

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin **** in der Beschwerdesache Bf, AdresseBf, vertreten durch Mag. Mark Holoubek, Tivolig 34, 1120 Wien, über die Beschwerde vom 17.05.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23.04.2018, ErfNr. ... betreffend Gebühren zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Einbeziehung des kapitalisierten Werts der Substanzabgeltung bzw. der Bewirtschaftungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Vergebührung gem. § 33 TP 9 GebG rechtmäßig erfolgte.

I. Verfahrensgang

Am 5. Dezember 2015 erfolgte per Notariatsakt die Schenkung von Geschenkgeber G an seiner Tochter, die Beschwerdeführerin Bf. (in der Folge als Bf bezeichnet) der ihm zur Ganze gehörigen Liegenschaft EZ .., KG

Der Notariatsakt (Schenkungsvertrag) umfasst im Wesentlichen folgendes:

„ ...

Zweitens Schenkungsabrede

Herr G, (...), im folgenden Geschenkgeber genannt, schenkt und übergibt an seine Tochter Frau Bf., (...), im folgenden Geschenknehmerin genannt, und diese übernimmt im Wege dieses Schenkungsvertrages vom Geschenkgeber in ihr Eigentum die im Punkt Erstens dieses Vertrages genau bezeichnete Liegenschaft ..., im folgenden Vertragsobjekt genannt, samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zugehör.

Die Geschenknehmerin nimmt diese Schenkung hiermit rechtsverbindlich an.

...

Drittens Auflösend bedingtes Eigentumsrecht

Das Eigentumsrecht der Geschenknehmerin am Vertragsobjekt ist für den Fall deren Ablebens vor dem Geschenkgeber beschränkt auf deren Lebenszeit. Mit Vorableben der Geschenknehmerin fällt das Eigentumsrecht an dieser Liegenschaft an den Geschenkgeber zurück. Die Vertragsteile halten hiezu fest, dass das Anwartschaftsrecht des Geschenkgebers nicht vererblich ist und daher im Falle des Vorablebens des Geschenkgebers nicht auf dessen Rechtsnachfolger übergeht. Der Geschenkgeber nimmt dieses Anwartschaftsrecht hiermit ausdrücklich an.

Die Vertragsteile vereinbaren die Sichersteilung dieser auflösenden Bedingung im Grundbuch.

Viertens Fruchtgenussrecht und Belastungs- und Veräußerungsverbot

A. Vorbehalt

Der Geschenkgeber behält sich am Vertragsobjekt das lebenslängliche Fruchtgenussrecht gemäß §§ 509 ff ABGB (...) vor. Die Geschenknehmerin erklärt diesbezüglich die Vertragsannahme.

B. Zahlung für Substanzabgeltung

Der Geschenkgeber verpflichtet sich einen jährlichen Betrag in Höhe der steuerrechtlich zu ermittelnden Absetzung für Abnutzung (Gebäude - AfA) in der bisher geltend gemachten Höhe zuzüglich allfälliger Umsatzsteuer als Abgeltung des Wertverzehrs für den Verbrauch der Substanz (Substanzabgeltung) zur Zahlung zu bringen, und zwar jeweils fällig am 31.12. (...) jedes Kalenderjahres auf ein durch den Eigentümer namhaft zu machendes Konto. Im Falle einer allfälligen nachträglichen Änderung der Gebäude - AfA (zum Beispiel durch Neufestsetzung im Rahmen einer Betriebsprüfung) erfolgt eine entsprechende Anpassung des oben angeführten jährlichen Substanzabgeltungsbetrages.

Die Geschenknehmerin verpflichtet sich jeweils bis spätestens 30.11. (...) eines Jahres eine den Bestimmungen des § 11 (...) Umsatzsteuergesetz entsprechende Rechnung zu legen.

Die Vertragsteile vereinbaren, dass die Zahlung dieser Substanzabgeltung nicht durch die Ertragsleistung des Vertragsobjektes beschränkt ist und sohin auch im Falle von hohen Investitionen, Mietzinsausfällen, mangelnder Vermietbarkeit des Objektes et cetera geleistet werden muss. Ausdrücklich besteht eine Verpflichtung zur Zahlung der Substanzabgeltung jedoch nur für die Dauer der aufrechten Ausübung des Fruchtgenussrechtes, wobei bei unterjähriger Unterbrechung der Ausübung des Fruchtgenussrechtes ebenfalls der gesamte Jahres-Substanzabgeltungsbetrag zur Zahlung fällig wird. Wird die Ausübung des Fruchtgenussrechtes sodann noch in diesem Jahr wieder aufgenommen, ist für das aktuelle Abrechnungsjahr kein über den bereits zur Zahlung fällig gewesenen Substanzabgeltungsbetrag hinausgehender Betrag zu leisten.

C. Rechte und Pflichten der Vertragsteile

Der Geschenkgeber verpflichtet sich gegenüber der Geschenknehmerin, für die Dauer der aufrechten Ausübung des Fruchtgenussrechtes sämtliche Kosten der Bewirtschaftung des Vertragsobjektes, insbesondere die Betriebskosten, Entrichtung von Zinsen von aushaftenden Schulden bei Bauführung aufgrund von Altersschäden oder Elementarschäden durch den Eigentümer, die öffentlichen Abgaben, Steuern und Gebühren und die Kosten der ordentlichen Instandhaltung und Instandsetzung aus Eigenem und unter vollkommener Klag- und Schadloshaltung der Geschenknehmerin allein zu tragen.

Ferner verpflichtet sich der Geschenkgeber hinsichtlich des vorbehaltenen Fruchtgenussrechtes die Pflichten eines Fruchtnießers im Sinne der §§ 512 und 513 ABGB (...) zu übernehmen, insbesondere die Erhaltung in jenem Stand, in welchem das Vertragsobjekt übernommen wird, zu gewähren und aus dem Ertrag des Vertragsobjektes Ausbesserungen, Ergänzungen und Herstellungen auf seine Kosten zu besorgen.

Die Geschenknehmerin stimmt auf Dauer des Bestehens der Dienstbarkeit unwiderruflich zu, dass der Geschenkgeber über die zuvor genannten Erhaltungsarbeiten gemäß § 513 (...) hinausgehend – auch andere Bau- und Gestaltungsmaßnahmen am Vertragsobjekt auf eigene Kosten und Gefahr durchführen darf, die in der Absicht geplant und durchgeführt werden, den wirtschaftlichen Ertrag des Vertragsobjektes vorübergehend oder dauerhaft zu verbessern. Sollten dafür behördliche Bewilligungen eingeholt werden müssen, die vom grundbücherlichen Eigentümer der Liegenschaft beantragt werden müssen, so bevollmächtigt die Geschenknehmerin den Geschenkgeber auf Dauer dieser Dienstbarkeit schon heute damit, derartige Anträge im Namen der Geschenknehmerin als zukünftiger Eigentümerin bei den zuständigen Behörden einzubringen und die diesbezüglichen Verfahren auf eigene Kosten und eigenes Risiko zu führen. Der Geschenkgeber ist

berechtigt, die sich aus diesem Vertragspunkt ergebende Vollmacht auf eigene beauftragte Fachleute zu überbinden.

Der Geschenkgeber verpflichtet sich, nur mit maximal fünf Jahren Dauer befristete Mietverträge über das Vertragsobjekt zu üblichen Konditionen abzuschließen, um zu gewährleisten, dass es im Falle der Beendigung des vorliegenden Vertrages (aus welchen Gründen auch immer) zu keiner Benachteiligung der Geschenknehmerin kommt. Der Geschenkgeber nimmt zur Kenntnis, dass in Schädigungsabsicht geschlossene Bestandverträge von der Geschenknehmerin wegen Sittenwidrigkeit angefochten werden können.

...“

Die Grunderwerbsteuer für den Erwerbsvorgang wurde unter der Erfassungsnummer abc ausgehend vom dreifachen Einheitswert der vertragsgegenständlichen Liegenschaft in Höhe von € 114.895,74 selbstberechnet.

Laut Punkt Viertens A. des Schenkungsvertrages behält sich der Geschenkgeber am Vertragsobjekt das lebenslängliche Fruchtgenussrecht gemäß §§ 509 ff ABGB vor.

Im Punkt Viertens B. des Vertrages verpflichtet sich der Geschenkgeber einen jährlichen Betrag in Höhe der Absetzung für Abnutzung (Gebäude-AfA) als Abgeltung des Wertverzehrs für den Verbrauch der Substanz (Substanzabgeltung) an die Bf zu leisten.

Weiters verpflichtet sich der Geschenkgeber im Punkt Viertens C. des Schenkungsvertrages gegenüber der Bf, für die Dauer der aufrechten Ausübung des Fruchtgenussrechtes, sämtliche Kosten der Bewirtschaftung des Vertragsobjektes, wie insbesondere die Betriebskosten, Entrichtung von Zinsen von aushaftenden Schulden bei Bauführung aufgrund von Altersschäden oder Elementarschäden durch den Eigentümer, die öffentlichen Abgaben, Steuern und Gebühren und die Kosten der ordentlichen Instandhaltung und Instandsetzung allein zu tragen.

Im Zuge der Bearbeitung durch die belangte Behörde forderte diese die Bf am 27. Oktober 2017 zur Bekanntgabe des Jahresbetrages der Absetzung für Abnutzung (Gebäude-AfA) sowie der Beträge der Betriebskosten, Entrichtung von Zinsen, öffentlicher Abgaben, Steuern und Gebühren sowie der Kosten der Instandsetzung auf. Das Finanzamt begründete diese Aufforderung damit, dass durch die Übernahme der Bewirtschaftungskosten sowie der Substanzabgeltung eine Gebührenpflicht gemäß § 33 TP 9 GebG bestehe.

Die Bf beantwortete dieses Ersuchen mit einer **Stellungnahme von 5. Dezember 2017**, in der sie im Wesentlichen zum Ausdruck brachte:

Der Vater der Bf als Geschenkgeber hätte sich im Zuge der Übertragung des Eigentums das Fruchtgenussrecht zurückbehalten, es sei also das fruchtgenussentkleidete Eigentumsrecht übertragen worden. In Ermangelung des Tatbestandsmerkmals der „Einräumung eines Titels zum Erwerb“ könne kein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft gegeben sein. § 33 TP 9 GebG beschränke nach dessen klarem Wortlaut die Gebührenpflicht auf die entgeltliche Zuwendung (arg. Einräumung) einer Dienstbarkeit.

Auch das Tatbestandsmerkmal der Entgeltlichkeit sei nicht gegeben. Die Vereinbarung der Zahlung der Substanzabgeltung diene lediglich der Verwertung der AfA zum historisch weitergeführten Buchwert, welche beim Empfänger einen „Durchläufer“ darstelle und eine AfA in gleicher Höhe gegenüberstehe. Daher komme es nicht zu einer Bereicherung und könne nicht von einem entgeltlichen Leistungsaustausch ausgegangen werden. Wie sich schon aus der Bezeichnung ersehen lasse, liege eben nur eine Abgeltung für die Substanznutzung vor, nicht ein Entgelt für den Fruchtgenuss. Der Vorhalt im Ergänzungsersuchen vom 27.10.2017, die Verpflichtung des Geschenkgebers, für die Dauer des vorbehaltenen Fruchtgenusses die laufenden Kosten zu übernehmen, könne selbst bei fiskalorientierter Betrachtungsweise rechtlich nicht als Entgelt beurteilt werden. Festgehalten werde, dass der Fruchtgenussberechtigte schon aufgrund gesetzlicher Vorgaben die laufenden Kosten (und mehr) zu tragen habe (§ 512f ABGB). Die bloße vertragliche Wiederholung (im Sinne einer Klarstellung für die idR gesetzesunkundigen Vertragsteile) dieser ohnehin bestehenden gesetzlichen Verpflichtung könne kein Entgelt darstellen und eine Vorschreibung einer Gebühr auf Basis der Betriebskosten wäre unzulässig. Würde man der Ansicht der Behörde folgen, wäre jedes Fruchtgenussrecht entgeltlich, da der Berechtigte stets zur Tragung dieser Kosten gesetzlich verbunden ist.

Die Behauptung, es liege im gegenständlichen Fall eine Entgeltlichkeit vor, sei schon bei Betrachtung des gegenständlichen Schenkungsvorganges un schlüssig, da ein „Entgelt“ schon begrifflich nur für den Erhalt einer Leistung vereinbart werden könne, die erhaltene Leistung solle ja durch das Entgelt abgegolten werden. Die Einschreiterin hätte — mangels erfolgter Übertragung (Vorbehalt) an sie — nicht über das Fruchtgenussrecht disponieren und sohin nicht leisten können.

Angemerkt wurde noch, dass Rechtsvorgänge, die dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegen, gemäß § 15 Abs 3 GebG kategorisch von der Vergebüh rung ausgenommen seien. Dies entspreche dem Willen des Gesetzgebers, eine Verkehrsteuerkumulation zu verhindern. Der gegenständliche Schenkungsvertrag wäre zu ErfNr. Nr. selbstberechnet und die GrESt gemäß § 13 GrEStG an das zuständige Finanzamt abgeführt worden. Für eine Gebührenvorschreibung nach dem GebG bliebe infolge des vorliegenden Gesamtsynallagmas des Rechtsvorganges kein Raum.

Ungeachtet dessen wurde bekannt gegeben: Die AfA für 2016 betrage € 3.415,90 und die Betriebskosten 2016 — ohne USt und ohne Verwaltungskostenbeitrag (Fruchtgenussberechtigter verwalte selbst) betragen € 2.586,08.

In der Folge erging am 23. April 2018 der Gebührenbescheid des Finanzamtes in der Höhe von 1.618,65 € als Folge der Vergebühung gem. § 33 TP 9 GebG mit 2 % vom kapitalisierten Wert des bedungenen Entgelts (Substanzabgeltung und Bewirtschaftungskosten). Die Befreiung des § 15 Abs. 3 GebG komme nicht zum Tragen, weil Gebührenpflicht gegeben sei, insoweit als für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes Entgeltlichkeit vorliege.

Dagegen erhob die Bf am **17. Mai 2018 Beschwerde**, in der im Wesentlichen auf die Stellungnahme vom 5. Dezember 2017 verwiesen wurde und zusammenfassend festgehalten wurde,
„dass

a) keine Einräumung eines Fruchtgenussrechtes vorliegt, sondern - wie in der Bescheidbegründung richtig festgestellt wurde - sich der Geschenkgeber am Vertragsobjekt das Fruchtgenussrecht vorbehalten hat (auf die diesbezüglich klarstellende Entscheidung des Obersten Gerichtshofes zu 5 Ob 157/16y sei verwiesen),

b) keine Entgeltlichkeit vorliegt, da nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine „subjektive Äquivalenz“ und Entgeltlichkeit nur dann gegeben ist, wenn eine Leistung durch eine andere vergolten wird. Der Geschenkgeber erhält keinerlei Zuwendung, weshalb die hingeebene Leistung für Substanzabgeltung kein Entgelt darstellen kann. Eine Bereicherung der Liegenschaftseigentümerin im Sinne eines Entgeltes ist hier im Übrigen auch nicht gegeben, vielmehr wurde die Schenkung der Liegenschaft lediglich mit einer Zusatzzahlung aufgestockt, um den Vorschriften im Sinne der RZ 112 EStR Genüge zu tun,

c) zwei getrennte Rechtsgeschäfte nicht vorliegen können, da ein Vorbehalt schon aus den klogischen Gründen nur in einem einheitlichen Vorgang mit der Übertragung des fruchtgenussentkleideten Eigentumsrechtes erfolgen kann. Die Verselbständigung des Vorbehaltes zu einem eigenen Rechtsgeschäft ist denkunmöglich.“

Beantragt wurde die Berücksichtigung des Vorbringens der Bf im Wege der Aufhebung des Gebührenbescheides vom 23. April 2018 infolge Rechtswidrigkeit sowie die Aussetzung der Einhebung.

Daraufhin erging am **28. Mai 2018 die Beschwerde vorentscheidung des Finanzamtes** für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit gesonderter Begründung, die im Wesentlichen folgende Argumente enthielt:

Neben der Schenkung der Liegenschaft gegen Einräumung des Vorbehaltsfruchtgenussrechtes habe sich der Vater (Geschenkgeber) der Bf auch verpflichtet, zusätzlich zur Zahlung eines jährlichen Betrages in Höhe der Abschreibung für Abnutzung (Gebäude-AfA) als Abgeltung des Wertverzehrs für den Verbrauch der Substanz (Substanzabgeltung) an die Bf (Geschenknehmerin).

Würde nicht nur eine Liegenschaft gegen Einräumung eines Fruchtgenussrechtes (Vorbehaltsfruchtgenuss) übergeben, sondern leiste der Geschenkgeber zusätzlich — im Gegenzug zur Einräumung des Fruchtgenussrechtes — die Zahlung einer Substanzabgeltung in Höhe der AfA, liege sowohl ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang (gem. § 1 Abs. 1 GrEStG 1987) als auch eine entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit (gem. § 33 TP 9 GebG) vor.

§ 33 TP 9 GebG erfordere die Entgeltlichkeit der eingeräumten Dienstbarkeit. Ein Fruchtgenussrecht gegen Zahlung einer Substanzabgeltung sei nach dem Vertragswillen als entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit (subjektive Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung) zu beurteilen.

Bemessungsgrundlage der Gebühr nach § 33 TP 9 GebG sei der Wert des bedungenen Entgelts. Zur Auslegung des Begriffs des Wertes des Entgeltes können grundsätzlich dieselben Überlegungen wie für den „Wert“ im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG gelten (vgl. VwGH vom 03. Oktober 1961, Zl. 174/61), ohne dass aber die Sonderbestimmungen insbesondere der Abs. 2 und 3 des § 33 TP 5 GebG zur Anwendung gelangen könnten (vgl. BFG vom 16. Juli 2015, RV/7100189/2010).

Neben der Substanzabgeltung in Höhe der jährlichen steuerlichen Absetzung für Abnutzung verpflichtete sich der Geschenkgeber (Fruchtnießer) im Schenkungsvertrag sämtliche Kosten der Bewirtschaftung des Vertragsobjektes, insbesondere die Betriebskosten, Zinsen, öffentliche Abgaben, Steuern und Gebühren und die Kosten der ordentlichen Instandhaltung und Instandsetzung zu tragen.

Aufwendungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dienen würden und die der Fruchtgenussberechtigte (nur) auf Grund vertraglicher Verpflichtungen zu tragen habe, um in den Genuss des Fruchtgenussrechtes zu kommen, würden die Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes darstellen. In diesem Zusammenhang wurde auf BFG 21.12.2015, RV/7102860/2014 verwiesen.

Zum gebührenpflichtigen Entgelt gehörten daher auch die laut vertraglicher Verpflichtung zu übernehmenden Bewirtschaftungskosten, wie insbesondere die Betriebskosten, Zinsen, öffentliche Abgaben, Steuern und Gebühren, etc.

Die Ansicht, dass die Betriebskosten Teil der Bemessungsgrundlage sind, ohne deren Tragung der Berechtigte nicht in den Genuss der Sache kommt, habe der VwGH bereits in seinem Erkenntnis vom 27. Juni 1960 Zl. 1624/59 vertreten und dargelegt, dass auch Leistungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauchs dienen und die der Bestandnehmer (hier der Fruchtgenussberechtigte) erbringen müsse, Teil des Wertes seien. Dass Betriebskosten Teil des gebührenbestimmenden Entgeltes seien habe der Verwaltungsgerichtshof auch in weiterer Folge immer wieder bestätigt (z.B. die Erkenntnisse vom 30.05.1974, Zl. 974/73 und 367/73 sowie die Entscheidung des UFS vom 19.07.2006, RV/0575-W/04). Auch die gesetzliche Verpflichtung zur Tragung der laufenden Kosten vermöge an der Einbeziehung der Bewirtschaftungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG nichts zu ändern.

Gemäß § 15 Abs. 3 GebG seien Rechtsgeschäfte, die unter anderem unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Die bloße Einräumung des Fruchtgenussrechtes - als Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes — falle unter das GrEStG 1987, die vertragliche Vereinbarung einer Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes hingegen nicht. Vielmehr vermindere sie den Wert der Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes.

Daher wies das FAGVG die Beschwerde als unbegründet ab.

Dagegen stellte die Bf **Vorlageantrag am 21. Juni 2018** und begründete diesen im Wesentlichen so:

Kernvoraussetzungen der Erfüllung des Tatbestandes des § 33 TP 9 GebG 1957 sei die Einräumung einer Dienstbarkeit gegen ein vereinbartes Entgelt.

Beides sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben, weil sich der Vater der Bf als Geschenkgeber im Schenkungsvertrag sich im Zuge der Schenkung der Liegenschaft lediglich das Fruchtgenussrecht zurückbehalten habe. Übertragen worden sei das fruchtgenussentkleidete Eigentumsrecht. Das Tatbestandsmerkmal der „Einräumung eines Titels zum Erwerb“ sei nicht gegeben, weshalb auch kein gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft gegeben sein könne. § 33 TP 9 GebG beschränke nach dessen klaren Wortlaut die Gebührenpflicht auf die entgeltliche Zuwendung (arg. Einräumung) einer Dienstbarkeit.

Hingewiesen wurde auf die Entscheidung des Obersten Gerichtshofes vom 29.09.2016, 5 Ob 157/16y, die klargestellt habe, dass in Fällen, in welchen der bisheriger Eigentümer sich eine bestimmte Nutzung oder Befugnis, die diesem bisher ohnehin schon kraft seines Eigentums zustand, vorbehält, er kein beschränktes dingliches Recht neu eingeräumt erhalte. Wo schon zivilrechtlich keine Einräumung gegeben sei, könne nicht steuerlich eine

solche einfach hinzugedacht werden. Im Übrigen wurde darauf verwiesen, dass der Wortlaut des § 33 TP 9 GebG im Bezug auf das Erfordernis der „Zuwendung“ im Sinne einer Einräumung vollkommen unmissverständlich formuliert sei. Wie so oft vollziehe der Gesetzgeber auch hier eine klare Trennung zwischen Vorbehaltsdienstbarkeiten und Zuwendungsdienstbarkeiten. Eine Erweiterung der Gebührenpflicht über den klar formulierten Tatbestand des GebG hinaus würde eine unzulässige und auch unzutreffende Analogie seitens der bescheiderlassenden Behörde darstellen, welche verfassungswidrig wäre.

Auch das Tatbestandsmerkmal der Entgeltlichkeit sei - wie schon in den bisherigen Eingaben dargestellt - nicht gegeben, weil die Vereinbarung der Zahlung der Substanzabgeltung lediglich der Verwertung der AfA zum historisch weitergeführten Buchwert diene, welche beim Empfänger einen „Durchläufer“ darstelle und eine AfA in gleicher Höhe gegenüberstehe. Es komme sohin nicht zu einer Bereicherung und könne nicht von einem entgeltlichen Leistungsaustausch ausgegangen werden. Wie sich schon aus der Bezeichnung ersehen lasse, liege nur eine Abgeltung für die Substanznutzung vor, nicht ein Entgelt für den Fruchtgenuss.

Die Verpflichtung des Geschenkgebers, für die Dauer des vorbehaltenen Fruchtgenusses die laufenden Kosten zu übernehmen, bei der Gebührenbemessung zu berücksichtigen, könne selbst bei fiskalorientiertester Betrachtungsweise rechtlich nicht nachvollzogen werden. Die bescheiderlassende Behörde führe schon selbst in ihrer Begründung der Beschwerdevorentscheidung aus, dass Aufwendungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauches dienen und die der Fruchtgenussberechtigte „(nur) auf Grund vertraglicher Verpflichtung“ zu tragen habe, in die Bemessung einer Gegenleistung mit einzubeziehen seien. Gerade dies sei jedoch im gegenständlichen Fall nicht gegeben, da die den Geschenkgeber treffende Tragung der laufenden Kosten sich schon aus den gesetzlichen Bestimmungen zum Fruchtgenuss (vgl § 512f ABGB) ergebe. Die bloße vertragliche Wiederholung (im Sinne einer Klarstellung für die idR gesetzesunkundigen Vertragsteile) der ohnehin bestehenden gesetzlichen Verpflichtung könne daher - wie die bescheiderlassende Behörde selbst darstelle – nicht in eine Bemessung mit einfließen. Würde man der Ansicht der Behörde folgen, nach welcher die Betriebskosten ein Entgelt darstellen würde, wäre jedes Fruchtgenussrecht entgeltlich, da der Berechtigte ja aufgrund des Gesetzes stets zur Tragung dieser Kosten verbunden sei.

Abschließend sei festgehalten, dass die Behauptung, es liege im gegenständlichen Fall eine Entgeltlichkeit vor, schon bei bloßer Betrachtung des gegenständlichen Schenkungsvorganges unschlüssig sei. Ein „Entgelt“ könne schon begrifflich nur für den Erhalt einer Leistung vereinbart werden, da die erhaltene Leistung ja durch das Entgelt abgegolten werden solle. Die Bf hätte, wie schon der Oberste Gerichtshof in vorstehender

Entscheidung klargestellt hätte – mangels erfolgter Übertragung (Vorbehalt) an sie - nicht über das Fruchtgenussrecht disponieren und sohin nicht leisten (zuwenden) können.

Gemäß § 15 Abs 3 GebG 1957 seien u.a. Rechtsgeschäfte, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Der gegenständliche Schenkungsvertrag vom 5.12.2015 sei unstreitig dem Grunderwerbsteuergesetz unterworfen. Schon aus diesem Grund bleibe für eine Gebührenpflicht kein Raum. Gemäß der Rechtsmeinung des BMF (Fragestellungen zur Grunderwerbsteuer, Rechtslage ab 1. Jänner 2016) liege bei einem Vorbehaltsfruchtgenussrecht ein Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG vor. Die vereinbarte Substanzabgeltung sei als Teil der Fruchtgenussrechtsvereinbarung auch Teil eines vertraglichen Gesamt-Synallagmas (identer Rechtsvorgang), welche im Zuge der Grunderwerbsteuerbemessung zu berücksichtigen sei und für welches zur Erfassungsnummer Nr. die angefallene Steuer selbstberechnet und abgeführt wurde. Würde zusätzlich zur entrichteten Grunderwerbsteuer nunmehr eine Gebühr nach dem Gebührengesetz vorgeschrieben werden, käme es hierdurch zu einer vom Gesetzgeber ausdrücklich nicht gewünschten Verkehrsteuerkumulation infolge Doppelbesteuerung eines identen Rechtsvorganges.

Zusammenfassend sei festgehalten, dass im gegenständlichen Fall durch ein einziges (einheitliches) Rechtsgeschäft (Rechtsvorgang) - gleichsam uno actu - die Übertragung der Liegenschaft unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes vereinbart worden sei. Schon aus denklogischen Gründen könne die Übertragung der Liegenschaft nicht vom Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes getrennt werden, anderenfalls ein Vorbehalt nicht vorliegen würde. Dieser zwingend einheitliche Rechtsvorgang falle als Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unter das Grunderwerbsteuergesetz und werde durch die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG von der Gebührenpflicht ausgenommen.

II. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Per Notariatsakt erfolgte am 5.12.2015 die Schenkung der Liegenschaft vom Vater der Bf an die Bf - die Grunderwerbsteuer wurde vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft selbstberechnet (siehe Verfahrensgang).

Der Geschenkgeber behält sich laut Notariatsakt am Vertragsobjekt das lebenslängliche Fruchtgenussrecht vor und verpflichtet sich einen jährlichen Betrag in Höhe der Absetzung für Abnutzung (Gebäude-AfA) als Abgeltung des Wertverzehr für den Verbrauch der Substanz (Substanzabgeltung) an die Bf zu leisten sowie für die Dauer der Ausübung des Fruchtgenussrechtes, sämtliche Kosten der Bewirtschaftung des Vertragsobjektes, wie

insbesondere Betriebskosten, Entrichtung von Zinsen von aushaftenden Schulden bei Bauführung aufgrund von Altersschäden oder Elementarschäden durch den Eigentümer, die öffentlichen Abgaben, Steuern und Gebühren und die Kosten der ordentlichen Instandhaltung und Instandsetzung zu tragen.

Von den kapitalisierten Barwerten der Substanzabgeltung und der Bewirtschaftungskosten ausgehend wurde am 23. April 2018 bescheidmäßig gem. § 33 TP 9 GebG mit 2 % die Gebühr festgesetzt, wogegen sich das gegenständliche Rechtsmittel richtet.

III. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des eindeutigen Urkundeninhalts in Form des Notariatsaktes als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ist durch den Gebührenbescheid, die Stellungnahme der Bf, die Bescheidbeschwerde sowie die Beschwerdeverentscheidung und den Vorlageantrag evident.

Der Verfahrensgang vor dem Bundesfinanzgericht ist durch die elektronische Vorlage der Aktenteile ebenfalls evident.

IV. Rechtsgrundlagen

GebG 1957 idgF

§ 15 GebG

(1) Rechtsgeschäfte sind nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, daß in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.

(2) Als Urkunden gelten auch bei schriftlicher Annahme eines Vertragsanbotes das Annahmeschreiben. Wird die mündliche Annahme eines Vertragsanbotes beurkundet, so gilt diese Schrift als Annahmeschreiben.

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

§ 33 GebG Tarifpost 9

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 v.H.

V. Rechtliche Beurteilung

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 für die Erfüllung des Tatbestandes des § 33 TP 9 GebG ist, dass die Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt wird.

Soll nach dem Willen der Vertragsparteien die eine Leistung durch die andere "vergolten" werden, liegt dadurch eine "subjektive Äquivalenz" und Entgeltlichkeit vor (siehe dazu VwGH 18.2.1983, 81/17/0030, VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126, VwGH 4.12.2003, 2003/16/0143 sowie *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 12 zu § 33 TP 9 GebG).

Die Bemessungsgrundlage der Gebühr gem. § 33 TP 9 GebG ist nicht der Wert der Dienstbarkeit, sondern der Wert des bedungenen Entgeltes. Bei der Auslegung des Begriffs des Wertes des bedungenen Entgeltes kommen grundsätzlich dieselben Überlegungen wie für den "Wert" im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG zum Tragen (VwGH 3.10.1961, 174/61), ohne Anwendbarkeit der Sonderbestimmungen insb. der Abs. 2 und 3 des § 33 TP 5 GebG (in diesem Sinn BFG vom 6.12.2018, GZ. RV/7104003/2016; siehe auch *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 14 zu § 33 TP 9 GebG).

Demzufolge zählen zum "Wert", von dem die Gebühr zu berechnen ist, alle Leistungen, die im Austauschverhältnis für die Einräumung des Dienstbarkeitsrechtes vom Dienstbarkeitsberechtigten zu erbringen waren.

Betreffend die Gegenleistung für die Dienstbarkeit ist daher zu berücksichtigen, was genau dafür aufzuwenden ist. In diesem Sinn besagt UFS 19.07.2006, RV/0575-W/04:

„Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich dargelegt, dass es bei der Feststellung des bedungenen Entgeltes darauf ankommt, was der Berechtigte aufwenden muss, um in den Genuss des Wohnrechtes zu kommen (vergleiche z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. 10 1961, Zl. 174/61). Die Ansicht, dass die

Betriebskosten Teil der Bemessungsgrundlage sind, ohne deren Tragung der Berechtigte nicht in den Genuss der Sache kommt, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 27. Juni 1960 Zl. 1624/59 vertreten und dargelegt, dass auch Leistungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dienen und die der Bestandnehmer erbringen muss, Teil des Wertes sind. Nun fallen unter den Begriff der Betriebskosten z.B. die Kosten der Müllabfuhr, Wassergebühren, Rauchfangkehrerkosten etc. Es handelt sich hierbei zumindest um Kosten, die den Gebrauch der Sache erleichtern. Dass Betriebskosten Teil des gebührenbestimmenden Entgeltes sind hat der Verwaltungsgerichtshof auch in weiterer Folge immer wieder bestätigt (vergleiche z.B. Erkenntnisse vom 30.5.1974, Zlen. 974/73 und 367/73)“.

Im gegenständlichen Fall ist demzufolge nicht nur die in Punkt „Viertens“ lit. B. des Notariatsaktes betitelte „Zahlung für Substanzabgeltung“ für die AfA in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, sondern auch die vom Geschenkgeber im selben Punkt lit. C übernommenen Kosten der Bewirtschaftung, insb. Betriebskosten, Entrichtung von Zinsen von aushaftenden Schulden bei Bauführung aufgrund von Altersschäden oder Elementarschäden durch den Eigentümer, die öffentlichen Abgaben, Steuern und Gebühren und die Kosten der ordentlichen Instandhaltung und Instandsetzung. Diese Aufwendungen dienen der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches und stellen daher eine Gegenleistung dar, um in den Genuss der Fruchtgenussrechte zu kommen (siehe dazu VwGH 30.03.2000, 99/16/0372 betreffend die Versicherungspflicht; BFG 16.12.2014, RV/7102680/2012).

Fraglich ist im gegenständlichen Fall allerdings, was genau geschenkt wurde und welche Form der Schenkung vorliegt:

Für diese Frage ist gem. § 17 Abs. 1 und Abs. 2 GebG 1957 primär der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) für die Festsetzung der Gebühren maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird. Voraussetzung für die Anwendung des § 17 Abs. 2 GebG ist aber, dass der Urkundeninhalt nicht deutlich ist (VwGH 18.06.2002, 2001/16/0591). Die Rechtsvermutung des § 17 Abs. 2 GebG kommt nur bei unklaren Textierungen des Urkundeninhaltes bzw. dessen Undeutlichkeit oder Mehrdeutigkeit in Betracht (VwGH 16.03.1987, 85/15/0155).

Dies liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Der Inhalt des Notariatsaktes ist vielmehr hinsichtlich der zivilrechtlichen Qualifikation eindeutig:

Zum einen hat der Notariatsakt die Schenkung der Liegenschaft zum Gegenstand und zum anderen den Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes des Geschenkgebers.

Was die Schenkung der Liegenschaft betrifft, ist zu unterscheiden zwischen einer rein unentgeltlichen Schenkung, bei der es zu keiner Gegenleistung kommt oder einer gemischten Schenkung.

Eine gemischte Schenkung ist ein Vertrag, der sich aus einem entgeltlichen und einem unentgeltlichen Teil zusammensetzt und liegt vor, wenn sich die gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung in einem offenbaren Missverhältnis gegenüberstehen und sich die Vertragsparteien dessen bewusst sind und trotzdem den Vertrag eingehen. Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 17.12.1998, 96/16/0241) 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.

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.

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).

Im gegenständlichen Fall geht aus dem Inhalt des Notariatsaktes und dem Vertragsaufbau direkt keine Gegenleistung der Bf als Geschenknehmerin an den Geschenkgeber für die unentgeltliche Übertragung der Liegenschaft hervor.

Ein anderer Zugang sieht Dienstbarkeiten generell als Gegenleistung an, da jede nur denkbare Leistung Gegenleistung sein kann, sofern sie in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb steht (siehe *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dinglichen Nutzungsrechte im Steuerrecht Rz 325). So auch in einem Erkenntnis des BFG vom 16.10.2014, RV/710/2680/2012, indem auch bei einem vorbehaltenen Fruchtgenussrecht im Zuge eines Liegenschaftsverkaufs von einer Gegenleistung ausgegangen wird (im Sinne des VwGH 23.9.1953, 1861/51, VwSlg 814 F/1953).

Man könnte daher den Vertragspunkt betreffend Fruchtgenussrecht, der sehr umfassende Leistungen des Geschenkgebers an die Bf im Gegenzug vorsieht, auch "als Gegenleistung für die Schenkung der Liegenschaft ansehen. In diesem Fall wäre eine grunderwerbsteuerliche Berücksichtigung unumgänglich. Da der Vertrag aber keinen

konkreten Hinweis darauf gibt, dass mit dem Fruchtgenussrecht eine wirtschaftliche Verfügungsmacht iSd § 1 Abs. 2 GrEStG des Geschenkgebers vorliegen sollte und auch in diese Richtung kein Vorbringen der Bf erstattet wurde, ist nicht davon auszugehen, dass der Parteiwille auf die Einräumung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Geschenkgebers gerichtet war.

Auch der VwGH geht in seiner Entscheidung vom 27.05.1999, 98/16/0349 im Zuge einer ähnlichen Fallkonstellation bei einem Vorbehaltsfruchtgenuss im Zuge eines Kaufs davon aus, dass soweit der Verkäufer für das Fruchtgenussrecht ein Entgelt zu leisten hat und hierüber ein vom Kaufgeschäft unabhängiges selbständiges Rechtsgeschäft geschlossen hat

- in diesem Zusammenhang verweist der VwGH ausdrücklich auf § 33 TP 9 GebG 1957
- keine Gegenleistung iSd § 5 GrEStG 1987 vorliegt.

Betreffend das Fruchtgenussrecht ist hingegen strittig, ob dieses übertragen bzw. eingeräumt wurde. Die Bf steht auf dem Standpunkt, dass der Geschenkgeber als ehemaliger Eigentümer sich das Fruchtgenussrecht vorbehalten im Sinne von "zurückbehalten" hat und der Bf nur das „fruchtgenussentkleidete Eigentum“ durch die Schenkung übertragen wollte.

Die belangte Behörde hingegen wertet auch einen Vorbehaltsfruchtgenuss als eingeräumten Fruchtgenuss.

Gebührenrechtlich ist zur Beurteilung dieser Frage primär auf den Vertrag und auch in Hinblick auf eine zivilrechtliche Betrachtungsweise auf den Parteiwillen abzustellen, der auch iSd § 914 ABGB maßgeblich ist.

Gebührenauslösendes Moment ist grundsätzlich der Abschluss des Vertrages als Titelgeschäft. "Einräumung" bedeutet die Verschaffung eines vom Eigentum abgeleiteten Rechts durch den Eigentümer bzw. einen von diesem dazu Ermächtigten (*Fellner*, GebG zu § 33 TP 9 unter Verweis auf OGH vom 7. Oktober 2011, 5 Ob 182/11t).

Laut Notariatsakt regelt Punkt Erstens bis Drittens die Schenkung der Liegenschaft, die sogar auf Lebenszeit der Bf beschränkt ist und im Falle ihres vorzeitigen Ablebens wieder an den Geschenkgeber zurückfallen würde. Dieses auflösend bedingte Eigentumsrecht zeigt, dass der Geschenkgeber explizit seiner Tochter, der Bf, vermutlich als vorweggenommene Erbfolge, das Eigentum an der gegenständlichen Liegenschaft verschaffen wollte. Aus den drei Punkten geht keine Beschränkung des Eigentumsrechtes in irgendeiner Art und Weise hervor, wie zB dass es nur eingeschränkt übertragen wurde etc. Es ist daher davon auszugehen, dass das Volleigentum dadurch an die Bf übertragen wurde.

In Punkt Viertens, der in mehrere Unterpunkte untergliedert ist, behält sich der Geschenkgeber zwar das Fruchtgenussrecht vor, die Bf als Geschenknehmerin erklärt jedoch ausdrücklich ihre Annahme des Vertrages in diesem Punkt - dies bestätigt die Annahme, dass das Volleigentum übertragen wurde. Wäre nur das „fruchtgenussentkleidete“ Eigentum, wie die Bf argumentiert, übertragen worden, wäre eine Zustimmung der Bf zum Fruchtgenussrecht des Vaters nicht möglich bzw. entbehrlich gewesen, da sie es nie innegehabt und daher nie darüber verfügen (zustimmen) hätte können.

Im gegenständlichen Fall ist daher davon auszugehen, dass die Bf durch die Annahme dem Geschenkgeber das Fruchtgenussrecht eingeräumt hat, denn wäre das Fruchtgenussrecht nicht übertragen worden, wäre eine Zustimmung genausowenig vonnöten bzw. möglich gewesen wie eine genaue und konkrete Ausgestaltung der Rechte und Pflichten des Fruchtgenussberechtigten, da sich diese nicht geändert hätten und er sie weiterhin innegehabt hätte. Dazu kommt, dass aus dem oben genannten Erkenntnis des VwGH vom 27.05.1999, 98/16/0349 auch hervorgeht, dass der VwGH einen Vorbehaltsfruchtgenuss gegen Entgelt als entgeltliche Überlassung der Nutzung der Liegenschaft und - trotz „*Einbettung in die Kaufurkunde*“, (also wie im gegenständlichen Fall in denselben Vertrag wie die Schenkung) – ein vom Kaufgeschäft unabhängiges selbständiges Rechtsgeschäft ansieht und diesbezüglich auf § 33 TP 9 GebG 1957 verweist.

Die Bf zitiert zur Untermauerung ihrer Argumentation, dass keine Einräumung des Fruchtgenussrechtes vorliege, ein Erkenntnis des OGH vom 29.09.2016, 5 Ob 157/16y einen Sachverhalt betreffend Grundverkehr, bei dem fraglich war, ob die Einräumung des Fruchtgenussrechtes im Rahmen eines Übergabsvertrages über land- und forstwirtschaftliche Liegenschaften der Zustimmung der Grundverkehrsbehörde bedürfe. Der OGH verneinte eine Genehmigungspflicht, als sich der Eigentümer bei Übergabe des Eigentums den Fruchtgenuss vorbehalten hat. Dazu ist anzumerken, dass im Steuerrecht andere Voraussetzungen vorliegen als bei pauschalen bäuerlichen Übergabsverträgen und daher eine Vergleichbarkeit nur eingeschränkt gegeben ist. Beispielsweise differenziert § 33 TP 9 GebG nicht zwischen Vorbehalts- und Zuwendungsfruchtgenuss, sondern stellt die entgeltliche Einräumung von Fruchtgenuss unter die Gebührenpflicht. Die ertragsteuerliche Differenzierung in Vorbehaltsfruchtgenuss und Zuwendungsfruchtgenuss ist daher für das Gebührenrecht unerheblich.

Ein Vorbehaltsfruchtgenuss liegt nach *Bavenek-Weber/Petritz/Petritz-Klar*, Gebührengesetz zu § 33 TP 9 Rz 7 vor, wenn zunächst das Eigentum übertragen wird und der neue Eigentümer dem vorherigen Eigentümer das Fruchtgenussrecht einräumt.

Betreffend des Tatbestandsmerkmals der Entgeltlichkeit ist für den gegenständlichen Fall zu sagen, dass für den Fruchtgenuss diverse Gegenleistungen des Geschenkgebers an die Geschenknehmerin vertraglich festgelegt wurden:

Sowohl die Substanzabgeltung in Form der AfA-Zahlung des Geschenkgebers an die Bf stellt eine Form der Gegenleistung dar, wie auch die Zahlung der Bewirtschaftungskosten. *Pinetz/Schaffer*, SWK 26/2019, 1089f. kommt bei gleichartigen Fällen diesbezüglich zu einem anderen Ergebnis, da deren Darstellung auf einer ertragsteuerlichen Beurteilung basiert, derzufolge es durch die AfA Zahlung zu keiner Bereicherung auf Seiten des Geschenknehmers kommt. Dass es sich bei den AfA Kosten ertragsteuerrechtlich um einen Durchläufer handelt und bei der Geschenknehmerin, der Bf, keine Bereicherung vorliegt, ist jedoch gebührenrechtlich irrelevant, da hier eine andere Betrachtungsweise vorherrscht. Das Gebührenrecht knüpft primär an die zivilrechtliche Betrachtungsweise an sowie an jeden Rechtsvorgang einzeln, dh es kommt lediglich darauf an, was als Gegenleistung für die Erlangung des Fruchtgenussrechtes aufgewendet wurde.

In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass durch die Übertragung des Eigentums auch das wirtschaftliche Eigentum auf den Geschenknehmer - die Bf - übergegangen ist und diese daher mangels Erträge – sie ist ja nicht Fruchtgenussberechtigte – eine AfA gar nicht geltend machen könnte, da sie keine Erträge hat. Der Geschenkgeber, der Erträge durch das Fruchtgenussrecht hat, hätte ebenfalls keine AfA geltend machen können, da er nicht mehr wirtschaftlicher Eigentümer ist. Somit hätte niemand AfA geltend machen können und die Substanzabgeltung wäre der Bf nicht „vergolten“ worden. Der Geschenkgeber hätte sich nicht zu einer Zahlung der AfA verpflichten müssen, er tat dies freiwillig, als Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes. Daher ist es gebührenrechtlich zu berücksichtigen.

Auch die im Punkt Viertens im Zuge der Substanzabgeltung vertraglich vereinbarte zuzüglich zur AfA zu zahlende Umsatzsteuer stellt eine Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes dar und ist nach *Twardosz*, *Gebührengesetz*6, zu § 33 TP 9 GebG, Rz 20, zur Bemessungsgrundlage zu zählen.

Zu dem Argument, dass die im Rahmen des Vertrages schriftliche Wiedergabe einer gesetzlichen Vorgabe nicht zur Bemessungsgrundlage zu zählen ist, weil es sich lediglich um die Darlegung der Erfüllung dieser gesetzlichen Vorgabe handle, ist zu sagen, dass es sich in § 512 ABGB um die Berechnung des Ertrages in Ermangelung anderer Vereinbarungen handelt (so auch *Hofmann* in Kommentar zum ABGB, Hrsg. *Rummel* zu § 512 Rz 1).

Das bedeutet, dass die vertraglich vereinbarte Zahlung der Bewirtschaftungskosten eine individuelle Vereinbarung darstellt und im Übrigen weitergehend ist, als die in den § 512

ABGB und § 513 ABGB gesetzlich normierte Kostentragung für Fruchtgenussberechtigte. Da die in den beiden Bestimmungen normierten Regelungen durchaus durch andersartige Vereinbarungen regelbar gewesen wären, aber im Punkt Viertens lit. C des Notariatsaktes dezitiert klargestellt wurde, dass über die im ABGB genannten Erhaltungsarbeiten hinausgehende Regelungen betreffend der Durchführung von Bau- und Gestaltungsmaßnahmen des Geschenkgebers vereinbart wurden, stellen diese ebenfalls eine Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenusses dar. Die Vertragspartner haben in diesem Fall ihre individuelle Regelung als Gegenleistung für das Fruchtgenussrecht gewählt. Demgemäß ist sie zu vergewähren.

Betreffend der von der Bf angesprochenen Befreiung gem. § 15 Abs 3 GebG 1957 ist zu sagen, dass es zwar grundsätzlich richtig ist, dass Rechtsgeschäfte, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen sind, jedoch ist in diesem Fall zu unterscheiden, welches Rechtsgeschäft der GrESt unterliegt. Da es sich bei den Leistungen des Vaters der Bf an diese um Gegenleistungen für das Fruchtgenussrecht nicht um Leistungen handeln kann, die eine Gegenleistung für das grunderwerbsteuerpflichtige Rechtsgeschäft – die Schenkung – darstellen, unterliegen diese auch nicht der GrESt.

Vielmehr handelt es sich bei der Einräumung des Fruchtgenussrechtes um ein zweites Rechtsgeschäft, das im selben Notariatsakt erfasst ist. Es liegen daher zwei selbständige Rechtsgeschäfte vor, die getrennt voneinander zu beurteilen sind. In diesem Sinn sieht das auch der VwGH 27.05.1999, 98/16/0349, der bei einer ähnlichen Fallkonstellation bei einem Vorbehaltsfruchtgenuss im Zuge eines Grundstückskaufs davon ausgeht, dass ein Entgelt des Verkäufers, das er für das Fruchtgenussrecht zu leisten hat, keine Gegenleistung iSd § 5 GrEStG 1987 für die Liegenschaft darstellt, sondern eine entgeltliche Überlassung der Nutzung der Liegenschaft und ein vom Kaufgeschäft unabhängiges selbständiges Rechtsgeschäft. Dies gilt auch dann, wenn hierüber das vom Kaufgeschäft unabhängige selbständige Rechtsgeschäft im selben Vertrag wie das Kaufgeschäft geschlossen wurde. Demzufolge ist die Befreiung des § 15 Abs. 3 GebG im gegenständlichen Fall nicht einschlägig.

Zusammenfassend geht aus dem Notariatsakt nicht hervor, dass ein eingeschränktes Eigentumsrecht übertragen wurde, wie die Bf dies darstellt. Da die Rechte des Fruchtgenussinhabers sehr weitgehend sind, könnte sogar eine Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht vorliegen. In diesem Fall wäre der gegenständlichen Beschwerde aus gebührenrechtlicher Sicht zwar stattzugeben, jedoch würde dann eine gemischte Schenkung mit dem Fruchtgenussrecht als Gegenleistung für die Grundstücksschenkung vorliegen und eine grunderwerbsteuerliche Relevanz gegeben sein.

Mangels konkreter Anhaltspunkte aus dem Notariatsakt, die auf eine Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht hindeuten und in Folge der Entscheidung des VwGH vom 27.05.1999, 98/16/0349 der einen Vorbehaltsfruchtgenuss gegen Entgelt im Zuge eines Kaufvertrages, selbst wenn dieser in derselben Urkunde wie der Kaufvertrag geregelt wurde, als unabhängiges selbständiges Rechtsgeschäft ansieht, war nur das eingeräumte Fruchtgenussrecht und die Gegenleistungen dafür zu beurteilen.

Aus den genannten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

VI. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 29. Oktober 2019