

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch PV, über die Beschwerde vom 09. Juni 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 28. Mai 2015, Steuernummer, betreffend Rechtsgebühren zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Die Bemessungsgrundlage wird jedoch gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert wie folgt:

Die Gebühr wird gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 mit 2% vom Wert des bedungenen Entgeltes in Höhe von 82.620,76 Euro d.s. 1.652,40 Euro festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt

Das Finanzamt A legte gegenständliche Beschwerde am 1. Oktober 2015 mit folgender Sachverhaltsdarstellung vor:

"Sachverhalt: Am 26.2.2015 wurde die gegenständliche Vertragsurkunde v. yyyy (Berichtigung und Nachtrag zum Kaufvertrag vom xxxx) als Grunderwerbsteuerselbstberechnung mit Wert 0 angemeldet. Mit dem Kaufvertrag v. xxxx erwarb der Sohn des Bf, Herr XY, Liegenschaftsanteile verbunden mit WET von einem Bauträger und räumte seinem Vater das Fruchtgenussrecht ein. Mit dem Nachtrag wurde der Punkt XVI des Kaufvertrages v.xxxx betreffend Fruchtgenussrecht dahingehend ergänzt, dass die Einräumung des Fruchtgenussrechtes im Hinblick auf die Teilfinanzierung des Wohnungskaufes durch den Fruchtgenussberechtigten erfolgt. Im Rahmen der Einzelfallüberprüfung wurde am 28.5.2015 ein Gebührenbescheid gem. § 33 TP 9 GebG erlassen. Am 10.6.2015 wurde gegen diesen Bescheid eine Beschwerde eingebracht mit dem Einwand, es lege keine entgeltliche Einräumung des Fruchtgenussrechtes vor. Am 26.6.2015 und 2.7.2015 ergingen Vorhalte um den Wert der Gegenleistung für das eingeräumte Fruchtgenussrecht zu klären. Am 10.8.2015 erging die Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO, wo der hingeggebene Geldbetrag auf die Kaufpreissumme und den Wert des Fruchtgenussrechtes proportional aufgeteilt wurde. Am 20.8.2015 langte der Vorlageantrag ein."

Beweismittel: Bemessungsakt St.Nr.

Stellungnahme: Gem § 33 TP 9 GebG unterliegt die entgeltliche Einräumung eines Titels zum Erwerb einer Dienstbarkeit der Rechtsgeschäftsgebühr. Wenn auch im Vertrag festgehalten wurde, dass der Wert des Fruchtgenussrechts für Gebührenzwecke mit 120.000 Euro bewertet wird, so ist die Gebühr doch vom Entgelt zu entrichten. Da im Nachtrag zum Kaufvertrag festgehalten wurde, dass die Einräumung des Fruchtgenussrechts vor allem im Hinblick auf die Teilfinanzierung der Wohnung durch den Fruchtgenussberechtigten erfolgt, wurde der gesamte hingegebene Geldbetrag auf den Kaufpreis und den Wert des Fruchtgenussrechts proportional aufgeteilt und nur vom anteiligen Entgelt die Gebühr vorgeschrieben. Im Bauträger - und Kaufvertrag wurde vereinbart "der Käufer räumt seinem Vater, Bf das lebenslange Fruchtgenussrecht am Kaufgegenstand ein". In Verbindung mit den Erklärungen in der Beschwerde, wo ausgeführt wird, dass zur Absicherung des hingegebenen Geldbetrages seitens des Vaters das Fruchtgenussrecht ausbedungen wurde, könnte nach Meinung des Finanzamtes gem. § 17 (2) GebG auch der gesamte Betrag als Entgelt für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes zur Gebührenbemessung herangezogen werden."

2. Verfahren vor dem Finanzamt

Mit Bescheid vom 28. Mai 2015 setzte das Finanzamt für den oben genannten Vorgang die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 120.000,00 Euro, mit 2% in Höhe von 2.400,00 Euro fest.

Fristgerecht wurde dagegen Beschwerde erhoben. Der Beschwerdeführer (Bf) bringt vor, tatsächlich sei kein Entgelt bedungen worden. Die Einräumung aufgrund des familiären Verhältnisses zu Versorgungszwecken sei in einer sittlichen Verpflichtung erfolgt. Die Einräumung im Hinblick auf die Teilfinanzierung des Fruchtgenussberechtigten stelle keine entgeltliche Einräumung des Fruchtgenussrechtes dar, es fehle der synallagmatische Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung. Die Bewertung sei lediglich für Grundbuchswecke erfolgt, keinesfalls sei die Bewertung zum Zwecke der Bemessung einer Gebühr nach dem Gebührengesetz vorgenommen worden. Die Formulierung "die Einräumung erfolgt...im Hinblick auf die Teilfinanzierung" bedeute nicht, dass die Teilfinanzierung ein Entgelt für die Einräumung sei, sondern eben ein Motiv, ebenso wie die familiären Verhältnisse und die Versorgungszwecke. Mangels ausreichend engen Zusammenhangs könne man von Entgeltlichkeit nicht sprechen.

Auf Anfrage des Finanzamtes wurde bekannt gegeben, dass Herr Bf den gesamten Kaufpreis in Höhe von 320.000,00 Euro finanziert habe. Auf die Einräumung des Wohnrechtes entfalle nichts, tatsächlich werde das Wohnrecht auch nicht ausgeübt und solle eine reine Vorsichtsmaßnahme gegen eine unbedachte Verfügung des Sohnes über das Kaufobjekt darstellen, gleich einem Belastungs- und Veräußerungsverbot, wobei es über dieses Recht hinaus verhindere, dass der Sohn das Objekt zu ungünstigen Konditionen vermiete.

Am 10. August 2015 erging die Beschwerdeentscheidung, wobei die Gebühr mit 1.745,45 Euro festgesetzt wurde. Das Finanzamt begründete wie folgt:

"Kaufpreis 320.000,- + Fruchtgenussrecht 120.000,- (lt. Kaufvertrag und Berichtigung und Nachtrag) = 440.000,-.

Schenkung 320.000,-,

Daher entfällt auf die Einräumung des Fruchtgenussrechtes ein Betrag in Höhe von 87.272,73.

Laut Vorhaltsbeantwortung hat der Vater den gesamten Kaufpreis, den der Sohn XY für den Erwerb der Eigentumswohnung zu entrichten gehabt hätte, aus seinen Mitteln aufgebracht. Bereits im Kaufvertrag wurde dem Vater vom Sohn ein Fruchtgenussrecht eingeräumt. Obwohl nun der Vater behauptet, dass das Fruchtgenussrecht unentgeltlich eingeräumt worden sei, ist aus der Gesamtbetrachtung des Falles anzunehmen, dass der Betrag von 320.000,- € zur Kaufpreisfinanzierung und für das Fruchtgenussrecht hingegeben wurde.

Daher ist dieser proportional aufzuteilen."

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag vom 18.08.2015 wendet der Bf ein, es sei naheliegend, dass ein Geschenkgeber zu seiner Absicherung, wenn er dem Sohn den ganzen Kaufpreis finanziere, das Familienvermögen erhalten wolle.

Dazu sei es notwendig, nicht nur das Belastungs- und Veräußerungsverbot zu vereinbaren, sondern auch das Nutzungsrecht in der eigenen Hand zu behalten. Ansonsten könne der Sohn das Objekt (sehr schlecht) vermieten und damit faktisch der familiären Nutzung auf Dauer entziehen und den Wert der Liegenschaft durch die schlechte Vermietung deutlich reduzieren.

Bekanntlich ergebe sich bei einer Vermietung eines derartigen Objektes bei einem Kaufpreis von 320.000,00 Euro unter Berücksichtigung der Anwendbarkeit des MRG lediglich eine Nettomiete von rund € 7,00/m² und damit rund € 560,00 pro Monat. Bei einer Bruttorendite von 3% werde das Objekt also im vermieteten Zustand lediglich rund € 150.000,00 wert sein. Es sei daher darauf zu achten, dass eine Vermietung nicht zu ungünstigen Konditionen (etwa unbefristet) durch den Sohn erfolge.

Zu bemerken sei weiters, dass der Geschenkgeber und Fruchtgenussberechtigte in X, und zwar in Z, also rund 1000 Kilometer vom Bestandobjekt entfernt, wohne. Der Geschenknehmer wohne jedoch im gegenständlichen Haus in Y und könne es nutzen.

Es zeige sich, dass eine Selbstnutzung durch den Fruchtgenussberechtigten nicht beabsichtigt war, sondern lediglich das Familienvermögen bis zum Ableben des Fruchtgenussberechtigten entsprechend gesichert werden sollte. Es werde darauf hingewiesen, dass lediglich aus grundbuchstechnischen Gründen eine ergänzende Formulierung zum Kaufvertrag gewählt worden sei, welche jedoch nichts an den tatsächlichen Verhältnissen ändern würde.

3. Verfahren vor dem BFG

Am 1. Oktober 2015 wurde die Beschwerde in elektronischer Form dem BFG vorgelegt.

3.1. Erwägungen

Gemäß § 33 TP 9 GebG unterliegen Dienstbarkeiten, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, einer Gebühr von 2 v.H. von dem Werte des bedungenen Entgeltes. Voraussetzung der Erfüllung des Tatbestandes des § 33 TP 9 GebG ist es, dass die Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt wird. Soll nach dem Willen der Vertragsparteien die eine Leistung durch die andere "vergolten" werden, so liegt damit eine "subjektive Äquivalenz" und Entgeltlichkeit vor (VwGH 18.2.1983, 81/17/0030, VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126, VwGH 4.12.2003, 2003/16/0143 und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 12 zu § 33 TP 9 GebG). Auf das Vorliegen einer solchen Äquivalenz kann auch aus dem Sachverhalt geschlossen werden (vgl. nochmals VwGH 4.12.2003, 2003/16/0143).

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 Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 14 zu § 33 TP 9 GebG). Zum "Wert", von dem die Gebühr zu berechnen ist, zählen somit alle Leistungen, die im Austauschverhältnis für die Einräumung des Dienstbarkeitsrechtes vom Dienstbarkeitsberechtigten zu erbringen waren.

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. zB VwGH 9.10.1991, 89/13/0098).

Nach § 914 ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdruckes zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Unter "Absicht der Parteien" im Sinne dieser Gesetzesstelle ist nichts anderes als der Geschäftszweck zu verstehen, den jeder der vertragsschließenden Teile redlicherweise der Vereinbarung unterstellen muss (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 26, 27 zu § 1 GrEStG und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 31 a zu § 1 ErbStG und die darin zitierte Rechtsprechung). Getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn alle Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltener) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen den

mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 114 zu § 1 GrEStG und VwGH 22.5.1980, 714/79, ÖStZB 1981, 22 und VwGH 9.10.1991, 89/13/0098, ÖStZB 1992, 366 ff).

Im vorliegenden Fall wurden mehrere getrennte Verträge abgeschlossen, die als Einheit aufzufassen sind, nämlich der "Bauträger- und Kaufvertrag" vom xxxx und der Vertrag, betitelt "Berichtigung und Nachtrag zum Kaufvertrag vom xxxx" vom yyyy.

Laut Punkt III. des Kaufvertrages "Kaufpreis und Auszahlungsvoraussetzungen" beträgt der Kaufpreis 320.000,00 Euro und ist ein Fixpreis.

Punkt XVI. des Kaufvertrages vom xxxx lautet:

" XVI. Fruchtgenussrecht

Der Käufer räumt seinem Vater, Bf, geb. Datum das lebenslängliche Fruchtgenussrecht am Kaufgegenstand ein und erklärt dieser die Vertragsannahme.

Der Käufer erteilt seine ausdrückliche Einwilligung, dass aufgrund dieser Urkunde ohne sein weiteres Wissen und Einvernehmen das Fruchtgenussrecht an dem in Punkt I. des Vertrages näher bezeichneten Kaufgegenstand für Bf, geb. Datum einverleibt

werde.

Für die Dauer der Ausübung des Fruchtgenussrechtes ist der Fruchtgenussberechtigte verpflichtet, sämtliche mit der Wohnung zusammenhängenden Kosten zu tragen, insbesondere Kosten der Erhaltung, Betriebskosten, Kosten im Zusammenhang mit der Vermietung. Der Fruchtgenussberechtigte ist berechtigt, auf das Fruchtgenussrecht durch einseitige Erklärung mit einmonatiger Frist zu verzichten, ist jedoch nicht berechtigt, den Fruchtgenuss an wen auch immer weiterzureichen. Das Fruchtgenussrecht endet mit dem Ableben des Fruchtgenussberechtigten.

Für Gebührenzwecke wird festgehalten, dass der Wert des Fruchtgenussrechtes mit € 120.000,00 bewertet wird, dies vor allem für Gebührenbemessungszwecke..."

Dieser Vertragspunkt wird mit "Berichtigung und Nachtrag zum Kaufvertrag vom xxxx, abgeschlossen zwischen 1. Verkäuferin, FN...(Verkäuferin) und 2. XY, geb...(Käufer) unter Beitritt von 3. Bf, geb..." vom yyyy dahingehend präzisiert als die Einräumung aufgrund des familiären Verhältnisses und vor allem im Hinblick auf die Teilfinanzierung des Fruchtgenussberechtigten zu Versorgungszwecken erfolgt:

" XVI. Fruchtgenussrecht

Der Käufer räumt seinem Vater, Bf, geb. Datum das lebenslängliche Fruchtgenussrecht am Kaufgegenstand ein und erklärt dieser die Vertragsannahme.

Die Einräumung erfolgt aufgrund des familiären Verhältnisses und vor allem im Hinblick auf die Teilfinanzierung des Fruchtgenussberechtigten zu Versorgungszwecken. Der Käufer erteilt seine ausdrückliche Einwilligung, dass aufgrund dieser Urkunde ohne sein weiteres Wissen und Einvernehmen das Fruchtgenussrecht an dem in Punkt I. des Vertrages näher bezeichneten Kaufgegenstand für Bf, geb. Datum einverleibt

werde.

Für die Dauer der Ausübung des Fruchtgenussrechtes ist der Fruchtgenussberechtigte verpflichtet, sämtliche mit der Wohnung zusammenhängenden Kosten zu tragen, insbesondere Kosten der Erhaltung, Betriebskosten, Kosten im Zusammenhang mit der Vermietung. Der Fruchtgenussberechtigte ist berechtigt, auf das Fruchtgenussrecht durch einseitige Erklärung mit einmonatiger Frist zu verzichten, ist jedoch nicht berechtigt, den Fruchtgenuss an wen auch immer weiterzureichen. Das Fruchtgenussrecht endet mit dem Ableben des Fruchtgenussberechtigten.

Für Gebührenzwecke wird festgehalten, dass der Wert des Fruchtgenussrechtes mit € 120.000,00 bewertet wird, dies vor allem für Gebührenbemessungszwecke..."

Der vorliegende Sachverhalt ist mit jenem dem Erkenntnis des VwGH vom 16. Oktober 2003, 2003/16/0126, zu Grunde liegenden Sachverhalt insofern vergleichbar, als auch darin der Sohn seinen Eltern gegen Erhalt einer Schenkung (in Form von Sparbüchern) ein unentgeltliches Wohnrecht einräumte. Bei dem Wert der übergebenen Sparbücher handelte es sich nach diesem Erkenntnis um das Entgelt für die eingeräumte Dienstbarkeit. Allerdings wurde im dortigen Beschwerdefall lediglich ein Teil des Kaufpreises von den Eltern finanziert. Im gegenständlichen Fall hingegen wurde der gesamte Kaufpreis durch einen Elternteil finanziert und die Hingabe des Geldbetrages mit einem Recht abgegolten, dessen Wert deutlich niedriger ist als jener des Geldbetrages.

Die gemischte Schenkung ist ein Vertrag, der sich aus einem entgeltlichen und einem unentgeltlichen Teil zusammensetzt. Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn sich die gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung in einem offensabaren Missverhältnis gegenüberstehen und sich die Vertragsparteien dessen bewusst sind und trotzdem den Vertrag eingehen. Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 17.12.1998, 98/16/0241) setzt dem hinzu, dass eine gemischte Schenkung dann anzunehmen ist, wenn bei Vertragsabschluss der Parteiwille darauf gerichtet ist, dass ein Teil der zu erbringenden Leistungen als Geschenk anzunehmen ist.

Wenn die Leistung des einen Vertragsteiles in wiederkehrenden Leistungen, deren Höhe oder Zeitdauer von vornherein noch nicht feststeht, besteht, so kann nur dann von einer Schenkung gesprochen werden, wenn sich herausstellt, dass nach der Lage des Falles trotz dieser Ungewissheit sich für den einen Teil nur eine Bereicherung und für den anderen Teil auf jeden Fall nur eine Vermögenseinbuße ergibt, dass sich die Ungewissheit also nur auf das Ausmaß der Bereicherung oder Vermögenseinbuße auswirken kann. Die Vertragspartner müssen sich somit des doppelten Charakters der Leistung bewusst

gewesen sein, beide die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht haben. Ein krasses Missverhältnis des (gemeinen) Wertes der beiderseitigen Leistungen reicht somit für sich allein nicht aus, die Annahme einer gemischten Schenkung zu begründen; es kann jedoch - als einer der maßgeblichen Umstände des Einzelfalles - den Schluss auf die Schenkungsabsicht der Parteien rechtfertigen (vgl. VwGH 14.10.1991, 90/15/0084, VwGH 17.2.1994, 93/16/0126). Bei einem auffallenden Missverhältnis darf nämlich im Einklang mit der Lebenserfahrung davon ausgegangen werden, dass die Vertragsparteien dieses Missverhältnis erkannt haben (BFH 10.9.1986 II R 81/84 BStBl 1987 II 80).

Für die Feststellung, ob eine Schenkung bzw. eine gemischte Schenkung vorliegt, sind nicht die Steuerwerte heranzuziehen, sondern die gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung zu vergleichen. Dabei kann der Gesamtbetrag wiederkehrender Leistungen, die von der Lebensdauer einer Person abhängen, mit einer auch nur annähernden Verlässlichkeit nur nach den Grundsätzen der Versicherungsmathematik errechnet werden (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 75 zu § 15 GebG).

Seit der Neufassung der Bestimmung des § 16 BewG durch das BudgetbegleitG 2003, BGBl. I Nr. 71/2003 ist auch für die Ermittlung der steuerlichen Werte ausdrücklich eine Berechnung nach den Grundsätzen der Versicherungsmathematik angeordnet (vgl. auch das „Berechnungsprogramm betreffend Bewertung von Renten (§16 BewG)“ auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen, (unter <https://service.bmf.gv.at/Service/Anwend/Steuerbereich/Par16/Par16.aspx>).

Gemäß § 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. (BGBl. Nr. 7/1951, Art. I Z 7; BGBl. Nr. 116/1957, Z 2; BGBl. Nr. 148/1955, § 86 Abs. 2 und 3.)

Der Verkehrswert der vom Vater erbrachten Leistung entspricht dem bezahlten Kaufpreis in Höhe von € 320.000,00 (lt. Bauräger und Kaufvertrag vom xxxx Punkt III 1. sowie Urkundenvorlage vom zzzz). Bei der Ermittlung des gemeinen Wertes des Fruchtgenussrechtes war vom Lebensalter des Vaters (Jahrgang xy) und von einem monatlichen Wert des Fruchtgenussrechtes von € 560,00 (12x jährlich) auszugehen (siehe angenommene Nettomiete/Monat laut Beschwerdeschrift vom 18.08.2015). Als Stichtag wurde der Tag des Vertragsabschlusses des Bauräger und Kaufvertrages angenommen.

Nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergibt sich ein gemeiner Wert des Fruchtgenussrechtes in Höhe von 82.620,76 Euro.

Bei einem derart krassen Missverhältnis zwischen der Leistung des Vaters (€ 320.000,00) und der Gegenleistung des Sohnes (Einräumung der Dienstbarkeit mit einem gemeinen Wert von 82.620,76 Euro) ist davon auszugehen, dass für die Vertragsparteien am Tage des Vertragsabschlusses die Wertdifferenz klar erkennbar und diese Folge von den Vertragsparteien auch bewusst gewollt war.

Die nach der Lage des Falles beim Vater auf jeden Fall eintretende Vermögenseinbuße ist augenscheinlich unter Beachtung des nahen Angehörigenverhältnisses beabsichtigt, ansonsten hätte der Vater wohl nicht den ganzen Kaufpreis, sondern nur einen dem Wert des Fruchtgenussrechtes in etwa entsprechenden Anteil des Kaufpreises im Schenkungswege getragen. Der zu erschließende Parteiwille war daher im vorliegenden Fall darauf gerichtet, dass der Vater den Ankauf der Wohnung schenkungsweise finanzieren wollte. Die Motive für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes sind grundsätzlich unbeachtlich, da aufgrund des im Gebührenrecht bestehenden Urkundenprinzips im Sinne des § 17 Abs. 1 GebG für die Bemessung der Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 9 alleine der Urkundeninhalt maßgeblich ist.

Wird somit bei einem einheitlichen Rechtsgeschäft ("Kaufpreisschenkung" gegen Einräumung eines Fruchtgenussrechtes) nach dem Parteiwillen von den Eltern - hier vom Vater - ein Teil der Leistung unentgeltlich hingegeben, dann ist von einer gemischten Schenkung auszugehen. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Schenkung uU unter Anrechnung auf "zukünftige Erbrechte" erfolgt.

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

Vor dem 31. Juli 2008 erfolgte gemischte Schenkungen unterlagen dem ErbStG und kam daher für als gemischte Schenkung zu beurteilende Rechtsgeschäfte die Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 3 GebG zur Anwendung. Bei einer gemischten Schenkung konnte der Inhalt des Geschäftes für Zwecke der Bemessung einer Rechtsgebühr nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgespalten und vom unentgeltlichen Teil die Schenkungssteuer, von dem entgeltlichen eine Rechtsgebühr eingehoben werden. Überwog jedoch beim gemischten Vertrag die Entgeltlichkeit, so konnte allein Rechtsgebühr zur Vorschreibung gelangen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel und Rechtsgebühren, Rz 71 zu § 15 GebG).

Nach Fellner ist auch bei nach dem 31. Juli 2008 abgeschlossenen gemischten Verträgen entscheidend, ob der entgeltliche Teil gegenüber dem unentgeltlichen Teil überwiegt. Handelt es sich bei der Einräumung der Dienstbarkeit um ein überwiegend unentgeltliches Rechtsgeschäft – und zwar gleichgültig, ob der Wert der Dienstbarkeit oder der Wert der hingeggebenen Sache (dem Parteiwillen entsprechend) überwiegt – so ist nach Fellner die Voraussetzung des § 33 TP 9 GebG, dass ein entgeltliches Rechtsgeschäft vorliegen

muss, nicht erfüllt. Das Rechtsgeschäft unterliegt in einem solchen Fall keiner Gebühr (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel und Rechtsgebühren, Rz 12 zu § 33 TP 9 GebG sowie Fellner, Rechtsgebühren bei gemischter Schenkung, SWK 2009, S 349 in BFG 29.04.2014, RV/7100131/2012).

Das BMF vertritt hingegen die Ansicht, dass nach Ablauf des 31. Juli 2008 beurkundete Rechtsgeschäfte, die einen Tatbestand des § 33 GebG erfüllen, Gebührenpflicht begründen; dies auch dann, wenn diese Rechtsgeschäfte der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegen, wären die Tatbestände des § 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 ErbStG 1955 noch im Rechtsbestand (vgl. BMF vom 18.02.2009, BMF-010206/0040-VI/5/2009, II. Gebühren, sowie in BFG 29.04.2014, RV/7100131/2012).

Nach Arnold/Arnold sind unentgeltlich eingeräumte Dienstbarkeiten mangels Vorliegens einer Bemessungsgrundlage gebührenfrei. Erfolgt die Einräumung im Wege einer gemischten Schenkung, so bildet – mangels nunmehr gegebener gebührenrechtlicher Beachtlichkeit der Schenkungskomponente – der entgeltliche Teil die Bemessungsgrundlage (vgl. Arnold/Arnold, Rechtsgebühren, 9. Auflage, Rz 24c zu § 15).

Dieser Rechtsmeinung hat sich das BFG bereits in seinen Erkenntnissen vom 29. April 2014, RV/7100131/2012 und vom 16.07.2015, RV/7100189/2010, angeschlossen.

Erfolgt die im Wege einer gemischten Schenkung eingeräumte Dienstbarkeit gegen Entgelt, so liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 33 TP 9 GebG vor. Als Bemessungsgrundlage ist jenes Entgelt, das in einem Austauschverhältnis mit der Einräumung der Dienstbarkeit steht, heranzuziehen. Darüber hinausgehende Leistungen, die in Schenkungsabsicht erbracht wurden, sind hingegen nicht bei der Gebührenbemessung zu berücksichtigen. Nicht der gesamte hingegeben Geldbetrag von 320.000,00 Euro bildet daher hier den Wert des bedungenen Entgeltes für die Erwerbung des Titels der Dienstbarkeit, sondern nur der nicht "geschenkte" Teilbetrag, dh. jener Teilbetrag der vom Sohn mit dem Fruchtgenussrecht abgegolten werden sollte.

Als Bemessungsgrundlage für die Gebührenvorschreibung ist daher der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen kapitalisierte Wert des Fruchtgenussrechtes anzusetzen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

4. Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig, da das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Zu der im gegenständlichen Fall entscheidungswesentlichen Rechtsfrage, ob bei einer nach dem 31. August 2008 im Wege einer gemischten Schenkung erfolgten Dienstbarkeitseinräumung ein Tatbestand nach § 33 TP 9 GebG verwirklicht wird, fehlt bisher eine Rechtsprechung.

Wien, am 1. Dezember 2016