

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf über die Beschwerde vom 25.05.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28.04.2016, ERFNR x betreffend Gebühren zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG wird (wie in der Beschwerdevorentscheidung vom 15.06.2016) mit EUR 1.409,43 festgesetzt.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Rechtsvorgang - Urkundeninhalt:

Am 18.10.2015 schloss Herr Name mit seiner Ehegattin (Beschwerdeführerin) eine Vereinbarung über die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes. Name ist Eigentümer von xx Anteilen der Liegenschaft EZ Nr mit denen Wohnungseigentum an der Wohnung W Anteilen am PKW-Abstellplatz verbunden ist. Die Wohnung ist zum Zeitpunkt der Vereinbarung vermietet. Punkt (2) der Vereinbarung lautet auszugsweise wie folgt:

*"Herr als Fruchtgenussverpflichteter räumt hiemit Frau Ehefrau als Fruchtgenussberechtigte das nicht übertragbare Recht auf die Dienstbarkeit des Fruchtgenusses gemäß §§ 508 ABGB an obiger Wohnung für einen Zeitraum von 12 Jahren ein. Unter Berücksichtigung der seit August 2014 bestehenden mündlichen Vereinbarung zwischen den Vertragsteilen, die nunmehr in dieser Vereinbarung auch schriftlich niedergelegt wird, endet das Fruchtgenussrecht spätestens somit spätestens am 31.12.2016. Neu- und Zubauten und Investitionen obliegen alleine der Fruchtgenussberechtigten, die damit die im Zusammenhang stehenden Aufwendungen trägt. Kosten der Reparatur, Instandhaltung und Instandsetzungen sowie Betriebskosten trägt die Fruchtgenussberechtigte. Allfällige Zinsen für Fremdmittelfinanzierung im Zusammenhang mit der Wohnung fallen in die alleinige Entrichtungspflicht der Fruchtgenussberechtigten."*

*Die Fruchtgenussberechtigte hat für die Substanzerhaltung an den Berechtigten eine Zahlung in Höhe der steuerlich geltend zu machenden Afa von jährlich EUR 3.520 zu leisten. (4) Das laufende Entgelt für die Fruchtgenusseinräumung iHv EUR 3.520 sowie die Zinsen für das ausstehende Fremdkapital (derzeit rund EUR 500 pro Jahr) entsprechen weniger als 50% des kapitalisierten Barwertes des Fruchtgenussrechtes. Damit ist die Fruchtgenusseinräumung als unentgeltliches Rechtsgeschäft zu betrachten."*

## **II. Verfahrensablauf:**

Mit Ergänzungersuchen vom 01.03.2016 wurde vom Finanzamt um Bekanntgabe der durchschnittlichen jährlichen Höhe der Reparatur-, und Instandhaltungskosten, allfälliger Anliegerleistungen/Aufschließungskosten sowie der Betriebs,- und Verbrauchskosten mittels detaillierter Aufstellung ersucht.

Am 16.03.2016 wurde dem Finanzamt ua. die Betriebskostenabrechnung 2015 übermittelt.

Mit Bescheid vom 28. April 2016 setzte das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin eine Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG in Höhe von EUR 2.809,64 fest. Zur Begründung führte das Finanzamt aus:

*"Bemessungsgrundlage laut Anfragenbeantwortung vom 16.03.2016. Jährliche Substanzabgeltung und Zinsen x Dauer (3.520 plus 500 x 12). Errechneter Durchschnitt pro Monat aus bekanntgegebenen Bewirtschaftungskosten für den Zeitraum 01.01.2015 - 31.12.2015 (für 12 Monate EUR 2.552,46) 212,71 x 12x 12. Bekanntgegebene Betriebskosten für Wohnung und Garage (EUR 390,09 plus 22,92 x 12x 12) sowie die Ausmalkosten von EUR 2.138,16."*

In der dagegen eingebrachten Beschwerde wurde vorgebracht, dass die Einräumung des Fruchtgenussrechtes an dem im Eigentum des Fruchtgenussverpflichteten stehenden Hälftenanteil erfolgt sei. Die Wohnung samt PKW-Abstellplatz werde derzeit um EUR 1.675 zuzüglich 413 Betriebskosten pro Monat vermietet. Davon entfalle auf das eingeräumte Fruchtgenussrecht ein monatlicher Anteil von EUR 1.044. Die Beschwerdeführerin habe sich zur Substanzerhaltung bezogen auf den Hälftenanteil zur Tragung von Kosten in Höhe von EUR 5.872,62 verpflichtet. Voraussetzung für die Erfüllung des Tatbestandes des § 33 TP 9 GebG sei außer dem Vorliegen einer Dienstbarkeit, dass die Einräumung der Dienstbarkeit durch ein entgeltliches Rechtsgeschäft erfolge. Eine entgeltliche Fruchtgenusseinräumung liege nur dann vor, wenn ein Entgelt für die Nutzungsüberlassung vereinbart werde, das die Hälfte des Wertes des Fruchtgenussrechts übersteige. Dies entspreche der Meinung der Finanzverwaltung sowie der Kommentarliteratur. Im konkreten Fall würde der Barwert des Fruchtgenussrechts EUR 23.818,32 betragen. Demgegenüber stünde das Entgelt für die Fruchtgenusseinräumung in Höhe von EUR 5.870 p.a. (ca. 25% des Barwertes des Fruchtgenussrechts). Da das Entgelt für die Fruchtgenusseinräumung weniger als 50% des Barwertes des Fruchtgenussrechtes betrage, liege ein unentgeltliches und damit nicht gebührenpflichtiges Rechtsgeschäft vor.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 15. Juni 2016 wurde der Bescheid vom 28.04.2016 geändert und die Rechtsgebühr mit EUR 1.409,43 festgesetzt. Als Bemessungsgrundlage wurden EUR 70.471,44 laut vorgelegten Abrechnungen davon 2 % Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG herangezogen. Gemäß § 15 Abs. 3 GebG seien Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Durch Aufhebung der beiden Grundtatbestände (§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 ErbStG) mit Ablauf des 31.07.2008 sei die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG, soweit sich diese auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer beziehe, inhaltsleer. Dies bedeute, dass nach dem 31.07.2008 beurkundete Rechtsgeschäfte, die einen Tatbestand des § 33 GebG erfüllen, Gebührenpflicht begründen würden. Dies auch dann, wenn diese Rechtsgeschäfte der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegen würden, wären die Tatbestände des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 ErbStG noch im Rechtsbestand.

In dem dagegen eingebrachten **Vorlageantrag** wurde erneut darauf verwiesen, dass eine Gebührenpflicht nach § 33 TP 9 GebG nur bei entgeltlichem Erwerb der Dienstbarkeit bestehen würde. Die Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer sei im Bereich des

§ 33 TP 9 GebG ohne Bedeutung. Unter Hinweis auf Fellner, Die Stempel- und Rechtsgebühren, 9. Auflage, § 33 TP 9 unterliege ein überwiegend unentgeltliches Rechtsgeschäft (so auch die vorlegende Vereinbarung über die Einräumung eines Fruchtgenussrechts) keiner Gebühr nach § 33 TP 9 GebG.

### **III. Beweisaufnahmen durch das BFG**

Vom Bundesfinanzgericht wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt Erf. Nr. x samt den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen.

### **IV. Rechtliche Beurteilung**

#### **Rechtslage**

Gemäß § 33 TP 9 GebG unterliegen Dienstbarkeiten, wenn jemandem der Titel zur Erwerbung einer Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt oder die entgeltliche Erwerbung von dem Verpflichteten bestätigt wird, einer Gebühr von 2 v.H. von dem Werte des bedungenen Entgeltes. Voraussetzung der Erfüllung des Tatbestandes des § 33 TP 9 GebG ist es, dass die Dienstbarkeit *entgeltlich* eingeräumt wird. Soll nach dem Willen der Vertragsparteien die eine Leistung durch die andere "vergolten" werden, so liegt damit eine "subjektive Äquivalenz" und Entgeltlichkeit vor (VwGH 18.2.1983, 81/17/0030, VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126, VwGH 4.12.2003, 2003/16/0143 und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 12 zu § 33 TP 9 GebG). Auf das Vorliegen einer solchen Äquivalenz kann auch aus dem Sachverhalt geschlossen werden (vgl. nochmals VwGH 4.12.2003, 2003/16/0143).

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). Zum "Wert", von dem die Gebühr zu berechnen ist, zählen somit alle Leistungen, die im Austauschverhältnis für die Einräumung des Dienstbarkeitsrechtes vom Dienstbarkeitsberechtigten zu erbringen waren.

Die gemischte Schenkung ist ein Vertrag, der sich aus einem entgeltlichen und einem unentgeltlichen Teil zusammensetzt. Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn sich die gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung in einem offensichtlichen Missverhältnis gegenüberstehen und sich die Vertragsparteien dessen bewusst sind und trotzdem den Vertrag eingehen. Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 17.12.1998, 98/16/0241) setzt dem hinzu, dass eine gemischte Schenkung dann anzunehmen ist, wenn bei Vertragsabschluss der Parteiwille darauf gerichtet ist, dass ein Teil der zu erbringenden Leistungen als Geschenk anzunehmen ist.

Für die Feststellung, ob eine Schenkung bzw. eine gemischte Schenkung vorliegt, sind nicht die Steuerwerte heranzuziehen, sondern die gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung zu vergleichen.

Seit der Neufassung der Bestimmung des § 16 BewG durch das BudgetbegleitG 2003, BGBl. I Nr. 71/2003 ist auch für die Ermittlung der steuerlichen Werte ausdrücklich eine Berechnung nach den Grundsätzen der Versicherungsmathematik angeordnet (vgl. auch das „*Berechnungsprogramm betreffend Bewertung von Renten (§16 BewG)*“ auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen, unter <https://service.bmf.gv.at/Service/Anwend/Steuerberech/Par16/Par16.aspx>).

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

Im vorliegenden Fall ist von einem gemeinen Wert des Fruchtgenussrechtes in Höhe von EUR 150.336 (anteilige Jahresmiete 12.528 x Dauer 12 Jahre) auszugehen. Die von der Beschwerdeführerin zu erbringende Gegenleistung ist mit jährlich EUR 5.872,62 (für 12 Jahre EUR 70.471,44) anzusetzen. Dieser Betrag entspricht dem Entgelt, dass im Austauschverhältnis mit der Einräumung der Dienstbarkeit steht.

Vor dem 31. Juli 2008 erfolgte gemischte Schenkungen unterlagen dem ErbStG und kam daher für als gemischte Schenkung zu beurteilende Rechtsgeschäfte die Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 3 GebG zur Anwendung (vgl. UFS 5.2.2004, RV/0395-I/03). Bei einer gemischten Schenkung konnte der Inhalt des Geschäftes für Zwecke der Bemessung einer Rechtsgebühr nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgespalten und vom unentgeltlichen Teil die Schenkungssteuer, von dem entgeltlichen

eine Rechtsgebühr eingehoben werden. Überwog jedoch beim gemischten Vertrag die Entgeltlichkeit, so konnte allein Rechtsgebühr zur Vorschreibung gelangen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel und Rechtsgebühren, Rz 71 zu § 15 GebG).

Nach Fellner ist auch bei nach dem 31. Juli 2008 abgeschlossenen gemischten Verträgen entscheidend, ob der entgeltliche Teil gegenüber dem unentgeltlichen Teil überwiegt. Handelt es sich bei der Einräumung der Dienstbarkeit um ein überwiegend unentgeltliches Rechtsgeschäft – und zwar gleichgültig, ob der Wert der Dienstbarkeit oder der Wert der hingegebenen Sache (dem Parteiwillen entsprechend) überwiegt – so ist nach Fellner die Voraussetzung des § 33 TP 9 GebG, dass ein entgeltliches Rechtsgeschäft vorliegen muss, nicht erfüllt. Das Rechtsgeschäft unterliegt in einem solchen Fall keiner Gebühr (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel und Rechtsgebühren, Rz 12 zu § 33 TP 9 GebG sowie Fellner, Rechtsgebühren bei gemischter Schenkung, SWK 2009, S 349).

Das BMF vertritt hingegen die Ansicht, dass nach Ablauf des 31. Juli 2008 beurkundete Rechtsgeschäfte, die einen Tatbestand des § 33 GebG erfüllen, Gebührenpflicht begründen; dies auch dann, wenn diese Rechtsgeschäfte der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegen, wären die Tatbestände des § 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 ErbStG 1955 noch im Rechtsbestand.

Beispiel: A räumt B gegen ein Entgelt in Höhe von 10.000 ein Fruchtgenussrecht im kapitalisierten Wert von 70.000 ein. Dieser Vertrag wird am 10. November 2008 beurkundet.

Nach der Rechtslage vor dem 1. August 2008 unterlag dieses Rechtsgeschäft der Schenkungssteuer und war gemäß § 15 Abs. 3 GebG zur Gänze gebührenbefreit. Nach der Rechtslage nach dem 31. Juli 2008 löst der Dienstbarkeitsvertrag gemäß § 33 TP 9 GebG Gebührenpflicht aus. Bemessungsgrundlage ist im vorliegenden Fall das vereinbarte Entgelt von 10.000 (vgl. BMF 18.02.2009, BMF-010206/0040-VI/5/2009).

Twardosz fasst die gebührenrechtliche Behandlung von Dienstverträgen zusammen, dass damit die vollkommen unentgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit nicht dem § 33 TP 9 GebG unterliegt, abgesehen von dem Fehlen einer Bemessungsgrundlage, und die teilweise unentgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit (gemischte Schenkung) mit dem bedungenem Entgelt dem § 33 TP 9 GebG unterliegt (Bavenek-Weber, Petritz, Petritz-Klar, Gebührengesetzkommentar, § 33 TP 9, Rz 41)

Nach Arnold/Arnold sind unentgeltlich eingeräumte Dienstbarkeiten mangels Vorliegens einer Bemessungsgrundlage gebührenfrei. Erfolgt die Einräumung im Wege einer gemischten Schenkung, so bildet – mangels nunmehr gegebener gebührenrechtlicher Beachtlichkeit der Schenkungskomponente – der entgeltliche Teil die Bemessungsgrundlage (vgl. Arnold/Arnold, Rechtsgebühren, 9. Auflage, Rz 24c zu § 15).

Das Bundesfinanzgericht schließt sich dieser zuletzt genannten Ansicht an. Erfolgt die im Wege einer gemischten Schenkung eingeräumte Dienstbarkeit gegen Entgelt, so liegen

die Tatbestandsvoraussetzungen des § 33 TP 9 GebG vor. Als Bemessungsgrundlage ist jenes Entgelt, dass in einem Austauschverhältnis mit der Einräumung der Dienstbarkeit steht, heranzuziehen. Darüber hinausgehende Leistungen, die in Schenkungsabsicht erbracht wurden, sind hingegen nicht bei der Gebührenbemessung zu berücksichtigen. Dieser Rechtsmeinung hat sich das BFG bereits in seinen Erkenntnissen vom 29. April 2014, RV/7100131/2012, 16.07.2015, RV/7100189/2010, RV/7100570/2017 vom 30.06.2017, angeschlossen.

Es ist der Beschwerde daher teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid insofern abzuändern, als die Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 9 GebG mit EUR 1.409,43 (2 % von EUR 70.471,44) festzusetzen ist.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die getroffene Entscheidung entspricht sowohl der Judikatur des VwGH vom 16.10.2003, 2003/16/0126) als auch der Rechtsprechung des BFG (BFG 29. 04. 2014, RV/7100131/2012).

Graz, am 6. Dezember 2018