

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E.E., I.Lweg, vertreten durch Rechtsanwalt, vom 1. August 2003 gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 2. Juli 2003 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 11. März/20. März 2002 kaufte Mag.T.E. von der P.GmbH. die Wohnung Top 6 (115/766- Anteile), den Autoabstellplatz AP 5, Top 18 (10/766 – Anteile) und das Kellerabteil Nr. 5 der Liegenschaft EZ X GB Y. In einem als "Ergänzung zum Kaufvertrag" bezeichneten Vertrag vom 5. Juni/11. Juni 2003, abgeschlossen zwischen der in Z.GmbH umbenannten Grundstücksverkäuferin, dem Mag.T.E. als Käufer und der E.E. als Beteiligte wurde in den Punkten II und III. Folgendes vereinbart:

"II.

Herr Mag.T.E. räumt seiner Mutter E.E. auf den 115/766 Anteilen, mit welchen untrennbar Wohnungseigentum an der Wohnung Top 6 verbunden ist und auf den 10/766 Anteilen, mit welchen Anteilen untrennbar Wohnungseigentum am Tiefgaragenabstellplatz Nr. 5, Top 18, verbunden ist, jeweils der Liegenschaft EZ X GB Y das lebenslängliche unentgeltliche Fruchtgenussrecht ein. Frau E.E. nimmt diese Rechtseinräumung an.

III.

Sohin erteilen die Vertragsteile ihre ausdrückliche Einwilligung, dass auch nur über Antrag eines der Vertragsteile auf der Liegenschaft EZ X Y nachstehende Grundbuchshandlungen bewilligt werden:

1.) Auf den 115/766 Anteilen der Z.GmbH, mit welchen Anteilen untrennbar Wohnungseigentum an der Wohnung Top 6 verbunden ist, die Einverleibung des Eigentumsrechtes für:  
Mag.T.E., geb. 1970-12-01, Wohnadresse

2.) Auf den 10/766 Anteilen, mit welchen Anteilen untrennbar Wohnungseigentum am Tiefgaragenabstellplatz 5, Top 18 verbunden ist, die Einverleibung des Eigentumsrechtes für:  
Mag.T.E., geb. 1970-12-01, Wohnadresse

3.) Auf den 115/766 Anteilen und den 10/766 Anteilen des Mag.T.E., mit welchen Anteilen untrennbar Wohnungseigentum an der Wohnung Top 6 und am Tiefgaragenabstellplatz Nr. 5, Top 18 verbunden ist, die Einverleibung des lebenslänglichen und unentgeltlichen Fruchtgenussrechtes für:  
E.E. , geb. 1939-02-27, Wohnadresse."

Für den zwischen Mag.T.E. und E.E. abgeschlossenen Rechtsvorgang wurde mit vorläufigen Schenkungssteuerbescheid ausgehend von dem (bis zum Ergehen des Einheitswertbescheides) vorläufig mit 20.000 € bewerteten Fruchtgenussrechtes und nach Abzug des persönlichen Freibetrages von 440 € der steuerpflichtige Erwerb in Höhe von 19.560 € ermittelt und gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse III) gegenüber E.E. (= Berufungswerberin, im Folgenden: Bw.) die Schenkungssteuer im Betrag von 1.760,40 € festgesetzt.

Gegen diesen Schenkungssteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung mit dem Vorbringen, der Sohn der Bw. sei bislang grundbürgerlicher Eigentümer von 186/5886 Anteilen der Liegenschaft EZ Z, mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an der Wohnung W 14 und Autoabstellplatz 45 verbunden sei, gewesen. Auf diesen Anteilen wäre zugunsten der Bw. ein Fruchtgenussrecht einverleibt. Nunmehr habe der Sohn mit Kaufvertrag vom 20.03.2002 eine neue Wohnung käuflich erworben und er beabsichtige die alte Wohnung zu veräußern. Auf der neuen Wohnung sei ebenfalls ein Fruchtgenussrecht für die Bw. einverleibt. Nachdem die alte Wohnung veräußert werde, sei das auf dieser Wohnung haftende Fruchtgenussrecht im Grundbuch bereits gelöscht worden. Die entsprechende Löschungserklärung vom 11. Juli 2003 und der Grundbuchsantrag vom 17. Juli 2003 wären in Fotokopie beigeschlossen. Beim gegenständlichen Fall handle es sich somit lediglich um die Übertragung des alten Fruchtgenussrechtes der Wohnung in der HStr. auf die neue von Mag.T.E. erworbene Wohnung am Lweg. Es liege somit ein Neuerungstatbestand vor, sodass die Festsetzung der Schenkungssteuer im gegenständlichen Fall nicht gerechtfertigt sei.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung stützte sich auf folgende Begründung:

"Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes, sowie nach Z 2 dieser Bestimmung jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Auch die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an einer Liegenschaft kann Gegenstand einer Schenkung sein (vgl. VwGH vom 14.5.1980, ZI. 361/79).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. § 12 ErbStG beruht auf dem Bereicherungsprinzip, wonach die Erbschafts- oder Schenkungssteuerschuld jeweils in dem Zeitpunkt entsteht, zu dem die Bereicherung im Vermögen des Beschenkten tatsächlich eintritt und der Beschenkte in den Besitz des Geschenkes kommt (vgl. VwGH vom 11.7.2000, ZI. 97/16/0222). Der Titel zum Erwerb der Dienstbarkeit ist auf Rechtsgeschäften, ua. Vertrag begründet (§ 480 ABGB) und ist zur Erwerbsart (Modus) die Eintragung im Grundbuch (§ 481 ABGB) nötig (siehe ua. Koziol- Welser, Grundriß des bürgerlichen Rechts, Bd. II, S 159 ff.).

Laut Ergänzung zum Kaufvertrag vom 20.03.2002 vom 11.06.2003 hat Mag.T.E. seiner Mutter an der Wohnung Top 6 sowie am Tiefgaragenstellplatz Nr. 5, Top 18, der Liegenschaft EZ X GB.Y das lebenslängliche unentgeltliche Fruchtgenussrecht eingeräumt, das grundbücherlich sichergestellt werden sollte. Die Steuerschuld hinsichtlich der Zuwendung des gegenständlichen Fruchtgenussrechtes an der Wohnung Top 6 und Top 18 ist daher entstanden.

Das Fruchtgenussrecht, das der Berufungswerberin auf der Liegenschaft EZ Z eingeräumt worden ist, wurde laut Löschungserklärung vom 11.7.2003 gelöscht und daher von den Vertragsparteien beendet. Hinsichtlich der Wohnung Top 6 musste eine neue Rechtseinräumung erfolgen, die für sich der Schenkungssteuer unterlag.

Die Berufung war daher abzuweisen."

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung zu replizieren.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955, BGBl. Nr. 141/1955 idgF gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes. Nach Z 2 dieser Gesetzesstelle gilt auch jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden als Schenkung, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Gegenstand einer Schenkung bzw. einer freigebigen Zuwendung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist. Auch der Gebrauch von Vermögen ist ein Vorteil, durch den der Bedachte in seinem Vermögen bereichert wird. Gegenstand einer Schenkung kann somit auch die Einräumung einer Dienstbarkeit sein (vgl. VwGH 14.5.1980, 361/79, VwGH 26.6.1997, 96/16/0236, 0237, VwGH 20.12.2001, 2001/16/0592).

Mit der vorliegenden Vereinbarung wurde der Bw. von ihrem Sohn die Dienstbarkeit des lebenslänglichen Fruchtgenussrechtes an der ihm gehörigen Eigentumswohnung Top 6 und dem Tiefgaragenabstellplatz Nr. 5 Top 18 unentgeltlich eingeräumt und die Bw. nahm diese Rechtseinräumung an. Durch diesen Vorgang wurde die Bw. nach der obgenannten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in ihrem Vermögen bereichert, während das Vermögen ihres Sohnes durch die Belastung der Liegenschaft mit einer Dienstbarkeit entsprechend geschmälert wurde. Daraus folgt aber bereits, dass die vorliegende Einräumung der Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes an der Wohnung Top 6 und an dem Tiefgaragenabstellplatz Nr. 5 Top 18 an die Bw. der Schenkungssteuer unterliegt.

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass in der Berufung im Wesentlichen eingewendet wird, beim gegenständlichen Fall handle es sich vom Sachverhalt her lediglich um die Übertragung des an der Wohnung in der HStr. bestehenden alten Fruchtgenussrechtes auf

die vom Sohn erworbene neue Wohnung am Lweg, ist doch diesem Vorbringen Folgendes entgegenzuhalten.

Nach § 485 ABGB steht es den Beteiligten frei, eine Servitut aufzuheben und an ihrer Stelle eine andere neue zu begründen. Die Übertragung erfolgt dabei in der Weise, dass die bisher bestandene Dienstbarkeit aufgehoben und gleichzeitig eine neue begründet wird (vgl. Koziol-Welser, Bürgerliches Recht, Band I, 12. Auflage, Seite 381). Die eingewendete "Übertragung" schließt daher an Sachverhalt keinesfalls aus, dass es dabei zu einer Einräumung einer neuen Dienstbarkeit kommt. Der Tatumstand der erfolgten Einräumung der neuen Dienstbarkeit blieb im Berufungsfall unbestritten und ergibt sich aus Punkt II des vorliegenden Rechtsgeschäftes in unbedenklicher Weise. Im vorliegenden Streitfall lässt sich aber aus der Formulierung des Punktes II dieses Vertrages in keiner Weise eine Vereinbarung in die Richtung ableiten, die Einräumung des in Frage stehenden Fruchtgenussrechtes ist mit einer schuldrechtlichen Verpflichtung des Bw. einhergegangen und es war "bedungen", dass die Bw. gleichzeitig und gleichsam im Gegenzug dafür auf das "alte" Fruchtgenussrecht verzichtet hat. Dies zeigt auch der Umstand, dass die Unterfertigung der Löschungserklärung durch die Bw. erst am 11. Juli 2003 und damit über einen Monat nach Einräumung des neuen Fruchtgenussrechtes erfolgt ist.

Zum Wesen einer Schenkung gehört die Unentgeltlichkeit (VwGH 15.11.1990, 90/16/0192,0193). Unentgeltlich bedeutet Unabhängigkeit der Zuwendung von einer Gegenleistung. Die Zuwendung darf- im Verhältnis zwischen dem Zuwendenden und dem Zuwendungsempfänger- weder in einem rechtlichen Zusammenhang mit einer Gegenleistung noch zur Erfüllung einer Verbindlichkeit erfolgen (VwGH 16.12.1999, 98/16/0403). Der Einwand der bloßen "Übertragung" des Fruchtgenussrechtes könnte das Vorliegen eines schenkungssteuerpflichtigen Erwerbsvorganges somit dann ausschließen, wenn nach dem Willen der Vertragsparteien dem "Verzicht" auf das alte Fruchtgenussrecht Entgeltcharakter in der Weise zukommen sollte, dass die Einräumung des neuen Fruchtgenussrechtes durch den gleichzeitigen Verzicht der Bw. auf ihr altes Fruchtgenussrecht "vergolten" werden sollte. Diesfalls würden die beiden wechselseitig vereinbarten Leistungen in einer "subjektiven Äquivalenz" zueinander stehen und also Entgeltlichkeit vorliegen (VwGH 18.2.1983, 81/17/0030, VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126, VwGH 4.12.2003, 2003/16/0143). Aus der Formulierung im Punkt II des Vertrages und auch aus dem Berufungsvorbringen ergeben sich keine zwingenden Anhaltspunkte die die Annahme rechtfertigen würden, dass der einen Monat danach erfolgte Verzicht auf die Dienstbarkeit an der Wohnung HStr. das Äquivalent für die Einräumung der gegenständlichen Dienstbarkeit durch Mag.T.E. an der von ihm neu erworbenen Eigentumswohnung Lweg war. Im Gegenteil, wird doch in diesem Vertrag ausdrücklich von einem unentgeltlich eingeräumten Fruchtgenussrecht gesprochen und es finden sich keinerlei Hinweise auf eine gleichzeitig vereinbarte schuldrechtlich bestehende Wechselbeziehung zwischen Rechtseinräumung und Rechtsverzicht. Im Übrigen bleibt bloß

der Vollständigkeit halber zu erwähnen, dass im Falle eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes der Tatbestand des § 33 TP 9 GebG erfüllt, diesfalls der gemeine Wert der aufgegebenen Dienstbarkeit das Entgelt für die Rechtseinräumung und von diesem Wert des bedungenen Entgeltes diese Rechtsgebühr vorzuschreiben gewesen wäre (siehe nochmals VwGH 4.12.2003, 2003/16/0143).

Zusammenfassend ergibt sich, dass das Finanzamt bei der gegebenen Vertragslage zu Recht von einer unentgeltlichen Einräumung des Fruchtgenussrechtes und damit von einem schenkungsteuerpflichtigen Tatbestand ausgegangen ist. Die mit dem gegenständlichen Bescheid vorgenommene Vorschreibung der Schenkungssteuer erfolgte somit rechtens. Es war somit wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 25. Jänner 2005