

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.DDr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache ****Bf.+ADRESSE****, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 13.10.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 7. September 2017, ErfNr. ****x1****, StNr. ****x2**** betreffend Rechtsgebühren (Fruchtgenussrecht gegen AfA-Abschreibung) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid bleibt aufrecht.

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

Entscheidungsgründe

Strittige Punkte

Werden bei einer Grundstücksschenkung mit gleichzeitiger Vereinbarung Vorbehaltsfruchtgenussrecht gegen „AfA-Miete“/Substanzabgeltung zwei Rechtsgeschäfte abgeschlossen, nämlich ein der Grunderwerbsteuer unterliegender Grundstückserwerb und eine entgeltliche Dienstbarkeitseinräumung, die § 33 TP 9 GebG unterliegt?

Steht § 15 Abs. 3 GebG einer Vergebührung des Fruchtgenussrechtes gemäß § 33 TP 9 GebG entgegen?

1. Verfahrensgang

Mit **Schenkungsvertrag vom 18. Dezember 2015** schenkte und übergab der Bf. sein Grundstück ****EZ**KG**** seiner Tochter, der Geschenkenehmerin. In Punkt VII. „Fruchtgenussvorbehalt“ räumte die Tochter dem Bf. auf dem geschenkten Grundstück ein lebenslanges Fruchtgenussrecht ein. Demzufolge war der Bf. als Fruchtgenussberechtigter berechtigt, das Grundstück zu vermieten und die Mieterträge zu vereinnahmen. Die

Mieterträge stehen dem Bf. zur Gänze zu. Andererseits übernahm der Bf. die Verpflichtung, für die Dauer des Fruchtgenusses sämtliche Kosten der Instandhaltung des Gebäudes zu Tragen. **Weiters verpflichtete sich der Bf., der Fruchtgenussberechtigte, die auf den schenkungsgegenständlichen Anteil entfallende jährliche steuerliche Abschreibung (AfA) an die Tochter zu bezahlen.**

Für die Schenkung des Grundstücks setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 4. Juli 2016 die Grunderwerbsteuer fest. In der Folge richtete das Finanzamt mehrere Anfragen an den Bf. und ersuchte ihn, die Instandhaltungskosten und die jährliche Substanzabgeltung bekannt zu geben. Mit Schreiben vom 10. Juli 2017 gab der Bf. bekannt, dass im Jahr 2016 eine Zahlung in Höhe von 134.612,30 Euro für Substanzabgeltung geleistet worden sei. Im Jahr 2015 seien keine Instandhaltungskosten angefallen, der Betrag für 2016 und die Folgejahre sei nicht bekannt und werde naturgemäß jährlich unterschiedlich ausfallen. Im Schriftverkehr zwischen Finanzamt und Bf. betonte der Bf. immer wieder, dass in der vorliegenden Vertragsgestaltung keine Einräumung eines Fruchtgenussrechtes gegen AfA Substanzabgeltung vorliege und diese Vereinbarung gemäß § 15 Abs. 3 GebG von der Gebührenpflicht ausgenommen sei.

Das Finanzamt setzte mit **Gebührenbescheid vom 7. September 2017** die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG fest (auf das Leben des Bf. kapitalisierte jährliche Substanzabgeltung $1.009.417,04 \times 2\% = 20.188,34$ Euro). In der Begründung führte das Finanzamt unter anderem an: Werde in einem Übergabsvertrag dem Übergeber des Grundstücks ein Fruchtgenussrecht eingeräumt, und hat der Fruchtgenussberechtigte zur Substanzabgeltung ein Entgelt zu leisten, stelle diese Leistung das Entgelt dar. Bemessungsgrundlage sei der kapitalisierte Wert der auf Lebenszeit zu leistenden Substanzabgeltung.

Fristgerecht wurde dagegen Beschwerde erhoben. Der Bf. beantragte die ersatzlose Aufhebung des Gebührenbescheides. Der Bf. habe seiner Tochter das Grundstück geschenkt und sich ein Fruchtgenussrecht zurückbehalten, eine Personaldienstbarkeit Fruchtgenussrecht sei jedoch nicht eingeräumt worden. Zusätzlich zum Vorbehalt des Fruchtgenusses sei eine Zahlung für Substanzabgeltung vereinbart worden. Diese stelle kein Entgelt für die Einräumung des Fruchtgenusses dar. Im Zuge der Grundstücksschenkung sei das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum am Grundstück vom Bf. an seine Tochter übergegangen. Der Bf. sei zwar ertragssteuerlich weiterhin Inhaber der Einkunftsquelle des vermieteten Grundstücks (Vorbehaltsfruchtnießer), mangels wirtschaftlichen Eigentums habe er aber kein Recht zur einkommensteuerlichen Geltendmachung der Abschreibung für Abnutzung (AfA) am Gebäude. Diese stehe nur seiner Tochter als zivilrechtlicher Eigentümerin zu. Diese Zahlung für Substanzabgeltung solle den Wertverzehr des Gebäudes abbilden und den Bf. wirtschaftlich zur Geltendmachung der Abschreibung berechtigen. Mit einem Entgelt für die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes habe diese Zahlung nichts zu tun und es falle keine Gebühr an. Eine Gebühr falle aber auch deshalb nicht an, weil gemäß § 15 Abs. 3 GebG

Rechtsgeschäfte, die der Grunderwerbsteuer unterliegen von der Gebührenpflicht ausgenommen sind. Bereits der UFS 12.5.2011, RV/0114-I/11 habe entschieden, dass eine Grundstücksschenkung unter Vorbehalt des Fruchtgenusses unter das Grunderwerbsteuergesetz falle und damit die Befreiungsbestimmung gemäß § 15 Abs. 3 GebG zur Anwendung komme. Genau dieser Fall liege aber auch hier vor.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 8. Jänner 2018** wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Fristgerecht beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. (**Vorlageantrag**).

Mit E-Mailschreiben vom 17. Oktober 2019 ersuchte der Bf., mit einer Entscheidung zuzuwarten, da noch eine ergänzende Eingabe zum Nichtvorliegen der Gebührenpflicht bis spätestens Ende Oktober/Anfang November 2019 übermittelt werde.

Bis dato langte eine ergänzende Eingabe beim Bundesfinanzgericht nicht ein.

Beweis durch das Bundesfinanzgericht wurde erhoben durch Einsicht in die elektronisch vorgelegten Teile der Finanzamtsakten.

2. Gebührenrechtliche Bestimmungen

§ 15 Abs. 1 GebG lautet: *Rechtsgeschäfte sind nur dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird, es sei denn, daß in diesem Bundesgesetz etwas Abweichendes bestimmt ist.*

§ 15 Abs. 3 GebG lautet: *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.*

§ 17 Abs. 1 Satz 1 GebG lautet: *Für die Festsetzung der Gebühren ist der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend.*

§ 33 TP 9 GebG lautet: *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.*

3. Erwägungen

§ 33 TP 9 GebG besteuert das Rechtsgeschäft Dienstbarkeit, wenn die Dienstbarkeit gegen Entgelt eingeräumt wird und darüber eine Urkunde errichtet wird, mit

Rechtsgeschäftsgebühren von 2% vom Entgelt. Steuergegenstand sind Dienstbarkeiten. Da das Gebührengesetz die Dienstbarkeit nicht definiert, sind die Bestimmungen des ABGB (§§ 472 ABGB) maßgeblich (*Frotz/Hügel/Popp*, Kommentar zum GebG § 33 TP 9 B I 1; *Twardosz*, GebG6 § 33 TP 9 Rz 1; *Lehner/Schaffer* in *Bergmann/Pinetz*, GebG2 § 33 TP 9 Rz 1 uvam.).

Nicht bestritten wird, dass ein Fruchtgenuss an einem Grundstück eingeräumt wurde.

Wird ein Fruchtgenussrecht gegen Entgelt an einem Grundstück eingeräumt, löst dieses Rechtsgeschäft grundsätzlich die Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG aus.

3.1. Im Austauschverhältnis stehen Einräumung der Dienstbarkeit und Entgelt

Im gegenständlichen Fall räumte die Tochter laut Punkt VII. „Fruchtgenussvorbehalt“ dem Bf. auf dem Grundstück ein lebenslanges Fruchtgenussrecht ein. Infolge des Fruchtgenussrechtes war der Bf. berechtigt, das Grundstück zu vermieten, wobei ihm die Mieterträge zur Gänze zustehen sollten. Weiters heißt es unter diesem Vertragspunkt, dass der Bf. „andererseits die Verpflichtung“ übernimmt, für die Dauer des Fruchtgenussrechtes sämtliche Kosten der Instandhaltung des Gebäudes zu tragen, weiter „verpflichtet sich“ der Bf., der Tochter die jährliche steuerliche Abschreibung zu bezahlen.

Bemessungsgrundlage ist der Wert des bedungenen Entgelts. Wie der Verwaltungsgerichtshof zur Bestandvertragsgebühr ausgesprochen hat, bedeutet auch für die Dienstbarkeitsgebühr die Bestimmung der Bemessungsgrundlage mit dem Begriff „nach dem Wert“, dass darunter alle Leistungen zu verstehen sind, die der Dienstbarkeitsberechtigte für die Überlassung der Sache zum Gebrauch zu erbringen hat. (VwGH 30.10.1961, 174/61). Alle Leistungen, die im Austauschverhältnis zur Einräumung der Dienstbarkeit stehen, sind in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. (VwGH 7.10.1993, 93716/0140).

Wie der Bf. in seiner Beschwerdeschrift selbst beschreibt, solle diese Zahlung für Substanzabgeltung den Wertverzehr des Gebäudes abbilden und den Bf. wirtschaftlich zur Geltendmachung der Abschreibung berechtigen. Er verwies dabei auf die EStR 2000 Rz 113a, dass die Geltendmachung der AfA beim Fruchtgenussbesteller nur möglich ist, wenn eine ausreichend publizitätswirksam dokumentierte vertragliche Vereinbarung zur Zahlung der Substanzabgeltung abgeschlossen wurde, beispielsweise durch Errichtung eines Notariatsaktes und die Zahlungen tatsächlich erfolgten.

Trotzdem liegt ein „*ich gebe, damit du gibst*“ vor. Die Zahlungen der Substanzabgeltung, zu denen sich der Bf. verpflichtete sind das Entgelt, das er aufwendete, um das Fruchtgenussrecht eingeräumt zu bekommen. 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. (BFG 04.05.2020, RV/1100553/2018).

Mit der Vereinbarung „Vorbehaltsfruchtgenussrecht gegen „AfA-Miete“/Substanzabgeltung“ wurde zwischen dem Bf. und seiner Tochter daher das Titelgeschäft iSd § 33 TP 9 GebG „Dienstbarkeit gegen Entgelt“ abgeschlossen. (ständige Rechtsprechung BFG 29.10.2019, RV/7102945/2018; BFG 15.04.2020, RV/7100236/2020; BFG 24.04.2020, RV/7103195/2019; BFG 24.04.2020, RV/7103201/2019; BFG 24.04.2020, RV/7103198/2019; BFG 04.05.2020, RV/1100554/2018; BFG 04.05.2020, RV/1100553/2018).

3.2. Für die Befreiung des § 15 Abs. 3 GebG müssen Dienstbarkeit als Entgelt = Gegenleistung für das Grundstück und Grundstück in einem Austauschverhältnis stehen

Der Bf. machte die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG geltend, da er mit Schenkungsvertrag vom 18. Dezember 2015 seiner Tochter das Grundstück schenkte, auf welchem ihm, dem Bf., das Fruchtgenussrecht eingeräumt wurde.

Der Verwaltungsgerichtshof sprach im Erkenntnis VwGH 27.05.1999, 98/16/0349 aus, dass grundsätzlich davon auszugehen ist, dass beim Verkauf eines Grundstücks unter Vorbehalt des Fruchtgenusses der Wert dieser vorbehaltenen Nutzung der Gegenleistung zuzurechnen ist (unter Verweis auf VwGH 23.9.1953, 1861/51, VwSlg 814 F/1953). *„Soweit aber der Verkäufer für das Fruchtgenussrecht an Teilen der erworbenen Liegenschaften ein Entgelt zu leisten hat - und hierüber ein vom Kaufgeschäft unabhängiges selbständiges Rechtsgeschäft geschlossen hat (vgl. auch § 33 TP 9 GebG 1957) -, liegt eine der Gegenleistung iSd § 5 GrEStG 1987 zuzurechnende vorbehaltene Nutzung nicht vor.“*

Weiters besteht eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob Dienstbarkeitsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG anfällt, wenn für die Schenkung des Grundstückskaufpreises eine Dienstbarkeit am Grundstück eingeräumt wird (VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126). Nach dem zugrundeliegenden Sachverhalt wollte der Sohn eine Wohnung erwerben. Der Vater schenkte dem Sohn Sparbücher, um ihm die Finanzierung der Wohnung zu ermöglichen und dafür räumte der Sohn beiden Elternteilen ein unentgeltliches Wohnrecht ein. Das Finanzamt schrieb Dienstbarkeitsgebühr vor, und ging davon aus, dass die dem Sohn übergebenen Sparbücher das Entgelt für die Einräumung der Dienstbarkeit gewesen seien. Der Verwaltungsgerichtshof wies die Beschwerde ab, da die Sparbücher als das vom Vater geleistete Entgelt für die beiden Ehegatten eingeräumte Dienstbarkeit geleistet wurden, weil es bei der Beurteilung der Entgeltlichkeit auf die subjektive Äquivalenz ankommt. Zu einem vergleichbaren Sachverhalt erging auch UFS 23.4.2007, RV/0188-G/04 mit Titel laut Findok: *Schenkung von Sparbüchern kann Entgelt für die Einräumung einer*

Dienstbarkeit darstellen. (BFG 26.7.2019, RV/7102842/2018 BFG 30.6.2017, RV/7100570/2017).

Der vorliegende Schenkungsvertrag ist ebenso gestaltet, dass der Bf. seiner Tochter das Grundstück ohne weitere Gegenleistung schenkt. Das Fruchtgenussrecht wurde nach der Vertragsgestaltung definitiv nicht als Gegenleistung für den Erwerb des Grundstücks durch die Tochter vereinbart.

Aus dem Regelungszweck des § 15 Abs. 3 GebG ergibt sich die Intention des Gesetzgebers, eine Belastung ein und desselben Rechtsgeschäftes mit Rechtsgebühr und einer Verkehrsteuer zu vermeiden. (BFG 04.05.2020, RV/1100553/2018). § 15 Abs. 3 GebG greift nur ein, wenn Dienstbarkeit als Entgelt = Gegenleistung für das Grundstück und Grundstück im Austauschverhältnis stehen. Im gegenständlichen Fall stehen aber Dienstbarkeit und Grundstück nicht in einem Austauschverhältnis, sondern es wurden in einer Vertragsurkunde zwei Rechtsgeschäfte abgeschlossen, nämlich erstens die Schenkung des Grundstücks vom Bf. an seine Tochter, die der Grunderwerbsteuer unterliegt und zweitens die Einräumung des Fruchtgenussrechtes von der Tochter an den Bf. gegen jährliche Zahlung der Substanzabgeltung (AfA), die der Dienstbarkeitsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG unterliegt.

4. Schlussfolgerung

Bei der gegenständlichen Grundstücksschenkung mit gleichzeitiger Vereinbarung Vorbehaltsfruchtgenussrecht gegen „AfA-Miete“/Substanzabgeltung wurden zwei Rechtsgeschäfte abgeschlossen, nämlich ein Grundstückserwerb, der der Grunderwerbsteuer unterliegt und eine entgeltliche Dienstbarkeitseinräumung iSd § 33 TP 9 GebG:

Grundsätzlich ist bei einem Grundstückserwerb unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes die Dienstbarkeit Gegenleistung für das Grundstück. Hat aber der Veräußerer des Grundstücks, wie hier der Bf., für das Fruchtgenussrecht ein Entgelt zu leisten und darüber ein vom Grundstückserwerb unabhängiges selbständiges Rechtsgeschäft abgeschlossen, liegt eine Dienstbarkeit gemäß § 33 TP 9 GebG und nicht eine Gegenleistung iSd § 5 GrEStG vor. (VwGH 27.05.1999, 98/16/0349). Wird im Rahmen der Einräumung des Fruchtgenussrechtes aus ertragssteuerlichen Gründen vereinbart, dass der Geschenkgeber regelmäßige Zahlungen in der Höhe der ertragssteuerlichen Abschreibung „AfA-Miete, Substanzabgeltung“ an den Geschenknehmer zu leisten hat, ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes der Tatbestand des § 33 TP 9 GebG „entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit“ erfüllt (BFG 29.10.2019, RV/7102945/2018; BFG 15.04.2020, RV/7100236/2020; BFG 24.04.2020, RV/7103195/2019; BFG 24.04.2020, RV/7103201/2019; BFG 24.04.2020, RV/7103198/2019; BFG 04.05.2020, RV/1100554/2018; BFG 04.05.2020, RV/1100553/2018). § 15 Abs. 3 GebG steht einer Vergebührung des Fruchtgenussrechtes gemäß § 33 TP 9 GebG nicht entgegen. (BFG 04.05.2020, RV/1100553/2018).

Aus all diesen Gründen war der Beschwerde der Erfolg zu versagen.

5. Unzulässigkeit der 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.

Das Bundesfinanzgericht ist insbesondere den Erkenntnissen VwGH 30.10.1961, 174/61; VwGH 7.10.1993, 93716/0140; VwGH 27.05.1999, 98/16/0349 und VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126 gefolgt.

Bemerkt wird, dass im gleichgelagerten Fall des Bf. ebenfalls mit heutigem Tag eine Entscheidung erging. (BFG 14.5.2020, RV/7103576/2019, RV/7103577/2019).

Wien, am 14. Mai 2020