

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache a b c d, e 3a Tür 1, f g, über die Beschwerde vom 07.03.2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.01.2018, Erf.Nr. h betreffend Gebühr gemäß § 33 TP 9 Gebührengesetz zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerde wird 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** hat Frau i d ihrem Gatten (dem Beschwerdeführer) ein Fruchtgenussrecht an den Gebäulichkeiten e 3 in g, eingeräumt. Dieser hat sich im Gegenzug dazu verpflichtet, während des Bestandes dieses Fruchtgenussrechtes alle anfallenden notwendigen Instandsetzungs- und Instandhaltungsarbeiten an diesem Objekt auf eigene Kosten durchzuführen, sämtliche Betriebskosten, Steuern, Versicherungsprämien etc. zu übernehmen und eine jährliche Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der AfA zu entrichten.

Da die entgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechtes unter das Gebührengesetz fällt, wurden mit **Bescheid vom 17.1.2018** eine Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG in Höhe von 9.367,43 €, das sind 2 v.H. von 468.371,70 € festgesetzt. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Die Zahlung der Substanzabgeltung für AfA sowie die Übernahme anderer Verbindlichkeiten stellt eine Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes dar.“

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 hat die Übernehmerin i d ihrem Ehegatten a d das lebenslange und unentgeltliche Fruchtgenussrecht an der Gebäulichkeit f g, e 3, (Gst.-Nr. .172)

samt Parkmöglichkeit eingeräumt. Im Zuge der Regelung und Ausgestaltung dieses Fruchtgenussrechtes wurde festgehalten, dass a d für die Zeit der Ausübung des Fruchtgenussrechtes eine jährliche Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der jährlichen Abschreibung (AfA) an die Liegenschaftseigentümerin i d zu leisten hat.

Richtig ist, dass die Zahlung für die Substanzabgeltung in diesem Fall als eine teilweise Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes gesehen werden kann, und dementsprechend als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der festzusetzenden Gebühr herangezogen werden kann.

Dies gilt allerdings nicht für die Kosten der notwendigen Instandhaltung und Instandsetzung im Zusammenhang mit der Gebäulichkeit f g, e 3, sowie die diesbezüglich zu entrichtenden Betriebskosten, Steuern, Lasten, Versicherungsprämien und sonstigen Abgaben aller Art, welche zwar im Schenkungs- und Übergabsvertrag erwähnt werden, bei welchen es sich aber nicht um vertraglich vereinbarte Gegenleistungen für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes handelt.

Vielmehr handelt es sich hierbei um Leistungen, die der Fruchtgenussberechtigte a d bereits kraft Gesetzes zu tragen hat. Diesbezüglich darf ausdrücklich auf die Bestimmungen der §§ 511 ff ABGB verwiesen werden. Die Erwähnung dieser Leistungen im Vertrag ist somit lediglich eine Wiedergabe der Gesetzeslage und keine vertraglich übernommene Gegenleistung.

Abgesehen von der Zahlung für die Substanzabgeltung sind also sämtliche Leistungen des Fruchtgenussberechtigten a d nicht als Gegenleistungen für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes anzusehen und somit nicht als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der festzusetzenden Gebühr heranzuziehen.

Die Summe der Gegenleistungen (von EUR 27.055,91 auf EUR 19.773,56) sowie deren kapitalisierter Wert (von EUR 468.371,70 auf EUR 342.305,10), welcher die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der 2%-igen Gebühr darstellt, reduzieren sich damit erheblich. Als richtigerweise an den Fruchtgenussberechtigten a d vorzuschreibende Gebühr für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes ergibt sich damit nunmehr ein Betrag in Höhe von EUR 6.846,10.

Es wird daher seitens des Beschwerdeführers der Antrag gestellt, der Beschwerde Folge zu geben, den angefochtenen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.1.2018, mit welchem Herrn a d eine Gebühr in Höhe von EUR 9.367,43 vorgeschrieben wurde, abzuändern und die vorzuschreibende Gebühr nunmehr richtigerweise mit EUR 6.846,10 festzusetzen.“

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 mit dem Vertrag ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht eingeräumt worden sei. Zwar sei, was (allein) als Bemessungsgrundlage für eine Gebühr

herangezogen werden könne, eine Zahlung für Substanzabgeltung vereinbart worden. Im Übrigen handle es sich aber bei den Kosten der Instandhaltung und Instandsetzung nicht um vertraglich vereinbarte Gegenleistungen für die Einräumung des Fruchtgenussrechts, vielmehr hätte der Berechtigte diese kraft Gesetzes zu tragen. Es sei lediglich die Wiedergabe der Gesetzeslage erfolgt.

Dem ist zu entgegen, dass die Einräumung des Fruchtgenusses grundsätzlich soweit entgeltlich erfolgte, als gem. Pkt. VII. 3. des Vertrags eine Substanzabgeltung und die Tragung der anfallenden notwendigen Instandsetzungs- und Instandhaltungsarbeiten an den Gebäulichkeiten ... auf eigene Kosten durchzuführen und die vom bzw. für diese Gebäulichkeiten zu entrichtenden Betriebskosten, Steuern, Lasten, Versicherungsprämien und sonstigen Abgaben aller Art zu tragen, ausdrücklich als vertragliche Verpflichtung aufgenommen wurde.

§ 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).

Hierbei hat das BFG zu einer vergleichbaren vertraglichen Gestaltung im Hinblick auf die rechtliche Qualifikation und steuerliche Rechtsprechung (wozu im Detail auf das Erkenntnis verwiesen wird) ausdrücklich ausgesprochen:

„Hiernach ist nicht nur die in Punkt „Fünftens“ des Notariatsaktes als Gegenleistung betitelte Substanzabgeltung für die Afa in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, sondern auch die von der Bf. übernommenen Betriebskosten, die zu zahlenden Versicherungsprämien und sonstige übernommenen öffentlichen Abgaben. Diese Aufwendungen dienen der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches und diese hatte die Bf. zu tragen, um in den Genuss der Fruchtgenussrechte zu kommen (vgl. VwGH 30.03.2000, 99/16/0372 betreffend die Versicherungspflicht; BFG 16.12.2014, RV/7102680/2012).“

Die Einbeziehung der weiteren vertraglichen Verpflichtungen, wie sie bei der Besteuerung der Fruchtgenusseinräumung vorgenommen wurde, erweist sich daher rechters. Die Beschwerde war daher abzuweisen.“

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.

Im Hinblick auf die Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 6.8.2018 ("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") wird seitens des Antragstellers insbesondere noch einmal darauf hingewiesen, dass es sich bei den Kosten der notwendigen Instandhaltung und Instandsetzung im Zusammenhang mit der Gebäulichkeit f g, e 3, sowie den diesbezüglich zu entrichtenden Betriebskosten, Steuern, Lasten, Versicherungsprämien und sonstigen Abgaben aller Art trotz Erwähnung im Schenkungs- und Übergabsvertrag nicht um vertraglich vereinbarte Gegenleistungen für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes handelt. Vielmehr handelt es sich hierbei um Leistungen, die der Fruchtgenussberechtigte a d bereits kraft Gesetzes zu tragen hat. Diesbezüglich darf ausdrücklich auf die Bestimmungen der §§ 511 ff ABGB verwiesen werden. Die Erwähnung dieser Leistungen im Vertrag ist somit lediglich eine Wiedergabe der Gesetzeslage und keine vertraglich übernommene Gegenleistung. Dem Fruchtgenussberechtigten a d würde das vertragsgegenständliche Fruchtgenussrecht auch ohne Erwähnung der obgenannten Leistungen im Vertrag im unveränderten Ausmaß zustehen und hätte der Fruchtgenussberechtigte diese Leistungen bzw. Kosten auch dann aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen zu tragen.

Seitens des Antragstellers wird daher der in der Beschwerde vom 7.3.2018 gestellte Antrag, der Beschwerde Folge zu geben, den angefochtenen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.1.2018, mit welchem dem Antragsteller eine Gebühr in Höhe von EUR 9.367,43 vorgeschrieben wurde, abzuändern und die vorzuschreibende Gebühr nunmehr richtigerweise mit EUR 6.846,10 festzusetzen, 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** hat Frau i d ihrem Gatten (dem Beschwerdeführer) ein Fruchtgenussrecht an den Gebäulichkeiten e 3 in der EZ 321, KG g, eingeräumt. Dieser hat sich im Gegenzug dazu verpflichtet, während des Bestandes dieses Fruchtgenussrechtes alle anfallenden notwendigen Instandsetzungs- und Instandhaltungsarbeiten an diesem Objekt auf eigene Kosten durchzuführen, sämtliche Betriebskosten, Steuern, Versicherungsprämien etc. zu übernehmen und eine jährliche Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der AfA zu entrichten.

Der Ansatz der Höhe der Instandsetzungs- und Instandhaltungskosten, Betriebskosten, Steuern, Versicherungsprämien etc. sowie die Höhe der AfA erfolgten auf Grund der Angaben des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers und sind in der Beschwerde auch nicht strittig. Strittig ist lediglich ob die vom Beschwerdeführer übernommenen Kosten mit Ausnahme der Afa in die Gebührenbemessungsgrundlage miteinzubeziehen sind.

Dieser unstrittige Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass die gegenständliche Fruchtgenussrechtseinräumung der Dienstbarkeitsvertragsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG unterliegt. Der Ansatz des Vervielfältigers ist ebenfalls unstrittig.

§ 26 GebG führt aus:

Für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände gelten, 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.)

Gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 unterliegen Dienstbarkeiten, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, einer Rechtsgebühr von 2 v. H. von dem Werte des bedungenen Entgeltes.

§ 15 BewG, BGBl. 148/1955 idgF normiert:

(1) Der Gesamtwert von Nutzungen oder Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, ist die Summe der einzelnen Jahreswerte abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen. Dabei ist von einem Zinssatz in Höhe von 5,5 v. H. auszugehen. Der Gesamtwert darf das Achtzehnfache des Jahreswertes nicht überstiegen.

(2) Immerwährende Nutzungen oder Leistungen sind mit dem Achtzehnfachen des Jahreswertes, Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer vorbehaltlich des § 16 mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten.

(3) Beruhen die wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen auf der Überlassung von Rechten im Sinne des § 69 Abs. 1 Z 4 oder auf der Überlassung von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen oder auf der Gestattung der Verwertung solcher Rechte, so gilt als gemeiner Wert der gesamten Nutzungen und Leistungen das Dreifache des Jahreswertes.

§ 33 TP 9 GebG 1957 fordert die Entgeltlichkeit der eingeräumten Dienstbarkeit. Ein solches entgeltliches Rechtsgeschäft liegt vor, wenn nach dem Willen der Parteien eine Leistung iS einer subjektiven Äquivalenz durch die andere „vergolten“ werden soll. Auf das Vorliegen einer solchen Äquivalenz kann auch aus dem Sachverhalt geschlossen werden (vgl. VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126; VwGH 04.12.2003, 2003/16/0143).

Bemessungsgrundlage der Gebühr nach § 33 TP 9 GebG ist der Wert des bedungenen Entgeltes. 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 3. Oktober 1961, 174/61), ohne dass aber die Sonderbestimmungen insbesondere der Abs 2 und 3 des § 33 TP 5 GebG zur Anwendung gelangen könnten. (So sind insbesondere Leistungen von unbestimmter Dauer gemäß § 15 Abs 2 BewG mit dem Neunfachen des Jahreswertes, also nicht etwa mit dem Dreifachen des Jahreswertes, anzusetzen) (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Stand Juli 2015, § 33 TP 9 Rz 14).

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) (UFS 19.07.2006, RV/0575-W/04).

Hiernach ist nicht nur die in Punkt VII. 3. des Notariatsaktes als Gegenleistung betitelte Substanzabgeltung für die Afa in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, sondern auch die vom Beschwerdeführer übernommenen Betriebskosten, die zu zahlenden Versicherungsprämien, Lasten, Steuern sonstigen übernommenen öffentlichen Abgaben, sowie die notwendigen Instandsetzungs- und Instandhaltungsarbeiten. Diese Aufwendungen dienen der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches und diese hatte der Beschwerdeführer zu tragen, um in den Genuss der Fruchtgenussrechte zu kommen (vgl. VwGH 30.03.2000, 99/16/0372 betreffend die Versicherungspflicht; BFG 16.12.2014, RV/7102680/2012).

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung 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. Da im gegenständlichen Fall alle zu lösenden Rechtsfragen bereits

vom Verwaltungsgerichtshof entschieden sind, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Feldkirch, am 4. Mai 2020