

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache a b, c 1 Tür 1, d e, über die Beschwerde vom 07.03.2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.01.2018, Erf.Nr. f betreffend Gebühr gemäß § 33 TP 9 Gebührengesetz zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- 2) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit notariellem **Schenkungs- und Übergabsvertrag samt Erb- und Pflichtteilsverzicht vom 19.4.2016** haben die Übergeber a b und i b Liegenschaften samt Gebäulichkeiten in e an die Nichte von a b, Frau g h, übergeben. Im Zuge dieses Schenkungs- und Übergabsvertrages haben sich die Übergeber an der von ihnen bewohnten Wohnung im Haus d e, c 1, welches Teil des übergebenen Vertragsvermögens ist, das Fruchtgenussrecht vorbehalten. Als weitere Gegenleistung für die Übergabe der vertragsgegenständlichen Liegenschaften wurde ein von der Übernehmerin jederzeit widerrufliches Bewirtschaftungsrecht für die Übergeber hinsichtlich des weiteren Vertragsvermögens vereinbart. Als Gegenleistung dafür haben sie sich verpflichtet, eine jährliche Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der AfA zu leisten sowie die Kosten für die Instandhaltung und Instandsetzung der von ihnen bewohnten Räumlichkeiten im Inneren zu tragen.

Da die entgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechtes unter das Gebührengesetz fällt, wurde mit **Bescheid vom 17.1.2018** eine Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG in Höhe von 6.120,00 €, das sind 2 v.H. von 306.000,00 € festgesetzt. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Die Zahlung der Substanzabgeltung stellt ein Entgelt für die Einräumung der Benutzungsrechte für i und a b dar. Gem. § 26 GebG findet die auflösende Bedingung (Widerruf) keine Anwendung bei der Vorschreibung der Dienstbarkeitsgebühr. Als Bemessungsgrundlage wurde der 9-fache Jahreswert angesetzt.“

In der **Beschwerde vom 7.3.2018** – innerhalb der verlängerten Beschwerdefrist – brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„Mit notariellem Schenkungs- und Übergabsvertrag samt Erb- und Pflichtteilsverzicht vom 19.4.2016 haben die Übergeber a b und i b Liegenschaften samt Gebäulichkeiten in e an die Nichte von a b, Frau g h, übergeben. Im Zuge dieses Schenkungs- und Übergabsvertrages haben sich die Übergeber an der von ihnen bewohnten Wohnung im Haus d e, c 1, welches Teil des übergebenen Vertragsvermögens ist, das Fruchtgenussrecht vorbehalten. Als weitere Gegenleistung für die Übergabe der vertragsgegenständlichen Liegenschaften samt Gebäulichkeiten wurde ein von der Übernehmerin jederzeit widerrufliches Bewirtschaftungsrecht für die Übergeber hinsichtlich des weiteren Vertragsvermögens vereinbart. Im Zuge der Regelung und Ausgestaltung dieses Fruchtgenuss- und Bewirtschaftungsrechtes für die Übergeber wurde - neben Regelungen für Zugangs-, Teilnutzungs- und Mitnutzungsrechten, Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten, Betriebskosten, bauliche Veränderungen etc. - festgehalten, dass die Übergeber während der Zeit der Ausübung des Bewirtschaftungsrechtes jährlich eine Zahlung für die Substanzabgeltung in Höhe der jährlichen Abschreibung (AfA) an die Übernehmerin zu leisten haben.

Im bekämpften Bescheid wird das Fruchtgenuss- bzw. Bewirtschaftungsrecht (nachfolgend kurz "Fruchtgenussrecht") von der Behörde gesplittet

- in einen Teil, der durch die Substanzabgeltung für die AfA abgegolten wird, und*
- in einen anderen Teil, der als Gegenleistung für die Liegenschaftsübertragung betrachtet wird.*

Diese Sichtweise ist lebensfremd und entspricht nicht dem Vertragsverständnis vernünftiger und redlicher Vertragsparteien: Die Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes kann vertraglich - von den gesetzlichen Vorschriften abweichend - geregelt und ausgestaltet werden, was in der Praxis laufend vorkommt (Koch in KBB⁵ § 511 Rz 1, § 512 Rz 1). Insbesondere wird die Tragung von Kosten, Lasten etc. häufig vertraglich geregelt. Die Zahlung der Substanzabgeltung für die AfA ist Teil einer solchen Regelung. Dies ändert nichts daran, dass die vertragsgegenständliche Liegenschaftsübertragung und die Einräumung des Fruchtgenussrechtes als teilweise Gegenleistung eine Einheit darstellen. Die Regelungen über die inhaltliche Ausgestaltung des Fruchtgenussrechtes können aus den geschilderten Gründen nicht künstlich "aufgespalten" werden, indem ein Teil als Gegenleistung für die Substanzabgeltung für die AfA und der andere Teil als Gegenleistung für die Liegenschaftsübertragung gesehen werden. Vielmehr handelt es sich um ein einheitliches Rechtsgeschäft (eine einheitliche Urkunde!), welches unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt. Aus diesem Grund besteht für die Vorschreibung einer Gebühr gemäß § 15 Abs 3 GebG keine Rechtsgrundlage.

Diese Sichtweise deckt sich auch mit der langjährigen Praxis der Finanzverwaltung:

Das Gesetz (§§ 512 f ABGB) legt dem Fruchtgenussberechtigten weitgehende Verpflichtungen auf, indem er alle Lasten im Zusammenhang mit dem Fruchtgenussobjekt und auch die Kosten für die Instandhaltung desselben zu tragen hat. Diese gesetzlichen Bestimmungen haben keinen zwingenden Charakter, vielmehr können sie vertraglich abbedungen werden (Koch in KBB⁵ § 512 Rz 1). In der Vertragspraxis kommt es laufend vor, dass ein Teil dieser Lasten vom Liegenschaftseigentümer getragen werden. Wäre die dem bekämpften Bescheid zugrundeliegende Ansicht richtig, dass Zahlungen des Liegenschaftseigentümers an den Fruchtgenussberechtigten, zu denen er sich - abweichend vom Gesetz - vertraglich verpflichtet hat, als Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes zu sehen sind, dann hätte die Finanzverwaltung schon bisher für die vom Liegenschaftseigentümer - in Abweichung vom Gesetz - übernommenen Zahlungen an den Fruchtgenussberechtigten eine Gebühr nach dem Gebührengesetz vorgeschrieben. Dies ist jedoch - soweit ersichtlich - noch nie geschehen. Also ist davon auszugehen, dass die in dieser Beschwerde vertretene Ansicht auch der langjährigen Praxis der Finanzverwaltung entspricht. Die Gebührenvorschreibung ist daher zu Unrecht erfolgt. Es wird daher seitens des Beschwerdeführers der Antrag gestellt, der Beschwerde Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.1.2018, mit welchem [dem Beschwerdeführer] eine Gebühr in Höhe von EUR 6.120,00 vorgeschrieben wurde, ersatzlos aufzuheben.“

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit **Beschwerdevorentscheidung vom 06.08.2018** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Die Beschwerde wendet ein, dass trotz Vereinbarung von Instandsetzung-, Betriebskosten u.dgl., sowie trotz der vereinbarten Tragung von Substanzabgeltung für die, so die Beschwerde, einheitliche Einräumung des Fruchtgenussrechts im Gegenzug als Vorbehalt gegen die Liegenschaftsübergabe, eine Gebühr nicht anfalle.

Es liege insgesamt ein einheitliches Rechtsgeschäft und eine einheitliche Urkunde vor. Für die Einräumung der Dienstbarkeit könne eine Gebühr gem. § 15 Abs. 3 GebG nicht erhoben werden.

Dem ist zu entgegnen, dass die Einräumung des Fruchtgenusses grundsätzlich entgeltlich, gegen Übergabe der Liegenschaft erfolgt und eine Befreiung gem. § 15 Abs. 3 Geb nur insoweit greifen kann, als der Nettowert des Fruchtgenussrechts vorbehalten ist. Dies, insoweit für das Fruchtgenussrecht kein Entgelt (keine Substanzabgeltung, keine Betriebskosten u.dgl.) zu erbringen ist, stellt eine Gegenleistung für die Grundstücksübergabe dar.

Soweit für das Fruchtgenussrecht aber Abgeltungen vereinbart sind, unterliegt es auch nicht der GrESt, sondern nur der Gebühr.

Wird 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.

Zur Grunderwerbsteuer:

Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes stellt eine Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes dar. Hinsichtlich der Höhe dieser Gegenleistung ist der (kapitalisierte) Wert des Fruchtgenussrechtes um allfällige (kapitalisierte) Leistungen des Fruchtgenussberechtigten zu vermindern. Dazu zählen vor allem die Substanzabgeltung, aber auch vom Fruchtgenussberechtigten (nur) auf Grund vertraglicher Verpflichtungen zu übernehmende Leistungen. Ist die so ermittelte Gegenleistung für den Grundstückserwerb geringer als der Grundstückswert, ist dieser der Besteuerung zu unterziehen, bzw. liegt eine Gegenleistung iSd § 5 GEStG vor, wenngleich sich allenfalls die Besteuerung, unbeschadet des Vorliegens einer Gegenleistung im begünstigten Erwerberkreis nach dem Grundstückswert richtet.

Zu § 33 TP 9 GebG:

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

Gemäß § 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 GrEStG 1987, die vertragliche Vereinbarung einer Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes hingegen nicht. Vielmehr vermindert sie den Wert der Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes.

Für Rechtsgeschäfte, die teils unter das GrEStG, teils unter das GebG fallen, enthält das GebG keine besondere Regelung. Nach Sinn und Geist des Gesetzes (§ 15 Abs 3 GebG) kann aber nur der Teil, der nicht Gegenstand der GrESt ist, der Gebühr unterzogen werden. Umgekehrt kann aber nach Sinn und Geist des Gesetzes nur der Teil des Rechtsgeschäftes, der unter das GrEStG fällt, von der Gebührenpflicht ausgenommen sein (Hinweis E 19.6.1951, 1153/50, VwGHSlg 425 F/1951) RS 3 des Erk. des VwGH vom 16.09.1991 (wie 88/15/0155 vom 11. September 1989 RS 5). S.a. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, § 15 Rdz. 77 unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH.

Soweit eine langjährige Praxis der Finanzverwaltung angeführt wird, so kann der Besteuerung des jeweiligen Vertrags nur nach dessen konkreten Inhalt und nach Gesetz und der Rechtsprechung erfolgen. Insbesondere ist ein Abgehen von früheren Beurteilungen, die im Übrigen nicht bindend sind, bei einem geänderten Sachverhalt

auch vonnöten. Dies auch, wenn Änderungen in der vertraglichen Gestaltung unter den Parteien durch Änderung auf dem Gebiet zB des Ertragsteuerrechts ausgelöst sind.“

Im **Vorlageantrag vom 10.09.2018** brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„Seitens des Antragstellers wird der Bescheidbegründung des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in der Beschwerdeentscheidung vom 6.8.2018 vollinhaltlich entgegengetreten und auf die Ausführungen in der Beschwerdeschrift vom 7.3.2018 verwiesen.

Insbesondere wird seitens des Antragstellers noch einmal darauf hingewiesen, dass die vertragsgegenständliche Liegenschaftsübertragung und die Einräumung des Fruchtgenussrechtes als teilweise Gegenleistung eine Einheit darstellen. Es handelt sich um ein einheitliches Rechtsgeschäft (eine einheitliche Urkunde!), welches unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt. Aus diesem Grund besteht für die Vorschreibung einer Gebühr gemäß § 15 Abs 3 GebG keine Rechtsgrundlage.

Seitens des Antragstellers wird daher der in der Beschwerde vom 7.3.2018 gestellte Antrag, der Beschwerde Folge zu geben und den angefochtenen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.1.2018, mit welchem dem Antragsteller eine Gebühr in Höhe von EUR 6.120,00 vorgeschrieben wurde, ersatzlos aufzuheben, wiederholt.“

Über die Beschwerde wird erwogen:

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden unstrittigen Sachverhalt festgestellt:

Mit notariellem **Schenkungs- und Übergabsvertrag samt Erb- und Pflichtteilsverzicht vom 19.4.2016** haben die Übergeber a b und i b Liegenschaften samt Gebäulichkeiten in e an die Nichte von a b, Frau g h, übergeben. Im Zuge dieses Schenkungs- und Übergabsvertrages haben sich die Übergeber an der von ihnen bewohnten Wohnung im Haus d e, c 1, welches Teil des übergebenen Vertragsvermögens ist, das Fruchtgenussrecht vorbehalten. Als weitere Gegenleistung für die Übergabe der vertragsgegenständlichen Liegenschaften wurde ein von der Übernehmerin jederzeit widerrufliches Bewirtschaftungsrecht für die Übergeber hinsichtlich des weiteren Vertragsvermögens vereinbart. Als Gegenleistung dafür haben sie sich verpflichtet, eine jährliche Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der AfA zu leisten sowie die Kosten für die Instandhaltung und Instandsetzung der von ihnen bewohnten Räumlichkeiten im Inneren zu tragen. Die jährliche AfA beträgt 34.000,00 €.

Dieser unstrittige Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Im gegenständlichen Fall wurden in einer Urkunde zwei Rechtsgeschäfte abgeschlossen. Einerseits die Übertragung der Liegenschaften gegen Einräumung eines Fruchtgenussrechtes, bei der es sich um einen Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG handelt, andererseits um die den Tatbestand des § 33 TP 9 GebG erfüllende

Einräumung einer Dienstbarkeit gegen Bezahlung eines vereinbarten Entgeltes (=Tragung der jährlichen Afa).

Wenn ein Rechtsvorgang unter mehrere Abgaben fällt, sind grundsätzlich sämtliche Abgaben nebeneinander zu entrichten, soweit die Abgabengesetze nichts anderes vorsehen (VwGH vom 11. Juli 1956, 474/54). Auch ein und derselbe Rechtsvorgang kann somit grundsätzlich mehreren Abgabenbelastungen unterliegen (vgl VwGH vom 3. Juni 1993, 92/16/0010, 92/16/0036, vom 18. November 1993, 93/16/0014, vom 30. April 1999, 98/16/0130, und vom 18. März 2013, 2011/16/0214). Aus der Tatsache, dass in einer Urkunde mehrere Rechtsgeschäfte abgeschlossen wurden, ist für den Beschwerdeführer daher nichts zu gewinnen.

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.

§ 15 Abs. 3 GebG bestimmt, dass Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil Gesellschaftsteuer und II. Teil Wertpapiersteuer) oder Versicherungssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen sind.

Nach ständiger Rechtsprechung zu § 15 Abs. 3 GebG (vgl. etwa VwGH 30.05.1994, 93/16/0189) unterliegt im Falle eines Rechtsgeschäftes, das teils unter das Grunderwerbsteuergesetz, teils unter das Gebührengesetz fällt, das die Bemessungsgrundlage der Gebühr darstellende Entgelt nur soweit nicht der Gebühr, als es der Grunderwerbsteuer zu unterziehen ist. Von der Bemessungsgrundlage der Gebühr (dem Entgelt) ist demnach jener Teil auszuscheiden, von dem Grunderwerbsteuer zu erheben ist. Der Rest unterliegt der Gebühr.

Dem Einwand des Beschwerdeführers, die Gebühreenvorschreibung sei bereits im Hinblick auf die Bestimmung des § 15 Abs. 3 GebG gesetzwidrig, da zum gegenständlichen Rechtsgeschäft auch Grunderwerbsteuer vorgeschrieben worden sei, kann daher nicht gefolgt werden.

Aus dem Regelungszweck des § 15 Abs. 3 GebG ergibt sich nämlich die Intention des Gesetzgebers, eine Belastung ein und desselben Rechtsgeschäftes mit Rechtsgebühr und einer Verkehrsteuer zu vermeiden; zur Verwirklichung dieses Ziels ist es jedoch weder erforderlich noch folgerichtig, Teile des Entgeltes weder der Verkehrsteuer noch der Rechtsgebühr zu unterziehen, wie dies der Beschwerdeführer im Ergebnis anstrebt.

Im gegenständlichen Fall haben die Erwerbe der Frau h grunderwerbsteuerrechtlich als unentgeltlich gegolten. Es ist daher weder der Wert des Fruchtgenussrechtes noch das Entgelt für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage eingeflossen. § 15 Abs 3 GebG steht daher einer Vergebührung des Fruchtgenussrechtes gemäß § 33 TP 9 GebG nicht entgegen.

Entgeltlichkeit iSd GebG liegt nach ständiger Rechtsprechung vor, wenn nach dem Willen der Parteien eine Leistung im Sinne einer subjektiven Äquivalenz abgegolten werden soll (VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126).

Im vorliegenden Vertrag kommt u.a. der Wille der Vertragsparteien zum Ausdruck, eine Leistung (Einräumung einer Dienstbarkeit) im Sinne einer subjektiven Äquivalenz durch eine andere Leistung (Verpflichtung zur Tragung der jährlichen Afa) abzugelten.

Das Bewirtschaftungsrecht stellt ein Fruchtgenussrecht dar.

Da die Einräumung des Bewirtschaftungsrechtes auf Widerruf erfolgte, ist die Dauer dieses Bewirtschaftungsrechtes ungewiss und daher gemäß § 15 Abs 2 BewG mit dem neunfachen Jahreswert zu bewerten.

Die Afa für die gesamten Liegenschaften beträgt 34.000,00 €. Die Bemessungsgrundlage beträgt daher 306.000,00 €. Die Gebühr ist daher mit 6.120,00 € festzusetzen.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung verwiesen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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. Im gegenständlichen Fall sind alle zu lösenden Rechtsfragen bereits vom VwGH entschieden. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 4. Mai 2020