

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache **Bf**, Adr, vertreten durch Stb, über die Beschwerden vom 16.08.2018 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23.07.2018, ErfNr. 1, ErfNr. 2 und ErfNr. 3 betreffend Gebühren zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Anlässlich der Überprüfung der Selbstberechnung der GrESt betreffend dem Übergabsvertrag vom 17.12.2015 zwischen der Beschwerdeführerin (Bf) und

- Adoptivtochter At, ErfNr. 1 (nachstehend als V 1 bezeichnet),

und betreffend den Übergabsverträgen vom 21.9.2016 zwischen der Bf und

- Nichte Ni, ErfNr. 2 (nachstehend als V 2 bezeichnet)
- Nichten Ni2 und Ni3, ErfNr 3 (nachstehend als V 3 bezeichnet)

wurde die Gebühr gem. § 33 TP 9 GebG vom Entgelt der Höhe der geltend gemachten Abschreibung (laut Bekanntgabe der Beträge vom 16.7.2018) mit Gebührenbescheiden vom 23.7.2018 mit folgenden Beträgen festgesetzt:

Vertrag	Bemessungsgrundlage	Gebühr 2%
V 1	€ 84.072,63	€ 1.681,45
V 2	€ 34.961,55	€ 699,23
V 3	€ 7.495,32	€ 149,91

Gegen die Gebührenbescheide brachte der steuerliche Vertreter der Bf mit Schreiben vom 16.8.2018 Beschwerde ein, mit der Begründung, dass es sich um keine entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit handle.

Mit Vorhalt vom 30.8.2018 ersuchte die Abgabenbehörde um Bekanntgabe der Kosten der auf die Übergabsobjekte entfallenen Aufwendungen.

Mit Schreiben vom 31.10.2018 wurde die Beschwerde dahingehend ergänzt, dass die Festsetzung der Gebühr rechtswidrig sei, da die Übergabsverträge bereits grunderwerbsteuerpflichtig und daher in Anwendung des § 15 Abs. 3 GebG von der Gebührenpflicht ausgenommen seien. Die Festsetzung der Gebühr sei daher rechtswidrig.

Gleichzeitig beantwortete die steuerliche Vertretung den Vorhalt vom 30.8.2018 mit E-Mail. Die Bewirtschaftungskosten seien seines Erachtens keine Kosten für den Fruchtgenussberechtigten, da alle Objekte zur Gänze vermietet sind und die Betriebskosten und die Grundsteuer an die Mieter weiterverrechnet werden. Darüber hinaus wurden die Kosten für die Instandhaltung bekannt gegeben.

Am 21.11.2018 erließ die Abgabenbehörde Beschwerdeentscheidungen, bei der sie die jeweiligen Gebührenbescheide wie folgt abänderte und die Gebühr gem. § 33 TP 9 GebG festsetzte:

Vertrag	Bemessungsgrundlage	Gebühr 2%	Nachforderung
V 1	€ 231.537,69	€ 4.630,76	€ 1.681,45
V 2	€ 39.335,59	€ 786,72	€ 87,49
V 3	€ 51.235,54	€ 1.024,72	€ 874,81

Die in den Beschwerdeentscheidungen angeführten Begründungen sind nahezu ident und lauten auszugsweise:

Wird eine Liegenschaft gegen Einräumung eines Fruchtgenussrechtes übergeben, und leistet die Übergeberin zusätzlich – im Gegenzug zur Einräumung des Fruchtgenussrechtes - die Zahlung einer Substanzabgeltung in Höhe der AfA, liegen sowohl ein grunderwerbsteuerlicher Vorgang (§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987) als auch eine entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit (§ 33 TP 9 GebG) vor. Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes stellt die Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaft dar. Hinsichtlich der Höhe dieser Gegenleistung ist der Wert des Fruchtgenussrechtes um allfällige Leistungen des Fruchtgenussberechtigten zu vermindern. Dazu zählen vor allem die Substanzabgeltung, aber auch vom Fruchtgenussberechtigten auf Grund vertraglicher Verpflichtungen zu übernehmende Leistungen.

§ 33 TP 9 GebG fordert die Entgeltlichkeit der eingeräumten Dienstbarkeit.

Aufwendungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauch dienen und die der Fruchtgenussberechtigte auf Grund vertraglicher Verpflichtungen zu

tragen hat, stellen die Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes dar (vgl. BFG vom 21.12.2015, RV/7102860/2014).

Gem. § 15 Abs. 3 GebG sind Rechtsgeschäfte, die unter anderem unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Die bloße Einräumung des Fruchtgenussrechtes – als Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes – fällt unter das Grunderwerbsteuergesetz, die vertragliche Vereinbarung einer Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes hingegen nicht. Laut Pkt 2) des Übergabsvertrages (Anmerkung Bundesfinanzgericht: die Verträge sind diesbezüglich gleichlautend) verpflichtet sich die Fruchtgenussberechtigte die auf das Übergabsobjekt entfallenden Aufwendungen, insbesondere den Erhaltungsaufwand, die Bewirtschaftungskosten zu bezahlen und jährlich eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der jährlich anfallenden Abschreibung zu leisten. Diese Beträge wurden mittels Vorhaltsbeantwortung vom 16.7.2018 in Höhe von [...] und vom 31.10.2018 in Höhe von [...] bekannt gegeben.

Gegen die Beschwerdevereinsentscheidungen brachte die Bf fristgerecht Vorlageanträge ein. Ergänzend wurde zur Beschwerde vorgebracht, es liege – entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde – lediglich ein Rechtsgeschäft vor, nämlich die Übertragung einer Liegenschaft gegen Einräumung eines Fruchtgenussrechts und dieses Rechtsgeschäft dem GreStG unterliege, womit der Tatbestand des § 15 Abs. 3 GebG erfüllt sei und das Rechtsgeschäft von der Gebührenpflicht ausgenommen sei. Ein anderes Rechtsgeschäft, insbesondere eine entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit liege nicht vor.

Mit Ergänzungsersuchen vom 11.3.2019 wurde die Bf von der Abgabenbehörde aufgefordert die Betriebskosten hinsichtlich der übergebenen Objekte bekanntzugeben. Dies wurde mit Schreiben vom 1.5.2019 beantwortet

Am 22.5.2019 langte bei der Abgabenbehörde eine Löschungserklärung vom 12.12.2018 über die eingeräumten Fruchtgenussrechte ein

Die Abgabenbehörde legte den Akt am 5.6.2019 betreffend die drei Verträge dem Bundesfinanzgericht zur weiteren Bearbeitung vor und ersuchte um Abweisung der Beschwerden und Abänderung der Bemessungsgrundlagen

Festgestellter Sachverhalt

Mit Übergabsvertrag vom 17.12.2015 übergab die Bf ihrer Adoptivtochter ein 1/3 Anteil an der Liegenschaft EZ 123, bestehend aus dem Grundstück 124 samt dem darauf befindlichen Wohn- und Geschäftshaus „Fr“.

Mit Übergabsvertrag vom 17.12.2015 übergab die Bf ihrer Nichte 1/3 Anteil an der Liegenschaft EZ 223, bestehend aus den Grundstücken 106 samt dem darauf errichteten Wohnhaus „Ai“.

Mit Übergabsvertrag vom 21.9.2015 übergaben die Bf und Frau A ihren Nichten ihre Ein-Drittel-Anteile an den Liegenschaften EZ 323 zu je einer Hälfte, in Bezugnahme auf die Gesamtliegenschaft je einen ideellen Ein-Sechstel-Anteil.

Als Entgelt wurde unter Punkt „Zweitens“ in allen Verträgen jeweils das lebenslängliche, unentgeltliche und ausschließliche Fruchtgenussrecht iSd §§ 509 ff ABGB eingeräumt. Die Fruchtgenussberechtigten verpflichteten sich, die auf das Vertragsobjekt entfallenden Aufwendungen, insbesondere den Erhaltungsaufwand, die Bewirtschaftungskosten (Betriebskosten, Steuern und Abgaben) zu bezahlen, und auf die Dauer des Fruchtgenusses die Übernehmer schad- und klaglos zu halten. Die Vertragsparteien vereinbarten, dass die Fruchtnießer den Übernehmern jährliche Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der jährlich anfallenden Abschreibung zu leisten haben.

Ad V 1)

Die Substanzabgeltung beträgt im Jahr € 5.701,19.

Die Kosten für die Instandhaltung betragen im Jahr € 10.000,00.

Die Bewirtschaftungskosten belaufen sich jährlich auf € 8.784,00.

Ad V 2)

Die Substanzabgeltung beträgt im Jahr € 2.397,90.

Die Kosten für die Instandhaltung betragen im Jahr € 300,00.

Die Bewirtschaftungskosten belaufen sich jährlich auf € 330,00.

Ad V 3)

Die Substanzabgeltung beträgt im Jahr € 514,08.

Die Kosten für die Instandhaltung betragen im Jahr € 3.000,00.

Die Bewirtschaftungskosten belaufen sich jährlich auf € 1.909,00.

Mit Löschungserklärung vom 13.12.2018 wurde die eingeräumten Fruchtgenussrechte in den Übergabsverträgen gelöscht.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des vorliegenden Urkundeninhalts in Form des Notariatsaktes, der durch das Finanzamt für Gebühren vorgelegten Aktenteile (Gebührenbescheid, die Stellungnahme der Bf, die Bescheidbeschwerde sowie der Beschwerdevorentscheidung als erwiesen anzusehen.

Rechtliche Würdigung

Gem. § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend ist. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Gem. § 17 Abs. 5 GebG heben die Vernichtung der Urkunde, die Aufhebung des Rechtsgeschäftes oder das Unterbleiben seiner Ausführung die entstandene Gebührenschuld nicht auf.

Die nachträglich übermittelten Löschungserklärungen haben demzufolge keine Auswirkungen auf eine (in weiterer Folge noch zu beurteilenden) bereits entstandene Gebührenschuld.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Vergebühung gem. § 33 TP 9 GebG unter Einbeziehung des kapitalisierten Werts der Substanzabgeltung bzw. der Instandhaltungskosten und der Bewirtschaftungskosten in die Bemessungsgrundlage zu Recht erfolgt ist.

Mit Übergabsverträgen vom 17.12.2015 und 21.9.2016 übergab die Bf ihren Kindern und ihren Nichten Anteile an Liegenschaften.

Als Entgelt wurde unter Pkt „Zweitens: Gegenleistungen Vorbehaltsfruchtgenuss“ in allen drei Verträgen jeweils das lebenslängliche, unentgeltliche und ausschließliche Fruchtgenussrecht iSd §§ 509 ff ABGB eingeräumt.

Darüber hinaus wurden die Zahlung betreffend auf das Vertragsobjekt entfallende Aufwendungen (Erhaltungsaufwand, Bewirtschaftungskosten) sowie eine jährliche Zahlung für Substanzabgeltung vereinbart.

Es liegt eine Urkunde im Sinne des § 15 Abs. 1 GebG vor.

Das Vorliegen eines Fruchtgenussrechtes wird nicht bestritten. Bestritten wird lediglich das Vorliegen der Entgeltlichkeit und demzufolge die Vergebühung der Abgabenbehörde.

Voraussetzung für die Gebührenpflicht nach § 33 TP 9 GebG ist, dass die Einräumung der Dienstbarkeit durch entgeltliches Rechtsgeschäft erfolgt.

Soll nach dem Willen der Vertragsparteien die eine Leistung durch die andere "vergolten" werden, liegt dadurch 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 sowie 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).

Die Bf bringt hiezu vor, dass die jährliche Zahlung für Substanzabgeltung nicht „für die Einräumung“ des Fruchtgenussrechtes vereinbart, sondern für die Abgeltung der Substanz. Es handle sich weder vom Grunde her noch von der Höhe um ein Entgelt für eine Leistung, schon gar nicht um eines für die Einräumung einer Dienstbarkeit

Dem ist jedoch zu entgegen, dass die Bemessungsgrundlage der Gebühr gem. § 33 TP 9 GebG nicht der Wert der Dienstbarkeit, sondern der Wert des bedungenen Entgeltes ist. 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).

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. Darunter fallen auch die Betriebskosten,

ohne deren Tragung die Berechtigte nicht in den Genuss der Sache kommt (VwGH 27.6.1960, 1624/59, 30.5.1974, 974/73, 367/73).

Betreffend die Gegenleistung für die Dienstbarkeit ist daher zu berücksichtigen, was genau dafür aufzuwenden ist (vgl. UFS 19.8.2006, RV/0575-W/04).

Im Beschwerdefall wurden mit den Vertragsurkunden mehrere Rechtsgeschäfte abgeschlossen. Zum einen haben die Übergabsverträge die Übergabe von Liegenschaftsanteilen zum Gegenstand und zum anderen den Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes des Geschenkgebers, sowie die auf das Vertragsobjekt entfallenden Aufwendungen.

Aufwendungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dienen und die der Fruchtgenussberechtigte (nur) auf Grund vertraglicher Verpflichtungen zu tragen hat, um in den Genuss des Fruchtgenussrechtes zu kommen, stellen die Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes dar (vgl. BFG 21.12.2015, RV/7102860/2014).

Wird somit nicht nur eine Liegenschaft gegen Einräumung eines Fruchtgenussrechtes (Vorbehaltsfruchtgenuss) übergeben, sondern leistet der Übergeber zusätzlich - im Gegenzug zur Einräumung des Fruchtgenussrechtes - die Zahlung einer Substanzabgeltung in Höhe der AfA, liegen sowohl ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang (§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987) als auch eine entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit (§ 33 TP 9 GebG) vor (BFG 6.12.2018, RV/7104003/2016, BFG 29.10.2019, RV/7102945/2018).

Die Festsetzung der Gebühr nach § 33 TP 9 GebG erfolgte daher zu Recht.

Wie bereits von der Abgabenbehörde sowohl in den Beschwerdeentscheidungen als auch in den Vorlageberichten, denen Vorhaltscharakter zukommt (vgl. VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288 zu Beschwerdeentscheidung und BFG 12.11.2015, RV/5101378/2015 zum Vorlagebericht) dargelegt wurde, sind sowohl die Zahlung für Substanzabgeltung für die AfA als auch die Kosten für die Bewirtschaftung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.

Betreffend der in der Ergänzung zur Beschwerde vom 3.10.2018 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 der beschwerdeführenden Partei nicht um Leistungen handeln kann, die eine Gegenleistung für das grunderwerbsteuerpflichtige Rechtsgeschäft – nämlich die Schenkung – darstellen, unterliegen diese auch nicht der GrESt.

Vielmehr handelt es sich bei der Einräumung des Fruchtgenussrechtes um ein – wie bereits oben ausgeführt - zweites Rechtsgeschäft, das im selben Vertrag 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.

Gem. § 16 BewG ergibt sich der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, aus der Summe der von der Erlebenswahrscheinlichkeit abgeleiteten Werte sämtlicher Rentenzahlungen, der einzelnen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, sowie dauernden Lasten abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen (versicherungsmathematische Berechnung). Dabei ist der Zinssatz gemäß § 15 Abs. 1 anzuwenden.

Der Bundesminister für Finanzen ist ermächtigt, an Hand anerkannter Methoden durch Verordnung festzusetzen, von welchen Erlebenswahrscheinlichkeiten auszugehen ist.

Die in die Bemessungsgrundlage einzubeziehenden Aufwendungen wurden mit Vorhaltsbeantwortungen vom 16.7.2018, 31.10.2018 und 1.5.2019 wie folgt bekannt gegeben:

	Substanzabgeltung	Instandhaltung	Bewirtschaftung
V 1	€ 5.701,19	€ 10.000,00	€ 8.784,00
V 2	€ 2.397,90	€ 300,00	€ 330,00
V 3	€ 514,08	€ 3.000,00	€ 1.909,00

Die Bemessungsgrundlage setzt sich aus den kapitalisierten Werten der Substanzabgeltung, der Instandhaltungskosten sowie der Bewirtschaftungskosten zusammen.

Vertrag	Substanzabgeltung	Instandhaltungskosten	Bewirtschaftungskosten	Bmgl
V 1	€ 84.072,63	€ 147.465,06	€ 129.533,31	€ 361.071,00
V 2	€ 34.961,55	€ 4.374,02	€ 4.811,42	€ 44.146,99
V 3	€ 7.495,32	€ 43.740,22	€ 27.833,36	€ 79.068,90

Die Gebühr wird gem. § 33 TP 9 GebG daher wie folgt mit 2% festgesetzt:

V 1	€ 7.221,42
V 2	€ 882,94

V 3	€ 1.581,38
-----	------------

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde - mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Entscheidung steht im Einklang mit der angesprochenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Linz, am 24. April 2020