

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 19. Juli 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel als Vorgängerorganisation des Finanzamts Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten, vom 18. April 2019

betreffend Gebühren 2019 zur Erf.Nr. \*\*\*123\*\*\*, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

#### I. Verfahrensgang

##### 1. Vorverfahren:

Der Beschwerdeführer \*\*\*Bf1\*\*\* (in der Folge als Bf bezeichnet) ist in dem, dem gegenständlichen Verfahren zu Grunde liegenden, Verfahren der Geschenkgeber der ihm zur Gänze gehörigen Liegenschaft EZ. \*\*\*1\*\*\*, KG \*\*\*2\*\*\* mit der Liegenschaftsadresse \*\*\*3\*\*\*, \*\*\*4\*\*\*.

Mit Übergabsvertrag in Form eines Notariatsakts vom 9. Dezember 2015 schenkte und übergab der Bf seinem Sohn \*\*\*Geschenknehmer\*\*\* (in der Folge als Geschenknehmer bezeichnet) die genannte Liegenschaft.

In Punkt 9 des Übergabsvertrages behielt sich der Bf für sich und seine Gattin, das lebenslange unentgeltliche Fruchtgenussrecht vor, wobei darin auch festgelegt wurde, dass während der Ausübung des Fruchtgenussrechtes sich die Fruchtnießer dazu verpflichten *„sämtliche diese Liegenschaft betreffenden Zahlungen, insbesondere alle Betriebskosten und die laufenden Reparatur- und Erhaltungskosten sowie alle öffentlichen Abgaben, Steuern und Versicherungsprämien, zu bezahlen.“*

Zusätzlich wurde in diesem Vertragspunkt vereinbart, dass der Geschenknehmer zur Abgeltung der Substanzverminderung des Vertragsgegenstandes berechtigt ist, jährlich einen Betrag, der der steuerlichen Absetzung für Abnutzung (AfA) der vertragsgegenständlichen Liegenschaft entspricht, dem Bf als Fruchtnießer in Rechnung zu stellen und somit der Fruchtgenussberechtigte dem Geschenknehmer den jeweiligen Betrag der AfA als Entgelt für die Abnutzung ersetzt.

## **2. Verfahren vor der belangten Behörde:**

Die Grunderwerbsteuer für den Schenkungsvorgang wurde nach dem Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) ausgehend vom dreifachen Einheitswert der vertragsgegenständlichen Liegenschaft in Höhe von 360.300 € richtig selbstberechnet.

Die belangte Behörde berechnete die relevanten Werte:

Der durchschnittliche Jahreswert der Substanzabgeltung (AfA) beträgt 5.850,00 €.

Die jährliche Substanzabgeltung kapitalisiert gemäß § 16 BewG als Verbindungsrente ergab einen Barwert von € 85.849,31.

Der gemäß § 16 BewG als Verbindungsrente, ausgehend von der Erlebenswahrscheinlichkeit der beiden Berechtigten, kapitalisierte Wert wurde von der belangten Behörde mit 1.149.085,84 € berechnet.

Die Berechnung erfolgte anhand der im Erlass des BMF vom 17.12.2003, GZ 08 0104/2-IV/8/03 zur Bewertung von Renten und dauernden Lasten, dargelegten Berechnungsmethode.

Demzufolge ergab die Bemessungsgrundlage (das Entgelt) für die Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG folgendes:

|                                                  |                |
|--------------------------------------------------|----------------|
| kapitalisierter Wert der Bewirtschaftungskosten  | 1.149.085,84 € |
| kapitalisierter Wert der Substanzabgeltung (AfA) | 85.849,31 €    |
| Bemessungsgrundlage gesamt                       | 1.234.935,15 € |

Darauf basierend erließ die belangte Behörde am 18. April 2019 den gegenständlichen Gebührenbescheid und setzte die Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 in der Höhe von 24.698,70 € fest.

Begründet wurde der Bescheid mit den genannten Werten sowie damit, dass gemäß § 15 Abs. 3 GebG Rechtsgeschäfte, die unter das GrEStG fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen seien, insoweit für die Einräumung des Fruchtgenußrechtes jedoch Entgeltlichkeit vorliege, Gebührenpflicht gegeben sei. Soweit darüber hinaus noch ein Restwert des kapitalisierten Fruchtgenussrechtes verbleibe, stelle dieser Wert eine Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb dar und falle unter das GrEStG. Die belangte Behörde führte auch aus, dass somit zwei Rechtsgeschäft vorliegen würden, von denen eines gebührenpflichtig und das andere grunderwerbsteuerpflichtig wäre und bestätigte, dass die GrESt richtig selbst berechnet worden wäre.

Der Bf beantragte zweimal Verlängerung der Beschwerdefrist, einmal bis 30. Juni 2019 und dann bis 31. Juli 2019. Die Fristverlängerung bis 31. Juli 2019 wurde von der belangten Behörde mit Bescheid vom 1. Juli 2019 bewilligt.

**Am 28. Juni 2019 erhob der Bf über seinen steuerlichen Vertreter Beschwerde** und begründete diese insbesondere mit dem Nichtvorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen der „Einräumung“ eines Fruchtgenussrechtes und dessen „Entgeltlichkeit“, die eine Anwendung des § 33 TP 9 GebG erfordere und dass keine Gebührenschild vorliege.

Der Bf steht auf dem Standpunkt, dass er als unbeschränkter Eigentümer das Vollrecht an dem Schenkungsgegenstand gehabt hätte und durch die Schenkung zwar dem Geschenknehmer das grundbücherliche Eigentum übertragen hätte, *„sein Recht also in dieser Hinsicht abgegeben, aber sich das Recht der Nutzung weiterhin vorbehalten“* hätte.

Demnach sei mit dem Vertrag kein Nutzungsrecht entstanden, sondern es sei weiterhin bei der Person verblieben, der es schon davor zugekommen sei, er hätte weiterhin jene Rechte und Pflichten als Fruchtnießer, die er diesbezüglich zuvor als Volleigentümer auch hatte.

Der Bf nimmt auf § 33 TP 9 GebG Bezug, der von der Einräumung eines Rechtes ausginge, das insbesondere mit Vertrag entsteht. Dies sei bei typischen Dienstbarkeitsbestellungsverträgen der Fall, aber nicht im gegenständlichen Fall, da der Bf die inhaltsgleichen Rechte schon zuvor gehabt hätte, nicht aber der Geschenknehmer, der zuvor keinerlei Rechte am Vertragsgegenstand hatte. Demnach hätte der Geschenknehmer auch keine Rechte einräumen können, er wäre erst durch den gegenständlichen Vertrag Eigentümer der Liegenschaftsanteile geworden, vorbehaltlich jener Rechte, die eben beim Bf geblieben wären.

Ein Verzicht auf (Nutzungs-)Rechte, die jemanden wie dem Geschenknehmer nicht zukommen würden, sei denkunmöglich. Dem Geschenknehmer wäre zu keinem Zeitpunkt das Nutzungsrecht zugekommen, womit er auch zu keiner Zeit auf ebendieses verzichten hätte können.

Desweiteren führt der Bf aus, dass es sich im gegenständlichen Fall, was aus formeller Betrachtung der Urkunde als auch dem klar erkennbaren Parteiwillen hervorginge, um keine gemischte Schenkung im eigentlichen Sinn handle, bei der es eine (teilweise) Gegenleistung für die Zuwendung gebe.

Der Geschenknehmer wende aus seinem Vermögen nichts auf, die Zuwendung an ihn werde nur vom Geschenkgeber dergestalt „vermindert“, als die Vertragsobjekte um das Nutzungsrecht daran reduziert geschenkt worden wären, also sich der Bf einen Teil daran zurückbehalten hätte. Dies ginge klar aus der Wortwahl als auch dem gesamten Zusammenhang des Vorganges hervor.

Der Bf meint auch, dass selbst bei Betrachtung als gemischte Schenkung der Tatbestand des § 33 TP 9 GebG nicht erfüllt sei, da der unentgeltliche Teil des Rechtsgeschäftes überwiege. Inhalt der Urkunde sei die Schenkung des Vertragsgegenstandes unter Beibehaltung der Nutzung zugunsten des Bf.

Abweichend von den Literaturbeispielen erfolge hier keine vom Schenkungsgegenstand unabhängige Einräumung eines Fruchtgenußrechtes, sondern werde der Schenkungsgegenstand abzüglich der Nutzung geschenkt, was der Bf als rein unentgeltliche Zuwendung ansieht.

Auch in den vom Bf in Zukunft aufzuwendenden Leistungen (Instandhaltung, Substanzabgeltung) sieht er keine getrennt zu betrachtenden Leistungen an den Geschenknehmer, sondern solche, die er schon bisher getroffen habe und weiter zu tragen hätte. Auch die gesetzlichen Bestimmungen über das Nutzungsrecht (insb. § 513 ABGB) würden vorsehen, dass der Berechtigte die Lasten zu tragen hätte, soweit ihm der Nutzen zukomme. So normiere § 513 Satz 1 ABGB, dass „[d]er Fruchtnießer verbunden [ist], die

*dienstbare Sache als ein guter Haushälter in dem Stande, in welchem er sie übernommen hat, zu erhalten, und aus dem Ertrage die Ausbesserungen, Ergänzungen und Herstellungen zu besorgen.“* Allein schon aus diesem Grund hätte der Berechtigte, der Bf, die Kosten zu tragen.

Zum Ersatz der AfA nimmt der Bf dahingehend Stellung, dass dieser auch nur ein Ausfluss der Tatsache sei, dass die Nutzung samt allen bisherigen Rechten aber auch Lasten beim Bf als Geschenkgeber verbleiben solle, da sich hinsichtlich der Nutzung nichts ändern hätte sollen und beide Seiten so gestellt bleiben sollten, wie sie es vor der Schenkung waren. Der AfA-Ausgleich sei daher auch, so wie die Verpflichtung zur Instandhaltung wie bisher zu tragen und stelle keine eigenständige Leistung an den Geschenknehmer und somit kein Entgelt für die Nutzung dar.

Nach § 15 Abs. 3 GebG wären Rechtsgeschäfte von der Gebührenpflicht ausgenommen, die (u.a.) dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegen würden. Zweck dieser Bestimmung sei insb. die Vermeidung der Doppelbesteuerung einheitlicher Rechtsvorgänge. Bei der Beurteilung der Frage, ob ein einheitliches Rechtsgeschäft (im Sinne des § 15 Abs. 3 GebG) vorliege oder zwei getrennte (und somit getrennt steuerbare), komme es auf den aus der Urkunde erkennbaren Parteiwillen an.

Im gegenständlichen Fall hätte der Bf seinem Sohn den Vertragsgegenstand geschenkt und sich die Nutzungsrechte vorbehalten, was nur in einem einheitlichen Vorgang erfolgen könne, da eine Einräumung der Nutzungsrechte ohne gleichzeitiger Schenkung nicht möglich sei und andererseits die Schenkung nur unter eben dieser Zurückbehaltung gewollt sei. Die beiden Vorgänge seien im konkreten Fall nicht voneinander trennbar und somit auch nicht getrennt steuerbar.

Selbst wenn man, entgegen dem Wortlaut und wirtschaftlichen Sinn des Vorganges davon ausginge, dass erst der unbelastete Vertragsgegenstand geschenkt und dann ein Nutzungsrecht eingeräumt worden wäre, müssten diese Rechtsgeschäfte als eine Einheit angesehen werden, da nach VwGH 09.10.1991, 89/13/0098 m.w.N zwischen dieser ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang bestünde.

Voraussetzung für die Schenkung wäre die Einräumung der Nutzungsrechte und umgekehrt hätten die Nutzungsrechte nicht ohne Schenkung eingeräumt werden können.

Auch die Verpflichtung des Bf, die mit dem Schenkungsobjekt verbunden Kosten (weiter) zu tragen, könne dem entscheidenden Tatumstand nicht entgegenstehen, dass die vorbehaltenen Nutzungen im kausalen Zusammenhang mit der Schenkung gestanden wären.

Es fehle auch jeder Anhaltspunkt dafür, dass eine von der Schenkung getrennte Servitutsbestellung (als eigenes Rechtsgeschäft) abgeschlossen worden wäre, bei der die Kostentragung des Bf als Gegenleistung für die Nutzungsrechte zu sehen sei.

Unabhängig davon sei die Pflicht zur Kostentragung nicht nur typisch für die Pflichten eines Nutzungsberechtigten, sondern auch kein „Entgelt“ an den Geschenknehmer, da diesem dadurch ja nichts zugewendet werde. Da dem Geschenknehmer der Nutzen des Schenkungsgegenstandes nicht zukomme, hätte er auch dessen Lasten nicht zu tragen und wäre neutral gestellt wie vor der Schenkung, der Bf hätte Nutzen und Lasten ebenso wie bisher. Auch die Substanzabgeltung wäre für beide Seiten neutral, da der Leistung des Bf die konkrete Abwertung gegenüberstünde.

Selbst für den Fall, dass das Vorliegen einer Entgeltlichkeit samt damit verbundener Abgabepflicht bejaht werden sollte, sei als Gegenleistung keinesfalls die im hiermit bekämpften Gebührenbescheid angesetzte Bemessungsgrundlage zutreffend.

Im genannten Bescheid setze sich diese Bemessungsgrundlage aus zwei Teilwerten zusammen, einerseits dem als Verbindungsrente kapitalisierten Wert (Barwert) aus der Tragung der Instandhaltungskosten (Betriebskosten, Reparatur- und Erhaltungskosten etc.) und andererseits dem als Verbindungsrente kapitalisierten Wert (Barwert) aus der Tragung der Substanzabgeltung (Afa-Ausgleich). Entsprechend der obigen Ausführungen, wonach dem Fruchtnießer dem Gesetz nach die Erhaltung des fruchtgenußverfangenen Rechts zukomme, könne keinesfalls der Aufwand für die Instandhaltung, sondern maximal der Afa-Ausgleich als Gegenleistung angesehen werden.

Dies decke sich mit der Ansicht der Finanzverwaltung, Abschnitt II Erl BMF 18.02.2009, BMF-010.206/0040-VI/5/2009, Verkehrssteuerrechtliche Auswirkungen durch das Schenkungsmeldegesetz 2008; ebenso *Twardosz*, § 33 GebG Rz 7, wonach nicht der kapitalisierte Wert des Fruchtgenussrechtes, sondern das vereinbarte Entgelt als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sei; so auch VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126, nach welchem das („subjektiv äquivalente“) bedungene Entgelt als Bemessungsgrundlage diene, nicht jedoch der kapitalisierte Wert der Dienstbarkeit als solcher.

Der Bf führt zusammenfassend aus, dass der gegenständliche Schenkungsvertrag keine Rechtsgeschäftsgebühr auslöse, sofern man diese Rechtsansicht nicht teile, sei die Bemessungsgrundlage höchstens mit dem kapitalisierten Wert für die Afa-Abgeltung, keinesfalls jedoch auch mit jenem für die Betriebs- und Instandhaltungskosten anzusetzen.

Er stellte den Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat und beantragte, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 5. September 2019** wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Sie begründete dies damit, dass in Fällen, in denen nicht nur eine Liegenschaft gegen Einräumung eines Fruchtgenussrechtes (Vorbehaltsfruchtgenuss) übergeben wird, sondern der Übergeber zusätzlich - im Gegenzug zur Einräumung des Fruchtgenussrechtes - die Zahlung einer Substanzabgeltung in Höhe der steuerlichen Absetzung für Abnutzung (AfA) leistet, sowohl ein Grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang iSd § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 als auch eine entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit iSd § 33 TP 9 GebG vorliege.

§ 33 TP 9 GebG fordere die Entgeltlichkeit der eingeräumten Dienstbarkeit. Aufwendungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dienen und die der Fruchtgenussberechtigte (nur) auf Grund vertraglicher Verpflichtungen zu tragen hat, um in den Genuss des Fruchtgenussrechtes zu kommen, würden die Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes darstellen. Verwiesen wurde in diesem Zusammenhang auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes, BFG vom 21.12.2015, RV/7102860/2014. Gemäß § 15 Abs. 3 GebG seien Rechtsgeschäfte, die unter anderem unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen würden, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Die bloße Einräumung des Fruchtgenussrechtes - als Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes - falle unter das GrEStG 1987, die vertragliche Vereinbarung einer Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes hingegen nicht.

Vielmehr vermindere sie den Wert der Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes.

Bemessungsgrundlage der Gebühr nach § 33 TP 9 GebG sei der Wert des bedungenen Entgeltes.

Zur Auslegung des Begriffs des Wertes des bedungenen Entgeltes würden 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. Verwiesen wurde dazu auf *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 14 zu § 33 TP 9 GebG.

Zum „Wert“, von dem die Gebühr zu berechnen sei, würden somit alle Leistungen, die im Austauschverhältnis für die Einräumung des Dienstbarkeitsrechtes vom Dienstbarkeitsberechtigten zu erbringen waren, zählen.

Gemischte Schenkungen vor dem 31. Juli 2008 wären dem ErbStG unterlegen und es wäre daher die Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 3 GebG für als gemischte Schenkung zu beurteilende Rechtsgeschäfte zur Anwendung gekommen (UFS 5.2.2004, RV/0395-1/03). Bei einer gemischten Schenkung hätte der Inhalt des Geschäftes für Zwecke der Bemessung einer Rechtsgebühr nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgespalten werden können und vom unentgeltlichen Teil die Schenkungssteuer, vom entgeltlichen eine Rechtsgebühr eingehoben werden können. Unentgeltlich eingeräumte Dienstbarkeiten seien mangels Vorliegens einer Bemessungsgrundlage gebührenfrei.

Würde die Einräumung im Wege einer gemischten Schenkung erfolgen, so bilde - mangels nunmehr gegebener gebührenrechtlicher Beachtlichkeit der Schenkungskomponente - der entgeltliche Teil die Bemessungsgrundlage. Auf das Überwiegen komme es nicht an.

Nach beantragter Fristverlängerung für die Erhebung eines Vorlageantrages bis 15. November 2019, **stellte der Bf schließlich am 7. November 2019 den Antrag auf Vorlage** des gegenständlichen Falles vor das Bundesfinanzgericht.

Darin führte der Bf nochmals die schon in der Beschwerde geäußerte Rechtsansicht, dass § 33 TP 9 GebG nicht einschlägig wäre mangels Vorliegens einer Einräumung eines Fruchtgenussrechtes und mangels dessen Entgeltlichkeit aus.

Zur Untermauerung seiner Rechtsansicht führte der Bf durch seinen rechtlichen Vertreter die rechtlichen Grundlagen des Zivilrechts in dreierlei Hinsicht aus:

Zum ersten führte er betreffend die rechtliche Einordnung Schenkung unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes aus, dass die Begründung eines Fruchtgenussrechtes zugunsten des Geschenkgebers eine Minderung des Geschenkwertes zur Folge hätte und gerade keine Gegenleistung des Geschenknehmers.

Dies sei durch das zivilrechtliche sowie steuerrechtliche Schrifttum wie auch durch höchstgerichtliche Rechtsprechung des OGH sowie des VwGH anerkannt, wobei die Begründungen für dieses unbestrittene Ergebnis im Detail geringfügig auseinander gingen: Während *Löcker in Kletecka/Schauer*, ABGB-ON<sup>1.02</sup> § 938 Rz 14 (Stand 1.4.2016, rdb.at) direkt von der Begründung des Fruchtgenussrechtes als Minderung des Geschenkwertes ausgingen, würden insb. *Pinetz/Schaffer* (Dienstbarkeitsgebühr beim Vorbehaltsfruchtgenuss gegen Afa-Miete? SWK 2019, 1089) von einer Einräumung eines Fruchtgenussrechtes als „Schenkungen unter Auflage“ ausgehen.

Anders als bei der gemischten Schenkung, bei der ein Teil der Geschenksumme eine Gegenleistung bilde, behalte die „Schenkungen unter Auflage“ zur Gänze den Schenkungscharakter und die Auflage vermindere lediglich den Wert des Geschenkes. Die den

Geschenknehmer treffende Auflage könne - neben einem Dritten - auch dem Geschenkgeber zugutekommen, was im gegenständlichen Fall zutreffe.

Neben Schrifttum des Zivilrechtes und Steuerrechtes würde die Schenkung unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechts im Sinne einer Minderung des Geschenkwertes insbesondere Deckung und Bestätigung durch die höchstgerichtliche Rechtsprechung finden. Für die Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes, dass die Begründung des Fruchtgenussrechtes zur Minderung des Geschenkwertes führe, werden zahlreiche Erkenntnisse zitiert (OGH 5 Ob 67/021; OGH 7 Ob 248/11 p = JEV 2012/21; 5 Ob 589/89; 6 Ob 140/11 y = JusGuide 2012/24/10087; OGH 5 Ob 67/02 t, OGH 6 Ob 143/71 = SZ 44/112; OGH 2 Ob 185/04 a; 5 Ob 191/10 i = JEV 2011/16; OGH 7 Ob 248/11 p = JEV 2012/21, OGH 7 Ob 162/05 g = NZ 2007/22; OGH 2 Ob 10/11 a = NZ 2011/104).

Für die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dass die Schenkung unter gleichzeitiger Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes als Schenkung unter Auflage zu deuten sei, wird auf VwGH 28.6.2012, 2011/16/0119; VwGH 5.11.1952, 2456/50; VwGH 31.1.1985, 82/16/0134; VwGH 18.7.2002, 2002/16/0100 verwiesen.

Im Ergebnis erblickt der Bf darin die Einordnung als Minderung des Geschenkwertes.

Zum zweiten nimmt der Bf Bezug auf den Grundsatz der Privatautonomie im Zusammenhang mit der Zivilrechtsordnung. Das ABGB und die österreichische Zivilrechtsordnung seien geprägt vom Grundsatz der Vertragsfreiheit, einem im wesentlichen - im Verfassungsrang stehenden – Prinzip, nachdem es einem Teilnehmer am Rechtsverkehr grundsätzlich freistünde, ob, wann, wie und unter welchen Umständen er mit einer anderen Person in ein Vertragsverhältnis tritt oder nicht. Neben der Abschluss-, Endigungs-, und Formfreiheit werde auch die Inhaltsfreiheit unter den Überbegriff der Vertragsfreiheit subsumiert.

Letztere besage, dass ein Vertragspartner grundsätzlich frei in der Stellung seines Angebotes sei und sohin über den Vertragsgegenstand, dessen Ausmaß sowie dessen Grenzen, so disponieren könne, wie es ihm beliebe.

Ausfluss der Privatautonomie sei auch das Recht der Vertragsparteien entweder ein (einheitliches) Rechtsgeschäft vorzunehmen oder mehrere zeitversetzte Rechtsgeschäfte. Daher könne eine vollumfängliche Schenkung einer Liegenschaft erfolgen und etwa ein Jahr danach die Einräumung einer Dienstbarkeit vorgenommen werden, gleichermaßen wie im Rahmen eines einheitlichen Rechtsgeschäftes sogleich das Fruchtgenussrecht zurückbehalten, also gar nicht erst übertragen und lediglich das von vornherein um das Nutzungs- und Fruchtziehungsrecht verminderte Schenkungsobjekt übertragen werden könne.

Es komme sohin darauf an, ob der übereinstimmende Parteiwille auf ein einheitliches Rechtsgeschäft gerichtet sei oder nicht, was durch Auslegung zu ermitteln sei.

Zum dritten nahm der Bf Bezug auf die zivilrechtliche Erhaltungspflicht des Fruchtgenussberechtigten, da der Fruchtgenuss dem Berechtigten die Rechte des Gebrauchs der Sache und des Ziehens von Früchten aus derselben vermittle und ihn umgekehrt die gesetzliche Pflicht zum Erhalt der übernommenen Sache und damit zur Vornahme von Ausbesserungen und zur Übernahme von Aufwendungen, die zum Erhalt der Sache erforderlich sind, treffe.

Die gesetzlichen Bestimmungen über das Fruchtgenussrecht würden namentlich vorsehen, dass der Berechtigte die Lasten zu tragen hätte, soweit ihm der Nutzen zukomme, um § 513 Satz 1 ABGB, der bereits in der Beschwerde wörtlich zitiert wurde, zu entsprechen.

Dem Recht der Nutzung und Fruchtziehung des Berechtigten stehe sohin dessen Pflicht zum Tragen der Lasten und Aufwendungen gegenüber.

Diese drei Ausführungen zum Zivilrecht würden auf den gegenständlichen Fall angewandt bedeuten, dass Schenkungsgegenstand bereits anfänglich eingeschränkt gewesen wäre auf Grund der Privatautonomie, durch die ein Vertragspartner durch Legung seines Angebotes den Vertragsgegenstand abgrenzen könne und so eine Sache zur Gänze mit oder ohne Zurückbehaltung von Rechten oder Teilen derselben schenken könne.

Der Schenkungsgegenstand wäre bei Zurückbehaltung von Rechten bereits anfänglich, dh von Beginn an, ein Minus zur vollständigen, alle Eigentümerrechte am Schenkungsobjekt umfassenden Schenkung.

Im gegenständlichen Fall sei das Objekt Liegenschaft ohne gleichzeitiges Recht zur Nutzung durch den Beschenkten Inhalt des Angebotes des Geschenkgebers. Dieses Angebot wäre vom Geschenknehmer angenommen worden. Inhalt des Vertrages sei sohin entsprechend der auf beidseitigem Konsens beruhenden privatautonomen Einigung der Vertragsparteien die Übergabe einer Liegenschaft ohne die Rechte des Fruchtgenusses, welche niemals vom Geschenkgeber aufgegeben oder übertragen worden wären.

Es handle sich im gegenständlichen Fall sowohl aus formeller Betrachtung der Urkunde als auch dem klar erkennbaren Parteiwillen sowie schließlich auf Grund der faktischen Gegebenheiten um ein (einziges) einheitliches Rechtsgeschäft und gerade nicht um eine Zersplitterung in zwei getrennte Geschäfte. Eine solche wäre nie geplant gewesen.

Die Auslegung sei eindeutig, eine Einordnung des Sachverhaltes in zwei getrennte Rechtsgeschäfte erscheine willkürlich und entspreche keinesfalls der Intention und den faktischen Gegebenheiten im vorliegenden Fall.

Die Rechte der Nutzung wären sohin dem Konsens der Vertragsparteien entsprechend von Anfang an beim Geschenkgeber verblieben. Dies zeige auch der Vertragstext, der von „Zurückbehaltung“ und nicht etwa „Übertragung und Rückübertragung der Nutzungsrechte“ spricht. Es handle sich sohin um keine gemischte Schenkung, bei der es eine (teilweise) Gegenleistung für die Zuwendung gibt.

Der Geschenknehmer wende aus seinem Vermögen nichts auf, die Zuwendung an ihn werde nur vom Geschenkgeber dergestalt „vermindert“, als die Vertragsobjekte um das Nutzungsrecht daran reduziert geschenkt worden seien, also sich der Einschreiter einen Teil daran zurückbehalten hätte. Es lägen gerade keine getrennten Rechtsgeschäfte vor, wie die Finanzverwaltung im Widerspruch zum eindeutigen Parteiwillen willkürlich annehme.

Vielmehr wäre der Fruchtgenuss mittels einer reduzierten, einheitlichen Schenkung eingeräumt worden.

Auch demnach sei mit dem Vertrag kein Nutzungsrecht entstanden, sondern es sei weiterhin bei jener Person geblieben, der es schon zuvor zugekommen wäre. Der Bf hätte nun - im Hinblick auf die Nutzung - weiter jene Rechte und Pflichten als Fruchtnießer, die er diesbezüglich zuvor als (Voll-)Eigentümer schon gehabt hätte.

Der Bf hätte seinem Sohn den Vertragsgegenstand geschenkt und sich die Nutzungsrechte vorbehalten, was nur in einem einheitlichen Vorgang erfolgen könne, da eine Zurückbehaltung der Nutzungsrechte ohne gleichzeitiger Schenkung nicht möglich sei und andererseits die Schenkung nur unter eben dieser Zurückbehaltung gewollt gewesen wäre.

Die beiden Vorgänge seien im konkreten Fall nicht voneinander trennbar und somit auch nicht getrennt steuerbar.

Die Ausführungen zu § 15 Abs. 3 GebG zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entsprechen jenen in der Beschwerde.

Selbst wenn man entgegen Wortlaut und wirtschaftlichen Sinn des Vorganges davon ausginge, dass erst der unbelastete Vertragsgegenstand geschenkt und dann ein Nutzungsrecht eingeräumt worden wäre, müssten diese Rechtsgeschäfte als eine Einheit gesehen werden, da zwischen ihnen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang bestünde. Voraussetzung

für die Schenkung wäre die Einräumung der Nutzungsrechte und umgekehrt hätten die Nutzungsrechte nicht ohne Schenkung eingeräumt werden können.

§ 33 TP 9 GebG ginge von der Einräumung eines (neuen) Rechtes aus, das insbesondere mit Vertrag entsteht. Dies sei bei typischen Dienstbarkeitsbestellungsverträgen der Fall, nicht aber im gegenständlichen Fall, da der Bf die inhaltsgleichen Rechte schon zuvor gehabt hätte, nicht aber der Geschenknehmer, der zuvor keinerlei Rechte am Vertragsgegenstand gehabt hätte. Auch hätte der Geschenknehmer diese Rechte nie erworben.

Demnach hätte der Geschenknehmer vertraglich auch keines dieser Rechte einräumen können. Er wäre erst durch den gegenständlichen Vertrag Eigentümer der Liegenschaftsanteile geworden, vorbehaltlich jener Rechte, die (stets) beim Bf geblieben wären. Ein Verzicht auf (Nutzungs-) Rechte, die jemandem nicht zukommen, sei denkunmöglich.

Dem Geschenknehmer wäre zu keinem Zeitpunkt das Nutzungsrecht zugekommen, womit er auch zu keiner Zeit darauf verzichten oder diese entgeltlich einräumen hätte können. Es fehle jeder Anhaltspunkt dafür, dass eine von der Schenkung getrennte Servitutsbestellung (als eigenes Rechtsgeschäft) abgeschlossen hätte werden sollen, bei der die Kostentragung des Bf als Gegenleistung für die Nutzungsrechte zu sehen sei.

Als letzten Themenbereich geht der Bf auf die von ihm zu tragenden Leistungen ein und bezieht sich dabei auch auf das Zivilrecht in dem Sinn, dass die in Zukunft aufzuwendenden Leistungen (Instandhaltung, Substanzabgeltung) als nicht getrennt zu betrachtende Leistungen an den Geschenknehmer, sondern es sich dabei um Leistungen handelt, die den Bf schon bisher getroffen hätten und die er auch weiter zu tragen hätte.

Dies folge aus der - zulässigen und durch die Privatautonomie gedeckten — Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes seitens des Geschenkgebers. Eine Übertragung dieser Leistungen erfolge daher zu keinem Zeitpunkt. Einer Besteuerung bzw. Vergebührung fehle bereits aus diesem Grund jegliche Rechtsgrundlage. Darüber hinaus würden die gesetzlichen Bestimmungen über das Nutzungsrecht vorsehen, dass der Berechtigte die Lasten zu tragen hätte, soweit ihm der Nutzen zukomme iSd Verpflichtung des § 513 Satz 1 ABGB.

Allein schon deshalb hätte der Bf die diesbezüglichen Kosten zu tragen, um seinen gesetzlichen Pflichten zu entsprechen. Der Ersatz der AfA sei auch nur ein Ausfluss der Tatsache, dass die Nutzung samt allen bisherigen Rechten aber auch Lasten beim Bf als Geschenkgeber und künftigen Fruchtgenussberechtigtem verbleiben solle.

Es solle sich hinsichtlich der Nutzung nichts ändern und beide Seiten diesbezüglich so gestellt bleiben, wie sie es vor der Schenkung waren. Die Afa sei daher auch, so wie die Verpflichtung zur Instandhaltung, wie bisher vom Nutzungsberechtigten zu tragen, und stelle deren Abgeltung sohin keine eigenständige Leistung an den Geschenknehmer und somit kein Entgelt für die Nutzung dar. Zum wiederholten Mal wird auf die Privatautonomie verwiesen.

Unabhängig davon sei die Pflicht zur Kostentragung nicht nur typisch für die Pflichten eines Nutzungsberechtigten, sondern auch kein „Entgelt“ an den Geschenknehmer, da diesem dadurch nichts zugewendet werde.

Da dem Geschenknehmer der Nutzen des Schenkungsgegenstandes nicht zukomme, hätte er auch dessen Lasten nicht zu tragen und wäre neutral gestellt wie vor der Schenkung, der Bf hätte Nutzen und Lasten ebenso wie bisher. Auch die Substanzabgeltung sei für beide Seiten neutral, da der Leistung des Bf die konkrete Abwertung gegenüberstehe.

Abschließend weist der Bf erneut darauf hin, dass für den Fall, dass entgegen seiner Argumente das Vorliegen einer (Teil-)Entgeltlichkeit samt damit verbundener Abgabepflicht bejaht werden sollte, als Gegenleistung keinesfalls die im bekämpften Gebührenbescheid angesetzte Bemessungsgrundlage zutreffend sei, dessen Bemessungsgrundlage sich aus zwei Teilwerten zusammensetze, einerseits dem als Verbindungsrente kapitalisierten Wert (Barwert) aus der Tragung der Instandhaltungskosten (Betriebskosten, Reparatur- und Erhaltungskosten etc.) und andererseits dem als Verbindungsrente kapitalisierten Wert (Barwert) aus der Tragung der Substanzabgeltung (Afa-Ausgleich).

Da den Fruchtnießer dem Gesetz nach die Erhaltung des fruchtgenussverfangenen Rechts zukomme, könne keinesfalls der Aufwand für die Instandhaltung, sondern maximal, obgleich auch dies nach hier vertretener Ansicht unzutreffend sei, der Afa-Ausgleich als Gegenleistung angesehen werden.

Dies decke sich mit der Ansicht der Finanzverwaltung, wonach nicht der kapitalisierte Wert des Fruchtgenussrechtes, sondern das vereinbarte Entgelt als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sei; so auch VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126, nach welchem das „subjektiv äquivalente“ bedungene Entgelt als Bemessungsgrundlage diene, nicht jedoch der kapitalisierte Wert der Dienstbarkeit als solcher.

Es sei sohin nicht nachvollziehbar und unverständlich, warum die gegenständliche Bescheidbeschwerde ohne inhaltlicher Auseinandersetzung mit den dort vorgebrachten Argumenten abgewiesen worden sei, wenn selbst der Ansicht der Finanz nicht entsprochen werde.

### **3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:**

Am 13. Dezember 2019 legte die belangte Behörde den gegenständlichen Fall dem Bundesfinanzgericht elektronisch vor.

Sie beantragte in ihrem Vorlagebericht, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und nahm nach Darstellung des Sachverhaltes dazu Stellung:

Voraussetzung für die Erfüllung des Tatbestandes des § 33 TP 9 GebG sei die entgeltliche Einräumung der Dienstbarkeit und die Bemessungsgrundlage der Gebühr sei der Wert des bedungenen Entgeltes, wobei dabei grundsätzlich dieselben Überlegungen wie für den "Wert" im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG zum Tragen kommen würden (VwGH 3.10.1961, 174/61), ohne Anwendbarkeit der Sonderbestimmungen insb. der Abs. 2 und 3 des § 33 TP 5 GebG.

Demzufolge würde zum "Wert", von dem die Gebühr zu berechnen ist, alle Leistungen zählen, die im Austauschverhältnis für die Einräumung des Dienstbarkeitsrechtes vom Dienstbarkeitsberechtigten zu erbringen sind, weshalb im gegenständlichen Fall nicht nur die in Punkt 9/1. des Notariatsaktes vereinbarte „Zahlung für Substanzabgeltung“ für die AfA sondern auch die vom Geschenkgeber im selben Punkt übernommenen, die Liegenschaft betreffenden Zahlungen, insbesondere alle Betriebskosten und die laufenden Reparatur- und Erhaltungskosten sowie alle öffentlichen Abgaben, Steuern und Versicherungsprämien in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sei.

Diese Aufwendungen würden der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dienen und würden daher eine Gegenleistung darstellen, um in den Genuss des Fruchtgenussrechtes zu kommen (siehe dazu VwGH 30.03.2000, 99/16/0372 betreffend die Versicherungspflicht; BFG 16.12.2014, RV/7102680/2012).

Bei der Feststellung des bedungenen Entgeltes komme es darauf an, was der Berechtigte aufwenden müsse, um in den Genuss des Wohnrechtes zu kommen. Verwiesen wurden in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. 10 1961, Zl. 174/61).

Die Ansicht, dass die Betriebskosten Teil der Bemessungsgrundlage sind, ohne deren Tragung der Berechtigte nicht in den Genuss der Sache kommt, habe der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis VwGH vom 27. Juni 1960 Zl. 1624/59 vertreten und dargelegt, dass auch Leistungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dienen und die der Bestandnehmer erbringen müsse, Teil des Wertes seien.

Der Inhalt des Notariatsaktes sei hinsichtlich der zivilrechtlichen Qualifikation eindeutig: Zum einen habe der Notariatsakt die Schenkung der Liegenschaft zum Gegenstand und zum anderen den Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes des Geschenkgebers.

Mit gegenständlichem Schenkungsvertrag werde nicht nur eine Liegenschaft gegen Einräumung des Vorbehaltsfruchtgenussrechtes übergeben, sondern leiste der Übergeber zusätzlich die Zahlung der Substanzabgeltung in Höhe der AfA. Es würden hier zwei Erwerbsvorgänge vorliegen, nämlich ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang und eine entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit.

Soweit der Kapitalwert des Fruchtgenussrechtes den Wert der vom Berechtigten zu erbringenden Leistungen – dazu würden neben der Substanzabgeltung auch die vom Fruchtgenussberechtigten auf Grund der vertraglichen Verpflichtung zu übernehmenden Betriebskosten zählen – übersteige, stelle das Fruchtgenussrecht die Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb dar. Die Summe der vom Berechtigten laut vertraglicher Verpflichtung zu erbringenden Leistungen stelle das Entgelt für das Fruchtgenussrecht dar.

Dass es sich bei den AfA Kosten ertragsteuerrechtlich um einen Durchläufer handelt und beim Geschenknehmer keine Bereicherung vorliegt, sei gebührenrechtlich irrelevant, da hier eine andere Betrachtungsweise vorherrsche.

Das Gebührenrecht knüpfe primär an die zivilrechtliche Betrachtungsweise an sowie an jeden Rechtsvorgang einzeln, dh es komme lediglich darauf an, was als Gegenleistung für die Erlangung des Fruchtgenussrechtes aufgewendet würde.

Der Bf stünde auf dem Standpunkt, dass der Geschenkgeber als ehemaliger Eigentümer sich das Fruchtgenussrecht vorbehalten im Sinne von "zurückbehalten" habe und ihm kein Recht eingeräumt worden wäre.

Dazu sei zu sagen, dass § 33 TP 9 Geb. nicht zwischen Vorbehalts- und Zuwendungsfruchtgenuss differenziere, sondern die entgeltliche Einräumung von Fruchtgenuss unter die Gebührenpflicht stelle. Die ertragsteuerliche Differenzierung in Vorbehaltsfruchtgenuss und Zuwendungsfruchtgenuss sei daher für das Gebührenrecht unerheblich.

Die belangte Behörde nahm zum Vorbringen in Bezug auf § 15 Abs. 3 GebG in ihrer Stellungnahme Bezug, indem sie ausführte, dass Rechtsgeschäfte, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen seien, wobei soweit für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes Entgeltlichkeit vorliege, Gebührenpflicht gegeben sei. Soweit darüber hinaus ein Restwert des kapitalisierten Fruchtgenussrechtes verbleibe, stelle dieser Wert eine Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb dar und falle unter das Grunderwerbsteuergesetz.

Es liege daher nicht ein (Zahlenwort) Rechtsgeschäft vor, für das Grunderwerbsteuer und Gebühr anfalle, sondern es würden zwei selbständige Rechtsgeschäfte vorliegen, von denen eines gebührenpflichtig, das andere grunderwerbsteuerpflichtig sei.

Die vertragliche Vereinbarung einer Abgeltung für die AfA sei nicht Teil der Gegenleistung für den Grundstückserwerb und somit nicht Gegenstand der GrESt.

Mit Schreiben vom 25. April 2024 zog der Bf seine Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Der Bf schenkte die ihm gehörige Liegenschaft EZ. \*\*\*1\*\*\*, KG \*\*\*2\*\*\* mit der Liegenschaftsadresse \*\*\*3\*\*\*, \*\*\*4\*\*\* mit notariellem Übergabsvertrag am 9. Dezember 2015 seinem Sohn.

In Punkt 9 des Übergabsvertrages behielt er für sich und seine Gattin, das lebenslange unentgeltliche Fruchtgenussrecht vor.

Punkt 9 des Übergabsvertrages lautet wie folgt:

„ ...

*Dieses Fruchtgenussrecht berechtigt den Übergeber und seine Ehegattin dazu, mit der vertragsgegenständlichen Liegenschaft wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten, insbesondere auch bauliche Änderungen ohne Zustimmung des Überehmers vorzunehmen.*

*Der Übergeber und seine Ehegattin verpflichten sich, bis zum Erlöschen des Fruchtgenussrechtes beider Begünstigter, sei es durch deren Ableben, Verzicht oder aus welchen Gründen immer, den Vertragsgegenstand zu betreuen und zu pflegen und im derzeitigen guten Zustand zu erhalten sowie sämtliche diese Liegenschaft betreffenden Zahlungen, insbesondere alle Betriebskosten und die laufenden Reparatur- und Erhaltungskosten sowie alle öffentlichen Abgaben, Steuern und Versicherungsprämien zu bezahlen.*

*Der Geschenknehmer ist zur Abgeltung der Substanzverminderung des Vertragsgegenstandes ungeachtet der sonstigen Unentgeltlichkeit des Fruchtgenussrechtes des Geschenkgebers berechtigt, jährlich einen Betrag, welcher der steuerlichen Absetzung für Abnutzung (AfA) für die vertragsgegenständliche Liegenschaft entspricht, dem Geschenkgeber und Fruchtnießer in Rechnung zu stellen.*

*Es wird ausdrücklich zwischen dem Übergeber und dem Übernehmer vereinbart, daß der jeweils Fruchtgenussberechtigte dem Übernehmer den jeweiligen Betrag der AfA (Abschreibung für Abnutzung) als Entgelt für Abnutzung ersetzt.“*

Die Grunderwerbsteuer für den Schenkungsvorgang wurde nach dem GrEStG ausgehend vom dreifachen Einheitswert der vertragsgegenständlichen Liegenschaft in Höhe von 360.300 € richtig selbstberechnet.

Die belangte Behörde berechnete den durchschnittlichen Jahreswert der Substanzabgeltung (AfA) mit 5.850,00 €. Die jährliche Substanzabgeltung kapitalisiert gemäß § 16 BewG als Verbindungsrente ergab einen Barwert von € 85.849,31.

Der gemäß § 16 BewG als Verbindungsrente, ausgehend von der Erlebenswahrscheinlichkeit der beiden Berechtigten, kapitalisierte Wert wurde von der belangten Behörde mit 1.149.085,84 € berechnet. Die Berechnung erfolgte anhand der im Erlass des BMF vom 17.12.2003, GZ 08 0104/2-IV/8/03 zur Bewertung von Renten und dauernden Lasten, dargelegten Berechnungsmethode.

Demzufolge ergab die Bemessungsgrundlage (das Entgelt) für die Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG folgendes:

|                                                  |                |
|--------------------------------------------------|----------------|
| kapitalisierter Wert der Bewirtschaftungskosten  | 1.149.085,84 € |
| kapitalisierter Wert der Substanzabgeltung (AfA) | 85.849,31 €    |
| Bemessungsgrundlage gesamt                       | 1.234.935,15 € |

Darauf basierend erließ die belangte Behörde am 18. April 2019 den gegenständlichen Gebührenbescheid und setzte die Gebühr gemäß § 33 TP 9 GebG 1957 in der Höhe von 24.698,70 € fest, mit der Begründung, dass zwar gemäß § 15 Abs. 3 GebG Rechtsgeschäfte, die unter das GrEStG fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen seien, insoweit für die Einräumung des Fruchtgenußrechtes jedoch Entgeltlichkeit vorliege, Gebührenpflicht gegeben sei.

Der Bf erhob am 28. Juni 20019 nach zweimaliger Verlängerung der Beschwerdefrist über seinen steuerlichen Vertreter **Beschwerde** und begründete diese insbesondere mit dem Nichtvorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen der „Einräumung“ eines Fruchtgenussrechtes und dessen „Entgeltlichkeit“, die eine Anwendung des § 33 TP 9 GebG erfordere, und

beantragte die ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides, mündliche Verhandlung und Entscheidung vor dem Senat und in eventuelle, die Bemessungsgrundlage für die Gebühr auf Basis der AfA und nicht auch mit den Instandhaltungskosten etc. zu bestimmen.

Nach beantragter Fristverlängerung stellte der Bf am 7. November 2019 den Antrag auf Vorlage des gegenständlichen Falles vor das Bundesfinanzgericht und begründete diesen im Wesentlichen mit denselben Argumenten wie in der Beschwerde.

Am 13. Dezember 2019 legte die belangte Behörde den gegenständlichen Fall dem Bundesfinanzgericht elektronisch vor und beantragte in ihrem Vorlagebericht, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

## **2. Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ist auf Grund des eindeutigen Urkundeninhalts in Form des Schenkungsvertrages in Notariatsaktsform vom 9. Dezember 2015 sowie dem umfangreichen Vorbringen des Bf und den im elektronischen Akt enthaltenen Bescheiden der belangten Behörde als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt Österreich Dienststelle Sonderzuständigkeiten als Rechtsnachfolger des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel sowie dem Bundesfinanzgericht ist auf Grund des Akteninhalts evident.

Einsicht genommen wurde auch in den Akt RV/7103576/2019, der einen sehr ähnlich gelagerten Sachverhalt behandelt.

Dessen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 14.5.2020, das vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis VwGH vom 3.9.2020, Ra 2020/16/0109-6 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben wurde, wurde für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes ebenfalls in besonderem Maße gewürdigt.

Die Argumente und Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes darin waren für die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Falles bedeutsam und wurden daher herangezogen und berücksichtigt.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw ergeben sich aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen des Beschwerdeführers.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)**

##### **3.1.1. Rechtsgrundlagen**

§ 33 TP 9 GebG stellt Dienstbarkeiten unter Gebührenpflicht, 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.

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

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

Gemäß § 17 Abs. 1 Satz 1 GebG ist für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) maßgebend.

##### **3.1.2. Rechtliche Würdigung**

Vorab ist festzuhalten, dass Gebührenfestsetzungen nach dem Urkundenprinzip vorgenommen werden.

Das bedeutet, dass gemäß § 17 Abs. 1 erster Satz GebG für die Festsetzung der Gebühren der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (die Urkunde, also im gegenständlichen Fall der Schenkungsvertrag) maßgebend ist.

Sollte allerdings ein Vertrag beispielweise verschiedene Vertragselemente enthalten, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Zweck zu beurteilen.

Für die Rechtsnatur eines Vertrages ist die gemäß § 914 ABGB ermittelte Absicht der Parteien hinsichtlich der Wirkungen des Vertrages maßgebend (siehe VwGH 3.9.2020, Ra 2020/16/0109-6).

Dabei kommt es vor allem auf den von den Parteien bei Abschluss des Vertrages verfolgten, objektiv erkennbaren Zweck des Vertrages an (siehe dazu VwGH 13.12.2012, 2010/16/0023, mwN).

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 für die Erfüllung des Tatbestandes des § 33 TP 9 GebG ist, dass die Dienstbarkeit entgeltlich eingeräumt wird.

Soll nach dem Willen der Vertragsparteien die eine Leistung durch die andere "vergolten" werden, liegt dadurch eine "subjektive Äquivalenz" und Entgeltlichkeit vor (siehe dazu VwGH 18.2.1983, 81/17/0030, VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126, VwGH 4.12.2003, 2003/16/0143 sowie *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 12 zu § 33 TP 9 GebG).

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

Bei der Auslegung des Begriffs des Wertes des bedungenen Entgeltes kommen grundsätzlich dieselben Überlegungen wie für den "Wert" im Sinne des § 33 TP 5 Abs. 1 GebG zum Tragen (VwGH 3.10.1961, 174/61), ohne Anwendbarkeit der Sonderbestimmungen insb. der Abs. 2 und 3 des § 33 TP 5 GebG (in diesem Sinn BFG vom 6.12.2018, GZ. RV/7104003/2016; siehe auch *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 14 zu § 33 TP 9 GebG).

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

Betreffend die Gegenleistung für die Dienstbarkeit ist daher zu berücksichtigen, was genau dafür aufzuwenden ist.

In diesem Sinn besagt zB UFS 19.07.2006, RV/0575-W/04:

*„Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich dargelegt, dass es bei der Feststellung des bedungenen Entgeltes darauf ankommt, was der Berechtigte aufwenden muss, um in den Genuss des Wohnrechtes zu kommen (vergleiche z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. 10 1961, Zl. 174/61). Die Ansicht, dass die Betriebskosten Teil der Bemessungsgrundlage sind, ohne deren Tragung der Berechtigte nicht in den Genuss der Sache kommt, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 27. Juni 1960 Zl. 1624/59 vertreten und dargelegt, dass auch Leistungen, die der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dienen und die der Bestandnehmer erbringen muss, Teil des Wertes sind. Nun fallen unter den Begriff der Betriebskosten z.B. die Kosten der Müllabfuhr, Wassergebühren, Rauchfangkehrerkosten etc. Es handelt sich hierbei zumindest um Kosten, die den Gebrauch der Sache erleichtern. Dass Betriebskosten Teil des gebührenbestimmenden Entgeltes sind hat der Verwaltungsgerichtshof auch in weiterer Folge immer wieder bestätigt (vergleiche z.B. Erkenntnisse vom 30.5.1974, Zlen. 974/73 und 367/73)“.*

Im gegenständlichen Fall ist Folgendes zu werten:

- zum einen die in Punkt Neuntens 1.) die in Absatz 3 formulierte Verpflichtung der Fruchtgenussberechtigten, *„den Vertragsgegenstand zu betreuen und zu pflegen und im derzeitigen guten Zustand zu erhalten sowie sämtliche diese Liegenschaft betreffenden Zahlungen, insbesondere alle Betriebskosten und die laufenden Reparatur- und Erhaltungskosten sowie alle öffentlichen Abgaben, Steuern und Versicherungsprämien zu bezahlen“* und
- zum anderen die in Absatz 4 formulierte „Abgeltung der Substanzverminderung“ in Form eines jährlichen Betrages, der der steuerlichen Absetzung für Abnutzung (AfA) entspricht, als Leistung der Fruchtgenussberechtigten im Gegenzug zum Fruchtgenussrecht.

Da diese Aufwendungen der Erleichterung der Ausübung des bestimmungsmäßigen Gebrauches dienen, stellen sie grundsätzlich eine Gegenleistung dar, um in den Genuss der Fruchtgenussrechte zu kommen (siehe dazu VwGH 30.03.2000, 99/16/0372 betreffend die Versicherungspflicht; BFG 16.12.2014, RV/7102680/2012).

Um aber beurteilen zu können, wofür genau diese Zahlungen bzw. finanziellen Aufwendungen getätigt werden bzw. eine Gegenleistung darstellen, ist allerdings zuvor der genaue Vertragsinhalt bzw. der Schenkungsgegenstand und dessen Umfang zu prüfen:

Dazu ist, wie eingangs erwähnt, § 17 Abs. 1 und Abs. 2 GebG 1957 einschlägig, demgemäß primär der Inhalt der über das Rechtsgeschäft errichteten Schrift (Urkunde) für die Festsetzung der Gebühren maßgebend ist.

Das ist im gegenständlichen Fall der Schenkungsvertrag.

Zum Urkundeninhalt zählt auch der Inhalt von Schriften, der durch Bezugnahme zum rechtsgeschäftlichen Inhalt gemacht wird.

Voraussetzung für die Anwendung des § 17 Abs. 2 GebG ist aber, dass der Urkundeninhalt nicht deutlich ist (VwGH 18.06.2002, 2001/16/0591). Die Rechtsvermutung des § 17 Abs. 2 GebG kommt nur bei unklaren Textierungen des Urkundeninhaltes bzw. dessen Undeutlichkeit oder Mehrdeutigkeit in Betracht (VwGH 16.03.1987, 85/15/0155).

Dies ist im gegenständlichen Fall jedoch nicht gegeben, im Gegenteil ist der Schenkungsvertrag klar formuliert.

Der Inhalt des Notariatsaktes ist vielmehr auch hinsichtlich der zivilrechtlichen Qualifikation eindeutig:

Zum einen hat der Notariatsakt die Schenkung der Liegenschaft zum Gegenstand und zum anderen den Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes des Geschenkgebers.

Es stellt sich nun die Frage, ob diese beiden Vertragselemente und unterschiedlich verkehrsteuerlich zu behandelnden Rechtsgeschäfte eine Einheit darstellen oder getrennt zu beurteilen sind.

Die belangte Behörde steht auf dem Standpunkt, dass es sich um zwei Rechtsgeschäfte, nämlich den grunderwerbsteuerlich relevante Schenkung/Eigentumsübertragung und die

gebührenrechtlich relevante Einräumung einer Dienstbarkeit mit der Gegenleistung der Instandhaltungskosten, Betriebskosten etc. und der AfA Abgeltung handle und daher getrennt zu versteuern bzw. zu vergebühren sei.

Die Befreiung des § 15 Abs. 3 GebG sieht die belangte Behörde nicht als einschlägig an, weil die vertraglich vereinbarte Gegenleistung nicht für den Grundstückserwerb sondern für die Einräumung der Dienstbarkeit und damit unabhängig von der Grunderwerbsteuer vorgenommen worden sei.

Der Bf hingegen sieht den Vertrag als eine Einheit an und geht von einer Eigentumsübertragung nach dem Willen der Parteien aus, die die Übertragung des Volleigentums ohne Fruchtgenußeinräumung nie beabsichtigt hätte und daher untrennbar miteinander verbunden sei und daher auch von der Befreiung gemäß § 15 Abs. 3 GebG umfasst wäre.

Nach Meinung des Bf hätte er das Fruchtgenussrecht nicht eingeräumt, sondern sich als Geschenkgeber und ehemaliger Eigentümer lediglich "zurückbehalten" und nur quasi das „fruchtgenussentkleidete Eigentum“ durch die Schenkung übertragen (wollen).

Zuzustimmen ist der belangten Behörde jedenfalls hinsichtlich ihrer Argumentation, dass ertragsteuerliche Betrachtungen der AfA Kosten als „Durchläufer“, die deshalb beim Geschenknehmer keine Bereicherung bewirken würde, gebührenrechtlich irrelevant sind, da hier eine andere Betrachtungsweise vorherrsche.

Auch wurden vergleichbare Fälle bislang vom Bundesfinanzgericht, wie von der belangten Behörde im gegenständlichen Fall, als getrennte Rechtsgeschäfte beurteilt, wie zB das Erkenntnis BFG vom 14.5.2020, RV/7103576/2019, jedoch erfordert die Aufhebung dieses Erkenntnisses durch den Verwaltungsgerichtshof wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit eine neue Betrachtungsweise derartiger Fälle.

Das Bundesfinanzgericht ging in dem genannten Fall, der dem gegenständlichen sehr ähnlich ist, auch davon aus, dass es sich um zwei Rechtsgeschäfte handle und die Befreiung des § 15 Abs. 3 GebG nicht greife.

In diesem Fall wurde – gleichsam wie im gegenständlichen – auf zweimal, einmal 40 % und einmal 60% eines Grundstücks schenkungsweise vom Vater an den Sohn übertragen. Im

Gegenzug räumte der Sohn dem Vater ein lebenslanges Fruchtgenussrecht ein, wobei der Vater sich verpflichtete, die Instandhaltungskosten sowie die AfA zu begleichen.

Im gegenständlichen Fall sind daneben noch die Betriebskosten bzw. Abgaben und Versicherungsprämien vom Fruchtgenussberechtigten zu bezahlen, sonst sind die Verträge praktisch inhaltsgleich.

Das Bundesfinanzgericht beurteilte dies damals in seinem Erkenntnis vom 14.5.2020, RV/7103576/2019 rechtlich so:

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

*Trotzdem liegt ein „ich gebe, damit du gibst“ vor. Die Zahlungen der Substanzabgeltung, zu denen sich der Bf. verpflichtete, sind das Entgelt, das er aufwendete, um das Fruchtgenussrecht eingeräumt zu bekommen. Entgeltlichkeit iSd GebG liegt nach ständiger Rechtsprechung vor, wenn nach dem Willen der Parteien eine Leistung im Sinne einer subjektiven Äquivalenz abgegolten werden soll (VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126). In den beiden vorliegenden Verträgen kommt u.a. der Wille der Vertragsparteien zum Ausdruck, eine Leistung (Einräumung einer Dienstbarkeit) im Sinne einer subjektiven Äquivalenz durch eine andere Leistung (Verpflichtung zur Tragung der jährlichen AfA) abzugelten. (BFG 04.05.2020, RV/1100553/2018).*

*Mit den Vereinbarungen Punkt VII. „Fruchtgenussrecht, AfA“/ „Fruchtgenussvorbehalt“ gegen „AfA-Miete“/Substanzabgeltung“ wurde zwischen dem Bf. und seinem Sohn daher das Titelgeschäft iSd § 33 TP 9 GebG „Dienstbarkeit gegen Entgelt“ abgeschlossen. (ständige Rechtsprechung BFG 29.10.2019, RV/7102945/2018; BFG 15.04.2020, RV/7100236/2020; BFG 24.04.2020, RV/7103195/2019; BFG 24.04.2020, RV/7103201/2019; BFG 24.04.2020, RV/7103198/2019; BFG 04.05.2020, RV/1100554/2018; BFG 04.05.2020, RV/1100553/2018).“*

Diese Rechtsansicht teilte der Verwaltungsgerichtshof allerdings nicht und hob das Erkenntnis mit Entscheidung VwGH 3.9.2020, Ra 2020/16/0109-6, wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf.

Diese Aufhebung zog in der Folge eine deutliche Änderung der Judikatur-Linie des Bundesfinanzgerichtes nach sich, wie die Entscheidungen seither zeigen, siehe zB BFG vom

21.2.2021, RV/7101499/2019; BFG vom 8.4.2021, RV/7101599/2019 oder auch BFG vom 21.6.2022, RV/7101930/2018.

Der Verwaltungsgerichtshof begründete seine aufhebende Rechtsansicht in Rz 9 und 10 folgendermaßen:

*„Die Frage, ob ein einheitlicher Vertrag oder zwei (oder mehr) selbständige Rechtsgeschäfte mit mehreren verschiedenen Leistungspflichten vorliegen, ist gemäß § 914 ABGB nach dem Willen der Vertragsparteien zu beurteilen (VwGH 24.3.1994, 92/16/0129; Fellner, aaO, Rz 68 zu § 15 GebG, mwN).*

*Für das Vorliegen eines einheitlichen Vertrages spricht etwa die Zusammenfassung und gleichzeitige Annahme mehrerer Leistungen in einem Schriftstück (VwGH 24.3.1994, 92/16/0129). Selbst getrennt abgeschlossene Verträge sind dann als Einheit aufzufassen, wenn die Beteiligten trotz mehrerer (in ein oder mehreren Urkunden enthaltener) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (VwGH 9.10.1991, 89/13/0098, und 16.10.2003, 2003/16/0126).*

*Enthält ein einheitlicher Vertrag verschiedenen Vertragstypen entnommene Elemente, ist er gebührenrechtlich nach seinem überwiegenden rechtlich und 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 (VwGH 13.12.2012, 2010/16/0023, mwN).*

*Legt man diesen Maßstab zugrunde, so ist allein anhand der Inhalte der nach § 17 Abs. 1 GebG maßgeblichen „Schenkungsverträge“ von einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang der Begründung aller darin vorgesehenen Berechtigungen und Verpflichtungen und damit von einheitlichen Rechtsgeschäften auszugehen. Anhaltspunkte dafür, dass die Parteien der Schenkungsverträge etwa die Einräumung des Fruchtgenussrechtes nach Punkt VII. auch losgelöst von einer vorherigen Schenkung in Betracht gezogen hätten (ohne vorheriger Übertragung des Eigentums allerdings wohl nur vom Revisionswerber an seinen Sohn, weil eine Dienstbarkeit an der eigenen Sache zivilrechtlich nicht in Betracht kommt), sind weder dem angefochtenen Erkenntnis noch dem Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu entnehmen.*

*Damit ist von einheitlichen Rechtsgeschäften, nämlich von Schenkungen gegen Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes an der Liegenschaft - dieses wiederum gegen laufende Zahlung von Beträgen in Höhe der AfA - auszugehen.“*

Zur Anwendbarkeit des § 15 Abs.3 GebG äußert sich der Verwaltungsgerichtshof wie folgt in Rz 13:

*„Mit Ablauf des 31. Juli 2008 ist die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG, soweit sich diese auf das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz bezieht, für Rechtsvorgänge, für die die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entsteht, inhaltsleer geworden. Im Revisionsfall ist vielmehr entscheidend, dass für die gegenständlichen Schenkungsverträge das Grunderwerbsteuergesetz maßgebend ist und damit der Tatbestand der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG „Rechtsgeschäfte, die unter das ... Grunderwerbsteuergesetz ... fallen“ eingreift.*

*Für die Anwendung der Befreiungsbestimmung genügt es, dass ein Rechtsgeschäft überhaupt dem genannten Verkehrsteuergesetz unterliegt; es ist also nicht erforderlich, dass eine nach diesen Gesetzen anfallende Steuer auch tatsächlich vorgeschrieben wurde (vgl. Fellner, aaO, Rz 66 ff zu § 15 GebG, mwN).“*

Auf Grund des im Wesentlichen inhaltsgleichen Sachverhaltes ist das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes für den gegenständlichen Fall besonders bedeutsam, weil dessen Ausführungen auf den gegenständlichen Fall gleichermaßen anzuwenden sind:

Es ist daher von einem einheitlichen Rechtsgeschäft auszugehen, das innerhalb eines Vertrages geregelt wurde, zumal der Verwaltungsgerichtshof ja sogar bei getrennt abgeschlossenen Verträgen von einer Einheit ausgeht, wenn die Beteiligten trotz mehrerer (in ein oder mehreren Urkunden enthaltener) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen.

In der Konsequenz entspricht das genau dem Parteiwillen auf Grund der Textierung im gegenständlichen Vertrag.

Auch auf Grund des umfangreichen Parteivorbringens in der Beschwerde und auch in der Folge im Vorlageantrag sind keinerlei Anhaltspunkt dafür vorhanden, dass die Parteien eine Einräumung des Fruchtgenussrechtes ohne vorheriger Schenkung vom Vater an den Sohn oder – anders formuliert – eine Übertragung des Volleigentums vom Vater an den Sohn ohne Einräumung eines Fruchtgenussrechtes vom Sohn an den Vater überhaupt in Betracht gezogen hätten.

Da nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes seiner Entscheidung VwGH vom 3.9.2020, Ra 2020/16/0109-6 zu einem inhaltlich gleichgelagerten Fall einer Eigentumsübertragung durch Schenkung und gleichzeitiger Einräumung des Fruchtgenussrechtes vom Geschenknehmer an den Geschenkgeber von einem einheitlichen Rechtsgeschäft auszugehen ist, greift auch die Befreiung des § 15 Abs. 3 GebG iS eines einheitlichen Rechtsgeschäftes, das unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt und die Beschwerde war daher von Erfolg gekrönt.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere dem Erkenntnis VwGH vom 3.9.2020, Ra 2020/16/0109-6 zu einem gleichgelagerten Sachverhalt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 6. Juni 2024