



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des DI Dr. K.Z., Adresse, vertreten durch RA.E, vom 16. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 26. November 2010 betreffend Gebühren entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 31. Oktober 2010 übertrug DI Dr. K.Z. die in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft in EZ X GB A, bestehend aus Grundstück Nr Y samt darauf errichtetem Wohnhaus (Altbestand und Neubau) an seine beiden Töchter L.Z und S.Z. und diese übernahmen diese Liegenschaft je zur Hälfte in ihr Miteigentum.

Diese Vertragsurkunde lautete auszugsweise:

"III.

Als Gegenleistung hierfür behält sich der Übergeber vor bzw. räumen die Übernehmerinnen diesem und ihrer Mutter M.Z das lebenslängliche, unentgeltliche und grundbücherlich sicherzustellende Fruchtgenussrecht (Fruchtnießung im Sinne des § 509 ABGB) ein und die Berechtigten K.Z. und M.Z nehmen diese Rechtseinräumung an.

Die Fruchtgenussberechtigten sind zur Tragung aller mit der gegenständlichen Liegenschaft verbundenen Kosten, Instandhaltungskosten, Darlehensrückzahlungen und dergleichen verpflichtet, sodass die Übernehmerinnen für die Liegenschaft, solange das Fruchtgenussrecht besteht, keine wie immer geartete Aufwendungen haben.

Weiters räumen die Übernehmerinnen ihren Eltern DI Dr. K.Z. und M.Z das grundbücherlich

einzuverleibende Belastungs- und Veräußerungsverbot im Sinne des § 364c ABGB ein und die Berechtigten nehmen diese Rechtseinräumung an.

VI.

Soweit der Wert der Liegenschaft den Wert der Gegenleistung übersteigt, erfolgt die Übergabe unentgeltlich, sohin schenkungsweise.

IX.

Sämtliche Vertragsteile bewerten das Fruchtgenussrecht in Hinblick auf den Umstand, dass die Fruchtgenussberechtigten zur Tragung aller mit der Liegenschaft verbundenen Aufwendungen und zur Rückzahlung der mit der Liegenschaft verbundenen Darlehensschulden verpflichtet sind, mit monatlich € 1.000,00.

Sie halten weiters fest, dass der dreifache Einheitswert der Gesamtliegenschaft € 166.348,11 beträgt (EW- AZ Z1 bzw. Z2).

X.

Die mit der Errichtung und Verbücherung dieses Vertrages verbundenen Kosten, Gebühren und Steuern übernimmt der Übergeber."

Neben der Vorschreibung von Grunderwerbsteuer vom (halben) dreifachen Einheitswert für die jeweiligen Erwerbsvorgänge der beiden Töchter wurde mit dem gegenüber DI Dr. K.Z. (im Folgenden: Bw) erlassenen Gebührenbescheid vom 26. November 2010 für das Rechtsgeschäft "Übergabevertrag vom 31. Oktober 2010 mit Z.L u.a" gemäß § 33 TP9 GebG vom Wert des bedungenen Entgeltes in Höhe von 177.430,00 € die 2%ige Gebühr mit 3.548,60 € festgesetzt mit der Begründung, die Dienstbarkeitseinräumung sei gegen lebenslängliche Übernahme sämtlicher mit der Liegenschaft verbundener Kosten (lt. Vertrag € 1.000,--pro Monat) erfolgt. Die Dienstbarkeit sei daher nicht Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb, sondern ein eigenständiges weiteres entgeltliches Rechtsgeschäft, daher Gebührenpflicht.

Die gegen den Gebührenbescheid erhobene Berufung bekämpft die Gebührevorschreibung dem Grunde nach mit dem Vorbringen, beim gegenständlichen Vertrag handle es sich um einen klassischen Übergabsvertrag, mit dem ein Vater seine Wohnliegenschaft seinen Kindern übergebe und sich für sich und seine Ehefrau eine Dienstbarkeit (hier Fruchtgenussrecht) vorbehalte. Hierbei handle es sich um ein einheitliches Rechtsgeschäft, bei dem die Übertragung des Eigentums an der Liegenschaft und die Einräumung des Dienstbarkeitsrechtes uno actu erfolgen. Eine Übergabe ohne Einräumung eines Fruchtgenussrechtes sei ebenso wenig denkbar, wie eine Einräumung eines Fruchtgenussrechtes ohne Übergabe der Liegenschaft. Von getrennten Rechtsgeschäften könne daher bei richtiger Betrachtungsweise keine Rede sein. Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes erfolge ohne gesonderte Gegenleistung, sondern ausschließlich im Rahmen der Übergabe der Liegenschaft. Es werde hierfür auch kein Entgelt entrichtet, geschweige denn ein gesondertes Entgelt. Wie das Finanzamt zur Annahme gelange, dass Gegenleistung der Dienstbarkeitseinräumung monatliche Kosten von € 1.000,-- wären, sei

nicht nachvollziehbar. In Punkt IX 2. Absatz sei von den Vertragsparteien das Fruchtgenussrecht mit monatlich € 1.000 bewertet worden. Von der Vorschreibung einer Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG sei Abstand zu nehmen, da es sich bei der Einräumung des Fruchtgenussrechtes um eine Gegenleistung für den Erwerb des Eigentums an der Liegenschaft durch die Töchter des Bw. handle.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt wie folgt:

"Beim gegenständlichen Übergabevertrag handelt es sich sehr wohl um zwei getrennte Rechtsvorgänge. Zum einen die unentgeltliche Übergabe der Liegenschaft und zum anderen die Einräumung des Fruchtgenussrechtes gegen Übernahme sämtlicher Kosten und der Rückzahlung aller aufgenommenen Fremdmittel. Dem Übergeber war es wichtig, dass die Übergabe der Liegenschaft ohne Gegenleistung erfolgt und somit das eingeräumte Fruchtgenussrecht auch keine echte Belastung für den Übernehmer darstellt. Üblicherweise werden die auf der Liegenschaft haftenden Fremdmittel vom Übernehmer bezahlt. Die Feststellung, dass solange das Fruchtgenussrecht besteht der Übernehmer keine wie immer geartete Aufwendung haben soll, spricht eindeutig für die Unentgeltlichkeit des Rechtsvorganges. Somit schließen sich aber die Grunderwerbsteuer für die Übertragung der Liegenschaft und die Gebühr für die Einräumung der Dienstbarkeit nicht aus, da es sich um zwei verschiedene Rechtsgeschäfte handelt. Die Übertragung des Fruchtgenussrechtes gegen Kostentragung auf Lebzeiten des Berechtigten (Wert lt. Vertrag pro Monat € 1.000.--kapitalisiert nach § 16 Bewertungsgesetz auf die Erlebenswahrscheinlichkeit mit dem 14,7859 fachen Jahreswert) unterliegt somit einer Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 9 GebG vom Wert der bedungenen Leistung im Sinne des Pkt. IX des Übergabevertrages. Die Berufung war daher abzuweisen."

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 33 TP 9 GebG unterliegen Dienstbarkeiten, wenn jemand der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, einer Rechtsgebühr in Höhe von 2 von Hundert vom Wert des bedungenen Entgelts. Voraussetzung der Gebührenpflicht nach dieser Tarifbestimmung ist somit, dass die Einräumung der Dienstbarkeit durch ein entgeltliches Rechtsgeschäft erfolgt.

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Gegenleistung ist nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. Diese Bestimmung gilt auch für andere einen Übereignungsanspruch begründende Rechtsgeschäfte (VwGH 26.02.2004, 20033/16/0146). Zur Gegenleistung gehört dabei jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb eines Grundstückes gewährt oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt. Es ist

aber nur jene Leistung eine Gegenleistung, die dem Veräußerer zugute kommt oder doch wenigstens seine rechtliche oder wirtschaftliche Stellung zu seinen Gunsten beeinflusst (VwGH 30.9.1995, 94/16/0085).

Zu den vorbehaltenen Nutzungen, die im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 der Gegenleistung zuzurechnen sind, zählen auch alle Vorteile, die sich aus dem Gebrauch eines Grundstückes ergeben (z. B. Grunddienstbarkeiten, Fruchtgenussrecht, Wohnungsrecht, Wohnungsgebrauchsrecht). Als vorbehaltene Nutzungen werden solche Nutzungen angesehen, die kraft ausdrücklicher Abmachung der Vertragsteile dem Verkäufer (Übergeber) an der verkauften (übergebenen) Liegenschaft über den Zeitpunkt hinaus zukommen sollen, in welchem sie ansonsten kraft Gesetzes auf den Erwerber (Übernehmer) übergehen würden. Solche Nutzungen erhöhen die Gegenleistung oder können allein die Gegenleistung im grunderwerbsteuerlichen Sinn darstellen (VwGH 23.1.2003, 2001/16/0476, VwGH 4.12.2003, 2003/16/0091).

Nach § 15 Abs. 3 GebG idF. BudBG 2009 sind Rechtsgeschäfte von der Gebührenpflicht ausgenommen, die unter das Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil Gesellschaftsteuer und II. Teil Wertpapiersteuer) oder Versicherungssteuergesetz fallen; dies gilt auch für Rechtsgeschäfte, sofern und insoweit diese unter das Stiftungseingangssteuergesetz fallen.

Zweck des § 15 Abs. 3 GebG ist es zu vermeiden, dass ein Rechtsgeschäft, das nach einem der hier erschöpfend angeführten Abgabegesetze steuerbar ist, nicht überdies noch mit einer Rechtsgebühr belegt wird. Diese Gesetzesstelle will also eine Doppelbesteuerung identer Rechtsvorgänge vermeiden.

Eine- durch § 15 Abs. 3 GebG zu vermeidende – Doppelbesteuerung setzt somit grundsätzlich die Identität des Rechtsvorganges voraus. Bei der Beurteilung der Frage, ob ein oder zwei selbständige Rechtsgeschäfte (§ 15 Abs. 3 GebG verwendet den Begriff "Rechtsgeschäft") vorliegen, kommt es auf den Parteiwillen an (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel und Rechtsgebühren, § 15 GebG, Rz. 66 und 68 und die dort angeführte VwGH-Rechtsprechung).

Mit gegenständlichem Übergabsvertrag vom 31. Oktober 2010 übertrug der Bw. seinen beiden Töchtern eine Liegenschaft in deren Hälfteigentum und behielt sich als Gegenleistung für sich und seine Ehegattin bzw. räumten die Töchter diesem und ihrer Mutter das lebenslängliche, unentgeltliche und grundbücherlich sicherzustellende Fruchtgenussrecht ein. Durch diese Vertragsurkunde werden einerseits die Übertragung einer Liegenschaft und andererseits die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes vereinbart.

Getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltenen) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (vgl. VwGH 9.10.1991, 89/13/0098 mit weiteren Hinweisen).

Gemäß § 509 ABGB ist die Fruchtnießung das Recht eine fremde Sache mit Schonung der Substanz ohne alle Einschränkung zu genießen. Überhaupt ist dem Begriff der Dienstbarkeit nach § 472 ABGB das Recht an einer fremden Sache wesentlich, da nach allgemeinen Regeln niemand Rechte gegen sich selbst begründen und haben kann. Demgegenüber ist Eigentum als Recht betrachtet die Befugnis, mit der Substanz und den Nutzungen einer Sache nach Willkür zu schalten und jeden anderen davon auszuschließen (§ 354 ABGB). Durch das vorbehaltene bzw. eingeräumte Fruchtgenussrecht an der übergebenen Liegenschaft (im Streitfall verbunden mit einem gegenüber den Eltern eingeräumtes Belastungs- und Veräußerungsverbot) wurden die Eigentumsrechte der beiden Unternehmerinnen dahingehend beschränkt, dass dem Übergeber und seiner Ehefrau über den Zeitpunkt der Übergabe hinaus (nunmehr als Fruchtgenussberechtigte) weiterhin die ausschließlichen "Nutzungsrechte" am Übergabeobjekt zustehen, die ansonsten den Übernehmern als Grundstückseigentümern zugekommen wären. Im vorbehaltenen (eingeräumten) Fruchtgenussrecht liegt folglich eine Leistung der Unternehmerinnen, die dem Übergeber und seiner Ehegattin zugute kommt oder doch wenigstens deren rechtliche oder wirtschaftliche Stellung zu deren Gunsten beeinflusst. Aus der Vertragsurkunde lässt sich schlüssig ableiten, dass Gegenstand der in Rede stehenden Vereinbarungen die Übertragung des Eigentumsrechtes an der näher bezeichneten Liegenschaft unter der Auflage des Vorbehaltes bzw. der Einräumung des Fruchtgenussrechtes am Übergabeobjekt für den Übergeber und dessen Ehegattin gewesen ist, weil Voraussetzung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes die Übertragung des Eigentumsrechtes an der Liegenschaft ist. Damit liegt ein unter das Grunderwerbsteuergesetz fallender Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG vor. Nach der eigenständigen grunderwerbsteuerlichen Begriffsbestimmung der Gegenleistung bildete das durch ausdrückliche vertragliche Abmachung dem Übergeber und seiner Ehegattin eingeräumte (vorbehaltene) Fruchtgenussrecht als dem Übergeber vorbehaltene Nutzung die Gegenleistung iSd § 5 Abs. 1 Z 1 für die Grundstücksübertragung. Auf Grund des engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhanges kann aber wohl kein Zweifel daran bestehen, dass nach dem eindeutigen Parteiwillen (Eltern- Töchter) im Rahmen eines einheitlichen Rechtsvorganges die Fruchtgenusseneinräumung die vereinbarte Gegenleistung für die Übergabe der Liegenschaft darstellte. An diesem bestehenden Konnex ändert dem Grunde nach nicht der Umstand, dass sich die Fruchtgenussberechtigten zur Tragung aller mit der

gegenständlichen Liegenschaft verbundenen Kosten, Instandhaltungskosten, Darlehensrückzahlungen und dergleichen verpflichtet haben. Diese Kostentragung rechtfertigt keineswegs den vom Finanzamt davon abgeleiteten Standpunkt, nämlich dass die Vertragsparteien ein von der Liegenschaftsübergabe unabhängiges selbständiges Rechtsgeschäft abgeschlossen haben und der Übergeber für diese Nutzungsüberlassung der übertragenen Liegenschaft ein Entgelt (in Form dieser Kostentragung) zu leisten hat. Vielmehr lässt die Vertragslage erkennen, dass (dem klaren Parteiwillen entsprechend) im Rahmen eines einheitlichen Rechtsvorganges das eingeräumte (vorbehaltene) Fruchtgenussrecht die Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaft bildete. Es kann aber kein Zweifel daran bestehen, dass im Wert der (monatlichen) Nutzungsüberlassung eine (Gegen)Leistung der Übernehmerinnen (denen als Eigentümerinnen ansonsten die Nutzungsmöglichkeiten an dieser Liegenschaft zugestanden wären) liegt, die dem Übergeber und seiner Ehegattin zugute kommt oder doch wenigstens deren rechtliche oder wirtschaftliche Stellung zu deren Gunsten beeinflusst. Der Umstand der Kostentragung wirkt sich zwar auf die Bewertung des vorbehaltenen Fruchtgenussrechtes aus, steht aber dem entscheidenden Tatumstand nicht entgegen, dass diese dem Übergeber und seiner Ehefrau vorbehaltenen Nutzungen im kausalen Zusammenhang mit der Liegenschaftsübergabe standen und dem Parteiwillen entsprechend insoweit die vereinbarte Gegenleistung für die Liegenschaftsübergabe darstellten. Demgegenüber fehlt jeglicher stichhaltiger Anhaltspunkt für die Annahme, dass ein vom Übergabsvertrag unabhängiges selbständiges Rechtsgeschäft (Servitutsbestellungsvertrag) abgeschlossen und diese Kosten der Übergeber als bedungenes Entgelt für die Nutzungsüberlassung der übertragenen Liegenschaft zu leisten hatte.

Zusammenfassend war in freier Beweiswürdigung bei der Entscheidung des Berufungsfalles davon auszugehen, dass dem Parteienwillen entsprechend durch ein einziges (einheitliches) Rechtsgeschäft (Rechtsvorgang) gleichsam uno actu gegenseitig die Übertragung der Liegenschaft gegen Einräumung des Fruchtgenussrechtes als Gegenleistung vereinbart wurde. Die unzweifelhaft im kausalen Zusammenhang mit der Liegenschaftsübertragung dem Übergeber und seiner Ehefrau vorbehaltenen Nutzungen bildeten die Gegenleistung gemäß § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG für die Grundstücksübergabe. Dieser eine Rechtsvorgang fällt als Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unter das Grunderwerbsteuergesetz und wird durch die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG von der Gebührenpflicht ausgenommen. Die gegenständliche Vorschreibung einer Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG erfolgte demzufolge rechtswidrig, weshalb über die Berufung gegen den Gebührenbescheid spruchgemäß zu entscheiden war.

Innsbruck, am 12. Mai 2011