IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***2***, über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23. April 2018 betreffend Gebühren 2018 Erf.Nr. ***3*** 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

Mit Schenkungsverträgen vom 04.11.2015 werden dem Beschwerdeführer, (Bf.), von seinem Vater, Ing. [...], insgesamt fünf Liegenschaftsanteile, verbunden mit Wohnungseigentum zugewendet. Laut Punkt Zweitens des verfahrensgegenständlichen Schenkungsvertrages vom 04.11.2015 schenkt Ing. [...], dem Bf., ***7***-tel Anteile der Liegenschaft Einlagezahl ** der Katastralgemeinde [...]Alsergrund verbunden mit Wohnungseigentum an Wohnung ***5***. (Grundstücksadresse: ***6***) und nimmt der Geschenknehmer diese Schenkung rechtsverbindlich an. Unter Vertragspunkt Viertens behält sich Geschenkgeber für sich und seine Ehefrau, der Mutter des Bf., je das lebenslängliche Fruchtgenussrecht gemäß §§ 509 ff ABGB vor. Das Fruchtgenussrecht der Letztgenannten wird unter die aufschiebende Bedingung des Ablebens des Geschenkgebers gestellt. Die Vertragsteile erklären dazu wechselseitig die Vertragsannahme und vereinbaren- zur grundbücherlichen Absicherung des Fruchtgenussrechtes der Mutter -ein Belastungs- und Veräußerungsverbot. Außerdem verpflichten sich der Geschenkgeber sowie (aufschiebend bedingt) seine Ehefrau, zu Abgeltung des Wertverzehrs für den Verbrauch der Substanz, (Substanzabgeltung) einen jährlichen Betrag in Höhe der steuerrechtlich zu ermittelnden Abschreibung für Abnutzung, (AfA), in der bisher geltend gemachten Höhe zur Zahlung zu bringen. Außerdem verpflichten sich die beiden gegenüber dem 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 im Zusammenhang mit dem Vertragsobjekt und der ordentlichen Instandhaltung und Instandsetzung aus eigenem, und- unter vollkommener Klag- und Schadloshaltung des Geschenknehmers- allein zu tragen.

Unter Vertragspunkt Neuntens verpflichtet sich der Bf., als Geschenknehmer, sämtliche, mit der Errichtung dieses Vertrages verbundene Kosten, insbesondere die zur Vorschreibung gelangte Grunderwerbsteuer, die Vergebührung nach dem Gebührengesetz, die gerichtlichen Eingaben-und Eintragungsgebühren, sowie sämtliche notariellen Kosten alleine zu tragen.

Dieser Schenkungsvertrag wurde der belangten Behörde mit Schreiben des rechtlichen Vertreters des Bf. vom 03.12.2015 übermittelt. Darin wird festgehalten, dass keine Gebührenpflicht vorliege, da dieser Vertrag dem Grunderwerbsteuergesetz unterliege und sohin gemäß § 15 Abs 3 GebG 1957 von der Gebührenpflicht ausgenommen sei. Eine Vorschreibung von Gebühren nach dem Gebührengesetz würde zu einer vom Gesetzgeber nicht gewünschten Verkehrssteuerkumulation führen. Gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 sei außerdem eine Gebührenpflicht nur dann gegeben, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt wird. Im zu beurteilenden Schenkungsvertrag behalte sich der Geschenkgeber jedoch das Fruchtgenussrecht für sich und seine Ehegattin vor. Daher liege keine "Einräumung" dieses Rechtes vor.

In der Folge teilte die belangte Behörde mit Schreiben vom 27.10.2017 dem rechtlichen Vertreter des Bf.im Wesentlichen mit, dass-aus Sicht der Finanzbehörde- nach dem o.a. Inhalt des Vertragspunktes Viertens, eine Gebührenpflicht gem. § 33 TP 9 GebG 1957 vorliege. Daher werde um Bekanntgabe der jeweiligen Jahresbeträge der Abschreibung für Abnutzung sowie der Beträge der Bewirtschaftungskosten, insbesondere der Betriebskosten, Entrichtung von Zinsen, öffentlicher Abgaben, Steuern und Gebühren und der Kosten der Instandsetzung des Vertragsobjektes für das Jahr 2016, sowie um Vorlage entsprechender Nachweise, ersucht.

Mit Schreiben vom 29.01.2018 beharrte die steuerliche Vertretung des Bf.-unter sinngemäßer Wiederholung des Schreibens vom 03.12.2015- darauf, dass keine Gebührenpflicht nach § 33 TP 9 GebG 1957 vorliege. Der guten Ordnung halber wurde dennoch eine Aufstellung beigelegt, wonach die, für das Jahr 2016 erfolgte, Substanzabgeltung € 409,78 betragen hat. Mit Schreiben vom 04.04.2018, in welchem nochmals die o.a. Rechtsmeinung des Bf. dargelegt wurde, wurden von der rechtlichen Vertretung des Bf. für das Jahr 2015 die Betriebskosten und Instandhaltungsaufwendungen mit €1.258,51, die Zinsen und Steuern und Abgaben jeweils mit € 0,00 und für das Jahr 2016 die Betriebskosten und Instandhaltungsaufwendungen mit €1.243,92, die Zinsen und Steuern und Abgaben jeweils mit € 0,00 bekannt gegeben.

Mit dem, im Spruch dieses Erkenntnisses angeführten, Bescheid setzte die belangte Behörde gegenüber dem Bf. für den Fruchtgenussvorbehalt- laut Vertragspunkt Viertens- die Gebühr

gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 mit € 353,68(= 2% vom Wert des bedungenen Entgeltes in Höhe von € 17.684,05) fest. Laut dem genannten Vertragspunkt behalte sich der Geschenkgeber und- nach seinem Ableben- für seine Ehefrau am Vertragsgegenstand das lebenslängliche Fruchtgenussrecht vor und es verpflichte sich der jeweils Fruchtgenussberechtigte zur jährlichen Substanzabgeltung in Höhe der AfA. Der Jahreswert dieser Abgeltung betrage € 409,87. Der dazu, gemäß. § 16 Abs.1 BewG, als lebenslange Verbindungsrente kapitalisierte Wert (Barwert) betrage € 4.363,50. Außerdem würden sich die jeweils Fruchtgenussberechtigten zur Tragung sämtlicher Bewirtschaftungskosten verpflichten; Der durchschnittliche Jahreswert dafür betrage € 1.251,22. Der Barwert gem. § 16 BewG Abs.1 BewG dazu betrage € 13.320,55. Das Gesamtentgelt gem. § 33 TP 9 GebG 1957 betrage sohin € 17.684,05. Gem. § 15 Abs. 3 GebG 1957 seien Rechtsgeschäfte, die unter das GrEStG fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Soweit jedoch für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes Entgeltlichkeit vorliege, sei Gebührenpflicht gegeben. Es lägen zwei Rechtsgeschäfte vor, wovon eines gebührenpflichtig und eines grunderwerbsteuerpflichtig sei. Die ins Treffen geführte Doppelbesteuerung liege sohin nicht vor.

Dagegen erhob der Bf, durch seinen ausgewiesenen Rechtsvertreter, fristgerecht Beschwerde. Er beantragte die Aufhebung des bekämpften Bescheides, im Wesentlichen mit folgender Begründung:

Der Geschenkgeber habe sich das unentgeltliche Fruchtgenussrecht am Schenkungsgegenstand zurückbehalten. Es sei daher an den Bf.-ohne jeden Zweifel- ein „fruchtgenussentkleidetes“ Eigentumsrecht übertragen worden. Der Bf. habe somit über ein Fruchtgenussrecht niemals verfügen können, weshalb es auch am Tatbestandsmerkmal der "Einräumung eines Titels zum Erwerb" mangle. Kernvoraussetzung des § 33 TP 9 GebG 1957 sei die Einräumung der Dienstbarkeit gegen ein vereinbartes Entgelt. Entgeltlichkeit liege im zu beurteilenden Fall nicht vor. Die Substanzabgeltung sei lediglich eine Abgeltung für die Substanznutzung und ausschließlich aus ertragsteuerlichen Gründen vereinbart worden. Diese Vereinbarung diene lediglich der Verwertung der AfA zum historisch weitergeführten Buchwert, welche beim Empfänger einen "Durchläufer" darstelle und eine AfA in gleicher Höhe gegenüberstehe. Es käme sohin nicht zu einer Bereicherung und es könne daher denkunmöglich von einem entgeltlichen Leistungsaustausch ausgegangen werden. Die Verpflichtung des Geschenkgebers, für die Dauer des vorbehaltenen Fruchtgenusses die laufenden Kosten zu übernehmen, könne selbst bei fiskalorientiertester Betrachtungsweise rechtlich nicht als Entgelt beurteilt werden; da schon aufgrund gesetzlicher Vorgaben der Fruchtgenussberechtigte die laufenden Kosten zu tragen habe (vgl. § 512f ABGB). Die bloße vertragliche Wiederholung dieser Regelung könne keine Gebührenpflicht auslösen, anderenfalls jedes Fruchtgenussrecht entgeltlich wäre. Der OGH stelle in seinem Urteil vom 29.09.2016, 5 Ob 157/16y, klar, dass, ein bisheriger Eigentümer kein beschränktes dingliches Recht neu eingeräumt erhält, wenn er sich eine bestimmte Nutzung oder Befugnis vorbehält, die ihm bisher ohnehin schon Kraft seines Eigentums zugestanden ist.

Im Übrigen sehe § 15 Abs. 3 GebG 1957 eine kategorische Ausnahme der Gebührenpflicht vor.

Außerdem sei aus rechtsstaatlicher Sicht, insbesondere aus verfassungsrechtlicher Perspektive, die Vorgehensweise der belangten Behörde zu hinterfragen und deren Handeln auf Zulässigkeit zu prüfen. Zur Prüfung des vorliegenden Falles sei es erst zwei Jahre nach Vertragserrichtung, im Rahmen einer, gemäß § 147 BAO, erfolgten, Überprüfung der Selbstberechnungen nach dem Grunderwerbsteuergesetz, dem Gebührengesetz und dem Immobilienertragssteuergesetz gekommen. Es handle sich dabei um einen vollkommen unangemessenen Zeitraum, der nicht verfahrensrechtlichen Vorschriften entspräche. Auch sei von der belangten Behörde dem Errichter dieses Vertrages in einem Telefonat vom November 2017 mitgeteilt worden, dass der Bezug habende Akt bereits abgelegt worden sei, mit dem Hinweis, dass eine Gebührenpflicht nicht vorliege.

Die belangte Behörde wies diese Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung-unter Hinweis auf eine gesondert ergehende Begründung- als unbegründet ab. In dieser, dem rechtlichen Vertreter des Bf. nachweislich zugestellten, Begründung, führte sie an, es sei nicht nur eine Liegenschaft gegen Einräumung eines Fruchtgenussrechtes (Vorbehaltsfruchtgenuss) übergeben worden, sondern es leiste der Geschenkgeber im Austausch dazu die Zahlung einer Substanzabgeltung in Höhe der Afa. Zusätzlich habe sich der Geschenkgeber (Nutznießer) zur Tragung sämtlicher Kosten der Bewirtschaftung des Vertragsobjektes, insbesondere der Betriebskosten, Zinsen, öffentlichen Abgaben, Steuern und Gebühren sowie der Kosten der ordentlichen Instandsetzung und Instandhaltung, verpflichtet. § 33 TP 9 GebG 1957 erfordere die Entgeltlichkeit der eingeräumten Dienstbarkeit. Ein Fruchtgenussrecht gegen Zahlung einer Substanzabgeltung nach dem Vertragswillen sei als entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit (subjektive Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung) zu beurteilen.

Bei der Auslegung des Begriffes Wert des Entgeltes können nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH grundsätzlich dieselben Überlegungen wie zum Wert iSd § 33 TP 5 GebG 1957 gelten. Dass Betriebskosten Teil der Bemessungsgrundlage sind, sei in der Rechtsprechung des VwGH und des Unabhängige Finanzsenat, (UFS), immer wieder bestätigt worden.

Aus § 19 Abs.1 zweiter Satz GebG 1957 könne nicht geschlossen werden, dass Leistungen, zu deren Gewährung auch ohne Vereinbarung eine gesetzliche Verpflichtungbesteht, keine Gebührenpflichtige Leistungen darstellen. Dazu wurde auf die Rechtsprechung VwGH 12.11.1997, 97/16/0063 sowie auf den Kommentar, *Fellner, Stempel und Rechtsgebühren, Rz 6a zu § 19* verwiesen.

Es liege sowohl ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 als auch eine entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit gem. § 33 TP 9 GebG 1957 vor.

Die Rechtmäßigkeit der finanzbehördlichen Vorgangsweise ergebe sich aus § 207 Bundesabgabenordnung, (BAO), wonach eine Abgabenfestsetzung innerhalb eines Zeitraumes

von fünf Jahren, nach Ablauf des Kalenderjahres, indem der Abgabenanspruch entstanden ist, für rechtens erklärt worden ist Sohin liege auch keine unangemessen lange Verfahrensdauer vor. Es sei der Behörde (innerhalb der gebotenen Verjährungsfrist) nicht verwehrt, aufgrund einer geänderten Rechtsansicht, zu einem späteren Zeitpunkt Abgaben mit Bescheid festzusetzen. Die Erledigung eines Verfahrens ohne Erlassung eines Bescheides stelle keine res iudicata dar.

Eine Partei könne sich nur dann auf den Grundsatz von Treu und Glauben erfolgreich berufen, wenn sie, im Vertrauen auf eine unrichtige Rechtsauskunft der dafür zuständigen Behörde, Dispositionen getroffen hat, die sie sonst nicht getroffen hätte. Im vorliegenden Fall sei die, ins Treffen geführte, telefonische Auskunft zwei Jahre nach Errichtung des verfahrensgegenständlichen Vertrages erteilt worden, und habe sich auf eine, zu diesem Zeitpunkt geltende, mittlerweile aber verworfene Rechtsansicht bezogen.

In Folge brachte der Bf., durch seinen aufgezeigten Rechtsvertreter, unter sinngemäßer Wiederholung des Beschwerdeinhaltes, einen Antrag, gemäß § 264 BAO, auf Entscheidung über seine Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht, (BFG), ein.

Zudem erklärte er die nachträgliche Zustellung der Begründung der Beschwerdevorentscheidung für rechtlich bedenklich.

Das BFG hat hiezu erwogen:

Gemäß § 15 Abs.3 Gebührengesetz 1957, (GebG 1957), sind Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts-und Schenkungssteuergesetz, Grundverkehrssteuergesetz, Kapitalverkehrsteuergesetz, (I. Teil Gesellschaftssteuer und II. Teil Wertpapiersteuer) , oder Versicherungssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen; dies gilt auch für Rechtsgeschäfte, sofern und insoweit diese unter das Stiftungseingangssteuergesetz fallen.

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG 1957 ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, die durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Gemäß § 33 Tarifpost (TP) 9 GebG 1957 ist bei Dienstbarkeiten, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, die Rechtsgeschäftsgebühr in der Höhe von 2 vH von dem Werte des bedungenen Entgeltes zu entrichten.

Gemäß § 245 Abs.1 Bundesabgabenordnung, (BAO), beträgt die Beschwerdefrist einen Monat. Erhält ein Bescheid eine Ankündigung, dass noch eine Begründung zum Bescheid ergehen wird, so wird die Beschwerdefrist nicht vor Bekanntgabe der fehlenden Begründung oder der Mitteilung, dass die Ankündigung als gegenstandslos zu betrachten ist, in Lauf gesetzt. Dies glit sinngemäß, wenn ein Bescheid auf einen Bericht (§ 150) verweist.

§ 16 Bewertungsgesetz 1955, (BewG 1955) lautet:

(1) Der Wert von Renten, wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen sowie dauernden Lasten, die vom Ableben einer oder mehrerer Personen abhängen, ergibt sich 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.

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

(3) Hat eine Rente, wiederkehrende Nutzung oder Leistung sowie dauernde Last tatsächlich weniger als die Hälfte des nach Abs. 1 und 2 ermittelten Wertes betragen und beruht der Wegfall auf dem Tod des Berechtigten oder Verpflichteten, so ist die Festsetzung von nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach der wirklichen Höhe der Rente Nutzung, Leistung oder Last zu berichtigen. § 5 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gelten entsprechend. Ist eine Last weggefallen, so bedarf die Berichtigung keines Antrages.

Eingangs ist hinsichtlich der vom Bf., ins Treffen geführten, rechtlich bzw. verfassungsrechtlich bedenklichen Vorgangsweise der belangten Behörde, betreffend die Erlassung des bekämpften Bescheides zwei Jahre nach Vertragserrichtung und den vom Bf., in den Raum gestellten, Verstoß der belangten Behörde gegen den, im Abgabenverfahren zu beachtenden, Grundsatz von Treu und Glauben festzuhalten, dass die erstmalige Erlassung eines Abgabenbescheides, innerhalb der, für die betreffende Abgabe bestimmten Festsetzungsfrist (§ 207 BAO), weder als rechts-noch als verfassungswidrig anzusehen ist, und dass eine Partei sich im Abgabenverfahren auf den Grundsatz von Treu und Glauben nur dann erfolgreich berufen kann, wenn sie im Vertrauen auf eine ihr, von der dafür zuständigen Behörde, erteilte Auskunft, rechtliche Dispositionen getroffen hat, die sie ansonsten nicht getroffen hätte.

Die belangte Behörde hat den in Streit gezogenen Gebührenbescheid innerhalb der dafür geltenden Bemessungsverjährungspflicht von fünf Jahren (auf die rechtlichen Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung wird hingewiesen) erlassen und der verfahrensgegenständliche Schenkungsvertrag ist bereits zwei Jahre vor der genannten telefonischen Auskunft der belangten Behörde, von den Parteien abgeschlossen worden. Sohin liegt kein rechts-bzw. verfassungswidriges Verhalten der belangten Behörde vor.

In Ansehung des § 245 Abs.1 BAO ist es rechtlich zulässig, wenn die Zustellung einer Begründung eines Bescheides erst nach der Zustellung des Bescheides selbst an den Adressaten erfolgt.

Den Einlassungen des Bf. nach, hat er, als Geschenknehmer, dem Vertragspartner am Vertragsgegenstand kein Fruchtgenuss eingeräumt. Der Geschenkgeber habe sich das

Fruchtgenussrecht vorbehalten, was bedeute, dass ihm lediglich ein „fruchtgenußentkleidetes“ Eigentum am Vertragsgegenstand zugewendet worden sei, weshalb ihm Einräumung des Fruchtgenusses gar nicht möglich gewesen sei. Zum Beweis der Richtigkeit dieser Ansicht verwies der Bf. auf die Ausführungen des OGHs im Urteil vom 29.09.2016, Zahl:5 Ob 157/16y. Außerdem sei die Hineinschreibung der Substanzabgeltung in den Schenkungsvertrag ausschließlich aus ertragssteuerrechtlichen Gründen erfolgt, und der Fruchtgenussberechtigte ohnedies zur Leistung der Betriebskosten rechtlich verpflichtet gewesen. Sohin läge auch keine Entgeltlichkeit vor. Ein nach § 33 TP 9 GebG 1957 zu vergebührendes Rechtsgeschäft liege sohin nicht vor.

Dieser Rechtsansicht ist- nach Einsichtnahme in den o.a Inhalt des verfahrensgegenständlichen Schenkungsvertrages (§ 17 Abs.1 GebG 1957) - entgegen zu halten:

Nach § 472 ABGB wird durch das Recht der Dienstbarkeit (Servitut) ein Eigentümer (in der Regel einer Liegenschaft) verbunden, zum Vorteil eines anderen, nämlich des Berechtigten, in Rücksicht einer Sache etwas zu dulden oder zu unterlassen.

Zu den Personalservituten gehört insbesondere der Fruchtgenuss, (OGH vom 29.Mai 2001, 1 Ob 122/05p; 15. Juli 2010 5 OB 131/10s)

Die Fruchtnießung ist gemäß § 509 ABGB das Recht, eine Fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkungen zu genießen. (vgl, z.B. VwGH 23.01.2002, 2001/16/0476)

Nach § 33 TP 9 GebG 1957 unterliegt nur die entgeltliche Einräumung des Fruchtgenusses der Gebühr.

Einräumung bedeutet immer die Verschaffung eines vom Eigentum abgeleiteten Rechtes durch den Eigentümer bzw. einem von diesem dazu ermächtigten.(OGH vom 7.Oktober 2011, 5Ob 182/11 t)

Dem ins Treffen geführten Erkenntnis des OGH liegt ein Sachverhalt, betreffend Grundverkehr zugrunde. Strittig war, ob die Einräumung des Fruchtgenussrechtes im Rahmen eines land-und forstwirtschaftlichen Übergabsvertrages der Zustimmung der Grundverkehrsbehörde bedürfe. Der OGH verneinte eine Genehmigungspflicht, da sich der Eigentümer bei Übergabe des Eigentums den Fruchtgenuss vorbehalten hat.

Dazu ist anzumerken, dass § 33 TP 9 GebG 1957 nicht zwischen Vorbehalts- und Zuwendungsfruchtgenuss unterscheidet; sondern die entgeltliche Einräumung von Fruchtgenuss unter die Gebührenpflicht stellt.

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.

Laut Context des zu beurteilenden Vertrages hat sich der Geschenkgeber erst nach seiner der Erklärung, dem Bf. den verfahrensgegenständlichen Liegenschaftsanteil zu schenken und der dazu erfolgten Annahme dieser Schenkung durch den Bf., das Fruchtgenussrecht vorbehalten, und hat der Bf. erst danach die Vertragsannahme auch in diesem Punkt bestätigt. Der Bf. hat somit mit erst nach der Annahme der Schenkung der Liegenschaftsanteile dem Geschenkgeber das Fruchtgenussrecht daran eingeräumt.

Der VwGH hält mit Erkenntnis vom 27.05.1999, 98/16/0349 fest, dass die Einräumung eines Vorbehaltsfruchtgenusses gegen Entgelt als entgeltliche Überlassung der Nutzung der Liegenschaft anzusehen ist und trotz „*Einbettung in die Kaufurkunde*“ ein vom Kaufgeschäft unabhängiges selbständiges Rechtsgeschäft vorliegt. Diesbezüglich verweist der VwGH ausdrücklich auf § 33 TP 9 GebG 1957. Im gegenständlichen Fall liegt eine Einbettung eines Vorbehaltsfruchtgenusses in einen Schenkungsvertrag vor; die Sachverhalte sind somit vergleichbar.

Die Vergebührung nach § 33 TP 9 GebG 1957erfolgt nur bei der entgeltlichen Einräumung einer Dienstbarkeit.

Die Bemessungsgrundlage der Gebühr gem. § 33 TP 9 GebG 1957 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. (vgl. 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 1957*).

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. 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 1957*).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung 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 und bereits in seinem Erkenntnis vom 27. Juni 1960 Zl. 1624/59 die Ansicht vertreten, dass die Betriebskosten Teil der Bemessungsgrundlage sind, ohne deren Tragung der Berechtigte nicht in den Genuss der Sache kommt 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.

Im Lichte dieser rechtlichen Ausführungen ist sowohl die Substanzabgeltung des Geschenkgebers an den Bf, wie auch die Zahlung der Bewirtschaftungskosten an den Bf. eine Gegenleistung seines Vertragspartners für die Einräumung der Dienstbarkeit des Fruchtgenusses. Dem Umstand, dass es sich bei den AfA Kosten ertragssteuerrechtlich um einen Durchläufer handelt kommt gebührenrechtlich keine Bedeutung zu. Das Gebührenrecht knüpft primär an die zivilrechtliche Betrachtungsweise sowie an jeden Rechtsvorgang einzeln an.

Die Vereinbarung der Zahlung der Bewirtschaftungskosten ist außerdem weitergehend, als die in den § 512 ABGB und § 513 ABGB gesetzlich normierte Kostentragung für Fruchtgenussberechtigte. In Vertragspunkt Viertens sind Regelungen, betreffend die Durchführung von Bau- und Gestaltungsmaßnahmen, getroffen worden, die über die, im ABGB genannten, Erhaltungsarbeiten des Nutzungsberechtigten hinaus gehen.

Zur Ansicht des Bf., gemäß § 15 Abs.3 GebG 1957 sei die streitverfangene Gebührenfestsetzung nicht vorzunehmen gewesen, ist festzuhalten, dass es sich bei der Einräumung des Fruchtgenussrechtes um ein, von der Einräumung des Eigentums am Liegenschaftsanteil zu unterscheidenden, Rechtsgeschäft handelt, das eben auch im selben Notariatsakt wie die Liegenschaftsanteilsübertragung erfasst ist. Es liegen zwei selbständige Rechtsgeschäfte vor, die getrennt voneinander zu beurteilen sind.(vgl. VwGH 27.05.1999, 98/16/0349).

Die Leistungen des Geschenkgebers an den Bf. für die Einräumung des Fruchtgenussrecht sind keine -unter das Grunderwerbsteuergesetzes 1987 fallende- Gegenleistungen für den Erhalt des dienenden Liegenschaftsanteiles. Vielmehr liegt bei dieser entgeltlichen Einräumung des Fruchtgenussrechtes ein, der Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 unterliegendes, Rechtsgeschäft vor.

Seit der Neufassung der Bestimmung des § 16 BewG durch das BudgetbegleitG 2003, BGBl. I Nr. 71/2003 ist auch für die gebührenrechtliche Ermittlung der steuerlichen Werte ausdrücklich eine Berechnung nach den Grundsätzen der Versicherungsmathematik angeordnet *(„Berechnungsprogramm betreffend Bewertung von Renten (§16 BewG)“* auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen).

Aus den aufgezeigten Gründen erfolgte die bekämpfte Festsetzung der Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu Recht.

Der Beschwerde war somit der Erfolg zu versagen.

Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des BFG ist die Revision gemäß Art.133 Abs.4 B-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 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 ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Aus den aufgezeigten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden

Wien, am 13. Juli 2020