



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Werner Nogradnik, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 9900 Lienz, Albin-Egger-Straße 1, vom 6. Juli 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 21. Juni 2005 betreffend **Schenkungssteuer** entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

### Entscheidungsgründe

N.N. war grundbücherlicher Eigentümer des neu gebildeten Grundstückes Nr. 123, damals noch einliegend in der EZ 987, GB A-Dorf. Weiters ist N.N. nachwievor Eigentümer der an einen See angrenzenden Grundstücke Nrn. 456, EZ 444, und 789, EZ 987, beide GB A-Dorf, wobei das Grundstück Nr. 456 im Ausmaß von 277 m<sup>2</sup> über einen Badesteg verfügt.

Mit schriftlich festgehaltenem und notariell beglaubigtem Kaufvertrag vom 3. Februar 2004 erwarb die nunmehrige Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) von N.N. das Grundstück Nr. 123, dem ganzen Sachverhalt nach ohne Seezugang, um einen bestimmten Kaufpreis. Festgehalten wurde in der Vertragsurkunde u.a., dass dieses Grundstück als Bauland rechtskräftig gewidmet sei und die Rechtsgültigkeit dieses Vertrages von der Erteilung einer Baubewilligung für ein Wochenendhaus und von der grundverkehrsbehördlichen Genehmigung abhängig gemacht werde. Zwischenzeitig wurde das Eigentumsrecht der Bw. an dieser Liegenschaft im Grundbuch eingetragen. Irgendwelche Hinweise, dass mit dem vereinbarten Kaufpreis auch andere Leistungen des Verkäufers, etwa die Einräumung einer Dienstbarkeit, worauf gleich anschließend näher eingegangen wird, abgegolten werden sollten

bzw. wären, lassen sich weder dieser Vertragsurkunde noch der beigelegten Abgabenerklärung Vordruck Gre 1 entnehmen.

Ebenfalls am 3. Februar 2004 räumte N.N. im Eigentum des Grundstückes Nr. 456 der Bw. als damals noch außerbücherlichen Eigentümerin des Grundstückes Nr. 123 die Dienstbarkeit der uneingeschränkten und ausschließlichen Benützung des dienenden Grundstückes Nr. 456 als Badeplatz und des dort befindlichen Badesteges ein. Festgehalten ist diese Rechtseinräumung in einer gesonderten, als "Dienstbarkeitsvertrag" überschriebenen und notariell beglaubigten, Urkunde. Ausdrücklich vereinbart war, dass die Einräumung der Dienstbarkeit unentgeltlich und vorerst auf die Dauer von fünf Jahren, gerechnet ab der rechtskräftigen Grundbücherlichen Eintragung dieses Vertrages, erfolgen würde. Die Dienstbarkeitseinräumung sollte grundbücherlich einverleibt werden, was nach dem Grundbuchstand sowohl beim dienenden als auch beim herrschenden Grundstück geschehen ist. Weiters verabredeten die Vertragsparteien, dass die Dienstbarkeit erlösche, sofern die Bw. die (Kauf-) Option hinsichtlich eines Badeplatzes im Ausmaß von ca. 40 m<sup>2</sup> aus dem Grundstück Nr. 789 ausüben würde. Die Ausübung dieser Option sei abhängig von der behördlichen Genehmigung der Errichtung eines Badesteges vor diesem Badeplatz. Sollte diese Optionsausübung durch die Bw. mangels Vorliegen einer behördlichen Genehmigung zur Errichtung eines Badesteges nach Ablauf von fünf Jahren nicht erfolgen können, räumte N.N. der Bw. schon zum damaligen Zeitpunkt die (Kauf-) Option hinsichtlich des Grundstückes Nr. 456 samt Badesteg ein. Im Anschluss daran finden sich in dieser Urkunde noch genauere Abreden hinsichtlich des letztgenannten Optionsvertrages, wie etwa Grundstücksbeschreibung, Kaufpreis, Zahlungsmodalitäten und andere. Dieses Optionsrecht würde im Falle der Nichtausübung spätestens mit 31. Jänner 2009 erlöschen.

Über Vorhalt des Finanzamtes Klagenfurt (FA), den Wert des Benützungsrechtes bekanntzugeben, teilte die Bw. mit, dass dieses Recht im Zusammenhang mit dem Kauf des Grundstückes Nr. 123 stünde. Einen Wertansatz gab die Bw. nicht bekannt.

Vom zuletzt für das Grundstück Nr. 456 festgestellten Einheitswert (€ 6.758,57) errechnete das FA durch Division einen Wert je m<sup>2</sup> (bei einer Größe von 277 m<sup>2</sup>) von € 24,39 und legte diesen auf die Größe des zum Erwerb ins Auge gefassten Grundstückes Nr. 789 (40 m<sup>2</sup>) um. Den daraus ermittelten Betrag (€ 975,30) verdreifachte das FA und gelangte so zu einem Wert des Nutzungsrechtes in Höhe von € 2.926,80. Davon ausgehend setzte das FA der Bw. mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid Schenkungssteuer (ScheSt) im Betrag von € 394,24 fest. Die Berechnung der ScheSt stellte das FA wie folgt dar:

• Sonstiges Vermögen (unentgeltliche Nutzung des Badeplatzes)	2.926,80
• <b>abz.</b> Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-110,00

• steuerpflichtiger Erwerb € 2.816,80 gerundet	2.816,00
• davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 14% (Steuerklasse V)	<b>394,24</b>

Begründend dazu führte das FA aus, als Wert der unentgeltlich eingeräumten Benützung des Badeplatzes sei der anteilige dreifache Einheitswert herangezogen worden.

In ihrer dagegen fristgerecht erhobenen Berufung wendete die Bw. ein, der Dienstbarkeitsvertrag würde einen integrierenden Bestandteil des am selben Tag abgeschlossenen Kaufvertrages über das Grundstück Nr. 123 bilden. Die verwendete Formulierung, die Einräumung dieses Benützungsrechtes erfolge "unentgeltlich", dürfe nicht isoliert, sondern in Verbindung mit dem genannten Kaufvertrag betrachtet werden und sei so zu interpretieren, dass mit der Entrichtung des Kaufpreises auch die Benützung des Badeplatzes und des Badesteges abgegolten worden wäre. Dies sei erklärter Wille der Parteien gewesen, ohne diese Regelung wäre der Vertrag nicht abgeschlossen worden.

Unter Hinweis auf die ausdrücklich vereinbarte Unentgeltlichkeit und den Umstand, dass im Kaufvertrag kein diesbezüglicher Passus enthalten sei, wies das FA die Berufung als unbegründet ab.

Innerhalb der Frist des § 276 BAO stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wies nochmals darauf hin, dass alle drei, zum gleichen Zeitpunkt zustandegekommenen, Verträge (Kauf, Optionseinräumung, Dienstbarkeitseinräumung) zusammenhängend mit integrierenden Vertragsinhalten zu sehen wären und diese nur der Übersichtlichkeit halber in getrennte Verträge gefasst worden seien. Es wäre von Anfang an erklärter Wille beider Vertragsparteien gewesen, dass mit dem Kaufpreis das befristete Recht zur Benützung des Badeplatzes und des Badesteges abgegolten sei, und stelle die Erwähnung der Unentgeltlichkeit im Dienstbarkeitsvertrag lediglich eine nochmalige Präzisierung dar.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden. Nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes.

Die Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes ist ein Vertrag, durch den jemand verpflichtet wird, einem anderen eine Sache unentgeltlich zu überlassen (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 4 zu § 3 ErbStG, mit Hinweis auf zahlreiche Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH)). Unter einer Schenkung ist nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch die Hingabe eines Vermögenswertes

ohne Entgelt zu verstehen; dabei ist der Wille des Gebers darauf gerichtet, den Bedachten zu bereichern, weil der Bedachte gegen den Geber keinen Rechtsanspruch auf die Zuwendung hat (Fellner, a.a.O.). Gegenstand einer Schenkung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist (Fellner, a.a.O., Rz 14; VwGH vom 14. Mai 1980, 361/79). Auch die Einräumung einer Servitut kann einen schenkungssteuerpflichtigen Vorgang darstellen bzw. kann Gegenstand einer Schenkung auch eine Dienstbarkeit sein (Fellner, a.a.O.; VwGH vom 26. Juni 1997, 96/16/0236, 0237, und vom 20. Dezember 2001, 2001/16/0592).

Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass mit dem hier zur Beurteilung anstehenden Dienstbarkeitsvertrag N.N. der Bw. das uneingeschränkte und ausschließliche Recht eingeräumt hat, das Grundstück Nr. 456 als Badeplatz und den darauf befindlichen Badesteg zu benützen, welches Recht auch im Grundbuch einverleibt wurde. Aus dem Inhalt des Kaufvertrages selbst ließ sich eine derartige Nutzungsmöglichkeit jedoch nicht ableiten. In Ermangelung dieses Umstandes und da sohin die Bw. vorher keinen wie immer gearteten Rechtsanspruch auf diese Nutzung hatte, war es daher erforderlich, dass sich N.N. durch den in einer gesonderten Urkunde festgehaltenen Dienstbarkeitsvertrag zusätzlich verpflichtete, der Bw. das Grundstück samt Badesteg zur Nutzung zu überlassen, um dieser (vorerst) eine Zugangsmöglichkeit zum See zu ermöglichen. Die Nutzungseinräumung durch N.N. erfolgte nach dem diesbezüglich eindeutigen und einer ausdehnenden Interpretation nicht weiter zugänglichen Wortlaut der Urkunde ausdrücklich unentgeltlich. Dadurch wurde die Bw. in ihrem Vermögen insoweit bereichert, als ihr Aufwendungen für die sonst erforderliche Erlangung der Nutzungsmöglichkeit erspart geblieben sind. Im Gegenzug dazu hat das Vermögen des N.N., insbesondere durch die Verbücherung der Servitut, insoweit eine Schmälerung erfahren, als ihm die weitere gewinnbringende Nutzung, etwa durch entgeltliche Einräumung der Nutzung an Dritte oder gar einen Verkauf des dienenden Grundstückes, verwehrt worden ist. Mit Rücksicht auf diese Umstände und die ausdrückliche Erklärung, dass die Dienstbarkeitseinräumung unentgeltlich erfolge, ist daher auch von einem Bereicherungswillen seitens des Dienstbarkeitsgebers auszugehen. Insgesamt gesehen liegt sohin eine dem ErbStG unterliegende Schenkung vor.

Wenn nun die Bw. dagegen im Nachhinein vorbringt, die Verträge seien als Einheit zu sehen und wäre es Vertragswille der Parteien gewesen, dass mit dem Kaufpreis für das Grundstück Nr. 123 auch die Benützung des Grundstückes Nr. 456 samt Badesteg abgegolten sein sollte (was sich jedoch den maßgeblichen Urkunden in keinsten Weise entnehmen lässt, siehe gerade oben), so ist dem entgegenzuhalten, dass es bei Zutreffen dieser Behauptungen den Parteien unbenommen geblieben wäre, dies schon bei Vertragsabschluss auch entsprechend zum Ausdruck zu bringen. Diesbezüglich ist auf die höchstgerichtliche Judikatur (OGH vom

2. Dezember 1978, 7 Ob 802-807/76, und vom 13. Februar 1979, 2 Ob 578/78, sowie VwGH vom 25. Februar 1993, 92/16/0160, und vom 25. Februar 1993, 92/16/0159) zu verweisen, wonach sich Vertragsparteien die Auslegung von in schriftlichen Äußerungen verwendeten Formulierungen in dem Sinne gefallen lassen müssen, in welchem sie ein unbefangener Dritter verstehen musste. Aufgrund des Inhaltes der gegenständlichen Urkunden, der dort festgehaltenen Vereinbarungen und der verwendeten Formulierungen kann ein Unbeteiligter aber zu gar keinem anderen Ergebnis gelangen, als dass die Einräumung der Servitut eben unentgeltlich und ohne vom Kaufpreis für das Grundstück Nr. 123 umfasst zu sein erfolgte.

Wenn auch kein Abgabenrechtsgebiet von vornherein von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgeschlossen ist, so tritt diese bei den Verkehrsteuern in den Hintergrund und ist speziell für den Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer grundsätzlich die formalrechtliche Beurteilung geboten (Fellner, a.a.O., Rz 32 zu § 1; VwGH vom 27. Juni 1991, 90/15/0019). Im Bereich des Tatbestandes nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG ist eine wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht möglich, es kommt vielmehr die rein rechtliche Betrachtungsweise zum Tragen (Fellner, a.a.O., Rz 33, mit weiteren Judikaturhinweisen). Demnach ist der objektive Erklärungswert einer Willensäußerung, sofern nicht ausdrücklich ein anderer übereinstimmender Wille rechtsgeschäftlich erklärt wurde, maßgeblich (Fellner, a.a.O., Rz 4a zu § 3; OGH vom 15. Juli 1981, 1 Ob 625/81). Im vorliegenden Fall haben die Parteien getrennte Verträge über den Grundkauf und über die Einräumung der zu intabulierenden Servitut abgeschlossen und diese Vereinbarungen genau und präzise formuliert in getrennten Urkunden niedergeschrieben. Damit kann aber für einen objektiven Betrachter kein Zweifel bestehen, dass die Nutzungseinräumung keinesfalls entgeltlich und vom Grundkaufpreis umfasst erfolgen sollte, wenn auch ein gewisser Zusammenhang mit dem Grundkauf nicht in Abrede gestellt werden kann. Der Argumentation der Bw., die Aufteilung in zwei Vertragsurkunden wäre aus Gründen der Übersichtlichkeit vorgenommen worden, kann schon deshalb nicht gefolgt werden, da es für die Vertragsparteien ein Leichtes gewesen wäre, den Ausdruck "unentgeltlich" durch "entgeltlich" zu ersetzen und durch korrespondierende, kurze Abreden bzw. Verweise in den Urkunden ihren behaupteten wahren rechtsgeschäftlichen Willen auch nach Außen hin zu dokumentieren, was der Übersichtlichkeit sicher nicht abträglich gewesen wäre. Dies ist aber nicht geschehen, weshalb der Berufung ein Erfolg zu versagen war.

Endlich ist hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der daraus abgeleiteten ScheSt noch zu bemerken, dass, mangels Mitwirkung durch die Bw., das FA der herrschenden Ansicht (Fellner, a.a.O., Rz 84 zu § 19; VwGH zuletzt vom 19. September 2001, 2001/16/0100) folgend den Wert des Nutzungsrechtes bloß begrenzt mit dem (anteiligen) dreifachen

Einheitswert angesetzt hat. Auch diesbezüglich erweist sich der angefochtene Bescheid sohin als frei von jeder Rechtswidrigkeit.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 7. Juli 2006