

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der Stadtgemeinde X, GASSE, PLZ X, vertreten durch NÖ Steuer- und WirtschaftsberatungsgesmbH, Neue Herrengasse 10/4, 3100 Sankt Pölten gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 25. Juni 2012 zu ErfNr.***1 und ErfNr***2, jeweils betreffend Rechtsgebühren nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

1. Verfahren vor dem Finanzamt

1.1. Gebührenanzeige

Am 21. Dezember 2006 zeigte die rechtsfreundliche Vertreterin der Stadt X (der nunmehrigen Beschwerdeführerin, kurz Bf. oder Stadt) dem (damaligen) Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel – kurz Finanzamt) zwei Fruchtgenussverträge, abgeschlossen am 25. Oktober 2006 zwischen der Bf. und der ***GMBH (deren Firmenwortlaut zwischenzeitig auf ***GMBH-neu geändert wurde, kurz GMBH) an.

Dabei wurde geltend gemacht, dass eine Ausgliederung iSd Artikel 34 Budgetbegleitgesetz 2001 vorliege. Diese Verträge stünden in Zusammenhang mit den dem Finanzamt bereits bekannten Kaufverträgen. Die Stadt habe ihre Liegenschaften an die in ihrem Eigentum stehende GMBH verkauft und sich zugleich ein entgeltliches Fruchtgenussrecht einräumen lassen. Es falle daher keine Rechtsgeschäftsgebühr an.

Die aufschiebende Bedingung der Fruchtgenussverträge sei eingetreten; das Land habe am 21. November 2006 die Verträge zu AKTENZEICHEN genehmigt.

Die beiden Fruchtgenussverträge wurden vom Finanzamt unter den Geschäftszahlen ErfNr.***1 und ErfNr.***2 erfasst.

1.2. Ermittlungen durch das Finanzamt

Nach Erhalt eines Vorhaltes teilte die Bf dem Finanzamt mit Schreiben vom 4. Mai 2007 ua. mit, dass seitens der Stadt X im Zuge der Ausgliederung die Aufgabe der "Immobilienverwaltung und Immobilienbewirtschaftung" an die GMBH übertragen worden sei. Dies werde im Gemeinderatsbeschluss vom 25. Oktober 2006 auch explizit zum Ausdruck gebracht. Da dieser Gemeinderatsbeschluss von einem einheitlichen Willen getragen einerseits den Kaufvertrag betreffend die Liegenschaften mit der GMBH und andererseits die Einräumung eines Fruchtgenusses beinhalte, sei die von Art 34 BBG 2001 verlangte Unmittelbarkeit auch für die Fruchtgenussverträge gegeben. Die Fruchtgenussverträge seien aber auch durch § 1 Abs 2 des Art 34 BBG 2001 erfasst, weil dieser auf Nutzungsverträge generell abziele. Im Steuerrecht werde ein Fruchtgenussvertrag wie ein Miet- oder Pachtvertrag behandelt.

1.3. Zustellung unwirksamer Gebührenbescheide

Mit „Bescheiden“ vom 24. Mai 2007 bzw. vom 9. Mai 2007 forderte das Finanzamt von der Bf. für die beiden Fruchtgenussverträge Rechtsgebühr in Höhe von € 1.520.762,46 bzw. € 702,93 an. Da beide "Bescheide" direkt an die Bf. und nicht an die ausgewiesene rechtsfreundliche Vertretung zugestellt wurden, wies der UFS die dagegen eingebrachten Berufungen mit Berufungsentscheidung vom 22. Juni 2009, RV/0505-W/08 und RV/0488-W/08 gemäß § 273 Abs. 1 BAO (in der damals geltenden Fassung) als unzulässig zurück.

1.4 weitere Vorhalteverfahren

Über weiteren Vorhalt übersandte die steuerliche Vertreterin der Bf. dem Finanzamt eine Kopie des Gemeinderatsbeschlusses vom 25. Oktober 2006 und des Protokolls über die Sitzung des Gemeinderates vom 25. Oktober 2006.

Weiteres teilte die steuerliche Vertreterin der Bf. dem Finanzamt mit Schriftsatz vom 26. April 2012 samt Ergänzung vom 31. Mai 2012 mit, dass zu den beiden Fruchtgenussverträgen durchschnittlich jährlich folgende Kosten anfallen:

	ErfNr.***1	ErfNr.***2
Instandhaltung	773.794,22	65.764,76
Betriebskosten	1.973.314,44	20.601,66
Instandsetzung	554.403,94	24.484,78
Versicherung	162.163,59	4.532,34

1.5. Gebührenbescheide

Mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden vom 25. Juni 2012 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. für die zwei Fruchtgenussverträge mit der GMBH Rechtsgebühr in Höhe von € 2.767.685,89 (2% vom Wert des bedingenden Entgelts von € 138.384.294,48 – Verfahren zu ErfNr.***1) sowie in Höhe von € 72.466,91 (2% vom Wert des bedingenden Entgelts von € 3.623.345,28 – Verfahren zu ErfNr***2) fest.

Die gesonderte Begründung zu ErfNr.***1 hat folgenden Inhalt:

"Bemessungsgrundlage für 35 J. best. Zeit + 9 J. unb. Zeit = 44 J. höchstens jedoch 18 J gem. § 15 (2) BewG.

€ 184.870.967,60	Entgelt für 44 J
+€ 1.000.000,00	Entgelt für 10 J
= € 185.870.967,60	: 44 J. = € 4.224.340,17
€ 4.224.340,17	durchschn. jährl. Entgelt
+ € 773.794,22	durchschn. jährl. Instandhaltungskosten
+ € 1.973.314,44	durchschn. jährl. Betriebskosten
+ € 554.403,94	durchschn. jährl. Instandsetzungskosten
+ € 162.163,59	durchschn. jährl. Versicherung
= € 7.688.016,36	x18 J. = € 138.384.294,48

Art. 34, § 1 Abs. 2 des Budgetbegleitgesetzes befreit Miet- und Pachtverträge, die zwischen der juristischen Person des privaten Rechts oder der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) als Vermieterin und der übertragenden Körperschaft öffentlichen Rechts als Mieterin unmittelbar anlässlich der Ausgliederung bezüglich der übertragenen Objekte abgeschlossen werden, von den Stempel- und Rechtsgebühren.

Dem gegenständlichen Abgabenerfahren liegt ein Fruchtgenussvertrag zu Grunde. Mit diesem räumt die juristische Person des privaten Rechts der übertragenden Körperschaft öffentlichen Rechts ein Fruchtgenussrecht iSd §§ 509 ff ABGB ein. Ein Fruchtgenussrecht ist jedoch von der Befreiung nach Art 34 nicht umfasst. Wegen der eindeutigen an zivilrechtliche Begriffe anknüpfenden Regelung ist eine verfassungskonforme Interpretation nicht durchzuführen, hätte es so jeder Normunterworfenen in der Hand, eine bestimmte Abgabenbefreiung für seine Zwecke extensiv zu interpretieren.

Gebührenrechtlich ist der Vertrag nach seinem Inhalt einzuordnen. Da Gegenstand des Vertrages das Recht des Fruchtgenusses iSd §§ 509 ff ABGB ist, ist auch klargestellt, dass hier kein gemischter Vertrag vorliegt. Dass auch die Parteien von einem Fruchtgenussrecht ausgehen, ergibt sich aus der Verbücherung im Grundbuch."

Die gesonderte Begründung zu ErfNr***2 unterscheidet sich nur in der rechnerischen Darstellung der Bemessungsgrundlage, die dort wie folgt lautet:

~€ 85.913,42	durchschn. jährl. Entgelt
--------------	---------------------------

+ € 65.764,76	durchschn. jährl. Instandhaltungskosten
+ € 20.601,66	durchschn. jährl. Betriebskosten
+ € 24.484,78	durchschn. jährl. Instandsetzungskosten
+ € 4.532,34	durchschn. jährl. Versicherung
= € 201.296,96	x18 J. = € 3.623.345,28*

1.6. Berufungen (nunmehr Bescheidbeschwerden)

Gegen beide Bescheide wurde fristgerecht Berufung erhoben und die ersatzlose Aufhebung der Bescheide beantragt. Weiters beantragte die Bf. für den Fall der Vorlage der Berufungen an den Unabhängigen Finanzsenat, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem/der EinzelsenatorIn (kein voller Senat).

Die nachgereichte Begründung hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"I.

Sachverhalt; bisheriger Verlauf des Abgabenverfahrens

a) Beteiligte Körperschaften und Gesellschaften

1. Wir, die Stadt **X** (Gebührenschildnerin), sind eine Gebietskörperschaft.
2. Unsere Vertragspartnerin beim Vertragsgeflecht vom 25.10.2006 war unsere (teils direkte, teils indirekte) Tochtergesellschaft ****GMBH (**GMBH**). ...

b) Sachverhalt; Außerstreitstellung

1. Unser Immobilienbesitz - vermietete Gemeindewohnungen in unserem Stadtgebiet - war Gegenstand eines Vertragskonvoluts mit GMBH: Wir haben mit ihr am 25.10.2006 zwei Kaufverträge (./A und ./B), zwei Fruchtgenussverträge (./C und ./D) abgeschlossen. Die beiden **Kaufverträge** als solche spielen hier keine wie auch immer geartete Rolle. Sie sind darum **nicht Gegenstand dieser Berufung**, in deren Mittelpunkt deshalb nur mehr die beiden Fruchtgenussverträge stehen (genauer: deren gebührenrechtliche Beurteilung).

Der Gemeinderat hat dieses Vertragsgeflecht samt flankierenden Maßnahmen in der Sitzung vom 25.10.2006 genehmigt (./E). Wir haben für die Rücküberlassung die Befreiung des Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001, BGBl I 2000/142, in Anspruch genommen, zumal diese Verträge über die Rücküberlassung (./C und ./D) "unmittelbar anlässlich der Ausgliederung" abgeschlossen worden sind.

2. Dieser **Sachverhalt** ist unserer Einschätzung nach ebenso unspektakulär wie **unstrittig** (wohl wissend, dass die BAO ein förmliches Außerstreitstellen nach dem Vorbild der ZPO nicht kennt: VwGH 7.6.2005, 2001/14/0086). Meinungsunterschiede bestehen damit nur über diverse Rechtsfragen, so insbesondere die Folgenden:

- Ist die Rücküberlassung tatsächlich als Fruchtgenuss zu werten oder handelt es sich dabei in Wirklichkeit nicht doch um **Verträge sui generis**?
 - Wenn Letzteres auszuschließen ist (wenn also Fruchtgenuss doch vorliegt): Wie ist dann der mit § 33 TP 5 GebG 1957 noch mit den verba legalia des § 1090 ABGB abgestimmte Begriff "**Miet- und Pachtverträge**" in Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 auszulegen?
 - Wenn man Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 auf den Bestandvertrag reduziert: Wie ist dann die Benachteiligung des Fruchtgenusses sachlich zu rechtfertigen?
 - Wenn nicht (davon ist auszugehen), dann geht es darum, den Versuch zu unternehmen, die Norm (Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001) über eine verfassungskonforme Auslegung doch noch zu retten. Sie ist geboten und möglich: Kein Mensch versteht, dass zB Abbauverträge (Rz 667 der GebR 2007) besser gestellt sind als der dem Bestandvertrag weit näher stehende Fruchtgenuss.
- Damit ist der Rahmen dieser Berufung bereits abgesteckt, die darauf abzielt, eine vernünftige (sachgerechte) Lösung zu finden.

c)

Bisheriger Verlauf des Abgabenverfahrens

....

II.

Maßgebliche Rechtslage

Dem angefochtenen Bescheid liegt folgende Rechtslage zu Grunde:

a)

Art 34 Budgetbegleitgesetz 2001

1. **Art 34 § 1 BBG 2001**, BGBl I 2000/142, hat bei Abschluss des Vertragsgeflechts vom 25.10.2006 folgenden Wortlaut gehabt:

"§ 1 (1) Die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts sowie an Personenvereinigungen (Personengemeinschaften), die unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen, unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte sind von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, den Stempel- und Rechtsgebühren sowie von den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren befreit. Derartige Vorgänge gelten nicht als steuerbare Umsätze. Ist die juristische Person des privaten oder öffentlichen Rechts im Rahmen der Aufgabenerfüllung als Unternehmer tätig, gelten für Zwecke der Umsatzsteuer die Rechtsverhältnisse für diese Tätigkeit als Unternehmer weiter.

(2) Miet- und Pachtverträge, die zwischen der juristischen Person des privaten oder öffentlichen Rechts oder der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) als Vermieterin und der übertragenden Körperschaft öffentlichen Rechts als Mieterin

unmittelbar anlässlich der Ausgliederung bezüglich der übertragenen Objekte abgeschlossen werden, sind von den Stempel- und Rechtsgebühren befreit".

2. Die **Materialien** zur Entstehung zeigen folgendes Bild:

2.1. Die **Regierungsvorlage** trifft zu Art 34 BBG 2001 - damals war Abs 2 noch nicht vorgesehen - folgende Aussage (311 BlgNR XXI. GP; die optische Hervorhebung durch Fettdruck im Text erfolgt aber durch uns, die Einschreiterin):

"Durch dieses Bundesgesetz sollen **die bisher in diversen Bundesgesetzen enthaltenen Steuerbefreiungen für Ausgliederungsvorgänge des Bundes auch auf Ausgliederungen anderer Gebietskörperschaften ausgedehnt werden**. Weiters wird dadurch die Aufnahme von Steuerbefreiungen in künftige Ausgliederungsgesetze des Bundes entbehrlich".

Der Bericht des Budgetausschusses (369 BlgNR XXI. GP) enthält dazu weder eine Aussage noch eine Ergänzung.

2.2. Abs 2 des Art 34 § 1 BBG 2001 geht auf den Abänderungsantrag (AA - 7 4 XXI GP) der damaligen Abgeordneten (und aktuellen Finanzministerin) Dr. Fekter zurück, die unter anderem eine Ergänzung des Art 34 § 1 BBG 2001 um einen neuen Abs 2 beantragt hatte. Dieser Ergänzungsantrag wurde mit folgender Begründung in der Sitzung des Nationalrates vom 23.11.2000 eingebracht und dort beschlossen (die optische Hervorhebung durch Fettdruck erfolgt aber auch hier durch uns, die Einschreiterin):

"In **Anlehnung an vergleichbare Ausgliederungsgesetze** im Bereich des Bundes wird auch für Ausgliederungen von Ländern und Gemeinden eine **Gebührenbefreiung für Bestandverträge im Zusammenhang mit Ausgliederungen** vorgesehen. Überdies sollen auch - im Interesse einer möglichst flexiblen Handhabung- Ausgliederungen in Personengesellschaften jeder Art in die Regelung aufgenommen werden."

3. Der Anwendungsbereich des Abs 2 des Art 34 § 1 BBG 2001 wurde durch die AbgÄG 2001 (BGBl I 2001/144) und 2002 (BGBl I 2002/84) sukzessive erweitert und hat seither die für das Jahr 2006 maßgebliche Fassung erhalten. Die Materialien (827 bzw 1031 BlgNR XXI. GP) erläutern diese Novellierungen dahin, dass in Anlehnung an vergleichbare Ausgliederungsgesetze des Bundes auch für Ausgliederungen von Ländern und Gemeinden eine Gebührenfreiheit für Bestandverträge im Zusammenhang mit Ausgliederung vorgesehen ist (und dass die Begünstigung Personengesellschaften aller Art betreffen soll) bzw, dass auch eine Ausdehnung auf Körperschaften öffentlichen Rechts erfolgt, die nicht Gebietskörperschaften sind.

4. Aus der Gesetzesentwicklung und den aber nur bedingt aussagekräftigen Materialien ist zweierlei ersichtlich: Zum einen wollte der Gesetzgeber für die Ausgliederung von Aufgaben durch KöR eine möglichst umfassende abgabenrechtliche Befreiung schaffen. Zum anderen ist diese Entlastungsnorm langfristig ausgerichtet, um solcherart zu verhindern, dass nicht mehr jedes Sondergesetz - anders als bisher - die Befreiung eigenständig regelt. Die bisherigen gesetzlichen Regelungen sollten für zukünftige

Fälle generell inhaltlich unverändert weitergeführt werden, wobei durch die AbgÄG 2001 und 2002 noch eine Ausweitung des Anwendungsbereichs erfolgt ist. Zusätzlich zur generellen Befreiungsbestimmung für alle durch die Ausgliederung "unmittelbar veranlassten" Rechtsgeschäfte von der Rechtsgebühr § 1 Abs 1 des Art 34 BBG 2001 hat der Gesetzgeber (in Abs 2 des § 1 Art 34 BBG 2001) "in letzter Minute" auch eine Sonderbestimmung für Miet- und Pachtverträge geschaffen, deren Anwendungsbereich durch die AbgÄG 2001 und 2002 erweitert worden ist (wobei die Materialien zum erstgenannten Gesetz wiederum von einer Befreiung für "Bestandverträge im Zusammenhang mit Ausgliederungen" sprechen).

5. Der Gesetzestext ist unbefriedigend: Bei wörtlicher Lesart des Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 wäre nicht einmal die Rückpacht begünstigt, weil die Körperschaft öffentlichen Rechts (**KöR**) "**Mieter**" sein muss, was bei einer Pacht begrifflich ausgeschlossen ist. Dieses Beispiel belegt eindrucksvoll, dass der Gesetzgeber bei dieser Regelung trotz ihres Zukunftsbezuges gehörig geschludert hat. Damit ist auszuschließen, dass er bei der hier auf dem Prüfstand stehenden Formulierung "**Miet- und Pachtverträge**" mit höchster Akribie ans Werk gegangen ist. In diesem Fall hätte er eine auf § 33 TP 5 GebG 1957 abgestimmte Terminologie gewählt und solcherart Klarheit geschaffen anstatt Rechtsunsicherheit zu verbreiten.

b)

Gebührengesetz 1957

1. § 33 GebG 1957, BGB11957 /267, hat in der für 2006 maßgeblichen Fassung zusammen mit der einleitenden Überschrift auszugsweise folgenden Wortlaut:

"§ 33. Tarif der Gebühren für Rechtsgeschäfte.

[.....].

Tarifpost 5

Bestandverträge

(1) Bestandverträge (§§ 1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, nach dem Wert

1. im allgemeinen 1 v.H.;

2. beim Jagdpachtvertrag 2 v.H.

(2) Einmalige oder wiederkehrende Leistungen die für die Überlassung des Gebrauches vereinbart werden, zählen auch dann zum Wert, wenn sie unter vertraglich bestimmten Voraussetzungen auf andere Leistungen angerechnet werden können.

(3) [.....]. "

"Tarifpost 9

Dienstbarkeiten

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.

[....]. "

2. Diese Rechtslage erlaubt bereits einige Feststellungen:

2.1. Der VwGH hat in der Entscheidung vom 5.3.1990, 89/15/0014, VwSlg 6.483/F, zur Abgrenzung zwischen Miete/Pacht und Fruchtgenuss folgende Kernaussage getroffen (doch erfolgt die optische Hervorhebung durch Fettdruck durch uns, die Einschreiterin):

"Verträge, die die Überlassung des Gebrauches einer Wohnung gegen Entgelt zum Gegenstand haben, sind mit Rücksicht auf § 1090 ABGB in der Regel als Mietverträge zu werten, wenn sie die für einen Bestandvertrag typischen und charakteristischen Merkmale aufweisen. **Steht jedoch bei einem zwischen Hauseigentümer und Nutzungsberechtigtem, der auf seine Kosten neue Wohnungen errichtet, geschlossenen Vertrag nicht die Benützung durch den Berechtigten selbst im Vordergrund, sondern die Möglichkeit, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes die aufgewendeten Kosten mit Gewinn durch Weitergabe an Dritte wieder hereinzubringen, so ist die Stellung des Nutzungsberechtigten jener eines Fruchtnießers wesentlich ähnlicher als der eines Mieters.**"

bzw an anderer Stelle:

"Wird eine zur Nutzung überlassene Wohnung nach dem Willen der Vertragsparteien nicht zur Befriedigung eines Wohnbedürfnisses des Nutzungsberechtigten, **sondern zur Erzielung von Erträgen verwendet, spricht dies eindeutig für eine Qualifikation des Rechtsverhältnisses als Fruchtgenußrecht.**"

Das wird auch im Schrifttum so gesehen (Arnold/Arno/d GebG9 § 33 TP 9 Rz 3b und Rz 8).

2.2. Diese Judikatur bringt zwei wichtige Aspekte auf den Punkt:

2.2.1. Die Abgrenzung zwischen Miete/Pacht und Fruchtgenuss ist überaus eng. Im Kern geht es (nur) darum, ob davon **eigene oder fremde Wohnbedürfnisse** betroffen sind. Damit ließe sich der Fruchtgenussvertrag bei Fehlen einer eigenständigen Regelung problemlos unter die TP 5 des § 33 GebG 1957 subsumieren, weil darunter neben den klassischen Bestandverträgen (§§ 1090 ff ABGB) auch solche Verträge fallen, "wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine bestimmte Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält". Damit ist Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 zu kurz geraten: Zum einen kann- siehe oben - ein **Abbau- oder Deponievertrag** Miete oder Pacht sein, ein Immobilienleasing-Vertrag trotz der ihm immanenten Finanzierungs Komponente und seines starken bankspezifischen Bezuges (§ 1 Abs 2 Z 1 BWG: "**Leasinggeschäft**") ebenfalls, während der Fruchtgenuß durch den Rost fallen soll. Zum anderen tut das Finanzamt bei den Nebenleistungen so, als ginge es hier um Miete oder Pacht. Anders herum: Wenn § 33 TP 5 GebG 1957 nicht nur "lupenreine", sondern Bestandverträge

im weiteren Sinn erfasst (VwGH 11.3.2010, 2008/16/0182), wenn es also selbst nach Ansicht des BMF (GebR 2007 Rz 667) einen "Darüber-hinaus"-Bereich gibt (Arnold/ArnoldRechtsgebühren § 33 TP 5 Rz 3), so wäre es geradezu unverständlich, würde Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 zurückbleiben.

2.2.2. Die Abgrenzung zwischen beiden Vertragstypen ist weit enger als die Formel des VwGH es vermuten ließe: Zum einen kann Gegenstand eines Fruchtgenusses auch eine Wohnung bzw ein Geschäftslokal sein (grundlegend: OGH 29.4.1970, 5 Ob 50/70, SZ 43/83 = EvB11971/1, 14; ebenso 15.10.1992, 8 Ob 551/91, ImmZ 1992, 22). Zum anderen wird auch die Fremdvermietung in aller Regel mit Gewinnabsicht betrieben. Daher verwundert es nicht, dass selbst zwischen (Finanzierungs-)Leasing und Fruchtgenuss Übereinstimmungen bestehen können (OGH 30.4.1996, 4 Ob 2074/96w, SZ 69/109; 12.11.2009, 6 Ob 217/09v). Das gilt erst Recht im Verhältnis zur klassischen Miete/Pacht. Das setzt sich bereits im Zivilrecht munter fort: So wie es - siehe oben - auch Bestandverträge im weiteren Sinn gibt, gibt es auch einem Fruchtgenuss ähnliche Rechtsverhältnisse (OGH 6.4.1965, 8 Ob 84/65, SZ 38/56). Selbst wenn man gewisse Unterschiede anerkennt (sonst läge ja Identität vor), bleibt festzuhalten, dass beide Vertragstypen angesichts der fließenden Übergänge alles andere als wesensfremd sind. Einer der Unterschiede besteht etwa darin, dass der Fruchtgenuss dinglich (OGH 27.4.1994, 5 Ob 89 /93), der Bestandvertrag hingegen obligatorisch ist. Da allerdings auch er im Grundbuch eingetragen werden kann, ist auch dieses Unterscheidungsmerkmal alles andere als stark. Zumal es für gebührenrechtliche Zwecke wiederum nicht darauf ankommt, ob die Dienstbarkeit verbüchert ist (VwGH 21.12.1959, 905/59, VwSlg 2.145/F; 24.6.2010, 2010/16/0053).

2.3. Alleine schon (aber nicht nur) angesichts der im Gebührenrecht vorherrschenden rechtlich-formalen Anknüpfung (zB VwGH 18.6.1979, 2330/78; 15.11.1984, 83/15/0181 f, VwSlg 5.930/F) wäre es richtig und wichtig gewesen, bei der Handhabung des Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 stärker auf das Zivilrecht einzugehen als das Finanzamt es getan hat. Zudem hätte auch die Judikatur des EuGH Anlass zu einer solchen Betrachtung geboten:

2.3.1. Für den EuGH ist Fruchtgenuss und Vermietung in ständiger Rechtsprechung seit mehr als zehn Jahren ein und dasselbe. Im Klartext: Was im gesamten EU-Raum für Zwecke der Umsatzsteuer (USt) recht ist, kann für die rein Österreichischen Gebühren nach dem GebG 1957 nur billig sein. Bezogen auf Österreich: Was für Zwecke der USt keine Rolle (mehr) spielt, kann nicht ausgerechnet bei Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 zu einer Unterscheidung wie Tag und Nacht führen. Ausgangspunkt ist das Urteil vom 4.10.2001, Rs C-326/99, Stichting "Goed Wonen", Slg 2001, I -6831. Der nachfolgende Streifzug durch die Schlussanträge des Generalanwalts und die Entscheidung des EuGH zeigt folgendes Bild(die optische Hervorhebung durch Fettdruck erfolgt aber durch uns, die Einschreiterin):

Auszug aus den Schlussanträgen des Generalanwaltes Jacobs

"84 Unter "Vermietung und Verpachtung" im Sinne des Art 13 Teil B Buchstabe b fallen meines Erachtens Verträge, durch die eine Partei der anderen das Recht einräumt, ein bestimmtes Grundstück während der vereinbarten (bestimmten oder unbestimmten) Dauer gegen Zahlung eines von der Dauer abhängigen Entgelts wie ein eigenes zu besitzen und zu nutzen sowie auch dessen Früchte zu ziehen.

85 Bei Anwendung dieser Auslegung auf den vorliegenden Fall kann die Begründung des Nießbrauchs, wie sie im Ausgangsverfahren in Frage steht, in der Tat als von der Steuer befreite "Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" angesehen werden.

86 Es sei daran erinnert, dass die Klägerin der Stichring den Nießbrauch an den neuen Gebäuden für die Dauer von zehn Jahren einräumte. Es gab demnach einen Vertrag, durch den eine Partei der anderen das Recht einräumte, ein bestimmtes Grundstück zu besitzen und zu nutzen sowie auch dessen Früchte zu ziehen. Dieses Recht wurde gegen Zahlung eines Entgelts und für einen vereinbarten Zeitraum eingeräumt.

87 Die Besonderheiten des Nießbrauchs, auf die die Klägerin und die Kommission hingewiesen haben, können an diesem Ergebnis nichts ändern.

88 Dass der Nießbrauch dem Berechtigten ein dingliches Recht gewährt, während Mietverträge nur obligatorische Rechte begründen, ist ohne Belang. Selbst in den kontinentaleuropäischen Rechtsordnungen sind die praktischen Unterschiede zwischen Nießbrauch und Mietvertrag sehr viel geringer, als es die abstrakte und theoretische Unterscheidung zwischen persönlichen Rechten und dinglichen Rechten nahe legt. Im Zivilrecht der meisten Länder zB verliert der Mieter seine Ansprüche aus dem Mietvertrag - die nach der Theorie nur schuldrechtlicher Natur sind - nicht, wenn der Eigentümer das Grundstück an einen Dritten veräußert. Umgekehrt kann ein Nießbrauch (eine persönliche Dienstbarkeit) selten frei auf Dritte übertragen werden und kann beim Tod des ursprünglichen Nießbrauchers nicht bestehen bleiben. Dies ist wahrscheinlich der Hauptgrund, weshalb die Einstufung der Rechte aus dem Mietvertrag als persönliche Rechte und die Einstufung des Nießbrauchs als dingliches Recht rechtsgeschichtlich erörtern wurde. Es ist auch daran zu erinnern, dass im Common law die Vermietung den Zweck sowohl des Mietvertrages als auch des Nießbrauchs erfüllt und dem Mieter Rechte gewähren kann, die stärker als beschränkte dingliche Rechte sind.

89 Der von der Kommission erwähnte Umstand, dass Nießbrauch mit dem Tod des ursprünglichen Nießbrauchers erlischt, während ein Mietvertrag grundsätzlich mit den Erben des Mieters fortbesteht, bestätigt nur meine Auffassung, dass die abstrakte Unterscheidung zwischen den Rechtsfolgen eines Mietvertrags und denen eines Nießbrauchs ohne Belang ist. Die theoretische Unterscheidung zwischen dinglichen und persönlichen Rechten würde genau das Gegenteil erwarten lassen.

90 Der Umstand, dass ein Nießbrauch unentgeltlich bestellt werden kann, ist ebenfalls ohne Belang. Zwar kann ein Nießbrauch, der zB in Vereinbarungen unter Familienangehörigen unentgeltlich bestellt wird, einer Vermietung und Verpachtung nicht

gleichgestellt werden. Es ist jedoch daran zu erinnern, dass unentgeltliche Lieferungen jedenfalls nicht in den Geltungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen.

91 Schließlich bin ich nicht überzeugt, dass die Auffassung der Kommission, dass der Nießbraucher das Grundstück jederzeit an Dritte überlassen könne, während der Mieter im Rahmen eines Mietvertrags die Zustimmung des Eigentümers benötige, zutrifft. Das Recht des Nießbrauchers auf Überlassung an Dritte kann gleichfalls durch Vertrag beschränkt werden. Es kann jedenfalls für die Einstufung des Nießbrauchs als "Vermietung und Verpachtung" nicht entscheidend sein, ob die Überlassung an Dritte vorbehaltlich vertraglicher Beschränkungen erlaubt oder vorbehaltlich vertraglicher Zustimmung verboten ist.

92 Angesichts der vorstehenden Erwägungen komme ich zu dem Ergebnis, dass ein Mitgliedstaat die Begründung eines Nießbrauchs an einem Grundstück für eine beschränkte Zeit (zB zehn Jahre) in der Tat als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken im Sinne des Art 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a der Sechsten Richtlinie behandeln kann."

Auszug aus dem Urteil des EuGH

"53 Es entspricht jedoch ebenfalls dem allgemeinen Zweck der Sechsten Richtlinie, dass ein Grundstück, das einem Steuerpflichtigen durch Vermietung und Verpachtung als Mittel zur Herstellung von Gegenständen oder zur Erbringung von Dienstleistungen zur Verfügung gestellt worden ist, deren Kosten in ihren Preis eingehen, im Wirtschaftskreislauf verbleibt oder in ihn zurückkehrt und zu steuerbaren Umsätzen führen können muss. Gemeinsames Merkmal der Umsätze, die nach Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie vom Anwendungsbereich der Steuerbefreiung ausgenommen sind, ist nämlich gerade, dass diese Umsätze eine aktivere Nutzung der Grundstücke zur Folge haben, was eine zusätzliche Besteuerung :rechtfertigt, die zu derjenigen hinzutritt, der der ursprüngliche Verkauf des Gegenstands unterworfen war.

54 Das gilt entsprechend auch für die Begründung eines dinglichen Rechts, das seinem Inhaber ein Nutzungsrecht an einem Grundstück gibt, wie dies bei dem im Ausgangsverfahren fraglichen Nießbrauch der Fall ist.

55 Das grundlegende Merkmal eines solchen Umsatzes, das er mit einer Vermietung teilt, besteht nämlich darin, dass dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

56 Daher führen die Beachtung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer und das Erfordernis einer kohärenten Anwendung der Bestimmungen der Sechsten Richtlinie, insbesondere der korrekten, einfachen und einheitlichen Anwendung der vorgesehenen Befreiungen (vgl Urteil vom 11. Juni 1998 in der Rechtssache C-283/95, Fischer, Slg 1998, I-3369, Randru. 28), dazu, die **Gewährung eines Rechts wie des Nießbrauchs, um das es im Ausgangsverfahren geht, im Rahmen der Anwendung des Art 13 Teil B**

Buchstabe b und Teil C Buchstabe a der Sechsten Richtlinie der Vermietung und Verpachtung gleichzustellen.

57 Denn wie die niederländische Regierung zu Recht festgestellt hat, kann dadurch, dass eine solche Form der Nutzung von Grundstücken der Vermietung gleichgestellt wird, die missbräuchliche Begründung eines Rechts auf Abzug der für Grundstücke gezahlten Vorsteuer verhindert werden, was einem in Art 13 der Richtlinie ausdrücklich genannten Ziel entspricht.

58 Dem steht auch nicht entgegen, dass der Nießbrauch, wie die Stichring "Goed Wanen" und die Kommission geltend machen, im Zivilrecht mehrerer Mitgliedstaaten Merkmale aufweist, die ihn von der Vermietung oder der Verpachtung abheben. Wie der Generalanwalt in den Nummern 87 bis 91 seiner Schlussanträge festgestellt hat, handelt es sich hierbei um Gesichtspunkte, die für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits unerheblich sind. **Die fraglichen Besonderheiten, die sich aus der Zugehörigkeit dieser Rechtsfiguren zu unterschiedlichen rechtlichen Kategorien ergeben, sind nämlich zweitrangig gegenüber dem Umstand, dass ein Recht wie der Nießbrauch, um das es im Ausgangsverfahren geht, und die Vermietung und Verpachtung in wirtschaftlicher Hinsicht das in Randnummer 55 dieses Urteils bezeichnete wesentliche gemeinsame Merkmal aufweisen.**

59 Infolgedessen ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art 13 Teil B Buchstabe b und Teil C Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Rechtsvorschrift wie Art 11 Abs 1 Buchstabe b Nummer 5 des Mehrwertsteuergesetzes nicht entgegensteht, die es bei der Anwendung der Mehrwertsteuerbefreiung zulässt, **dass die Begründung - für eine vereinbarte Dauer und gegen Vergütung - eines dinglichen Rechts, das wie der im Ausgangsverfahren fragliche Nießbrauch seinem Inhaber ein Nutzungsrecht an einem Grundstück gibt, der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken gleichgestellt wird."**

Diese Entscheidung ist kein Einzelfall geblieben (für alle: EuGH 9.10.2001, C-409 /98, Mirror Group, Slg 2001, I-7175, Rn 31; 6.12.2007, C-451/06, Wa/derdorff, Slg 2006, I-10649, Rn 17). Der Kerngedanke des EuGH - **derselbe wirtschaftliche Effekt** - ist weit bedeutsamer, als es auf den ersten Blick erscheinen mag: Er findet sich bereits in der Grundsatzentscheidung des VfGH zum Verhältnis von Darlehen/Kredit zueinander wieder (VfSlg 8.806/1980): Nach Ansicht des VfGH seien die Unterschiede bei den Befreiungskatalogen mit der "rechtlichen Affinität" und "wirtschaftlichen Gleichartigkeit" beider Vertragstypen nicht in Einklang zu bringen und damit verfassungswidrig. Genauso ist die Situation hier: Der Ausschluss des Fruchtgenusses von Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 ist in Anbetracht seiner "**rechtlichen Affinität**" und "**wirtschaftlichen Gleichartigkeit**" mit der Miete/ Pacht als unsachliche Benachteiligung (**Diskriminierung**) zu werten. Zumal der Fruchtgenuss -wäre für ihn aus rein historischen Gründen nicht eine eigene TP reserviert - als Bestandvertrag im weiteren Sinn zu werten wäre, der dann unter die TP 5 fiele.

2.3.2. Ähnlich ist die Situation auch bei der Umsatzsteuer (USt): Dort wurde das Begriffspaar Vermietung und Verpachtung (§ 6 Abs 1 Z 16 UStG 1972) anfangs noch formal iS des bürgerlichen Rechts gesehen (VwGH 14.3.1974, 1629/73, VwSlg 4.657 / F; 5.3.1990, 88/15/0080, VwSlg 5.147 /F). Für das **UStG 1994** - somit ab 1995 - ist demgegenüber zu berücksichtigen, dass nach der Judikatur des EuGH auch die Bestellung eines Fruchtgenusses an einem Grundstück der Vermietung und Verpachtung **gleichzustellen** ist (Ruppe/Achatz UStG 1994⁴ § 6 Tz 357). Das trifft auch hier den Punkt: Nichts zwingt dazu, den in einem **Gesetz mit Breitenwirkung und Zukunftsbezug** verwendeten, hochgradig diffusen Begriff "Miet- und Pachtverträge" auf lupenreine Bestandverträge zu reduzieren. Bei einem solchen Verständnis bliebe die Reichweite dieser Begünstigungsnorm (Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001) sogar hinter jener des § 33 TP 5 GebG 1957 zurück, was mit Sicherheit nicht im Interesse des Gesetzgebers gelegen ist bzw sein kann.

c)

Frühere Sondergesetze

1. Als Beispiel aus dem Kreis der früheren Sondergesetze sei vorerst das (aus kompetenzrechtlichen Gründen notwendige Bundes-)Gesetz über Maßnahmen anlässlich der **Ausgliederung der Wiener Stadtwerke** (BGBl I 1999/ 68) erwähnt. § 3 Abs 3 leg cit hat nachstehenden Wortlaut (die optische Hervorhebung durch Fettdruck erfolgt aber durch uns, die Einschreiterin):

"§ 3. (3) Die Einbringungsvorgänge sind von allen bundesgesetzlich geregelten Steuern, Abgaben und **Gebühren**, die mit der Gründung sowie mit der Vermögensübertragung verbunden sind, befreit; die Einbringungsvorgänge gelten nicht als steuerbare Umsätze. Dies gilt auch für **anlässlich der Einbringung allfällig begründete Rechtsverhältnisse** zwischen der Gemeinde Wien und den an den Einbringungen beteiligten Gesellschaften. Im Übrigen gelten die Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes, BGBl Nr. 699/1991."

Die Rechtsnatur dieser - Objekt der Befreiung bildenden - "Rechtsverhältnisse" (dieser "Rechtsgeschäfte" aus dem Blickwinkel des GebG) ist **nicht** auf bestimmte Typen von Rechtsgeschäften, etwa auf Bestandverträge beschränkt.

2. Die korrespondierende (ältere) Bestimmung im BIG-Gesetz (BGBl 1992/419)- um ein zweites Beispiel anzuführen - hat nachstehenden Wortlaut (die optische Hervorhebung durch Fettdruck erfolgt aber auch hier durch uns, die Einschreiterin):

"§ 4. Der Erwerb von Gesellschaftsrechten anlässlich der Gründung der Bundesimmobiliengesellschaft mbH, der Gründung von Gesellschaften, die im unmittelbaren oder mittelbaren Alleineigentum der Bundesimmobiliengesellschaft mbH stehen, die Einbringung von Grundstücken im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes, die im Eigentum des Bundes stehen, in diese Gesellschaften und entgeltlicher Erwerb solcher Grundstücke durch diese Gesellschaften sowie **Vorgänge gemäß § 3 Abs 1** sind von

der Gesellschaftsteuer, der Grunderwerbsteuer und den **Stempel- und Rechtsgebühren** sowie den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren **befreit**.

Die bundeseigenen Liegenschaften im Sinne des § 3 Abs 1 gelten für Zwecke des § 8 Z 1 Gewerbesteuergesetz als eigener Grundbesitz. **Die rechtsgeschäftliche Festlegung der Mietverhältnisse gemäß § 5 Abs 2 ist von den Stempel- und Rechtsgebühren befreit.**"

Der solcherart bezogene § 3 Abs 1 leg cit hat seinerseits nachstehenden Wortlaut (die optische Hervorhebung durch Fettdruck erfolgt aber durch uns, die Einschreiterin):

"§ 3. (1) Der Bundesminister für Finanzen hat im Einvernehmen mit dem Bundesminister für wirtschaftliche Angelegenheiten der Gesellschaft das **Recht der Fruchtnießung** (§§ 509 ff ABGB) an den in der Anlage A angeführten bundeseigenen Liegenschaften entgeltlich oder im Wege der Sacheinlage zu übertragen."

3. Als inkonsequent ist es angesichts der Absicht, dass Steuerbefreiungen "in künftigen Ausgliederungsgesetzen des Bundes entbehrlich" sein sollen, zu beurteilen, wenn der Gesetzgeber im **§ 12 MG**, BGBl I 2002/83, angeordnet hat, dass für die iZm der Errichtung der MRB stehenden Vorgänge die steuerlichen Sonderregelungen nach Art 34 BBG 2001 Anwendung finden.

4. Zusammenfassend ist festzuhalten: Die "Vorgängergesetze", die als legistische Vorbilder für Art 34 BBG 2001 dienen sollten, haben umfassende (auch Dienstbarkeiten und damit Fruchtgenussverträge erfassende) Befreiungen enthalten. Nichts deutet darauf hin, dass der Fruchtgenuss dann ausgerechnet hier unberücksichtigt bleiben sollte.

d)

Zivilrechtliche Grundlagen

1. Nach § 478 ABGB ist die "Fruchtnießung" eine der persönlichen Servituten. Sie ist das Recht, "eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz ohne alle Einschränkung zu genießen." Der Fruchtgenuss ist also das dingliche Recht auf volle Nutzung einer fremden Sache unter Schonung der Substanz (OGH 27.4.1994, 5 Ob 89/93; 18.4.2001, 7 Ob 66/01h). Der Bestandvertrag wird in § 1090 ABGB legaldefiniert wie folgt:

"Der Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, heißt überhaupt Bestandvertrag."

Damit schließt sich der Kreis ein erstes Mal: Beide Vertragstypen sind einander zum Verwechseln ähnlich. Daher lassen sie sich in der Theorie stärker trennen als in der Praxis, wo sich die Unterschiede mehr oder minder aufheben. Das gilt nicht nur- siehe oben- bei der USt, sondern auch bei den Ertragsteuern. Dort werden Mieter/Pächter und Fruchtnießer de facto gleich behandelt. Vor diesem Hintergrund des übrigen Steuerrechts ist die künstlich am Leben gehaltene Unterscheidung (nur) bei den Rechtsgebühren und damit bei Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 kritisch zu hinterfragen. Dabei geht es nicht nur um die Frage, ob diese Differenzierung überhaupt noch zeitgemäß ist, sondern vor allem darum, ob sie sachlich zu rechtfertigen ist und - wenn ja - wie. Dass eine Regelung (hier: eine Differenzierung) bei ihrer Erlassung sachgerecht gewesen ist, bedeutet noch lange

nicht, dass dies auf ewig so bleiben muss. Schließlich hat ein Gesetz während seiner gesamten Geltungsdauer den übergeordneten Maßstäben zu genügen (VfSlg 13.777/94).

2. Es soll trotz aller Nähe zwischen Miete/Pacht und Fruchtgenuss nicht unerwähnt bleiben, dass die Rechtsstellung des Fruchtgenussberechtigten eine wesentlich stärkere ist als die eines Bestandnehmers. So hat (nur) Ersterer das ausschließliche Recht auf Ausübung der Nutzungs- und Verwaltungsrechte (zB OGH 10.2.2004, 5 Ob 262/02v, SZ 2004/23) sowie auf Abwehr Eingriffe Dritter (OGH 14.7.2005, 6 Ob 140/05i, SZ 2005/104). Er - nicht der Eigentümer (und erst recht nicht der Mieter/Pächter) - ist befugt, Kündigungen (OGH 3.3.1970, 4 Ob 517/70, MietSlg 22.165) und Räumungsklagen einzubringen. (OGH 26.4.1950, 3 Ob 3/50, SZ 23/118) oder Mietverträge abzuschließen (OGH 29.1.1980, 5 Ob 714/79). Bezogen auf diesen Fall: Eine solche Rechtsstellung wäre mit einer - theoretisch möglichen – klassischen Rückmiete nicht zu erzielen gewesen. Vor diesem zivilrechtlichen Hintergrund erweckt Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 ernste verfassungsrechtliche Zweifel: Bestimmte Konstellationen werden ohne triftigen Grund von dieser Begünstigung ferngehalten. So ist die klassische Rückmiete einer zuvor ausgelagerten Amtsstube begünstigt, die Rücküberlassung eines oder mehrerer Wohnhäuser hingegen nicht. Es bedarf nicht mehr vieler Worte, um zu erkennen, dass eine Rechtsvorschrift mit einem solchen Inhalt mit dem dem Gleichheitssatz innewohnenden Sachlichkeitsgebot nicht in Einklang zu bringen ist.

III.

Verfassungsrechtliche Problematik

a)

Allgemeines und Überblick

1. Die Sachlage ist einfach, übersichtlich, klar: Wir haben, soweit hier bedeutsam, mit unserer Tochtergesellschaft GMBH am 25.10.2006 zwei als "Fruchtgenussverträge" bezeichnete Vereinbarungen abgeschlossen (./ C und ./D) und dafür die Gebührenbefreiung nach Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 in Anspruch genommen, die uns bisher - wie wir meinen: zu Unrecht versagt geblieben ist. Da nicht die von den Parteien gewählte Bezeichnungen, sondern der Urkundeninhalt bestimmen, welchem gebührenrechtlichen Vertragstypus ein Rechtsgeschäft zuzuordnen ist (VwGH 15.12.1976, 2005/74, VwSlg 5.059/F; 15.11.1984, 83/15/0181, VwSlg 5.930/F), ist zu prüfen, ob es sich bei diesen Verträgen auch tatsächlich um Fruchtgenuss handelt und nicht etwa um Verträge sui generis mit einem hohen (überwiegenden) Anteil an Miete/Pacht.

2. Grundlegend anders ist hingegen die Rechtslage:

2.1. Dem Finanzamt ist zuzugestehen, dass es die verba legalia hinter sich hat: In Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 ist in der Tat von "Miet- und Pachtverträge" die Rede. Allerdings deckt sich dieser Begriff weder mit der Terminologie des § 33 TP 5 GebG 1957 ("Bestandverträge" noch mit jener des § 1090 ABGB ("Bestandvertrag"). Zudem kennt die TP 5 nicht nur "lupenreine", sondern auch "Bestandverträge" im weiteren Sinn (VwGH

15.11.1984, 83/15/0181, VwSlg 5.930/F; 2.4.1990, 89/15/0147; 5.11.2009, 2008/16/0084; 11.3.2010, 2008/16/0182; 10.5.2010, 2009/16/0316). Dazu würde auch der Fruchtgenuss zählen, wenn ihm nicht eine eigene Tarifpost gewidmet wäre (§ 33 TP 9 GebG 1957).

2.2. Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 ist nicht Selbstzweck, sondern dazu da, eine an sich bestehende Gebührenpflicht unter bestimmten Voraussetzungen zu unterdrücken. Das hätte eine an § 33 GebG 1957 orientierte Terminologie erwarten lassen, auf die der Gesetzgeber (aus nicht näher dargelegten Gründen) aber nicht zurückgegriffen hat. Damit ist Rechtsunsicherheit und - mit Blick auf diesen Fall - Ungerechtigkeit vorprogrammiert: Kein Mensch versteht, dass Immobilien-Leasingverträge besser gestellt sind als Fruchtgenussverträge, obwohl beide Vertragstypen mit klassischer Miete/Pacht genauso viel (wenig trifft die Sache besser) zu tun haben. Dass Erstere gebührenrechtlich wie Mietverträge zu behandeln sind (VwGH 15.12.1976, 2005/74, VwSlg 5.059/F; 15.11.1984, 83/15/0181, VwSlg 5.930/F), letztere hingegen unter eine eigene Tarifpost fallen, ist eine Eigentümlichkeit des GebG 1957, über die sich Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 so ohne weiteres hinwegsetzt. Mit anderen Worten: Es ist auch angesichts des Schweigens der Materialien alles andere als restlos klar, was Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 unter "Miet- und Pachtverträgen" versteht: Sind damit nur "lupenreine" Bestandverträge gemeint oder zählen dazu auch solche Verträge, die dem "Darüber-hinaus"-Bereich des § 33 TP 5 GebG 1957 zuzuordnen sind (Arnold/Arnold Rechtsgebühren⁹ § 33 TP 5 Rz 3). Dazu zählen bspw (BMF GehR 2007 Rz 667):

- Fischereipachtverträge, bei denen es nach Ansicht des EuGH jedoch auf die Verhältnisse des Einzelfalles ankommt (6.12.2007, C-451/06, Walderdodf, Slg 2006, I-10649).
- Safeverträge, mit denen Bankschließfachet zur Nutzung überlassen werden,
- Verträge über das Aufstellen von (zB Musik-, Kopier-, Spiel-)Automaten,
- Abbauverträge, sofern sich das Entgelt nach der Dauer bemisst. Richtet es sich hingegen nach der Menge des gewonnenen Materials, so handelt es sich um Kauf (VwGH 17.2.1983, 82/15/0046; Arnold/Arnold Rechtsgebühren⁹ § 33 TP 5 Rz 3c). Das Gleiche gilt auch für Deponieverträge.
- Mietdienstverträge als Mix aus Miet- und Dienstvertrag.

Die simple Kontrollfrage, ob der Fruchtgenuss dem klassischen Bestandvertrag nicht doch näher steht als bspw ein Abbau- oder ein Mietdienstvertrag, genügt, um zu erkennen, wie schwammig Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 in Wirklichkeit ist.

2.3. Ein wichtiges Kriterium sind die Breitenwirkung und der Zukunftsbezug, die von dieser Regelung ausgehen sollen. Das spricht eher für eine "weite" Auslegung des hochgradig unscharfen Begriffes "Miet- und Pachtverträge" in Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001, zumal der Fruchtgenuss in Sondergesetzen bereits begünstigt gewesen ist.

3. Die Situation ist sehr einfach. Es gibt hier nur drei Möglichkeiten:

3.1. Entweder handelt es sich bei den Verträgen, um die es hier geht (.C und .D), entgegen ihrer Bezeichnung als "Fruchtgenussverträge" in Wirklichkeit um Verträge *sui generis* oder gar um Bestandverträge; dann ist der Berufung aus diesem Grund stattzugeben.

3.2. Oder es handelt sich tatsächlich um Fruchtgenuss, der nicht unter Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 fällt: Dann erweckt diese Begünstigungsnorm angesichts ihrer Ungleichbehandlung zwischen Miete/Pacht und Fruchtgenuss ernste verfassungsrechtliche Bedenken. Sie gehen so weit, dass es einem Wunder gleich käme, wenn der VfGH - dorthin würden wir uns dann wenden - diese Norm nicht als Ganzes kippt. Dazu kommen noch die Ungleichbehandlungen zwischen TP 5 und TP 9 des § 33 GebG 1957, die dann ebenfalls releviert werden. Dass der VfGH daran nichts auszusetzen hat, ist angesichts des klaren Gesetzestextes nachvollziehbar (31.5.1995, 94/16/0132, VwSlg 7010/F), aber noch lange kein Garant dafür, dass auch der zusehends sensibler werdende VfGH diese Differenzierung absegnet.

3.3. Wie Variante 2 (3.2.), jedoch ist eine - gebotene - **verfassungskonforme Interpretation** möglich: Dann ist der Berufung wiederum stattzugeben. Darum steht dieses Szenario im Mittelpunkt des weiteren Vorbringens.

4. Zu dieser Auslegungsfigur ist mit Blick auf die Begründung des angefochtenen Bescheides vorab folgendes zu sagen:

4.1. Die verfassungskonforme Interpretation ist nur eine von mehreren Auslegungsfiguren. Darum verlangt auch sie - wie jede andere Methode (zB historische, teleologische Auslegung etc) - eine **erkennbare Beschäftigung mit dem Normtext**. Eine solche ist hier durch das Finanzamt unterblieben.

4.2. Diese Auslegungsfigur ist frei von **Belieben**, will heißen: Es geht mit ihr nicht darum, jener Interpretation das Wort zu reden, die den eigenen Überlegungen am besten ins Konzept passt. Sie ist auch nicht dem Gutdünken des Rechtsanwenders anheim gestellt, ob er davon Gebrauch machen will oder nicht. Schließlich hat der VfGH in einer Reihe von Entscheidungen klar zu verstehen gegeben, dass ein letztinstanzlicher Bescheid dann mit Gleichheitswidrigkeit belastet ist, wenn eine mögliche (und gebotene) verfassungskonforme Auslegung unterblieben ist (zB VwSlg 12.238/1989; 17.891/2006). Mit dieser Auslegungsfigur geht es einzig darum, eine Norm zu retten, die sonst von ihrer Aufhebung durch den VfGH bedroht ist.

4.3. Die Vorstellung der Behörde, eine verfassungskonforme Interpretation sei bei **rechtlich-formaler Anknüpfung** ausgeschlossen (§ 21 Abs 2 BAO), ist ergebnisorientiert, jedoch methodisch verfehlt. Wenn dem so wäre, dürfte es diese Auslegungsfigur bspw im Straf-Unternehmens- oder Zivilrecht von vornherein nicht geben und wäre sie im Steuerrecht auf den Bereich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 Abs 1 BAO) beschränkt. Dem ist aber nicht so: Dazu sei zunächst auf die Leitentscheidung zur verfassungskonformen Auslegung des § 303 BAO verwiesen (VfGH 6.12.1990, B 783/89, VwSlg 12.566; siehe auch Ritt, BAO⁴ § 303 Überschrift vor Tz 22: "Wiederaufnahme in

verfassungskonformer Auslegung des § 303"). Ein weiteres Beispiel ist das vom VfGH eingeforderte Gebot der verfassungskonformen Interpretation des § 212a Abs 2 lit a BAO, wenn es - wie hier - um verfassungsrechtlich motiviertes Vorbringen geht (VfGH 27.6.1996, B 131/95, VfSlg 14.548).

4.4. Es ist vorschnell vom Finanzamt, so zu tun, als verstünde es sich von selbst, dass der in Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 verwendete, aber nicht näher definierte Begriff "Miet- und Pachtverträge" rechtlich-formal auszulegen und damit auf lupenreine Bestandverträge reduziert sei. Diese Beurteilung (Schlussfolgerung) kann immer nur das Ergebnis nach einer mehr oder minder intensiven Beschäftigung mit der Norm sein. Alles andere ist - wie hier - ein reines Vorurteil.

4.5. Die auch hier unterschwellig anklingende Vorstellung, Begünstigungsnormen seien eng bzw nicht extensiv auszulegen, ist zwar weit verbreitet, aus methodischen Gründen jedoch abzulehnen. Sonst hinge die Auslegung von der mehr oder minder zufälligen gesetzestechnischen Einkleidung einer Norm ab. So kann der gewünschte Rechtszustand über eine entsprechend kürzere Fassung des Haupttatbestandes oder über eine weitere Fassung des Haupttatbestandes samt expliziten Ausnahmen hergestellt werden (Ehrke-Rabe! in Doralt/Ruppe Steuerrecht II⁶ Tz 98). Ob eine enge oder weite Interpretation angebracht ist, wird sich daher auch bei Ausnahmenvorschriften aus deren Zweck ergeben (Tipke Steuerrechtsordnung 1269). Es gibt keine allgemeine Regel, den Haupttatbestand "so weit wie möglich" und Ausnahmen "so eng wie möglich" auszulegen (Kotschnigg Beweisrecht BAO Vor § 21 Rz 22; Larenz/Canaris Methodenlehre³, 176). Im Gegenteil: Auch Begünstigungsnormen können im Einzelfall weit auszulegen sein (zB FG Düsseldorf 1.12.1995, EFG 1996, 1128; Drüen in Tipke/Kruse AO § 4 Tz 224), ja sogar einen **Analogieschluss** erforderlich machen (FG Münster 18.11.1999, EFG 2000, 374 [376]; Kotschnigg Beweisrecht BAO Vor § 21 Rz 22; Larenz/Canaris Methodenlehre³, 174 f). Damit ist eine **verfassungskonforme Auslegung** entgegen der Ansicht des Finanzamtes auch hier nicht von vornherein ausgeschlossen.

4.6. Die **verfassungskonforme Auslegung ist keine Vorbehaltsaufgabe des VfGH**: Eine Berufungsbehörde belastet ihre eigene Erledigung mit Rechtswidrigkeit, wenn sie eine mögliche verfassungskonforme Interpretation unterlässt (aktuell: VfGH 13.6.2012, B 748/11, zu § 10 Abs 2 KStG 1988; ebenso zB 6.12.1990, B 783/89, VfSlg 12.566; 27.6.1996, B 131/95, VfSlg 14.548).

b)

Das dem Gleichheitssatz immanente Sachlichkeitsgebot

1. Gleichmäßigkeit der Besteuerung, dh eine sachgerechte, somit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechende Verteilung der Steuerlasten ist ein zentrales rechtspolitisches Anliegen an die Steuerrechtsordnung (Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe Steuerrecht II⁶ Tz 53). Darum gilt der Gleichheitssatz der Bundesverfassung (Art 7 Abs 1 B-VG, Art 2 StGG) auch für die Steuererhebung. Er bindet Gesetzgebung und Vollziehung gleichermaßen. **Dem Gesetzgeber verbietet er, Gleiches ohne hinreichenden Grund**

ungleich zu behandeln, dh sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierungen zu treffen. Unterschiedliche Regelungen müssen durch Unterschiede im Tatsächlichen begründet sein (zB VfSlg 3.961/1961; 5.356/1966; 7.135/1973). Dabei ist ein doppelter Filter vorgesehen und zu beachten:

- Dem Gleichheitssatz wohnt ein **Sachlichkeitsgebot** inne (zB VfSlg 7.182/1973; 8.328/1978; 9094/1981; 10.692/1985; 13.011/1992; 17.414/2004; 18.747 /2009): Maßgebend ist alleine der objektive Gehalt der Regelung (zB VfSlg 10.365/1985), während Absichten, Motive oder die subjektive Einschätzung des Gesetzgebers de facto ohne Bedeutung sind (VfSlg 10.365/1985; 17.954/2006: "Die Motive des Gesetzgebers sind für sich allein kein Maßstab für die Sachlichkeit des Gesetzes.").
- Selbst wenn es für eine differenzierende Regelung eine sachliche Rechtfertigung gibt (das ist hier indes auszuschließen), ist der Gesetzgeber noch immer verhalten, die Ungleichbehandlung **verhältnismäßig** auszugestalten, dh keine unverhältnismäßigen Nachteile zu verfügen (illustrativ VfSlg 17.096/2003 zum Buchnachweis: "Eine solche Auslegung ist überschießend und verstößt gegen das dem Gleichheitssatz innewohnende Verhältnismäßigkeitsgebot", so oder ähnlich bereits VfSlg 10.517 /1985; 10.926/1986; 11.295/1987; 11.833/1988).

2. Bezogen auf diesen Fall:

2.1. Die Materialien zu Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 betonen eine **"flexiblen Handhabung"**, die sogar eine Austöchterung auf Personengesellschaften der Körperschaft öffentlichen Rechts (**KöR**) ermöglichen soll. Dem ist angesichts der Breitenwirkung und des Zukunftsbezuges, die von dieser Regelung ausgehen sollen, uneingeschränkt zuzustimmen. Doch **wer A sagt, muss auch B sagen**, will heißen: Dieselbe Flexibilität, die bei der Rechtsform der Tochtergesellschaft an den Tag gelegt wird, ist auch bei der Rücküberlassung vonnöten, auch um Ergebnisse zu vermeiden, die kein Mensch versteht: Die Rücküberlassung einer **Amtsstube** ist begünstigt (sofern Miete), die eines **eigengenutzten Amtsgebäudes** ebenfalls, während bei einem gemischt genutzten Amtsgebäude die Diskussionen bereits beginnen, die sich bei einem Wohngebäude erübrigt (wenn bzw weil Fruchtgenuss). Im Ergebnis hängt die Steuerfreiheit von der Art des ausgestöchterten Vermögens ab. Es bedarf nicht mehr vieler Worte, um die Unsachlichkeit einer solchen Regelung aus dem Objektsteuerbereich zu erkennen, bei der an Breitenwirkung und Zukunftsbezug nicht einmal entfernt zu denken ist.

2.2. Das setzt sich im Zivilrecht nahtlos fort (bzw nimmt bereits dort seinen Ausgang): Die **"Rückmiete"** ist in einem Fall wie diesem aus den bereits dargelegten Gründen mit dem Bestandvertrag (§ 1090 ff ABGB) juristisch nicht umzusetzen: Wenn der Eigentümer eines Bestandsobjektes dieses verkauft (verschenkt, als Sacheinlage einbringt etc.), verliert er nicht nur das Eigentum am Objekt, sondern auch seine bisherige Rechtsstellung als Vermieter der im Objekt gelegenen Bestandobjekte. An seine Stelle tritt der Erwerber, dem das "Bestandsobjekt übergeben" worden ist (§ 1120 ABGB). Zwar könnte der Voreigentümer die Immobilie den Versuch starten, seine frühere

Position über eine Rückmiete wieder zu erlangen und den Vertrag als Bestandvertrag bezeichnen. Doch käme er damit angesichts der klaren Judikatur des VwGH (S 8 oben, 2.1.) gebührenrechtlich nicht sehr weit, weil auf den Inhalt, nicht auf die allenfalls unzutreffende Bezeichnung abzustellen ist (VwGH 15.11.1984, 83/15/0181, VwSlg 5.930/F, zu einem versehentlich als Leasing bezeichneten Kaufvertrag). Abgesehen davon brächte diese Variante auch nach Zivilrecht rein gar nichts, weil sie eine Konfliktsituation schafft, bei der jener Bestandnehmer obsiegt, dem das Objekt zuerst übergeben wurde (OGH 9.6.1998, 10 Ob 134/98y bzw 5.11.2008, 7 Ob 239/08k, jeweils unter Hinweis auf die für den Doppelverkauf geltende Bestimmung des § 430 ABGB). Daher wird eine **eigentümerähnliche Position** benötigt, die sich unter gedanklicher Ausblendung eines Rückkaufes nur über den **Fruchtgenuss** erzielen lässt (§ 509 ABGB), zumal der Fruchtnießer das exklusive Recht auf Ausübung der Nutzungs- und Verwaltungsbefugnisse hat und solcherart berechtigt ist, das Objekt des Fruchtgenusses zu vermieten. Ihm und nicht dem Eigentümer steht das Recht zu, neue Bestandverträge abzuschließen, Kündigungen und Räumungsklagen einzubringen etc (OGH 26.4.1950, 3 Ob 3/50, SZ 23/118; 3.7.1958, 3 Ob 204/58, SZ 31/95).

Bezogen auf diesen Fall: Bei engherziger Handhabung des Begriffes "Miet- und Pachtverträge" in Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 ist die Rücküberlassung mittels Fruchtgenuss nicht begünstigt (also im Verhältnis zur Miete/Pacht **diskriminiert**), ohne dass sich dafür triftige Gründe ins Treffen führen lassen.

2.3. Miete/Pacht und Fruchtgenuss sind verschiedene Vertragstypen mit gewissen Unterschieden (sonst läge ja Identität vor), die aber nicht überbewertet werden dürfen. Schließlich handelt es sich in beiden Fällen um Nutzungs- bzw Verwaltungsrechte, die hinter dem Eigentum klar zurück bleiben, und zwar auch hinter dem wirtschaftlichen Eigentum des § 24 Abs 1 lit d BAO (zB VwGH 7.5.1969, 1814/68, VwSlg 3.903/F; 24.11.1970, 640/69, VwSlg 4.152/F; 17.2.1992, 90/15/0117, zum Fruchtgenuss). Das wird auch bei den **direkten Steuern** so gesehen: Einkünfte aus betrieblicher Tätigkeit sind prinzipiell demjenigen zuzurechnen, auf dessen Rechnung und Gefahr die betriebliche Tätigkeit entfaltet wird, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung also dem, der zur Nutzung der Vermögenswerte berechtigt ist. Das ist beim Fruchtgenuss prinzipiell der **Fruchtgenussberechtigte** (so bereits VwGH 25.6.1969, 1430/68, VwSlg 3.936/F; 28.4.1982, 3251/80, VwSlg 5.683/F; Doralt/Ruppe Steuerrecht I¹⁰ Tz 56). Doch steht die Abschreibung für das mit dem Fruchtgenuss belastete Wirtschaftsgut nicht ihm, sondern dem Eigentümer zu (VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257; 25.1.2006, 2002/13/0042). **Insoweit besteht also Gleichklang zwischen Miete/Pacht und Fruchtgenuss**; sonstige relevante Unterschiede bei den Ertragsteuern sind nicht zu sehen (bei der USt sowieso nicht).

2.4. Damit bleibt als **Zwischenergebnis** festzuhalten: Bei einer Reduktion des Begriffes "**Miet- und Pachtverträge**" in Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 auf den Bestandvertrag ist die Norm durch den Ausschluss des Fruchtgenusses mangels tauglicher Rechtfertigungsgründe evident verfassungswidrig. Allerdings zwingt die Norm nicht zu

dieser Lesart. Sie kann, um schon jetzt einen Vorgriff auf spätere Vorbringen zu nehmen, auch so gelesen werden, dass "Miet- und Pachtverträge" als Sammelbegriff für all jene Verträge steht, die sich unter § 33 TP 5 GebG 1957 subsumieren ließen. Dazu zählt auch der Fruchtgenuss, wenn für ihn nicht eine eigene Tarifpost (TP 9) reserviert wäre.

c)

Bemerkungen zu VfSlg 8.806/1980

1. Die Botschaft, die von dieser Entscheidung ausgeht, ist ebenso richtig wie wichtig: Eine gebührenrechtliche Ungleichbehandlung von Kredit- und Darlehensverträgen ist angesichts der wirtschaftlichen Verwandtschaft beider Vertragstypen sachlich nicht gerechtfertigt. Die Kernaussage lautet (die optische Hervorhebung durch Fettdruck erfolgt aber auch hier durch uns, die Einschreiterin):

"c) Mit diesen Ausführungen mißversteht die Bundesregierung den Ausgangspunkt der Überlegungen des VfGH, der den gleichheitsrechtlichen Bedenken zugrunde liegt. **Der Gerichtshof hält den Gesetzgeber des Gebührengesetzes dann für verpflichtet, wirtschaftliche Gleichartigkeiten zu beachten, wenn er selbst nicht bloß an die Rechtsform anknüpft, sondern auch nach wirtschaftlichen Zielsetzungen differenziert.** Läßt sich nämlich eine bestimmte Regelung nur aus bestimmten wirtschaftlichen oder wirtschaftspolitischen Zielen heraus erklären, so muß der Gesetzgeber diese wirtschaftlichen oder wirtschaftspolitischen Ziele zur Vermeidung einer unsachlichen Differenzierung auch bei Abgabentatbeständen berücksichtigen, die wirtschaftlich im wesentlichen gleichgelagert sind.

Unter dieser Prämisse erweist sich ein Vergleich zwischen der Rechtsgeschäftsgebühr für Darlehensverträge und jener für Kreditverträge hinsichtlich der unterschiedlichen Ausnahmen als notwendig, weil zwischen beiden Formen der Kreditierung eine weitgehende wirtschaftliche Gleichartigkeit und rechtliche Affinität besteht .[.....].

Ist aber die rechtliche Affinität zwischen Darlehensverträgen und Kreditverträgen so groß, daß eine klare und deutliche Scheidung der beiden Rechtsformen derartige Schwierigkeiten macht, und ist überdies eine weitgehende wirtschaftliche Gleichartigkeit vorhanden, so muß sich die eine Gebührenpflicht der Kreditverträge anordnende Norm auch einen Vergleich mit der die Gebührenpflicht von Darlehensgewährungen normierenden Regelung des Gebührengesetzes gefallen lassen. Aus den dargelegten Erwägungen der weitgehenden wirtschaftlichen Gleichartigkeit und rechtlichen Affinität von Darlehensverträgen und Kreditverträgen hält der VfGH eine derartige Überprüfung am Gleichheitsgrundsatz trotz der allgemeinen Formenstrenge des Gebührengesetzes, die sich daraus ergibt, daß die einzelnen Tatbestände an spezifische zivilrechtliche Gestaltungen und nicht an wirtschaftliche Gegebenheiten abgabenrechtliche Folgen knüpfen (vgl. Reeger - Stoll, Die Bundesabgabenordnung, 5. Aufl., Wien 1975, S 28 ff., insb. S 30; Frotz- Hügél-Popp, Kommentar zum GebG. Anm. B I 2c zu §§15 - 18), für notwendig und zuffassig. [....].

Es erweist sich somit die vom Gesetzgeber vorgenommene unterschiedliche gebührenrechtliche Behandlung von Fremdwährungskrediten und Fremdwährungsdarlehen als sachlich nicht gerechtfertigt.[...]."

2. In Bezug auf "**rechtlicher Affinität**" und "**wirtschaftlicher Gleichartigkeit**" liegen die Begriffspaare Bestandvertrag/Fruchtgenuss und Darlehen/Kredit in etwa auf derselben Linie. Darum lassen sich die Aussagen von VfSlg 8.806/1980 vorbehaltlos auf diesen Fall übertragen, zumal die wirtschaftliche Gleichartigkeit auch - siehe oben - vom EuGH für Zwecke der USt betont wird. Das wiederum macht eine verfassungskonforme Auslegung des Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 umso wichtiger.

d)

Gebot zur verfassungskonformen Auslegung

1. Der Gleichheitssatz bindet auch die **Vollziehung**. Ihr verbietet er unsachliche, willkürliche Entscheidungen. Bescheide verletzen den Gleichheitssatz, wenn

- sie auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage beruhen,
- die Behörde der angewendeten Norm fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt, oder
- sie bei Erlassung des Bescheides Willkür übt.

Die **verfassungskonforme Interpretation** ist entgegen einer weit verbreiteten (Fehl-)Meinung **keine Vorbehaltsaufgabe des VfGH**, sondern Teil der Rechtsanwendung. Ist eine solche Auslegungsfigur "**möglich und geboten**", wird sie nur nicht in Betracht gezogen, so belastet jedenfalls der UFS seine Erledigung mit Rechtswidrigkeit durch Verletzung im Gleichheitsrecht (aktuell: VfGH 13.6.2012, B 748/11; ebenso zB VfSlg 12.566/1990; VfSlg 14.548/1996). Sie besteht darin, von mehreren möglichen Auslegungsvarianten jene zu wählen, bei der die Norm nicht mehr verfassungswidrig erscheint (zB VfSlg 15.299/98 zur ErbSt; VwGH 27.5.1999, 98/15/0100; Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe Steuerrecht II⁶ Tz 100; Arnold in FS Ruppe, 30). Das bedeutet im Einzelnen:

1.1. Ist der Inhalt einer Norm nach den traditionellen Auslegungsregeln noch immer mehrdeutig und lässt sie sowohl eine verfassungswidrige als auch eine verfassungskonforme Interpretation zu, so ist Letzterer der Vorzug zu geben. Da nach dem Stufenbau der Rechtsordnung Bestimmungen im Verfassungsrang allen anderen Rechtsnormen vorgehen, ist eine Bestimmung des einfachen Rechts ungültig, soweit sie mit der Verfassung in Widerspruch steht (Bydlinski Grundzüge der Methodenlehre² 40; Larenz/Canaris Methodenlehre³ 160; Drüen in Tipke/Kruse AO § 4 Tz 238). Darüber kann zwar letztlich nur der VfGH entscheiden. Doch hat er in vielen Entscheidungen ausgesprochen, dass eine Norm erst dann verfassungswidrig und deshalb (zumindest teilweise) aufzuheben ist, wenn sie nicht (mehr) verfassungskonform ausgelegt werden kann (zB VfSlg 8.806/1980; 8.940/1980; 12.469/1990; 12.566/1990; 15.299/1998; 18.791/2009: "verfassungskonforme Auslegung nicht möglich; ebenso VwGH 13.12.1962, 2051/61, VwSlg 5.921/A; 1.12.1987, 87/16/0043, VwSlg 6.272/

F; 27.5.1999, 98/15/0100; BFH 15.4.1992, BStBl 1992 II 896 [898] = BFHE 168, 316; 11.8.1999, BStBl 2000 II 229 = BFHE 189, 419; 12.12.2000, BStBl 2001 II 282 [285] = BFHE 194, 135; 6.11.2002, BStBl 2003 II 257 = BFHE 200, 560; Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe Steuerrecht I^f Tz 100; Klein/Gersch AO10 § 4 Rz 33). Doch steht diese Methode in der Reihenfolge der anzuwendenden Kriterien am Ende, sie ist also **subsidiär** (Kotschnigg Beweisrecht BAO Vor § 21 Rz 86). Es ist in aller Regel davon auszugehen, dass der Gesetzgeber im Zweifel eine Lösung bezweckt hat, die der Verfassung entspricht (Tipke Steuerrechtsordnung 1255 f). Das wird auch von **VfGH** (zB VfSlg 16.737/2002: Vermeidung einer „gemeinschaftsrechtswidrigen Rechtsschutzlücke“; 17.698/2005: verfassungskonforme Auslegung zur Vermeidung eines "Verstoßes gegen das Rechtsstaatsprinzips"; 17.905/2006 zur Vermeidung einer "verfassungswidrigen Ungleichbehandlung gleichartiger Sachverhalte"; 18.365/2008: „gleichheitskonforme Auslegung ... geboten"), **VwGH** (für alle: Erk 27.1.2010, 2009/16/0087: Ist eine "verfassungskonforme Auslegung möglich, dann ist diese vorzunehmen, selbst dann, wenn in den Materialien entgegenstehende Aussagen enthalten sind; ebenso bereits 11.11.2004, 2004/16/0179: Es ist einer "aus dem Gebot der Sachlichkeit orientierten verfassungskonformen Auslegung" zur Vermeidung eines nicht zumutbaren und unsachlichen "Überraschungseffekts" der Vorzug zu geben; 18.6.2008, 2006/11/0222 unter Hinweis auf VfSlg 15.199/1998) und **OGH** so gesehen (zB OGH 27.4.1999, 1 Ob 41/99g, SZ 72/75: "Gesetze sind verfassungskonform auszulegen"; 16.3.2000, 2 Ob 41/00v: Eine dem "Gleichheitsprinzip entsprechende verfassungskonforme Interpretation"; 8.8.2002, 8 Ob 240/01d: "Grundrechtskonforme und damit verfassungskonforme Auslegung").

1.2. Der **Wortlaut** ist (nur) ein Hinweis für die Auslegung einer Norm; die erst durch den **möglichen Wortsinn** begrenzt wird (OGH 8.11.1977, 4 Ob 141/77). Diese Grenze (OGH 19.5.1981, 5 Ob 516/81, SZ 54/79 = EvB11981/217; ähnlich: 29.9.1981, 5 Ob 9/81, SZ 54/135 = EvB11982/6) gilt auch für die **verfassungskonforme Auslegung**, weil auch sie noch immer Auslegung ist (OGH 12.11.1998, 8 ObA 238/98b, SZ 71/192; Klein/Gersch AO10 § 4 Rz 33). Deshalb darf eine nach den herkömmlichen Regeln eindeutig zu interpretierende, aber verfassungswidrige Norm nicht im Wege falsch verstandener verfassungskonformer Auslegung in die gewünschte Richtung "zurecht gebogen" werden (Kotschnigg Beweisrecht BAO Vor § 21 Rz 87), weil sie weder "**Wunschkonzert**" noch dazu da ist, das Fehlen einer gesetzlichen Grundlage zu ersetzen (OGH 15.10.1985, 4 Ob 513/84). Geht diese Auslegungsfigur über den möglichen Wortsinn und damit über die Grenzen der Auslegung hinaus, so scheidet diese Möglichkeit aus (Larenz/Canaris Methodenlehre³ 161; Tipke Steuerrechtsordnung 1256). In Betracht käme dann allenfalls noch eine **verfassungskonforme Analogie** (Woerner DStJG 13 254). Somit ergeben sich die Grenzen dieser Auslegungsfigur- Klein/Gersch AO¹⁰ § 4 Rz 33; Kotschnigg Beweisrecht BAO Vor § 21 Rz 87) aus

- Wortlaut,
- Gesetzeszweck,

- klarem Willen des Gesetzgebers.

Damit überschreitet erst ein mit Wortlaut und Gesetzeszweck nicht mehr in Einklang zu bringendes Normverständnis die Grenzen verfassungskonformer Deutung, weil es den Willen des Gesetzgebers in sein Gegenteil verkehren würde (Kotschnigg Beweisrecht BAO Vor § 21 Rz 87). Doch kann davon hier keine Rede sein: Erkennbares Ziel des Art 34 BBG 2001 ist die **gebührenrechtliche Gleichbehandlung der übrigen KÖR mit dem Bund bei der Rücküberlassung des ausgetöchterten Vermögens**.

1.3. Bei der auch in Abgabensachen zulässigen (zB VfGH 13.6.2012, B 748/11; VwGH 10.12.1997, 95/13/0115, VwSlg 7.240/F; 27.1.2010, 2009/16/0087; 29.4.2010, 2007/15/0293: Begrenzung des Maßes der Verpflichtungen des Arbeitgebers durch die §§ 78, 82 EStG 1988 "bei verfassungskonformer Interpretation"; BFH 8.9.1994, BStBl 1995 II 67 = BFHE 175, 451; FG Köln 14.3.2000, EFG 2000, 1006 [1008]; Ehrkc-Rabel in Doralt/Ruppe Steuerrecht II 6 Tz 100; Drüen in Tipke/Kruse AO § 4 Tz 238) verfassungskonformen Interpretation greifen **zwei Auslegungsvorgänge** ineinander:

- die Auslegung der Norm,
- die Auslegung der Verfassung.

Deswegen ist diese Auslegungsfigur Normenkonkretisierung im Lichte der Verfassung und zugleich Verfassungskonkretisierung in Bezug auf die einfach-gesetzliche Norm (Birk StuW 1990 302; Kotschnigg ÖStZ 1997, 41) und solcherart **normerhaltendes Prinzip**, bedeutet deren Gelingen doch die Reparatur eines missglückten Gesetzes, das Scheitern hingegen dessen Nichtigkeit (Birk StuW 1990 302). Im Zweifel darf ein Gesetz nicht so ausgelegt werden, dass es mit der Verfassung in Widerspruch steht (VfSlg 10.222/1984; 11.931/1988; 11.991/1989), zumal - siehe oben - dem Gesetzgeber zu unterstellen ist, im Zweifel eine Lösung bezweckt zu haben, die der Verfassung entspricht (Tipke Steuerrechtsordnung 1255 f). Doch ist Grundvoraussetzung für das Gelingen einer verfassungskonformen Interpretation, dass die auszulegende Norm mehrere Deutungen zulässt (FG Rheinland-Pfalz 12.1.1998, EFG 1998, 664). Erlaubt sie hingegen nur eine bestimmte Deutung, so kann ein verfassungswidriges Gesetz selbst auf diese Weise nicht gerettet werden. Daher ist diese Auslegungsfigur **kein Allheilmittel** zur Reparatur eines missglückten oder unbefriedigenden Gesetzes (BFH 23.9.1999, BStBl 2000 II 7 = BFHE 189, 438; 24.10.2000, BStBl 2001 II 109 [111] = BFHE 193, 361; 12.12.2002, BStBl 2003 II 322 [324] = BFHE 201, 379; FGMünchen 8.11.2000, EFG 2001, 264; FG Münster 16.3.2001, EFG 2001, 1113; FG Köln 1.3.2001, EFG 2001, 1231; Drüen in Tipke/Kruse AO § 4 Tz 239). Einige weitere, beliebig ausgewählte Beispiele aus der Rechtsprechung sollen verdeutlichen, welches Potential in dieser Auslegungsfigur steckt:

- Gesetze sind **im Zweifel verfassungskonform** auszulegen (VfSlg 11.931/1988 = JB11989, 645; 14.513/1996; OGH 20.6.1989, 10 ObS 47/89, SZ 62/129) .
- Unter "Neubauten" sind auch Zubauten (im baurechtlichen Sinne) zu verstehen. Nur diese – mögliche - Auslegung ist verfassungskonform (VwGH 18.12.1992, 89/17 /0131).

- Doch darf die immer gebotene verfassungskonforme Auslegung dem äußerst möglichen Wortsinn nicht widersprechen (OGH 9.11.1993, 5 Ob 86/93, SZ 66/139 = EvB11994/92). Bezogen auf diesen Fall: Nichts zwingt dazu, den ebenso schillernden wie unbestimmten Begriff "Miet- und Pachtverträge" in Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 in einem umfassenden, den Zweck einschließenden Sinn, sozusagen als Sammelbegriff für alle gängigen Formen der Rücküberlassung zu verstehen. Hätte der Gesetzgeber eine engere Fassung angestrebt, so hätte er dies problemlos über einen Klammerverweis (zB auf § 1090 ABGB, § 33 TP 5 GebG 1957) zum Ausdruck bringen können (oder müssen). Das ist indes unterblieben.

- Bei verfassungskonformer Interpretation ist davon auszugehen, dass § 212a BAO die Aussetzung der Einhebung des Streitgegenstandes des Hauptverfahrens (Berufung gegen den Abgabenbescheid) auch für die Zeit ermöglicht, während in einem Nebenverfahren geprüft wird, ob die Voraussetzungen einer Berufung überhaupt vorliegen (VwGH 17.12.1998, 97/15/0085, VwSlg 7.340/F). Dieses Beispiel beweist eindrucksvoll, dass diese Auslegungsfigur nicht auf Fälle des § 21 Abs 1 BAO beschränkt ist.

- Abzugsfähigkeit von Beiträgen zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung als Sonderausgaben (§ 18 Abs 1 Z 2 EStG 1988), soweit sie in der Folge zu pensionsartigen Bezügen und damit zu Einkünften nach § 25 Abs 1 Z 3 lit a EStG 1988 führen (VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038; 22.11.2006, 2003/15/0046) .

- Keine Verpflichtung des Arbeitgebers, die Verwendung der Bonusmeilen durch einen Dienstnehmer laufend zu überwachen. Das ginge bei verfassungskonformer Interpretation über das Maß der Verpflichtungen der §§ 78 und 82 EStG 1988 hinaus (VwGH 29.4.2010, 2007 /15/0293). Gerade hier zeigt sich die Notwendigkeit, bei der verfassungskonformen Interpretation sich mit dem Gegenstand der Auslegung intensiv zu beschäftigen. Dazu zählt auch (oder gerade) der mit einer Regelung verfolgte Zweck, weil alle Gesetze **Zweckschöpfungen** sind.

2. Bezogen auf diesen Fall:

2.1. Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 hat einen gebührenrechtlichen Hintergrund, geht es doch darum, eine an sich vorgesehene Gebührenpflicht unter bestimmten Voraussetzungen zu unterdrücken. Trotzdem hat der Gesetzgeber - weshalb auch immer - eine eigene, vom GebG 1957 abweichende Terminologie gewählt. Daher ist die Gleichsetzung des Begriffes "Miet- und Pachtverträge" mit dem Inhalt des § 33 TP 5 GebG 1957 möglich, aber nicht zwingend. Anders herum: **Dieser Terminus ist mehrdeutig und damit auslegungsfähig sowie - bedürftig.** Das überrascht nicht wirklich: Schließlich sind **alle Gesetzestexte auslegungsfähig** (Drüen in Tipke/Kruse AO § 4 Tz 221; Tipke Steuerrechtsordnung 1239), somit auch solche, die scheinbar eindeutig sind. Da der Gesetzgeber will, dass seine Gesetze von denjenigen verstanden werden, an die sie sich richten, bedient er sich idR der **Umgangssprache**, die jedoch anders als eine mathematisierte Logik oder Wissenschaftssprache keine in ihrem Umfang genau festgelegten Begriffe verwendet, sondern mehr oder minder flexible Ausdrücke, deren mögliche Bedeutung innerhalb

einer weiten Bandbreite schwankt und die je nach den Umständen, des Einzelfalles und dem Zusammenhang unterschiedlich sein kann (Larenz/Canaris Methodenlehre³ 133). Die gegenteilige Annahme, bei Eindeutigkeit des Normtextes sei eine Auslegung nicht (mehr) geboten (VwGH 17.2.1977, 1519/74, VwSlg 5.085/F), ist methodisch genauso fragwürdig wie eine vorweggenommene (**antizipative**) Beweiswürdigung (Kotschnigg Beweisrecht BAO Vor § 21 Rz 20): So wie es einer Behörde verwehrt ist, weitere Beweise zu negieren, nur weil sie sich bereits ein hinreichend klares Bild von der maßgeblichen Sachlage gemacht hat (VwGH 25.6.1992, 91/16/0057 f), geht es nicht an, die inhaltliche Beschäftigung mit einer Norm wegen scheinbarer Eindeutigkeit bereits von vornherein abzulehnen. Der Befund, ein Gesetzestext sei eindeutig, kann immer nur das Ergebnis **nach** inhaltlicher Beschäftigung mit dem Auslegungsobjekt sein. Hingegen ist die Beurteilung eines Begriffes oder Textes vor dessen Sinnermittlung als eindeutig bloß eine **vorläufige Einschätzung**, die zutreffen kann, aber nicht muss (Kotschnigg Beweisrecht BAO Vor § 21 Rz 20). Dass ein Normtext auf den ersten Blick klar erscheint, kann seine Ursache auch (oder gerade) darin haben, dass bestehende Unklarheiten nur verdeckt sind (Hellwig in FS-RFH/BFH 267). Darum ist die Feststellung, ein Normtext sei eindeutig, keine Beschreibung einer objektiven Gegebenheit, sondern das **Ergebnis der Auslegung** (Drüen in Tipke/Kruse AO § 4 Tz 222). Der Vorlagebeschluss des FG Hamburg an den EuGH zum umsatzsteuerlichen Begriff "Gestellung von Personal" (§ 3a Abs 10 Z 8 UStG 1994) belegt eindrucksvoll, was eine auf den ersten Blick klare Wortfolge bei näherem Hinsehen hergibt (FG Hamburg 20.4.2010, EFG 2010, 1170; Kotschnigg SWK 2010 S 793ff).

2.2. Genauso ist die Situation hier mit der Maßgabe, dass der umgangssprachliche Begriff "**Miet- und Pachtverträge**" bei wörtlicher Interpretation hinter § 33 TP 5 GebG 1957 mehr oder minder deutlich zurück bleibt, weil darunter nicht nur "lupenreine" Bestandverträge, sondern auch solche Verträge fallen, die sich ihrem Wesen nach als eine Art Bestandvertrag darstellen (VwGH 15.11.1984, 83/15/0181, VwSlg 5.930/F; 2.4.1990, 89/15/0147; 11.3.2010, 2008/16/0182). Die Rz 667 der GebR 2007 enthält einen Katalog solcher Verträge aus dem "Darüber hinaus"-Bereich, von denen der eine oder andere mit klassischer Miete/Pacht weit weniger zu tun hat als der Fruchtgenuss. Wenn also der Bestandvertrag für Zwecke des § 33 TP 5 GebG 1957 in einem umfassenden Sinn iS von **Gebrauchsüberlassung aller Art** verstanden wird, hat Gleiches angesichts der von den Materialien eingeforderten "**flexiblen Handhabung**" auch für den Begriff "Miet- und Pachtverträge" in Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 zu gelten. Dazu zählen neben den bereits erwähnten Leasingverträgen (weitere Nachweise siehe bei Arnold/Arnold Rechtsgebühren⁹ § 33 TP 5 Rz 3 ff) auch andere **Gebrauchsüberlassungsverträge** mit den Elementen

- unverbrauchbare Sache,
- gewisse Zeit,
- Preis (Entgelt).

Das trifft auf den Fruchtgenuss gleichermaßen zu.

*2.3. Solcherart kann mit Hilfe der **verfassungskonformen Interpretation** ein sachgerechtes Ergebnis erzielt werden, bei der Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 erhalten bleibt.*

e)

Einwendungen der Höhe nach

1. Art 5 StGG erklärt das Eigentum unverletzlich. Nach Art 1 I ZP EMRK hat jede natürliche und juristische Person ein Recht auf Achtung ihres Eigentums, das nur im öffentlichen Interesse unter den gesetzlich vorgesehenen Bedingungen entzogen werden darf (Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe Steuerrecht II⁶ Tz 66). Daher stellt jede dem Gesetz nicht entsprechende Steuervorschreibung auch eine Verletzung des Grundrechts auf Eigentum dar, wenn

- entweder das herangezogene Gesetz selbst verfassungswidrig ist oder verfassungswidrig angewendet wird;*
- oder der Eingriff gesetzlos erfolgt, wobei eine nur zum Schein vorgenommene oder sonst denkbare Gesetzesanwendung der Gesetzlosigkeit gleich zu halten ist (zB VfSlg 10.370/1985; 11.470/1987).*

2. Das ist hier der Fall, zumindest erweckt der angefochtene Bescheid diesen Eindruck. Schließlich sind die in dieser Sache ursprünglich ergangenen Erledigungen vom 9. bzw 24.5.2007 mit einer Nachforderung von Euro 1,521 Mio deutlich niedriger ausgefallen als die hier angefochtenen Bescheide. Damit stellt sich nur mehr eine einzige Frage: Hat das Finanzamt seinerzeit am Gesetz vorbei agiert und zu unseren Gunsten fehlerhafte Bescheide erlassen? Diese Variante ist angesichts der fiskalischen Grundhaltung des GebG 1957 (zB § 17 Abs 2) und der dementsprechenden Erledigungspraxis dieser Behörde nicht sonderlich wahrscheinlich. Wenn dem nicht so ist, sind die angefochtenen Erledigungen zwangsläufig zu hoch ausgefallen. Damit verletzen sie uns ein weiteres Mal in unserem Grundrecht auf Eigentum.

IV.

Zusammenfassung

Aus den bisherigen Ausführungen ist folgendes Fazit zu ziehen:

- 1. Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 verwendet den Begriff "Miet- und Pachtverträge", definiert ihn aber nicht, setzt ihn somit als bekannt voraus. Das ist indes ein legislatives Missgeschick: Selbst wenn dieser Terminus hinreichend klar wäre, deckt er sich weder mit der Terminologie des § 33 TP 5 GebG 1957 noch mit jener des § 1090 ABGB.*
- 2. Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 ist nicht Selbstzweck, sondern dazu da, eine an sich bestehende Gebührenpflicht unter bestimmten Voraussetzungen zu unterdrücken. Somit hat die Norm einen stark ausgeprägten gebührenrechtlichen Bezug, der im insoweit völlig unpassenden Begriff "Miet- und Pachtverträge" aber nicht wirklich zum Ausdruck kommt (rein gar nicht trifft die Sache besser).*

3. Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 soll eine Gleichstellung der KöR mit dem Bund bei der Rücküberlassung des ausgetöchterten Vermögens bewirken. Dieses Ziel wird bei einer Reduktion des Begriffes "Miet- und Pachtverträge" auf den Bestandvertrag klar verfehlt: Dann hängt die Steuerfreiheit von der Art des ausgetöchterten Vermögens ab: Eine Amtsstube ist unbedenklich (sofern nicht ein durchaus möglicher Fruchtgenuss daran begründet wird: grundlegend: OGH 29.4.1970, 5 Ob 50/70, SZ 43/83 = EvB11971/1, 14; ebenso 15.10.1992, 8 Ob 551/91, ImmZ 1992, 22, beides zu einer Wohnung bzw einem Geschäftslokal), während - wie hier – ein Wohnhaus (Ein- oder Mehrzahl) von der Begünstigung bereits ausgeschlossen wäre, weil eine Rückmiete bereits nach Zivilrecht Fragen aufwirft und Probleme bereitet.

4. Bei einer solchen engherzigen Lesart bzw Handhabung erweckt Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 ernste verfassungsrechtliche Bedenken, weil sich für eine Differenzierung nach der Art des Objektes keine sachliche Rechtfertigung finden lässt und ein **Versehen des Gesetzgebers nicht auszuschließen** ist. Dafür spricht auch (oder gerade) das Schweigen in den Materialien: Gäbe es solche triftigen Gründe, wäre es doch geradezu auf der Hand gelegen, sie zu Papier zu bringen. Wenn aber nicht einmal der Gesetzgeber taugliche Argumente für die Unterscheidung zwischen Miete/Pacht und Fruchtgenuss ins Treffen zu führen vermag, ist davon auszugehen, dass es sie tatsächlich nicht gibt. Wenn dem so ist, ist Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 nicht mehr zu retten.

5. Als Ausweg bietet sich eine verfassungskonforme Auslegung an. Sie ist geboten, möglich und keine Vorbehaltsaufgabe des VfGH, sondern Teil der Rechtsanwendung. Mit ihr geht es darum, von mehreren Auslegungsmöglichkeiten jene zu wählen, bei der die Norm nicht (mehr) als verfassungswidrig erscheint.

6. Dazu ist es notwendig und ausreichend zugleich, den Begriff "Miet- und Pachtverträge" in Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 in einem umfassenden Sinn iS von **Gebrauchsüberlassung aller Art** zu verstehen, die jede Form der **Gebrauchsüberlassungsverträge** mit den Elementen

- unverbrauchbare Sache,
- gewisse Zeit,
- Preis (Entgelt),

umfasst. Das trifft auch auf den Fruchtgenuss zu, der unter § 33 TP 5 GebG 1957 fiel, wenn für ihn nicht eine eigene Tarifpost reserviert wäre.

7. Bei einem solchen Verständnis macht Art 34 BBG 2001 in seiner Gesamtheit Sinn: Die Austöchterung von Vermögen (zB Grundbesitz) durch eine KöR ist ein erwünschtes Verhalten, das nicht durch eine - ungewollte - Spitzfindigkeit bei der Rückübertragung zu einem Bumerang wird."

Als Beilagen wurden der Berufung 2 Kaufverträge der Bf. mit der GMBH vom 25. Oktober 2006 (diese sind beim Finanzamt erfasst unter ErfNr***3 und ErfNr.***4 - Beilagen ./A und ./B), die beiden Fruchtgenussverträge (Beilagen ./C und ./D), sowie das

Sitzungsprotokoll des Gemeinderates vom 25. Oktober 2006, Seite 10-13 (Beilage ./E) angeschlossen.

2. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat und vor dem Bundesfinanzgericht

2.1. Vorlage der Berufung an den UFS

Am 20. September 2012 legte das Finanzamt die Berufungen ohne vorher eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht wurden die Streitpunkte vom Finanzamt umschrieben mit:

“Ist Art. 34 § 1 BBG 2001 verfassungskonform zu interpretieren bzw. ist diese Bestimmung verfassungswidrig?

Ist Art. 34 § 1 Abs. 2 auch auf Fruchtgenussverträge anwendbar?

Das Finanzamt beantragte die Abweisung der Berufungen mit folgender Begründung:

"Nach Abs. 2 des Art. 34 § 1 BBG 2001 sind nur Miet- und Pachtverträge von der Rechtsgebühr befreit, nicht jedoch Fruchtgenussverträge.

Die in der Berufung angestrebte verfassungskonforme Interpretation ist wegen der eindeutigen an zivilrechtliche Begriffe anknüpfenden Regelung nicht durchzuführen, hätte es so jeder Normunterworfenen in der Hand, eine bestimmte Abgabenbefreiung für seine Zwecke extensiv zu interpretieren.

Die gebührenrechtliche Einordnung des Vertrages ist nach seinem Inhalt vorzunehmen.

Gegenstand des Vertrages ist das Recht des Fruchtgenusses iSd §§ 509 ff ABGB.

Damit ist klargestellt, dass es sich hier nicht, wie in der Berufung behauptet, um einen gemischten Vertrag handelt.

Im Übrigen wurde auch im Grundbuch ein Fruchtgenussrecht verbüchert und damit nach außen eindeutig dokumentiert und zum Ausdruck gebracht, dass der BW mit gegenständlichem Vertrag ein Fruchtgenussrecht eingeräumt wurde."

2.2. Übergang der Zuständigkeit auf das Bundesfinanzgericht

Am 31. Dezember 2013 waren die gegenständlichen Berufungen beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und sind die Rechtssachen als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2.3. Ermittlungen durch das BFG

Vom Bundesfinanzgericht wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakte ErfNr.***1 und Erf.Nr.***2 sowie durch eine Grundbuchsabfrage.

2.4. ergänzender Schriftsatz der Bf. vom 1.12.2014

Am 1. Dezember 2014 brachte die steuerliche Vertretung der Bf. zur Vorbereitung auf die für 5. Dezember 2014 anberaumte mündliche Verhandlung vorab einen Schriftsatz, in dem sie ein ergänzendes Vorbringen zur verfassungsrechtlichen Problematik erstattete,

beim Bundesfinanzgericht ein, der mit Email vom 1. Dezember 2014 ans Finanzamt weitergeleitet wurde. Der Schriftsatz hat folgenden Inhalt:

"A.

Verfassungsrechtliche Kompetenz des BFG

1. Das BFG ist berechtigt und verpflichtet, beim VfGH ein Gesetzesprüfungsverfahren in Gang zu setzen, wenn die von ihm anzuwendenden Rechtsvorschriften verfassungsrechtliche Bedenken erwecken (Art 140 Abs 1 Z 1lit a B-VG). Dazu kann es hilfreich sein, wenn der Einschreiter auch darauf schlüssig hinweist (Unger, BFGjournal 2014, 254).

2. Das BFG hat sich bereits mehrfach an den VfGH gewandt, so unter anderem bereits zweimal beim Abzugsverbot von Werbungskosten bei privaten Grundstücksverkäufen (BFG 23.6.2014, RN/7100001 bzw 7100002/2014; beim VfGH anhängig unter G 137/2014). Doch gibt es bereits eine Reihe bereits erfolgter weiterer Vorlagen und solcher Fälle, bei denen eine Vorlage im Raum steht.

3. Verfassungsrechtliche Fragen stellen sich auch hier, und zwar in zweifacher Hinsicht:

- Erstens, die Differenzierung zwischen Miete/Pacht auf der einen und dem Fruchtgenuss auf der anderen Seite durch Art 34 § 1 Abs 1 BBG 2001: Nach der vom Finanzamt vertretenen Auffassung ist nur Ersteres gebührenfrei, Letzteres hingegen nicht.

- Zweitens, der unterschiedliche Gebührensatz zwischen Miete/Pacht (1 %) und Fruchtgenuss (2 %) ist angesichts der rechtlichen Affinität und wirtschaftlichen Gleichartigkeit beider Vertragstypen sachlich kaum zu rechtfertigen, dies in Anlehnung an VfSlg 18.706/2009 (§ 25 GebG 1957) auch unter Mitberücksichtigung der "Entwicklung des (internationalen) Wirtschaftsverkehrs."

Beide Male hat die verfassungsrechtliche Problematik dieselbe Ursache, konkret das Nebeneinander von Miete/Pacht und Fruchtgenuss. Der VfGH war mit einer solchen Problematik bereits einmal befasst. Er hat in dieser - ebenfalls zum GebG 1957 ergangenen - Entscheidung Bestimmungen des Gesetzes wegen rechtlicher Affinität und wirtschaftlicher Gleichartigkeit zwischen Darlehen und Kredit als verfassungswidrig aufgehoben (VfSlg 8806/1980). Was für Erscheinungsformen der Kreditierung gilt, gilt getreu dem Motto "Wer A sagt, muss auch B sagen" auch für Spielarten der Nutzungsüberlassung.

Daraus folgt aus unserer Sicht: Entweder, es gelingt, diese Unebenheiten im Wege einer verfassungskonformen Auslegung zu beseitigen und uns die Befreiung des Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 doch zuzuerkennen; dann kann die Sache rasch vom Tisch gebracht werden. Oder es gelingt nicht, dann wird das BFG - so jedenfalls unsere Sicht der Dinge - um eine Vorlage an den VfGH nicht umhin kommen.

B.

VfSlg 8806/1980

1. Der VfGH war bereits einmal mit einer ähnlichen Situation konfrontiert: Trotz innerer Verwandtschaft zwischen Darlehen und Kredit - zweier Spielarten von Kreditierung - waren die (damaligen) Befreiungskataloge unterschiedlich ausgestaltet. Das ist aber nicht auf Zustimmung des Verfassungsgerichts gestoßen, weil die sehr weit reichende Übereinstimmung auch (oder gerade) bei den Ausnahmebestimmungen Gleichklang erfordert. Die Kernaussage des Erkenntnisses vom 8.5.1980, G 1/80 ua Zlen, VfSlg 8806, lautet (Pkt III.1.c.; doch erfolgt die optische Hervorhebung durch uns, die Einschreiterin):

"c) Mit diesen Ausführungen mißversteht die Bundesregierung den Ausgangspunkt der Überlegungen des VfGH, der den gleichheitsrechtlichen Bedenken zugrunde liegt. Der Gerichtshof hält den Gesetzgeber des Gebührengesetzes dann für verpflichtet, wirtschaftliche Gleichartigkeiten zu beachten, wenn er selbst nicht bloß an die Rechtsform anknüpft, sondern auch nach wirtschaftlichen Zielsetzungen differenziert. Läßt sich nämlich eine bestimmte Regelung nur aus bestimmten wirtschaftlichen oder wirtschaftspolitischen Zielen heraus erklären, so muß der Gesetzgeber diese wirtschaftlichen oder wirtschaftspolitischen Ziele zur Vermeidung einer unsachlichen Differenzierung auch bei Abgabentatbeständen berücksichtigen, die wirtschaftlich im wesentlichen gleichgelagert sind.

Unter dieser Prämisse erweist sich ein Vergleich zwischen der Rechtsgeschäftsgebühr für Darlehensverträge und jener für Kreditverträge hinsichtlich der unterschiedlichen Ausnahmen als notwendig, **weil zwischen beiden Formen der Kreditierung eine weitgehende wirtschaftliche Gleichartigkeit und rechtliche Affinität besteht.**"

Der VfGH ist auf Basis dieser (und weiterer) Überlegungen am Ende dieser Entscheidung zu folgendem Ergebnis gelangt:

"c) Für die beiden in Prüfung gezogenen Regelungen über die Gebührenpflicht ergibt sich daher folgendes:

Abs 1 der TP 8 des § 33 GebG unterwirft auch Fremdwährungsdarlehen so wie Darlehen zur Finanzierung von Ausfuhrgeschäften, für die der Bundesminister für Finanzen namens des Bundes eine Haftung nach dem Ausfuhrförderungsgesetz 1964 übernommen hat, einer Gebührenpflicht, obwohl die unter dem Gesichtspunkt der rechtlichen Affinität und wirtschaftlichen Gleichartigkeit vergleichbaren Kreditverträge nicht gebührenpflichtig sind und ist somit selbst gleichheitswidrig. Diese Bestimmung ist daher verfassungswidrig.

Ebenso ist aber im Hinblick auf die Regelung der TP 8 auch Abs 1 der TP 19 des § 33 GebG gleichheitswidrig, und zwar einerseits, weil er Fremdwährungskredite aus der Gebührenpflicht ausnimmt, andererseits, weil er als Regel iVm der Ausnahmebestimmung des Abs 4 Z 4 eine unterschiedliche gebührenrechtliche Behandlung von Kreditverträgen, die der Finanzierung von Ausfuhrgeschäften mit Bundeshaftung dienen, gegenüber gleichartigen Darlehensverträgen bewirkt. Im Hinblick auf diesen Zusammenhang ist daher auch Abs 1 der TP 19 des § 33 GebG verfassungswidrig.

d) Der VfGH hätte die Ungleichheit auch beseitigen können, indem er nur die Gebührenpflicht betreffend Darlehensverträge oder nur die Gebührenpflicht betreffend Kreditverträge aufgehoben hätte. In diesem Fall wäre die Verfassungswidrigkeit ebenso beseitigt worden, weil das bloße Abstellen auf die Rechtsform dem Gebührengesetzgeber vom Gleichheitsgrundsatz der Verfassung her nicht verboten war und - wie unter III. 1. c) dargetan wurde - der Gesetzgeber des Gebührengesetzes nur dann verpflichtet ist, wirtschaftliche Gleichartigkeiten zu beachten, wenn er selbst nicht bloß an die Rechtsform anknüpft, sondern auch nach wirtschaftlichen Zielsetzungen differenziert. Zu einer derartigen Lösung hat sich der Gerichtshof aber nicht entschlossen; er hätte nämlich auf diese Weise dem Gesetz einen völlig veränderten Inhalt gegeben, damit seine rechtspolitische Entscheidung an Stelle der rechtspolitischen Entscheidung des Gesetzgebers gesetzt und so eine Zuständigkeit in Anspruch genommen, die ihm von der Verfassung her nicht zukommt (vgl. VfSlg. 4471/1963, 5810/1968, 6674/1972).

Die gänzliche Aufhebung beider in Prüfung gezogenen Bestimmungen setzt hingegen den Gesetzgeber - bei der (deshalb) für das Außerkrafttreten bestimmten Frist - in die Lage, eine den verfassungsrechtlichen Anforderungen und seinen rechtspolitischen Vorstellungen entsprechende Ersatzregelung zu erlassen."

2. Genauso ist die Situation hier:

2.1. Zwischen einem (gebührenrechtlich als Miete zu behandelnden) Leasingvertrag und dem Fruchtgenuss bestehen bereits nach Zivilrecht Übereinstimmungen (so explizit OGH 30.4.1996, 4 Ob 2074/96w. SZ 69/109). Das gilt für den Bestandvertrag und den Fruchtgenuss ganz allgemein.

2.2. Der Gleichklang zwischen beiden Rechtsfiguren - jeweils Spielarten der Nutzungsüberlassung - strahlt auf das Steuerrecht aus, wo sie teilweise (für Zwecke der Umsatzsteuer) bereits gleichgesetzt werden (EuGH 4.10.2001, C-326/99, Stichtung Goed Wonen; davon war bereits in der Beschwerdeschrift die Rede).

c.

Praktische Auswirkungen

I.

Art 34 BBG 2001

1. Was für Darlehen und Kredit gilt, gilt für Miete/Pacht und Fruchtgenuss analog. So wie Erstere bei der Kreditierung rechtlich affin und wirtschaftlich gleichartig sind, sind es Letztere bei der Nutzungsüberlassung. Daher müssen die Befreiungskataloge in Anlehnung an VfSlg 8806/1980 auch hier deckungsgleich sein. Zumal der Gesetzgeber bei dieser "steuerlichen Sonderregelung für die Ausgliederung von Aufgaben der Gebietskörperschaften" eher an wirtschaftliche Ziele und Gegebenheiten und nicht so sehr an Rechtsformen anknüpfen wollte, sollte damit doch den Materialien zufolge ein Vorbild für künftige Privatisierungen geschaffen werden.

2. Der Gesetzgeber wollte erkennbar den Ländern und Gemeinden - der Bund ist bei den Verkehrsteuern persönlich befreit (vgl nur § 2 Z 1 GebG 1957) - bei der Auslagerung von Aufgaben entgegen kommen, dh diese insoweit de facto erfolgsneutral ausgestalten.

2.1. Die legistische Umsetzung dieses Vorhabens ist indes nur sehr bedingt geglückt: Die Ausgliederung des Rathauses (oder eines anderen Amtsgebäudes) ist gebührenfrei (Art 34 § 1 Abs 1 BBG 2001), die Privatisierung eines Wohnhauses ebenfalls. Bei der Rücküberlassung ist dann aber - zumindest nach Ansicht des Finanzamtes - nur mehr Ersteres gebührenfrei, Letzteres hingegen nicht mehr, daher auch jenes Mietobjekt nicht, in dem die Leute wohnen, die im Rathaus (oder sonstigen Amtsgebäuden) arbeiten. Damit entscheiden aber nicht mehr sachliche Kriterien über die Anwendbarkeit dieser Befreiung, sondern nur mehr die Verwendung der Immobilie: Als **Amtsgebäude** erfolgt die Rücküberlassung durch Miete; daher ist Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 anwendbar. Bei einem **Wohnhaus** steht für die Rücküberlassung nur der Fruchtgenuss zur Verfügung; damit ist diese Befreiung - zumindest nach der nicht unproblematischen Ansicht des Finanzamtes - nicht mehr anwendbar.

2.2. Selbstverständlich steht dem (einfachen) Gesetzgeber eine solche Differenzierung frei. Doch ist ein solches Verständnis angesichts des Fehlens von Anhaltspunkten dafür in den Materialien nicht sehr wahrscheinlich. Ebenso denkbar ist, dass der - nicht gebührenspezifische - Begriff der "Miet- und Pachtverträge" (Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001) in einem umfassenden Sinn für sämtliche Formen der Rücküberlassung gemeint war. Zwar ist auch diese Variante durch die Materialien nicht abgesichert. Doch ist damit die Kernfrage noch immer nicht beantwortet, warum der Gesetzgeber bei dieser gebührenspezifischen Befreiung auf eine dem GebG 1957 fremde Terminologie zurückgreift. Faktum ist: § 33 TP 5 leg cit spricht sowohl in der Überschrift als auch im Text (Abs 1) von "Bestandverträgen" und meint damit nicht nur solche iS der §§ 1090 ff ABGB, sondern auch solche im weiteren Sinn (zB VwGH 10.5.2010, 2009/16/0316), also neben lupenreinen auch ähnliche Verträge (VwGH 15.11.1984, 83/15/0181, VwSlg 5930/F). Damit wäre diese Befreiung - bei wörtlicher Interpretation - selbst bei einer Rücküberlassung im Wege des Leasing unanwendbar, weil es sich dabei bereits um einen Vertrags sui generis handelt, der gebührenrechtlich nur wie ein Bestandvertrag zu behandeln ist, ohne ein solcher zu sein (zB VwGH 3.11.1986, 85/15/0130). Doch darf erst recht bezweifelt werden, dass ein solches Ergebnis dem Willen des Gesetzgebers entspricht. Das könnte dann aber auch für den Fruchtgenuss gelten.

3. **Fazit:** Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 erweckt verfassungsrechtliche Bedenken nicht nur unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes (Art 7 Abs 1 B-VG), sondern auch wegen hochgradiger Unbestimmtheit (Art 18 Abs 1 B-VG; § 5 F-VG 1948).

II.

Steuersatz

Das BFG ist, wenn es die Anwendbarkeit des Art 34 § 1 Abs 2 BBG 2001 verneint, mit einer weiteren verfassungsrechtlichen Problematik konfrontiert: dem Steuersatzgefalle

zwischen dem Bestand- (1 %) und dem Fruchtgenussvertrag (2 %). Diese Differenzierung erscheint aus demselben Grund - rechtliche Gleichartigkeit und wirtschaftliche Affinität beider Vertragstypen - unsachlich (weiterführend Arnold/Arnold Rechtsgebühren⁹ § 33 Tz 11). Da uns die Gebühr für den Fruchtgenuss (2 %) vorgeschrieben worden ist, ist die Frage nach der Sachlichkeit der Differenzierung zum Bestandvertrag auch hier präjudiziell."

2.5 Mündliche Verhandlung

In der am 5. Dezember 2014 durchgeführten mündlichen Verhandlung erklärten die Vertreter der Bf. (kurz PV) und des Finanzamtes, nach dem der Sachverhalt durch die RichterIn wie in der der Niederschrift angeschlossenen Beilage ./1 referiert worden war, dass es zum Sachverhalt keine Ergänzungen gebe.

Zur rechtlichen Beurteilung verwies der PV zunächst auf die Ausführungen in den bisherigen Schriftsätzen (Berufung samt ergänzender Schriftsatz vom 1. Dezember 2014) und brachte noch Folgendes vor:

"Ein Aspekt ist noch offen. Ich bin stutzig geworden weshalb die Nebengebühren in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden. Ich habe in dieser Richtung keine Judikatur gefunden. Nur das Erkenntnis VwGH vom 5.3.1990, Zl. 89/15/0014 geht in diese Richtung. Gegenstand war dort allerdings die Abgrenzung: Miete – Fruchtgenuss. Zu § 33 TP 5 gibt es im Abs. 5 Z. 2 eine Verordnungsermächtigung, die gilt allerdings nicht für den Fruchtgenuss."

Dazu erwiderte das Finanzamt:

"Aus dem genannten Erkenntnis kann man weder positiv noch negativ ableiten, ob die Nebenkosten einzubeziehen sind. Sie werden zwar erwähnt, aber es ist nicht nachvollziehbar, ob sie damals in die Bemessungsgrundlage einbezogen wurden oder nicht. Es gibt Rechtsprechung des VwGH zu TP 9 wonach die Rechtsprechung zu TP 5 hinsichtlich der Dauer angewendet werden kann. Aus der Verordnungsermächtigung zu TP 5 lässt sich ebenfalls nichts ableiten. Bis vor einigen Jahren gab es auch zu TP 5 keine Verordnungsermächtigung."

Abschließend beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerden.

Der PV beantragte, den Beschwerden Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

II. entscheidungswesentlicher Sachverhalt:

Die Stadt X hat am 25. Oktober 2006 mit der ***GMBH (deren Firmenwortlaut zwischenzeitig auf ***GMBH-neu geändert wurde, kurz GMBH) an der die Stadt X zu 1% direkt und zu 99% indirekt über die X-Holding GmbH beteiligt ist, zwei Kaufverträge und zwei Fruchtgenussverträge über diverse an Dritte („MIETER“) vermietete Liegenschaften (auf denen sich ua. die sogenannten „Gemeindewohnungen der Stadt X“ befinden) abgeschlossen. Da die Vermietung der Bestandsobjekte an DRITTE weiterhin durch die

Stadt vorgenommen werden soll, benötigte die Stadt eine „eigentümerähnliche Position“ und wurden zwischen der Stadt und der GMBH Fruchtgenussverträge und nicht Miet- oder Pachtverträge iSd §§ 1090 ff ABGB abgeschlossen.

Die beiden Kaufverträge haben jenen Inhalt, wie in den Beilagen ./A und ./B der Berufung enthalten ist. In den Kaufverträgen wurde ua. Folgendes festgehalten:

Unter Punkt I.4

"Nach dem Verständnis und dem Vertragswillen der Vertragsparteien sind durch den Abschluss des gegenständlichen Kaufvertrages keine rechtlichen Auswirkungen auf die im Kaufgegenstand befindlichen Bestandobjekte im Zusammenhang mit den jeweils hier abgeschlossenen Bestandverträgen verbunden. Insbesondere bleiben die Mieter dieser Bestandobjekte, so darüber jeweils ein Hauptmietvertrag abgeschlossen ist, weiterhin Hauptmieter gemäß § 2 MRG."

Unter Punkt II.1.

"Die Verkäuferin verkauft und übergibt und die Käuferin kauft und übernimmt die unter Punkt I. näher bezeichneten Liegenschaften samt allem rechtlichen und sachlichen Zubehör, mit allen Rechten und Pflichten, mit denen die Verkäuferin diese Liegenschaft besessen und benützt hat bzw. zu besitzen und zu benützen berechtigt war; ausgenommen hieven ist lediglich die Mietzinsreserve, die nicht auf die Käuferin übergeht."

Unter Punkt V. mit der Überschrift "Fruchtgenussrecht"

"Die Käuferin räumt der Verkäuferin an sämtlichen Liegenschaften des Kaufgegenstandes ein Fruchtgenussrecht nach den Bestimmungen des gesondert abgeschlossenen Fruchtgenussvertrages vom 25.10.2006 ein."

In der Aufsandungserklärung unter Punkt VII. wird jeweils die Einwilligung erteilt, dass das Eigentumsrechts zugunsten der GMBH und "das Fruchtgenussrechtes gemäß Punkt V. des Kaufvertrages vom 25.10.2006 zugunsten der Verkäuferin, der Stadt X" einverleibt werde.

Die über die beiden Fruchtgenussverträge errichteten Urkunden haben jenen Inhalt, wie in der Beilage ./C (= Vertrag zu ErfNr***2) und Beilage ./D (= Vertrag zu ErfNr.***1) der Berufung enthalten. Der Urkundeninhalt lautet auszugsweise jeweils wie Folgt [sofern Abweichungen bestehen werden diese gesondert dargestellt]:

"I. Vertragsgegenstand

1. Die GMBH ist Eigentümerin der in Beilage ./1 bezeichneten Liegenschaften samt Gebäude, Wohnungen, Aussenlagen, Zubehör, etc. (in der Folge kurz „Liegenschaften“ genannt). Diese sind Gegenstand des gegenständlichen Fruchtgenussvertrages.

2. Vorgenannte, den Vertragsgegenstand bildende Liegenschaften sind an Dritte (Mieter) vermietet.

3. Nach dem Verständnis und Vertragswillen der GMBH und des Fruchtnießers sind durch den Abschluss des gegenständlichen Fruchtgenussvertrages keine rechtlichen Auswirkungen auf die im Vertragsgegenstand befindlichen Bestandsobjekte im Zusammenhang mit den jeweils hier abgeschlossenen Bestandverträgen verbunden. Insbesondere bleiben Mieter dieser Bestandsobjekte, so darüber jeweils ein Hauptmietvertrag abgeschlossen ist, Hauptmieter gemäß § 2 MRG.

II. Rechtseinräumung

1. Die GMBH räumt hiermit dem Fruchtnießer ob dem in Punkt I. genannten Vertragsgegenstand das Recht des Fruchtgenusses iSd §§ 509 ff ABGB nach den Bestimmungen dieses Vertrages ein.

2. Der Fruchtnießer tritt für die Dauer der Geltung dieses Vertrages in alle bestehenden Bestandverträge der GMBH auf Vermieterseite ein. Die GMBH übernimmt mit Außerkrafttreten dieses Vertrages alle vom Fruchtnießer abgeschlossenen Bestandverträge auf Vermieterseite.

III. Vertragsdauer

1. Das Fruchtgenussrecht beginnt am 01.01.2007 und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.

2. Sowohl der Fruchtnießer als auch die GMBH verzichten auf das Recht der Kündigung des Fruchtgenussverhältnisses auf die Dauer von 35 Jahren. Danach kann das Fruchtgenussverhältnis unter Einhaltung einer halbjährlichen Kündigungsfrist jeweils zum Ende eines Kalendermonats von beiden Vertragsteilen schriftlich aufgekündigt werden.

IV. Entgelt

1. Das monatliche Entgelt für das unter Punkt II. eingeräumte Fruchtgenussrecht ist im Vorhinein jeweils zu überweisen.

2. Das jährliche Entgelt beträgt ab 01.01.2007

[Anm: im Vertrag zu ErfNr.**2]		[Anm: im Vertrag zu ErfNr.**1]	
Entgelt	EUR 71.594,52	Entgelt	EUR 3.501.344,08
20 % Umsatzsteuer	EUR 14.318,90	20 % Umsatzsteuer	EUR 700.268,82
	EUR 85.913,42		EUR 4.201.612,90
2. Das monatliche Entgelt beträgt 1/12 (ein Zwölftel) des jährlichen Entgelts		<p>2. Das monatliche Entgelt beträgt 1/12 (ein Zwölftel) des jährlichen Entgelts.</p> <p>3. Ab 1.1.2008 erhöht sich das jährliche Entgelt nach Punkt IV. über einen Zeitraum von 10 Jahren gerechnet ab 1.1.2008 (zuzüglich einer Anpassung auf Grund der Wertsicherungsklausel nach Punkt V.) jährlich um jeweils EUR 100.000,00 (diese wiederum indexiert gemäß Punkt V.) Diese jährliche Erhöhung wird jeweils aliquot auf das monatliche Entgelt aufgeschlagen.</p>	

V. Wertsicherung

...

VI. Gebrauch und Kostentragung

1. Der Fruchtnießer verpflichtet sich, den Vertragsgegenstand und die für diesen bestimmte Einrichtung, insbesondere die mitübernommenen Sachen pfleglich zu behandeln und sämtliche anfallenden Instandsetzungs- und Instandhaltungsarbeiten (insbesondere Heizungsanlage und Warmwasseraufbereitung) unverzüglich von einem befugten Gewerbsmann durchführen zu lassen, und zwar auch dann, wenn es sich um aktivierungspflichtige Maßnahmen handelt (zur Kostentragung siehe Punkt VI.2). Sofern eine Zustimmung der GMBH als Eigentümerin zu Instandsetzungs- und Instandhaltungsarbeiten erforderlich ist, wird die GMBH ihre Zustimmung erteilen.

2. Der Fruchtnießer ist für die Einhaltung sämtlicher mit dem Vertragsgegenstand im Zusammenhang stehenden Verkehrssicherungspflichten verantwortlich. Der Fruchtnießer übernimmt darüber hinaus sämtliche Kosten des Vertragsgegenstandes, insbesondere Betriebskosten, sämtliche Kosten für Instandsetzungs- und Instandhaltungsarbeiten am bzw des Vertragsgegenstand(es) bzw sonstige Kosten im Sinne der §§ 21 ff MRG nach Maßgabe dieses Vertrages. Soweit es sich bei den vorgenannten Kosten jedoch um solche im Zusammenhang mit aktivierungspflichtigen Instandsetzungsmaßnahmen handelt, haben diese im Namen und auf Rechnung der GMBH zu erfolgen. Die Kosten solcher aktivierungspflichtigen Instandsetzungsmaßnahmen werden in der Folge auf die jeweilige Abschreibungsdauer auf das Entgelt gemäß Punkt IV. aufgeschlagen.

Die Betriebskosten wie Strom, Wasser, Gas, etc werden von den Versorgungsunternehmen direkt mit dem Fruchtnießer verrechnet und von diesem in voller Höhe abgeführt.

3. Der Fruchtnießer kann aus zeitlichen Störungen der Wasserzufuhr und Energieversorgung, sowie aus Gebrechen der Gas-, Licht-, Kanalisations-, Strom- und Wasserleitungen udgl. keine Rechtsfolgen ableiten, sofern die GMBH kein grobes Verschulden trifft.

4. Der Fruchtnießer ist verpflichtet, für den Abschluss bzw die Aufrechterhaltung angemessener Versicherungen des Vertragsgegenstandes (insbesondere gegen Brandschäden, Leitungswasser und Korrosionsschäden, Betriebsausfall) während der gesamten Laufzeit dieses Fruchtgenussvertrages zu sorgen.

Werden ein oder mehrere Gebäude während der Laufzeit dieses Fruchtgenussvertrages auf Grund von Feuer oder durch ein anderes versichertes Ereignis beschädigt oder zerstört, ist der Fruchtnießer in sinngemäßer Anwendung des § 7 MRG zur baurechtlich zulässigen und bautechnisch möglichen Wiederherstellung des oder der Gebäude(s) in dem Maß verpflichtet, als die Leistungen aus einer bestehenden Versicherung für das oder die Gebäude ausreichen. Sämtliche Versicherungserlöse sind für solche Reparaturen bzw einen solchen Wiederaufbau zu verwenden. Soweit die Wiederherstellung von der bestehenden Versicherung nicht gedeckt ist, ist der Untergang des oder der Gebäude(s) anzunehmen; in diesem Fall verzichtet die GMBH auf die Wiederherstellung und

verpflichtet sich der Fruchtnießer, etwaige Versicherungserlöse der GMBH auszufolgen; weiters erlischt in sinngemäßer Anwendung des § 1112 ABGB das Fruchtgenussrecht für das oder die Gebäude und hat der Fruchtnießer in sinngemäßer Anwendung des § 1104 ABGB für dieses oder diese Gebäude daher kein Entgelt nach Punkt IV. zu bezahlen.

Der Fruchtnießer hat für die einem Hausbesorger zukommenden Arbeiten (zB Gangreinigung und Schneeräumung) Sorge zu tragen und die GMBH diesbezüglich schad- und klaglos zu halten. Die Schneeräumung hat am gesamten Vertragsgegenstand zu erfolgen.

Sollte die GMBH auf Grund einer den Fruchtnießer treffenden Verpflichtung in Anspruch genommen werden, wird der Fruchtnießer die GMBH schad- und klaglos halten.

5. Für den Fall, dass der Fruchtnießer als Vermieter - aus welchen Gründen immer - Anträge nach §§ 18 ff MRG stellen und zum erfolgreichen Abschluss eines derartigen Verfahrens der Beitritt der GMBH als Eigentümerin erforderlich sein sollte, ist diese bei sonstigem Ersatz des gesamten dem anderen Vertragsteil entstehenden Schadens zum unverzüglichen Verfahrensbeitritt auf Seite des Fruchtnießers bei entsprechender Verfahrensunterstützung nach diesbezüglicher schriftlicher Aufforderung verpflichtet.

6. Allfällige Ablöseansprüche scheidender Mieter nach § 10 MRG trägt während des aufrechten Fruchtgenussvertrages der Fruchtnießer, nach Beendigung des Fruchtgenussvertrages jedoch die GMBH. Maßgeblich ist der Zeitpunkt der erstmaligen schriftlichen Geltendmachung eines derartigen Anspruches durch den Mieter.

VII. Veränderungen

Etwaige baubewilligungspflichtige Veränderungen dürfen nur mit ausdrücklicher schriftlicher Genehmigung der GMBH vorgenommen werden.

Die Investitionen, Adaptierungen, Einbauten und dergleichen gehen bei Beendigung des Vertragsverhältnisses ersatzlos in das Eigentum der GMBH über.

VIII. Vermietung / Weitergabe

Die gänzliche oder teilweise Vermietung des Vertragsgegenstandes oder von Teilen davon ist dem Fruchtnießer gestattet. Jede andere Form der Weitergabe (dies umfasst auch den Fall der Übertragung des Fruchtgenussrechtes "der Ausübung nach") ist dem Fruchtnießer untersagt.

...

XI. Aufschiebende Bedingung

Dieser Vertrag bedarf zu seiner Rechtswirksamkeit XYZ . Der Vertrag wird erst mit dieser Genehmigung rechtswirksam

XII. Aufsandungserklärung

Sohin erteilt die Wiener Neustädter Beteiligungs-, Betriebsführungs- und Stadtentwicklungsgesellschaft mbH ihre ausdrückliche Einwilligung, dass ohne ihr

weiteres Einvernehmen (jedoch nicht auf ihre Kosten) auf Grund dieses Vertrages auch auf alleinigen Antrag der Stadt X ob den in Beilage ./1 angeführten Liegenschaften im Grundbuch X1 bzw. X2 des BG X1 jeweils das Fruchtgenussrecht gemäß diesem Fruchtgenussvertrag zugunsten der Stadt X einverleibt werde.

...

XIV. Sonstiges

- 1. Der Fruchtnießer hat den Vertragsgegenstand bei Beendigung des Fruchtgenussverhältnisses in ordnungsgemäßen und sauberen Zustand zu übergeben. Er ist verpflichtet, nach Ende des Fruchtgenussrechtes die notwendigen Erklärungen für die grundbücherliche Löschung des Fruchtgenussrechtes über Aufforderung der GMBH auf seine Kosten abzugeben.*
- 2. Beide Vertragsteile verzichten auf das Recht zur Anfechtung dieses Vertrages wegen Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes.*
- 3. Alle von den Vertragsparteien in diesem Vertrag übernommenen Rechte, Verbindlichkeiten und Verpflichtungen gehen zur ungeteilten Hand auf deren Rechtsnachfolger über.*
- 4. Mündliche Nebenabreden bestehen nicht. Änderungen und Ergänzungen bedürfen der Schriftform. Dies gilt auch für das Abgehen von Schriftformerfordernis.*
- 5. Alle Beilagen bilden einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages.*
- 6. Als ausschließlicher Gerichtsstand wird das sachlich zuständige Gericht in X vereinbart.*

XV. Kosten und Gebühren

Allfällige Gebühren trägt der Fruchtnießer. Für Zwecke der Gebührenbemessung wird festgehalten, dass das im Rahmen des Fruchtgenussverhältnisses zu entrichtende Gesamtentgelt einschließlich USt pro Jahr EUR 85.913,42 [bzw. EUR 4.201.612,90] beträgt (Gebührenfrei gem. Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001). ..."

Die Verträge wurden vom Gemeinderat der Stadt X in der Sitzung vom 25. Oktober 2006 genehmigt, in der auch flankierende Maßnahmen beschlossen wurden. Das Gemeinderatsprotokoll hat jenen Inhalt, wie er in der Beilage ./E zur Berufung wiedergegeben wird.

Weiters fand am 25. Oktober 2006 eine außerordentlichen Generalversammlung der GMBH statt, in der beschlossen wurde, die Aufgabe der „*Immobilienverwaltung und Immobilienbewirtschaftung*“ für Liegenschaften der Stadt X zu übernehmen. Der Unternehmensgegenstand der GMBH wurde in dieser Generalversammlung geändert auf:

"Ankauf und Verkauf von Gebäuden und Immobilien;

Bauträgertätigkeiten;

Erwerb, Verwaltung, Verwertung und Überlassung von Nutzungsrechten an Gebäuden und Immobilien sowie deren Zubehör;

Verwaltung und Bewirtschaftung von Gebäuden und Immobilien im Sinne eines umfassenden technischen und wirtschaftlichen Facility-Managements;

Übernahme von Unternehmungen und Betrieben der Stadt X sowie deren Führung, Betrieb und Verwaltung;

Beteiligung an Gesellschaften oder Unternehmen mit gleichartigen Unternehmensgegenstand sowie deren Geschäftsführung und Vertretung;

Übernahme von kommunalen Aufgaben im Immobilienbereich."

Am 22. November 2006 wurden sowohl die Kaufverträge als auch die Fruchtgenussverträge vom LAND gemeindeaufsichtsbehördlich genehmigt.

Im Jahr 2007 wurde auf Grund der gegenständlichen Fruchtgenussverträge das Fruchtgenussrecht für die Stadt X im Grundbuch einverleibt.

Es fallen durchschnittlich jährlich folgende Kosten an, die die Stadt auf Grund der in den beiden Fruchtgenussverträgen getroffenen Vereinbarung zusätzlich zum Entgelt gemäß Punkt IV. zu tragen hat:

	ErfNr.***1	ErfNr.***2
Instandhaltung	773.794,22	65.764,76
Betriebskosten	1.973.314,44	20.601,66
Instandsetzung	554.403,94	24.484,78
Versicherung	162.163,59	4.532,34

III. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Unterlagen sowie dem damit im Einklang stehenden Vorbringen der Bf. in ihren schriftlichen Eingaben. Bei der mündlichen Verhandlung erklärten beide Parteien, dass es zum nunmehr festgestellten Sachverhalt keine Ergänzungen gibt.

IV. rechtliche Beurteilung

1. Zur Verwirklichung des Tatbestandes des § 33 TP 9 GebG

Nach § 33 TP 5 Abs. 1 GebG unterliegen Bestandverträge (§§1090 ff. ABGB) und sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, einer Gebühr nach dem Wert

1. im allgemeinen von 1 v.H.
2. beim Jagdpachtvertrag von 2 v.H.

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

Die Gebührentatbestände des § 33 GebG verwenden im Allgemeinen die Begriffe des Zivilrechts. Für die Abgrenzung unterschiedlich geregelter gebührenpflichtiger Rechtsgeschäfte voneinander ist daher deren zivilrechtliche Einordnung maßgebend. Enthält ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen oder wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen. Für die Rechtsnatur eines Vertrages ist die nach § 914 ABGB ermittelte Absicht der Parteien hinsichtlich der Wirkungen des Vertrages maßgebend. Dabei kommt es vor allem auf den von den Parteien bei Abschluss des Vertrages verfolgten, objektiv erkennbaren Zweck des Vertrages an (vgl. VwGH 24.6.2010, 2010/16/0053, mwN).

Als persönliche Servituten kennt das bürgerliche Recht (§ 478 ABGB) das Gebrauchsrecht, die Fruchtnießung und das Wohnrecht.

Die Fruchtnießung ist gemäß § 509 ABGB das Recht, eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkung zu genießen. Dem Fruchtnießer stehen hinsichtlich der Benützung der Sache jene Rechte zu, die sonst nur der Eigentümer auszuüben berechtigt ist, sodass sich seine Stellung Dritten gegenüber der Position des Eigentümers annähert (vgl. Kiendl-Wendner in Schwimann, ABGB 3 II, Rz 1 zu § 509). Das Recht zur Vermietung und Verpachtung der dienstbaren Sache hat der Fruchtnießer, nicht der Eigentümer (vgl. Kiendl-Wendner, aaO, Rz 7 zu § 509).

Für die Zuordnung eines Rechtsgeschäftes zu einem Gebührentatbestand ist das Gesamtbild und nicht einzelne Sachverhaltselemente maßgebend (vgl. VwGH 18.9.1980, Zl. 51/79, Slg. 5505/F).

Verträge, die die Überlassung des Gebrauches einer Wohnung gegen Entgelt zum Gegenstand haben, sind mit Rücksicht auf § 1090 ABGB in der Regel als Mietverträge zu werten, wenn sie die für einen Bestandvertrag typischen und charakteristischen Merkmale aufweisen. Steht jedoch bei einem zwischen Hauseigentümer und Nutzungsberechtigtem, der auf seine Kosten neue Wohnungen errichtet, geschlossenen Vertrag nicht die Benützung durch den Berechtigten selbst im Vordergrund, sondern die Möglichkeit, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes die aufgewendeten Kosten mit Gewinn durch Weitergabe an Dritte - wie im vorliegenden Fall durch das dem Beschwerdeführer zukommende Recht auf Nutzung der von zu ihm errichtenden 15 Wohnungen durch Vermietung - wieder hereinzubringen, so ist die Stellung des Nutzungsberechtigten jener eines Fruchtnießers wesentlich ähnlicher als der eines Mieters. Wird die zur Nutzung überlassene Wohnung nach dem Willen der Vertragsparteien nicht zur Befriedigung eines Wohnbedürfnisses des Nutzungsberechtigten, sondern zur Erzielung von Erträgen verwendet, spricht dies eindeutig für eine Qualifikation des Rechtsverhältnisses als Fruchtgenußrecht (vgl. OGH MietSlg. 28.110, 31.160, SZ 57/155 mwN), weil einem Fruchtnießer das Recht auf VOLLE Nutzung der Sache zusteht (vgl. Petrasch in Rummel, ABGB1, Rz 1 zu § 509), wozu insbesondere auch das Recht gehört, Bestandrechte an Personen zu vergeben, die dadurch Hauptmieter werden (Petrasch, aaO, Rz 3 zu § 509), welches Recht mit der Position eines Bestandnehmers in einem unauflöslchen

Widerspruch stünde (vgl. VwGH 5.3.1990, 89/15/0014 unter Hinweis auf Würth in Rummel, aaO, Rz 8 zu § 1090).

Ergibt sich aus dem Vertragszweck eine eindeutige rechtliche Qualifikation, kommt der Regelung von Nebenbestimmungen des Vertrages bei dessen rechtlicher Zuordnung keine Bedeutung zu. Weder die Vereinbarung eines periodisch zu entrichtenden Entgeltes und der Tragung der Betriebskosten durch den Beschwerdeführer noch die vertragliche Einräumung von Kündigungsmöglichkeiten sprechen gegen die Qualifikation eines Vertrages als Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit (vgl. OGH MietSlg. 4.417, 28.110, 31.160, SZ 57/155). Dass die Parteien im Rahmen ihrer Dispositionsbefugnisse den Fall des Nichtzureichens der Erträge abweichend von der Vorschrift des § 513 ABGB geregelt haben, ist für die rechtliche Zuordnung des Vertrages ohne Bedeutung (vgl. abermals VwGH 5.3.1990, 89/15/0014).

Gemäß § 17 Abs. 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend. Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird. Wenn aus der Urkunde die Art oder Beschaffenheit eines Rechtsgeschäftes oder andere für die Festsetzung der Gebühren bedeutsame Umstände nicht deutlich zu entnehmen sind, so wird gemäß § 17 Abs. 2 GebG bis zum Gegenbeweis der Tatbestand vermutet, der die Gebührenschuld begründet oder die höhere Gebühr zur Folge hat.

Voraussetzung für die Anwendung des § 17 Abs. 2 GebG ist, dass der Urkundeninhalt nicht deutlich ist (vgl. VwGH vom 22.5.1997, 96/16/0040, 0041, und vom 18.6.2002, 2001/16/0591). Die Rechtsvermutung des § 17 Abs. 2 GebG kommt also nur bei unklaren Textierungen des Urkundeninhaltes bzw. dessen Undeutlichkeit oder Mehrdeutigkeit in Betracht (siehe ua. VwGH 16.3.1987, 85/15/0155).

Im gegenständlichen Fall ist der Urkundeninhalt hinsichtlich der zivilrechtlichen Qualifizierung als Dienstbarkeit eindeutig und entspricht es dem erklärten Willen der Vertragsparteien, dass durch die vorliegenden Verträge für die Stadt X ein Fruchtgenussrecht iSd §§ 509 ff ABGB begründet wird. Die Parteien wollten gerade keinen Miet- oder Pachtvertrag iSd §§ 1090 ff ABGB abschließen, weil die Stadt – im Hinblick auf die beabsichtigte Vermietung an DRITTE – eine "eigentümerähnliche Position" benötigte (siehe dazu die Ausführungen der Bf. in den Berufungen). Auch die weitere Voraussetzung für die Erfüllung des Tatbestandes des § 33 TP 9 GebG, dass die Einräumung der Dienstbarkeit durch entgeltliches Rechtsgeschäft erfolgt, liegt hier auf Grund des in Punkt IV. der Fruchtgenussverträge vereinbarten Entgelts jedenfalls vor.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass beim Verkauf einer Liegenschaft unter Vorbehalt des Fruchtgenusses der Wert dieser vorbehaltenen Nutzung bei Bemessung der Grunderwerbsteuer der Gegenleistung zuzurechnen ist (vgl. 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 also 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 (vgl. VwGH 27.5.1999, 98/16/0349).

Die beiden Fruchtgenussverträge vom 25. Oktober 2006 erfüllen daher sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen des § 33 TP 9 GebG.

Nur der Vollständigkeit halber wird bemerkt, dass die durch die Kaufvertragsabschlüsse verwirklichten grunderwerbsteuerpflichtigen Rechtsvorgänge nicht zu einer Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG führen. Bei den Fruchtgenussverträgen handelt es sich um selbständige Rechtsgeschäfte und wurde überdies in den über die Fruchtgenusseinräumung errichteten Urkunden nicht auf die Kaufvertragsabschlüsse Bezug genommen, weshalb der Inhalt der Kaufverträge nicht zum Urkundeninhalt iSd § 17 Abs. 1 GebG zählt. Eine Anhaltspunkt dafür, dass mit der Fruchtgenusseinräumung eine Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht iSd § 1 Abs. 2 GrEStG von der GMBH an die Bf. erfolgt wäre, liegt hier nicht vor und wurde von der Bf. auch kein in diese Richtung weisendes Vorbringen erstattet.

2. Zur Höhe der Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage der Gebühr nach § 33 TP 9 GebG ist nicht der Wert der Dienstbarkeit, sondern der Wert des bedungenen Entgeltes.

Zur Auslegung des Begriffs des Wertes des bedungenen Entgeltes können grundsätzlich dieselben Überlegungen wie für den "Wert" im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG gelten (VwGH 3.10.1961, 174/61), ohne dass aber die Sonderbestimmungen insbesondere der Abs. 2 und 3 des § 33 TP 5 GebG zur Anwendung gelangen könnten (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 14 zu § 33 TP 9 GebG). Auch Leistungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauchs dienen und die der Berechtigte erbringen muss, sind Teil des Wertes (Fellner aaO, Rz 15 zu § 33 TP 9 GebG unter Hinweis auf VwGH 27.6.1960, 1624/59).

Zum "Wert", von dem die Gebühr zu berechnen ist, zählen alle Leistungen, die im Austauschverhältnis für die Einräumung des Dienstbarkeitsrechtes vom Dienstbarkeitsberechtigten zu erbringen waren. In diesem Sinne stellen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Aufwendungen für den Ausbau von bisher unbewohnbaren Räumen eine Gegenleistung für die Einräumung der Dienstbarkeit dar, auch wenn der in Rede stehende Betrag nicht unmittelbar an den Hauseigentümer bezahlt wurde (vgl. VwGH 3.10.1961, 174/61).

Für die Gebührenbemessung ist der Wert der Gegenleistung, die für die Einräumung der Dienstbarkeit versprochen wird, maßgebend. Zur Bemessungsgrundlage der Gebühr nach § 33 TP 9 GebG 1957 gehört auch die Umsatzsteuer, die neben dem Entgelt, das dem Liegenschaftseigentümer verbleibt, gesondert angefordert wird. Die Umsatzsteuer ist keine unechte Nebenleistung (vgl. VwGH 4.7.1974, 4074).

Auch die Betriebskosten wie Müllabfuhrgebühren, Wassergebühren und Rauchfangkehrerkosten sind Teil der Bemessungsgrundlage (vgl. Fellner, aaO, Rz 15 zu

§ 33 TP 9 GebG unter Hinweis auf UFS 19.7.2006, RV/0575-W/04 und UFS 10.4.2008, RV/0022-I/08).

Nach § 26 GebG gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, 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.

§ 15 BewG bestimmt Folgendes:

"(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 übersteigen.

(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) Ist der gemeine Wert der gesamten Nutzungen oder Leistungen nachweislich geringer oder höher, so ist der nachgewiesene gemeine Wert zugrunde zu legen.

(4) 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."

Daraus folgt, dass bei Verträgen auf bestimmte Dauer der Wert der vom Servitutsberechtigten während der gesamten vorgesehenen Vertragsdauer geschuldeten Leistungen in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist. Dieser beträgt gemäß § 15 Abs. 1 Satz 3 BewG höchstens das Achtzehnfache des Jahreswertes. Bei unbestimmter Vertragsdauer sind die wiederkehrenden Leistungen hingegen gemäß § 15 Abs. 2 mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten.

Im gegenständlichen Fall ist auf Grund des beidseitigen Kündigungsverzichtes für einen Zeitraum von 35 Jahren von einer bestimmten Vertragsdauer von mehr als 18 Jahren auszugehen. Als Wert des bedungenen Entgeltes iSd § 33 TP 9 GebG sind daher sämtliche von der Stadt X in den beiden beschwerdegegenständlichen Urkunden für die Einräumung der Fruchtgenussrechte für einen Zeitraum von 18 Jahren versprochenen Leistungen anzusehen. Dazu zählt nicht nur der jeweils im Punkt IV. als "Entgelt" bezeichnete Betrag, sondern verpflichtete sich die Stadt

darüber hinaus im Punkt VI.2 des jeweiligen Fruchtgenussvertrages zur Tragung der Kosten für Instandhaltung und Instandsetzung sowie der Betriebskosten und in Punkt VI.4 zum Abschluss bzw. der Aufrechterhaltung diverser Versicherungen des Vertragsgegenstandes. Diese wiederkehrenden Leistungen dienen der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsgemäßen Gebrauches und wurden daher vom Finanzamt zu Recht mit dem 18-fachen des – der Höhe nach unstrittigen – durchschnittlichen Jahresbetrages in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Zur Verordnungsermächtigung des § 33 TP 5 Abs. 5 Z. 2 GebG für Fälle, in denen die zu erbringenden Nebenleistungen in der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde der Höhe nach nicht festgehalten sind, ist zu sagen, dass diese in Zusammenhang mit der verpflichtenden Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr zu sehen ist. Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass auch vor Einführung der Verordnungsermächtigung durch Art VII Z 19 AbgÄG 1998, BGBl. I 28/1999, stets die Nebenleistungen in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen waren. Die Höhe der Betriebskosten muss für die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage nicht ziffernmäßig festgelegt sein, wenn in der Vertragsurkunde neben dem mit einem bestimmten Betrag enthaltenen Zinsvereinbarung hinsichtlich der Betriebskosten nur deren Bezahlung mit dem entsprechenden Anteil vereinbart worden ist. In einem solchen Fall ist die Abgabenbehörde im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht berechtigt, die Höhe der Betriebskosten festzustellen und diese als Teil der Bemessungsgrundlage zu behandeln (vgl. VwGH 12.7.1962, 175/62).

Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes stellt die Frage, ob Betriebskosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind oder nicht, eine Frage der richtigen Subsumierung unter einfachgesetzliche Bestimmungen dar, über die der VwGH zu entscheiden berufen ist (VfGH 7.10.1961, B 80/61).

Der Verwaltungsgerichtshof erachtet es keineswegs von vornherein als unsachlich, die Rechtsgeschäftsgebühr bei Bestandverträgen und Dienstbarkeiten unterschiedlich zu regeln. Gleiches gilt für die behauptete Verfassungswidrigkeit der unterschiedlichen Regelungen für Einmalzahlungen und wiederkehrende Zahlungen bei unbestimmter bzw. immerwährender Vertragsdauer (vgl. VwGH 31.05.1995, 94/16/0132).

Dieser Ansicht schließt sich das Bundesfinanzgericht an. Zwischen einem Bestandvertrag und einer Dienstbarkeit bestehen nicht bloß entscheidende zivilrechtliche Unterschiede und daran anknüpfende Rechtsfolgen, sondern auch gravierende wirtschaftliche Unterschiede. Dienstbarkeiten sind *per definitionem* dingliche Rechte (vgl. Kiendl-Wendner in Schwimann, ABGB 3 II, § 472 Rz 1). Das Fruchtgenussrecht zu Gunsten der Bf. wurde im Grundbuch einverleibt und bilden die Fruchtgenussverträge daher hier – wie im Regelfall – den Titel zur Erlangung dinglicher – und nicht nur obligatorischer – Rechte. Der Fruchtnießer hat das Recht auf den vollen Ertrag, der im Rahmen ordentlicher Wirtschaftsführung erzielbar ist (vgl. Kiendl-Wendner aaO, Rz 1 zu § 511) und nähert sich seine Stellung Dritten gegenüber der Position des Eigentümers an (vgl. Kiendl-Wendner aaO, Rz 1 zu § 509). Wie die Bf. selber betonte wurde hier gerade keine Bestandverträge

sondern Fruchtgenussverträge abgeschlossen, weil die Bf. eine "eigentümerähnliche Position" benötigte und die Vermietung der Wohnungen an DRITTE weiterhin durch die Stadt vorgenommen werden sollte. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist es sachlich gerechtfertigt, dass Verträge, die der Erlangung einer "eigentümerähnlichen Position" dienen, einem im Verhältnis zum Bestandvertrag höheren Steuersatz von 2% unterzogen werden. Im Übrigen ist bei Dienstbarkeiten an Liegenschaften zu bedenken, dass bei einer weiteren "Ausdehnung" der Rechtsstellung (Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums iSd § 24 BAO) die Übertragung der Verfügungsmacht iSd § 1 Abs. 2 GrEStG und damit die Verwirklichung eines grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestandes in Betracht kommt und dies zur Folge hätte, dass die Gegenleistung mit 3,5 % besteuert würde.

3. Zur Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des Art 34 BudgetbegleitG 2001

Artikel 34 des Budgetbegleitgesetzes 2001, BGBl I 2000/142, lautet idF AbgÄG 2001, BGBl I 2001/144, AbgÄG 2002, BGBl I 2002/84, auszugsweise:

"§ 1

(1) Die durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts sowie an Personenvereinigungen (Personengemeinschaften), die unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen, unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte sind von der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, den Stempel- und Rechtsgebühren sowie von den Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren befreit. Derartige Vorgänge gelten nicht als steuerbare Umsätze. Ist die juristische Person des privaten oder öffentlichen Rechts im Rahmen der Aufgabenerfüllung als Unternehmer tätig, gelten für Zwecke der Umsatzsteuer die Rechtsverhältnisse für diese Tätigkeit als Unternehmer weiter.

(2) Miet- und Pachtverträge, die zwischen der juristischen Person des privaten oder öffentlichen Rechts oder der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) als Vermieterin und der übertragenden Körperschaft öffentlichen Rechts als Mieterin unmittelbar anlässlich der Ausgliederung bezüglich der übertragenen Objekte abgeschlossen werden, sind von den Stempel- und Rechtsgebühren befreit."

Die Befreiungsbestimmung nach Art 34 BBG 2001 enthält keine Einschränkung auf bestimmte Aufgaben; hoheitliche und nicht hoheitliche Aufgaben sind gleichermaßen erfasst (VwGH 28.6.2007, 2006/16/0216, und VwGH 17.10.2012, 2012/16/0006).

Für die Befreiung nach Art 34 § 1 BBG 2001 wird vorausgesetzt, dass das Rechtsgeschäft durch die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben unmittelbar veranlasst ist (VwGH 25.3.2010, 2008/16/0095, und VwGH 17.10.2012, 2012/16/0006).

Voraussetzung für die Gebührenbefreiung ist, dass das Rechtsgeschäft durch eine Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben unmittelbar veranlasst wurde.

Demgegenüber ist die bloße Übertragung von Vermögen nicht geeignet, den Befreiungstatbestand zu erfüllen (vgl VwGH 17.10.2012, 2012/16/0006). Die Übertragung

der Verwaltung, Erhaltung und Instandhaltung der Liegenschaften weist nicht auf eine über die bloße ordentliche Verwaltung der Liegenschaft hinausgehende Aufgabe hin, wie sie ohnehin jedem Eigentümer der Liegenschaft obliegt (vgl. VwGH 28.3.2014, 2013/16/0226).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der eine Begünstigung (Befreiung) in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 26.01.1989, 88716/0015, VwGH 23.02.1989, 88/16/0187). Da die Erfüllung eines Befreiungstatbestandes unzweifelhaft ein Umstand ist, der für die Gebührenfestsetzung bedeutsam ist, muss eine Urkunde, die darüber keinen eindeutigen Aufschluss gibt, gemäß § 17 Abs. 2 GebG behandelt werden (siehe dazu Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Gebührenbefreiungen, Rz 6 unter Hinweis auf VwGH 8.9.1983, 82/15/0123).

Im gegenständlichen Fall wurde die von der Stadt an die GMBH übertragene Aufgabe sowohl im Gemeinderatsprotokoll vom 25. Oktober 2006 (siehe Beilage ./5 zur Berufung) als auch in den beim Finanzamt eingebrachten Schriftsätzen (siehe dazu den Schriftsatz vom 4. Mai 2007) mit "Immobilienverwaltung und Immobilienbewirtschaftung" bezeichnet. Im Hinblick auf die zuletzt zur Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des Artikel 34 § 1 Abs. 1 des Budgetbegleitgesetzes 2001 im Bereich der Gerichtsgebühren ergangene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.3.2014, 2013/16/0226) erscheint dem Bundesfinanzgericht fraglich, ob hier eine über die mit einer Eigentumsübertragung an Liegenschaften stets verbundenen Übertragung der "Verwaltung und Bewirtschaftung" der Erwerbsgegenstände hinausgehende Übertragung von "Aufgaben" erfolgt ist. Da die Vermietung der Liegenschaften an DRITTE weiterhin von der Stadt vorgenommen werden soll, wird der Eindruck erweckt, dass der Wille der Vertragsparteien hier möglicherweise auf eine reine Vermögensübertragung (Übertragung von Liegenschaften/Übertragung von Verbindlichkeiten) gerichtet war. Das Finanzamt ist bei Beurteilung der Kaufverträge allerdings offensichtlich den Angaben der Bf. gefolgt und wird daher bei der rechtlichen Beurteilung auch vom Bundesfinanzgericht davon ausgegangen, dass der Abschluss des Vertragskonvoluts unmittelbar durch eine Aufgabenübertragung von der Bf. auf die GMBH veranlasst worden ist. Dies führt jedoch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes aus folgenden Gründen nicht zur Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung auf die Fruchtgenussverträge:

Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes an diversen Liegenschaften erfolgte hier mit im Verhältnis zu den Kaufverträgen unabhängigen und selbständigen Rechtsgeschäften und liegt hier daher kein Fall einer der Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG 1987 zuzurechnenden vorbehaltenen Nutzung vor (vgl. VwGH 27.5.1999, 98/16/0349). Die gleichzeitig mit der Aufgabenübertragung und Eigentumsübertragung von der Stadt an die GMBH durch Kaufvertrag erfolgte "Rücküberlassung" von der GMBH an die Stadt durch

Dienstbarkeitseinräumung ist daher nicht nach Art 34 § 1 Abs. 1 BudgetbegleitG 2001 befreit.

Erst mit dem Bundesgesetz BGBl I 2013/5, wurde bei Art 34 BudgetbegleitG 2001 die Bestimmung des § 2 eingefügt. Danach ist die Bestimmung des § 1 des Gesetzes sinngemäß auf alle durch die Rückgängigmachung von Ausgliederungen und Übertragungen, die von § 1 erfasst waren, unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte anzuwenden. Es kann daher dahin gestellt bleiben, ob hier mit der "Rückübertragung der eigentümerähnlichen Position" eine Aufgabenübertragung verknüpft war.

In Betracht für eine allfällige Befreiung der Fruchtgenussverträge kommt daher hier nur die Bestimmung des Art 34 § 1 Abs. 2 BudgetbegleitG 2001. Der Wortlaut dieser Bestimmung stellt auf "Miet- und Pachtverträge" ab. Es ist der Bf. zwar beizupflichten, dass der Gesetzgeber nicht die Terminologie des Gebührengesetzes in § 33 TP 5 GebG ("Bestandverträge") verwendet hat, sondern sich der Begriff "Bestandvertrag" nur in der Begründung des Abänderungsantrages findet. Klar ersichtlich ist aus dem eingefügten Absatz 2 allerdings, dass diese Befreiung (nur) für Stempel- und Rechtsgebühren anwendbar ist. Dies spricht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes dafür, für die Auslegung der Befreiungsbestimmung jene Grundsätze heranzuziehen, die ganz Allgemein im Bereich des Gebührenrechtes gelten.

Die allgemeinen Auslegungsgrundsätze gebieten es, sofern nicht anderes bestimmt ist, Befreiungsbestimmungen, die außerhalb des entsprechenden Abgabengesetzes enthalten sind, nicht anders auszulegen als jene, die sich im System des entsprechenden Abgabengesetzes, selbst finden (vgl. VwGH 22.5.1980, 488/78 und VwGH 7.2.1974, 0892/72).

Zum Hinweis der Bf. auf die Rechtsprechung des EuGH im Bereich der Umsatzsteuer wird bemerkt, dass es sich beim UStG 1994 um ein speziell zur Durchführung einer Richtlinie erlassenes Gesetz handelt und dieses daher richtlinienkonform auszulegen ist (vgl. VwGH 20.2.2008, 2006/15/0161). Die Rechtsgebühr nach § 33 TP 9 GebG hat ebenso wie die Gebühr nach § 33 TP 5 GebG nicht den Charakter einer Umsatzsteuer im Sinn von Art 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/388/EWG. Wie der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (siehe das Urteil des EuGH vom 8.6.1999 in den verbundenen Rechtssachen C-338/97, C-344/97 und C-390/97, Pelzl ua) ausgeführt hat, sind wesentliche Merkmale der Mehrwertsteuer iSd Art 33 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie:

- allgemeine Geltung der Steuer für alle sich auf Gegenstände und Dienstleistungen beziehenden Geschäfte;
- Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält;
- Erhebung der Steuer auf jeder Produktionsstufe und Vertriebsstufe einschließlich der Einzelhandelsstufe, ungeachtet der Zahl der vorher bewirkten Umsätze;

- Abzug der auf den vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beiträge von der vom Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer, so dass sich die Steuer auf einer bestimmten Stufe nur auf den auf dieser Stufe vorhandenen Mehrwert bezieht und die Belastung letztlich vom Verbraucher getragen wird (vgl. ua. VwGH 17.10.2002, 2002/17/0284).

Da Rechtsgeschäfte nach § 15 Abs. 1 GebG grundsätzlich nur dann gebührenpflichtig sind, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird und außerdem nur die in den einzelnen Tarifposten des § 33 GebG aufgezählten Rechtsgeschäfte gebührenpflichtig sind, handelt es sich bei den Rechtsgebühren nach § 33 TP 9 und nach § 33 TP 5 GebG nicht um eine allgemeine Steuer auf Dienstleistungen. Auch ist die Höhe der Gebühr nicht proportional zum Preis, den Jemand tatsächlich als Gegenleistung für eine bestimmte Dienstleistung erhält, da auf Grund der Bestimmung des § 17 Abs. 1 iVm Abs. 5 GebG für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde maßgebend ist und somit weder eine vorzeitige Auflösung des Vertrages noch der Erhalt eines niedrigeren Entgeltes als beurkundet, Auswirkung auf die Höhe der Gebühr hat. Außerdem sieht das Gebührengesetz auch keinen Abzug von auf vorhergehenden Stufen bereits entrichteten Beiträgen vor (vgl. UFS 28.06.2006, RV/1491-W/04).

Das Gebührengesetz 1957 knüpft in Ansehung des Abschlusses von Rechtsgeschäften an das Vertragsrecht des bürgerlichen Rechtes an (VwGH 30.01.1978, 1633/76). Das Gesetz umschreibt die Gebührentatbestände des § 33 GebG im Allgemeinen mit Begriffen des Zivilrechtes. Für die Abgrenzung unterschiedlich geregelter gebührenpflichtiger Rechtsgeschäfte voneinander ist daher im Allgemeinen deren zivilrechtliche Einordnung maßgebend (VwGH 5.3.1990, 89/15/0014).

Wenn das Abgabenrecht Bezeichnungen des Privatrechtes bzw des Handelsrechtes gebraucht, so richtet sich die Bedeutung dieser Bezeichnungen in der Regel danach (vgl. VwGH 23.3.1955, 2293/53, VwSlg 1123 F/1953). Der Abgabengesetzgeber kann dabei nach der Methode der rechtlichen (formalen) Anknüpfung ua Steuerfolgen unmittelbar mit Kategorien und Institutionen anderer Rechtsgebiete verbinden, wobei er auch den Bedeutungsinhalt übernimmt, der den Begriffen in der Heimatdisziplin zukommt (vgl. ua. VwGH 3.6.1993, 92/16/0174; VwGH 6.5.1985, 84/15/0194). Durch die Anknüpfung ans Zivilrecht sind die Begriffe "Miet- und Pachtverträge" nicht als unbestimmt anzusehen.

Im Bürgerlichen Recht wird der Bestandvertrag in § 1090 ABGB definiert. In § 1091 ABGB findet sich die Abgrenzung zwischen Miet- und Pachtverträgen und stellen diese Vertragsformen Unterarten des Bestandvertrages iSd § 1090 ABGB dar.

Der Gebührengesetzgeber erweitert in § 33 TP 5 GebG den Begriff des "Bestandvertrages" und unterliegen nicht nur die "lupenreinen Bestandverträge iSd § 1090 ff ABGB" der genannten Tarifpost, sondern werden auch "sonstige Verträge, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält" der Gebühr unterzogen. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes könnte aus der Verwendung der Wortfolge "Miet- und Pachtverträge" in der Befreiungsbestimmung abgeleitet werden, dass der Gesetzgeber

nicht alle "Bestandverträge iSd § 33 TP 5 GebG" befreien wollte, sondern nur bestimmte Unterarten (und zwar "Miet- und Pachtverträge" iSd Zivilrechtes). Es ist aber kein Anhaltspunkt dafür ersichtlich, dass umgekehrt eine Erweiterung der Befreiung auf Dienstbarkeitsverträge, die weder nach der zivilrechtlichen noch nach der gebührenrechtlichen Terminologie als "Bestandverträge" zu qualifizieren sind, beabsichtigt war.

Wie der Verwaltungsgerichtshof zur Befreiung nach Artikel 34 § 1 BudgetbegleitG ausgesprochen hat, wäre die bloße Übertragung von Vermögen (etwa von Liegenschaften) nicht geeignet, den Befreiungstatbestand zu erfüllen. Dem gegenüber könnte etwa der durch die Ausgliederung und Übertragung der (nicht hoheitlichen) Aufgabe des Wohnungswesens unmittelbar veranlassten Veräußerung von Liegenschaften (mit Wohngebäuden) nicht die Eignung abgesprochen werden, den in Rede stehenden Tatbestand zu erfüllen (VwGH 17.10.2012, 2012/16/0006). Nach einer Übertragung der Aufgabe des "Wohnungswesens" werden typischerweise Mietverträge mit Dritten nicht mehr von der Gebietskörperschaft, sondern von der "ausgegliederten" Gesellschaft abgeschlossen werden. Eine "Rücküberlassung" von Mietobjekten an die Gebietskörperschaft wie hier durch Einräumung einer Dienstbarkeit wird daher nur einen Ausnahmefall darstellen. In der Regel wird es anlässlich der Ausgliederung zum Abschluss von Miet- oder Pachtverträge durch die Gebietskörperschaft nur hinsichtlich der von ihr selbst benützten Objekte kommen. Es erscheint daher sachlich gerechtfertigt nur jene Rechtsgeschäfte zu begünstigen, die es der Gebietskörperschaft nach der Aufgabenübertragung ermöglichen, bestimmte Liegenschaften/Gebäude weiter zu benützen, nicht aber solche Rechtsgeschäfte, die im Ergebnis zur (teilweisen) "Rückübertragung" von Aufgaben an die Gebietskörperschaft führen.

Eine verfassungskonforme Interpretation kommt nur dann in Frage, wenn der Wortlaut des Gesetzes mehrere Auslegungen ermöglicht (vgl. VwGH 11.2.1994, 93/17/0305). Ist dies der Fall, so ist jener Auslegung der Vorzug zu geben, die das Gesetz als verfassungskonform erscheinen lässt (vgl. VwGH 20.10.1992, 90/04/0266 und VwGH 11.2.1994, 93/17/0305). Die verfassungskonforme Auslegung ist aber andererseits - abgesehen davon, dass die Norm mehrere Auslegungen ermöglichen muss - NUR GEBOTEN, wenn eine der denkbaren Auslegungen der Norm einen verfassungswidrigen Inhalt unterstellte (vgl. VwGH 20.4.1995, 95/13/0071).

Das Bundesfinanzgericht schließt sich daher der Rechtsansicht des Finanzamtes an, dass auf Grund der Anknüpfung an Begriffe des Zivilrechtes Fruchtgenussverträge iSd § 33 TP 9 GebG nicht als "Miet- und Pachtverträge" iSd Art 34 § 1 Abs. 2 BudgetbegleitG 2001 zu qualifizieren sind.

Bei den nach den einzelnen Tatbeständen des § 33 GebG vorgesehenen Gebühren handelt es sich nicht um eine einzige, einheitliche Abgabe, sondern um jeweils verschiedene Abgaben entsprechend den einzelnen Tatbeständen (vgl. VwGH 19.6.1989, 88/15/0138). Dem Gesetzgeber ist es nicht verwehrt, bei verschiedenen Abgaben unterschiedliche Belastungen und Befreiungen vorzusehen (Fellner aaO., Rz 2 zu

Gebührenbefreiung außerhalb des Gebührengesetzes unter Hinweis auf VwGH 14.5.1981, 15/1986/79-15/1990/79).

Wie bereits oben ausgeführt bestehen zwischen Bestandverträgen und Fruchtgenussverträgen nicht nur rechtliche Unterschiede, sondern knüpfen sich daran auch unterschiedliche wirtschaftliche Folgen. Das Bundesfinanzgericht teilt daher nicht die unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes (Art 7 Abs. 1 B-VG) von der Bf. erhobenen verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Bestimmung des Art 34 § 1 Abs. 2 BudgetbegleitG 2001 und wird daher der Anregung der Bf., beim Verfassungsgerichtshof einen Gesetzesprüfungsantrag einzubringen, nicht nachgekommen.

V. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig, da das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Zur entscheidungswesentlichen Rechtsfrage, ob der in der Bestimmung des Artikel 34 § 1 Abs. 2 BudgetbegleitG 2001 verwendete Begriff "Miet- und Pachtverträge" auch Rechtsgeschäfte umfasst, bei denen eine Gebrauchsüberlassung durch Einräumung eines Fruchtgenussrechtes erfolgt, fehlt bisher eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Dezember 2014