichtnahme in den bezughabenden Bewertungsakt EW-AZ1 des FA X wurde erhoben, dass die bisher mit 75 m<sup>2</sup> bekannt gegebene Wohnnutzfläche zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zutrifft; im November 2007 wurde der Zubau eines Wohnzimmers (24 m<sup>2</sup>) sowie einer Dachterrasse fertig gestellt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach § 33 TP 9 GebG unterliegen Dienstbarkeiten, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflicht-

teten bestätigt wird, einer Rechtsgebühr in Höhe von 2 v.H. vom Wert des bedungenen Entgelts.

Als persönliche Servituten kennt das bürgerliche Recht (§ 478 ABGB) das Gebrauchsrecht, die Fruchtnießung und das Wohnrecht. So ist das gegenständliche Recht der Fruchtnießung nach § 509 ABGB ein dingliches, gegen jeden Besitzer der dienstbaren Sache wirksames Recht.

Der gebührenpflichtige Tatbestand nach § 33 TP 9 GebG erschöpft sich in der entgeltlichen Einräumung des Titels zur Erwerbung einer Dienstbarkeit (VwGH 4.12.2003, 2003/16/0143), dh. der Gebühr unterliegt schon die rechtsgeschäftliche Einräumung des Titels zum entgeltlichen Erwerb derselben, nicht erst deren grundbücherliche Einverleibung (VwGH 5.3.1990, 89/15/0014).

Der Bw bestreitet die Gebührenpflicht dem Grunde nach im Wesentlichen mit dem Argument, die Einräumung des Fruchtgenussrechtes sei nicht durch ein *entgeltliches* Rechtsgeschäft erfolgt. Den Berufungsfall entscheidet somit die Abklärung der Frage, ob diese Fruchtgenussvereinbarung ein entgeltliches Rechtsgeschäft iSd § 33 TP 9 GebG darstellt.

Entgeltlichkeit (Synallagma) bedeutet Leistung mit Gegenleistung vergelten bzw. Wert mit Gegenwert austauschen zu wollen (§ 917 ABGB). Ein solches entgeltliches Rechtsgeschäft liegt somit vor, wenn nach dem Willen der Vertragsparteien eine Leistung im Sinne einer *subjektiven Äquivalenz* durch die andere "vergolten" werden soll (vgl. VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126; VwGH 4.12.2003, 2003/16/0143). Auf das Vorhandensein einer solchen Äquivalenz kann dabei auch aus dem Sachverhalt geschlossen werden.

Unter § 13 Punkt 1. des am 27. Oktober 2006 errichteten Kaufvertrages schließen die beiden Liegenschaftskäufer eine "Vereinbarung über die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes" und vereinbaren ausdrücklich die *wechselseitige* Einräumung der unentgeltlichen Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes nach § 509 ABGB am jeweils hälftigen Liegenschaftsanteil des anderen samt darauf befindlichem Gebäude bzw. Garage, dies verbunden mit wechselseitiger Annahme der Rechtseinräumung sowie im Folgenden der beiderseitigen Aufsandungserklärung hinsichtlich der grundbücherlich sicherzustellenden Dienstbarkeiten. An Sachverhalt lässt sich aus diesem Vertragsinhalt, insbesondere hervorgehoben durch das Wort "wechselseitig", schlüssig folgern, dass der Bw ein Fruchtgenussrecht an den in seinem hälftigen Eigentum stehenden Liegenschaftsanteilen dem B in "Vergeltung" dafür einräumte, weil Letzterer gleichzeitig und somit gleichsam *uno actu* dem Bw ebenso ein Fruchtgenussrecht an der dem B gehörigen hälftigen Liegenschaft einräumte. Im Hinblick auf die Formulierung dieser Vertragsbestimmung kann kein Zweifel daran bestehen, dass nach dem Willen der Vertragsparteien die eine Leistung durch die andere Leistung "vergolten" sein

sollte und darin die subjektive Äquivalenz der beiden wechselseitig eingeräumten Fruchtgenussrechte besteht. Bei einem Austausch von Leistungen, die in einem kausalen Zusammenhang stehen, liegt immer ein "Entgelt" vor, das jeweils in der hingegebenen Leistung besteht.

Entgegen dem Berufungsvorbringen stellt somit die vorliegende Fruchtgenussvereinbarung ein entgeltliches Rechtsgeschäft iS des § 33 TP 9 GebG dar. Daran ändert auch der Umstand und das diesbezüglich wiederholte Vorbringen nichts, dass in der Vereinbarung die Formulierung der Einräumung einer "unentgeltlichen Dienstbarkeit" getroffen wurde bzw. in der Fruchtgenussvereinbarung von Entgeltlichkeit nicht die Rede gewesen sei, lässt sich doch die subjektive Äquivalenz aus dem Sachverhalt unbedenklich ableiten.

Zum Vorbringen des Bw, es sei im Hinblick auf den mit der Vereinbarung verfolgten Zweck in Auslegung der Gesetze eine Diskriminierung zu vermeiden, so ist festzuhalten, dass bei Einräumung wechselseitiger Dienstbarkeiten wie hier zu Lebzeiten, welche als dingliche Nutzungsrechte unmittelbaren Niederschlag im Grundbuch finden und eine qualifizierte Rechtsposition einräumen, die oben dargestellte Rechtslage ebenso auf verschiedenen geschlechtliche Lebenspartnerschaften wie auch auf Ehegatten anzuwenden ist und insoferne von einer Diskriminierung der beiden Käufer deshalb, weil eine gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaft vorliegt, keine Rede sein kann. Selbst zwischen Ehegatten besteht nämlich weder aus dem Titel des Unterhaltsanspruches nach § 94 Abs. 2 ABGB noch aus § 97 ABGB ("der über die Ehewohnung Verfügungsberechtigte Ehegatte hat alles zu unterlassen und vorzukehren, damit der auf die Wohnung angewiesene Ehegatte diese nicht verliere") eine Verpflichtung, dem anderen Gatten an der ehelichen Wohnung Miet- oder Eigentumsrechte oder dingliche Nutzungsrechte (Wohnrecht etc.) zu verschaffen, was sohin umso mehr auf nichteheliche Lebensgemeinschaften zutreffen muss, wie auch für den Fall, dass – wie angesprochen – dazumal im Jahr 2006 bereits eine "eingetragene Partnerschaft" möglich gewesen wäre.

Wenn der Bw in diesem Zusammenhalt insbesondere auf den mit der Vereinbarung verfolgten Zweck, bei Vorversterben eines der Partner dem anderen die Wohnmöglichkeit zu sichern, abstellt, so ist zunächst darauf zu verweisen, dass den einer Vereinbarung zugrunde liegenden Motiven, Beweggründen oder verfolgten Zwecken im Bereich der Gebühren und Verkehrssteuern grundsätzlich im Rahmen der rechtlichen Beurteilung keine Bedeutung zukommt. Abgesehen davon erscheint diese Argumentation der Berufungsbehörde insoferne auch wenig plausibel, als zur Verfolgung dieses Zweckes, also für den Fall des Todes einer der Partner, dem widersprechend anstelle einer Regelung für den Todesfall vielmehr bereits zu Lebzeiten eine sofortige dingliche Absicherung herbeigeführt wurde.

Das vom Bw nachgereichte Erkenntnis des UFS vom 29.10.2004, RV/4590-W/02, kann nicht sinngemäß zur Anwendung gelangen, weil dem ein völlig anders gelagerter Sachverhalt zugrunde liegt. Laut dortigem Schenkungsvertrag auf den Todesfall schenkten sich zwei Geschwister wechselseitig den Hälfteanteil an einer Liegenschaft auf den Todestag (Hauptgeschäft) und vereinbarten im Weiteren ein gegenseitiges Belastungs- und Veräußerungsverbot sowie die gegenseitige Einräumung der Dienstbarkeit des dinglichen, lebenslangen Fruchtgenussrechtes an den jeweils anderen Hälfteigentümer am eigenen Hälfteanteil. In Streit gezogen war die Frage, ob das wechselseitige Fruchtgenussrecht ein *Sicherungsgeschäft* zum Hauptgeschäft darstelle und damit nach § 19 Abs. 2 Satz 2 GebG von der Gebühr gem. § 33 TP 9 GebG befreit sei. Der Berufung war deshalb Folge zu geben, weil sämtliche Voraussetzungen für die Befreiung nach § 19 Abs. 2 Satz 2 GebG vorgelegen waren, nämlich 1. das Hauptgeschäft (Schenkung auf den Todesfall) einer Verkehrsteuer unterlag, 2. das gegenseitige Fruchtgenussrecht (als Ersatz für die grundbücherlich nicht mögliche Einverleibung des Belastungs- und Veräußerungsverbotes) zur *Sicherung* des Hauptgeschäftes diene, 3. Hauptgeschäft sowie Sicherungsgeschäft zwischen *denselben Vertragsteilen* abgeschlossen wurde und 4. beide Rechtsgeschäfte in derselben Urkunde enthalten sind.

Im Gegensatz dazu wurden aber im vorliegenden Berufungsfall zwei getrennte, eigenständige Rechtsgeschäfte zwischen *verschiedenen Vertragsparteien* in einer Urkunde abgeschlossen, nämlich 1. der Kaufvertrag über die Liegenschaft zwischen den zwei Grundstückseigentümerinnen und den beiden Käufern und 2. zwischen den beiden Käufern der Vertrag über die wechselseitige Einräumung einer Dienstbarkeit. Das gegenseitige Fruchtgenussrecht dient hier in keinsten Weise der Sicherung des Kaufvertrages über die Liegenschaft, sodass beide Rechtsgeschäfte auch nicht im Verhältnis Hauptgeschäft-Sicherungsgeschäft stehen und zudem zwischen verschiedenen Vertragsteilen abgeschlossen wurden, folglich mangels Vorliegens der Voraussetzungen die sinngemäße Anwendung der Befreiung von vorne herein nicht in Betracht kommt.

Zu der in Streit gezogenen Bewertung:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 lit a GebG entsteht die Gebührenschuld, wenn die Urkunde über das Rechtsgeschäft im Inland errichtet wird, bei zweiseitig verbindlichen Rechtsgeschäften, wenn die Urkunde von den Vertragsteilen unterzeichnet wird, im Zeitpunkt der Unterzeichnung, d. h. im Berufungsfall mit Unterfertigung der Urkunde am 27. Oktober 2006.

Gemäß § 26 GebG gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände die Vorschriften des Bewertungsgesetzes, mit der Maßgabe, dass bedingte Leistungen und Lasten als unbedingte, betagte Leistungen und Lasten als sofort fällige zu behandeln sind. Betagte = befristete Leistungen, die erst in Zukunft fällig werden, werden so behandelt, als ob sie

sogleich in der Gegenwart fällig wären.

Nach § 17 Abs. 5 GebG würde die einmal entstandene Gebührenschuld selbst dann nicht aufgehoben, wenn etwa die Ausführung des Rechtsgeschäftes zur Gänze unterbleibt.

Entgegen dem Dafürhalten des Bw, das Fruchtgenussrecht würde – wenn überhaupt – erst bei Ableben eines Partners einen Wert darstellen und sei insgesamt als wertlos zu betrachten, ändert sohin die allfällige Befristung der Leistung nichts an der mit Unterfertigung der Urkunde entstandenen Gebührenschuld.

Der Gebühr gem. § 33 TP 9 GebG ist das vom Bw für seinen Erwerb der Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes geleistete Entgelt, d. das vom Bw dem B eingeräumte Fruchtgenussrecht, zugrunde zu legen. Dieses ist als wiederkehrende Nutzung oder Leistung nach § 16 Abs. 1 Bewertungsgesetz (BewG), BGBl 1955/148, idgF, nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu bewerten; nach § 17 Abs. 2 BewG sind Nutzungen oder Leistungen, die nicht in Geld bestehen, diesfalls mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen, wozu vom Finanzamt nach der Verwaltungsübung mangels anderweitig verfügbarer und auch seitens des Bw nicht näher bekannt gegebener Werte im Rahmen der zulässigen Schätzung der zum maßgebenden Stichtag (Entstehung der Gebührenschuld) in Geltung stehende Richtwert von € 4,68 pro m<sup>2</sup> Wohnnutzfläche, sohin bei einer (damaligen) Nutzfläche von 75 m<sup>2</sup> unter Berücksichtigung der bloß hälftigen Nutzung der monatliche Nutzwert mit € 175,50 herangezogen wurde. Anhand des vom BMF zur Verfügung stehenden Berechnungsprogrammes (siehe unter <http://www.bmf.gv.at>) ermittelt sich der Barwert des dem B eingeräumten Fruchtgenussrechtes (= Entgelt des Bw) im Betrag von € 33.380,85; das Berechnungsblatt wird in der Beilage zur Kenntnis übermittelt.

Zusammenfassend sah folglich das Finanzamt zu Recht durch vorliegende Fruchtgenussvereinbarung den Tatbestand der entgeltlichen rechtsgeschäftlichen Dienstbarkeitseinräumung verwirklicht und hat mit dem gegenständlichen Bescheid gemäß § 33 TP 9 GebG ausgehend vom Wert des bedungenen Entgeltes in Höhe von € 33.380,85 die 2%ige Rechtsgebühr mit € 667,62 festgesetzt.

Es war somit wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (§ 16 BewG)

Wien, am 5. Oktober 2011