



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder OR Mag. Gerhard Verderber, Dr. Wilhelm Miklin und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Berufung der Bw., K, B, vertreten durch Dr. Dietrich Birnbacher, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 9500 Villach, vom 20. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, dieses vertreten durch HR Dr. Veit Jonach, vom 29. September 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 3. Mai 2006 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden diese einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der angefochtene Bescheid weist neben Einkünften aus Gewerbebetrieb (- € 31.614,85), nichtselbständiger Arbeit (€ 17.825,84) und Vermietung und Verpachtung (- € 14.563,10) auch Sonstige Einkünfte im Sinne von § 29 Z 3 EStG 1988 in Höhe von € 18.168,20 aus. Letztgenannte Einkünfte resultieren aus einer erhaltenen Ablösezahlung, welche die

Berufungswerberin (Bw.) für die Aufgabe eines ihr vertraglich eingeräumten Einstellrechtes für ein Boot von den Eigentümern des Bootshauses erhalten hatte.

Strittig ist nunmehr, ob die Aufgabe dieses nicht verbücherten Einstellrechtes als steuerpflichtige Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 zu qualifizieren ist, oder aber, ob dieser Verzicht einen veräußerungsähnlichen Vorgang darstellt, welcher – da außerhalb der Spekulationsfrist liegend – steuerfrei wäre.

Aktenkundig ist, dass die Bw. und HR je zu Hälfte Eigentümer des Grundstücks Nr. 3 der EZ 1 der KG P sind. Aus dem im Akt einliegenden Grundbuchsauszug ist zu entnehmen, dass im Gutbestandblatt (A-Blatt) der soeben genannten Parzelle die Grunddienstbarkeit des Gehens zu Lasten des Grundstücks Nr. 5 der EZ 2 KG P (dienendes Grundstück) ersichtlich gemacht worden ist. Dieses mit dem Servitut belastete Grundstück (Nr. 5), welches im Miteigentum von PJ (1/2) sowie dessen Kindern MJ (1/4) und SJ (1/4) steht, grenzt unmittelbar am Grundstück 3 (R/Pe) an. Aus dem Lastenblatt der Liegenschaft 5 (Eigentum J) geht neben der Dienstbarkeit des Gehens, welche aufgrund Pkt. XX des unten näher beschriebenen Teilungsvertrages vom 11. März 1977 einverleibt wurde, auch ein Vorkaufsrecht gemäß § 1072f ABGB für alle Verkaufsfälle des Pkt. XIV des genannten Vertrages hervor.

Der dieser Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt stellt sich chronologisch wie folgt dar:

Mit dem am 11. März 1977 zwischen IJ (Anm.: verstorbene Gattin von PJ), HR und Bw. abgeschlossenen Teilungsvertrag regelten die Vertragsparteien die Aufteilung der in ihrem Miteigentum (IJ 1/2, HR und Bw. je 1/4) stehenden Liegenschaften EZ 1 KG P, bestehend aus den Grundstücken Nr. 7 Baufläche und 3 Garten, sowie EZ 2 KG P, bestehend aus den Grundstücken Nr. 31 Baufläche-Badehaus, 8 Baufläche und 5 Garten nach Maßgabe des Teilungsplanes des DI Pc vom 27. Dezember 1976, Zl. 6245/76.

Konkret wurde in der besagten Teilungsvereinbarung zwischen den Vertragsparteien, insbesondere in Bezug auf das Bootseinstellrecht, Nachstehendes festgehalten bzw. vereinbart (auszugsweise):

"[...]

### III.

Die genannten Miteigentümer beabsichtigen die physische Teilung dieser Grundstücke und schließen folgendes Übereinkommen:

Von den vorstehend angeführten Grundstücken erhalten:

a) Frau HR, geb. am 1940 und Frau Bw., geb. am 1932, je zur Hälfte das Grundstück Nr. 3 Garten/Bfl. im Ausmaß von 849 m<sup>2</sup>

b) Frau IJ, geb. am 1933, in das alleinige Eigentum die Grundstücke

7 Baufläche im Ausmaß von .....	279 m <sup>2</sup>
---------------------------------	--------------------

31 Baufläche-Badehaus im Ausmaß von ...	86 m <sup>2</sup>
8 Baufläche im Ausmaß von .....	97 m <sup>2</sup>
5 Garten im Ausmaß von .....	396 m <sup>2</sup>
zusammen daher	831 m <sup>2</sup>
.....	

[..]

#### XIV.

Weiters sichert Frau IJ als Miteigentümerin der Bootshütte angebaut an Parz. Nr. 31 den Familien R – Pe einen der zwei Abstellplätze für ein Boot (für beide Familien nur ein Boot) im Bootshaus zu. Die vereinbarte Wegbenützung hat schonend zu erfolgen und ist jeweils nur durch eine Person möglich.

Die baulichen Erhaltungskosten werden im Umfang dieser Einstellplätze von Frau IJ zu 50% und Frau HR und Frau Bw. zu 50% getragen. Dies gilt auch für die Kosten der Seemiete an die öffentliche Hand.

[..]

#### XIX.

Die Vertragsparteien Frau HR, geb. 1940, Frau IJ, geb. 2.1.1933 und Frau Bw., geb. 13.2.1932, räumen sich hiemit gegenseitig das Vorkaufsrecht für alle Veräußerungsfälle ein. Sie erklären ausdrücklich, dass bei der der IJ, geb. 2.1.1933, gehörigen Liegenschaft EZ 2 KG P das Vorkaufsrecht zu Gunsten HR, geb. 12.1.1940 und Bw., geb. 13.2.1932, je zur Hälfte gehörigen Liegenschaft EZ 1 KG P das Vorkaufsrecht zu Gunsten der IJ, geb. 2.1.1933 einverleibt werden kann.

#### XX.

"Unter Punkt XIV. dieses Vertrages sichert Frau IJ , geb. 1933 als Eigentümerin der am See stehenden Bootshütte den Familien R – Pe einen Abstellplatz (für beide Familien nur ein Boot) zu.

Um den Eigentümern des Grundstückes 3 der EZ 1 KG P (HR, geb. 1940, und Bw., geb. 1932, je zur Hälfte) den Zugang zu diesem Bootshaus (Badehaus) zu ermöglichen, räumt hiemit Frau IJ, geb. 1933, für sich und ihre Rechtsnachfolger im Besitze des Grundstückes 5 Garten, Bfl. der KG Ps, der Frau HR, geb. 1940, und Frau Bw., geb. 1932, und deren Rechtsnachfolgern im Besitze des Grundstückes 3 Garten auf immerwährende Zeit ohne weiteres Entgelt ein Recht ein, über das Grundstück 5 der EZ 1 KG P zu gehen. Der Verlauf des Gehweges ist in dem Teilungsplan des Dipl.Ing. Pc vom 27. Dezember 1976, Zl. 6245/76 eingezeichnet.

Frau IJ, geb. 1933, erteilt sohin ihre ausdrückliche Einwilligung, dass auch über Ansuchen der Frau HR, geb. 1940 und Frau Bw., geb. 1932, bei der IJ, geb. 1933, gehörigen Liegenschaft EZ 2 KG P die Dienstbarkeit des Gehrechtes hinsichtlich des Grundstückes 5 KG P nach Inhalt dieses Vertrages zugunsten der jeweiligen Eigentümer des Grundstückes 3 der EZ 1 KG P einverleibt und auf der letzteren Liegenschaft als dem herrschenden Gut ersichtlich gemacht werden kann."

[..]"

Im Jahre 2001 beabsichtigten die Rechtsnachfolger von IJ , PJ, SJ und MJ Teilflächen der Liegenschaft Nr. 5 abzuschreiben um diese samt dem Bootshaus an den Kaufinteressenten Dr. A zu veräußern. Zu diesem Zwecke wurden Vertragsverhandlungen mit den Booteinstellberechtigten Bw. und HR über deren Verzicht auf die Ausübung dieses Rechtes

geführt. Von der Bw. wurde diesbezüglich ein von ihr bzw. Helga Ronacher verfasstes an PJ gerichtetes Schreiben zur Vorlage gebracht, aus welchem wörtlich Nachstehendes hervorgeht:

"[...] Das Servitutsrecht hinsichtlich der Bootshütte wurde offenbar nur deshalb nicht verbüchert, weil sich das Bootshaus nicht auf der Liegenschaft EZ 2 X Pa, sondern über der W-See-Parzelle 13 der Republik Österreich errichtet worden ist.

Wir müssen Dich daher ersuchen, Deinen Standpunkt zu revidieren. Wir können daher auf das Vorkaufsrecht nur dann verzichten, wenn der Käufer die bestehenden Servitutsrechte ausdrücklich anerkennt. [...]"

Als Folge eines erzielten Konsenses über die Ablöse des Einstellrechtes wurde im Übereinkommen vom 25. Oktober 2001 zwischen PJ, SJ und MJ einerseits und Bw. sowie HR andererseits Nachstehendes festgehalten:

"Gemäß Teilungsvertrag vom 11.03.1977, Punkt XIV, haben Frau HR, geb. 1940, und Frau Bw., geb. 1932, gemeinsam das Recht, ein Boot im Bootshaus auf der Grundstücksnummer 63 EZ 2 der Katastralgemeinde P einzustellen.

Hiermit vereinbaren die beteiligten Parteien, nämlich Frau HR und Frau Bw. einerseits und Herr PJ, geb. 1931, Herr SJ, geb. 1965 und Frau MSJ, geb. 1968, andererseits, dass im Falle des Verkaufes der ganzen oder eines Teiles der EZ 2 Grundbuch P, das oben beschriebene Einstellrecht gegen die einmalige Bezahlung eines Betrages von ATS 500.000,- für immer abgegolten und erloschen ist. Diese Ablösesumme ist in 2 Beträgen zu je ATS 250.000,- nach erfolgter Einverleibung des neuen Eigentümers in das Grundbuch, zur Bezahlung an Frau Bw. und Frau HR fällig."

Dem Unabhängigen Finanzsenat ist weiters bekannt, dass mit Datum 7. Jänner 2002 ein Kaufvertrag zwischen PJ, SJ und MSJ als Veräußerer einerseits und Dr. A als Erwerber andererseits über abgeschriebene Teilflächen der Grundstücke 5 und 63 aus EZ 2 samt Bootshaus abgeschlossen wurde. Aktenkundig ist ferner eine Auftragsbestätigung der RAIKA Ps, aus der zu ersehen ist, dass PJ unter dem Titel "Abstandszahlung" am 2. April 2002 einen Betrag von € 18.168,20 (S 250.000,-) auf das Konto der Bw. zur Einzahlung brachte.

Das Finanzamt wertete den Verzicht auf das Einstellrecht gegen Entgelt als Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 und brachte die aus diesem Titel erhaltenen Zahlungen bei der Veranlagung in Ansatz.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 erhobenen Berufung führte der steuerliche Vertreter aus, dass im gegenständlichen Fall eine Steuerpflicht nicht gegeben sei, zumal der zu beurteilende Sachverhalt weder einen Spekulationstatbestand noch eine Ratenzahlung beinhalte; ebensowenig sei das nämliche Einstellrecht jemals zur Erzielung von Einkünften verwendet worden. In der Berufungseingabe regte der steuerliche Vertreter zugleich die Abhaltung eines Erörterungstermins gemäß § 279 Abs. 3 BAO an.

Das Finanzamt legte daraufhin die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Vorhalt vom 16. Jänner 2006 wurde die Bw. zu den bislang offen gebliebenen Sachverhaltsmomenten befragt. So wurde diese etwa ersucht, bekannt zu geben, auf welche Art und Weise die Benützung des Einstellplatzes zwischen den Berechtigten in der Vergangenheit geregelt worden sei.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 24. Jänner 2006 führte der steuerliche Vertreter aus, dass es keine Gegenleistung für die Einräumung der Servitutsberechtigung in Form des Einstellrechtes gegeben habe. Das Einstellrecht sei im Zuge der Liegenschaftsteilung ebenso wie auch die Mitbenützung des zum Bootshaus führenden Weges vereinbart worden. Der Einstellplatz sei auch nie an Dritte weitergegeben oder vermietet worden. Eine schriftliche Vereinbarung zwischen der Seeieigentümerin (Republik Österreich) und der einstellberechtigten Bw. sei ebenso wenig vorhanden wie die einer Benützungsregelung zwischen den Familien Pe und R .

Im Zuge des am 29. März 2005 abgeführten Erörterungstermins gab der steuerliche Vertreter über Befragen an, dass es sich beim gegenständlichen Einstellrecht um kein höchstpersönliches Recht handle, zumal dieses Recht den beiden Familien Pe und R gemeinsam zustehe. Die Familie Pe bestehe laut Angaben der Bw. aus insgesamt drei Kindern und neun Enkelkindern; die Familie R umfasse insgesamt sieben Personen zuzüglich Eltern. Beim Bootshaus handle es sich um ein Superädifikat, welches in den Wörthersee hineingebaut worden sei. Dafür sei an die Republik Österreich als Seeieigentümerin Miete zu bezahlen. Eine Einverleibung des in Streit stehenden Einstellrechtes sei im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses aus rechtlichen Gründen nicht möglich gewesen, da es sich beim Bootshaus um ein auf fremden Grund und Boden errichtetes Bauwerk handle. Ein potentieller Erwerber des Grundstückes 3 hätte, so der steuerliche Vertreter, sowohl das Recht mitübernommen, den zum Bootshaus führenden Weg auf der Parzelle 5 zu benützen, als auch das mit dem Wegerecht unmittelbar verbundene Einstellrecht für ein Boot. Die Grunddienstbarkeit des Gehens stehe nämlich in untrennbarer wirtschaftlicher Einheit mit dem Einstellrecht. Der Servitutsweg erstrecke sich von der Südwestecke des Anwesens Pe/R (Grdst. Nr. 3) über das Grundstück 5 bis hin zum Bootshaus. Das Wegerecht diene ausschließlich dazu, den Eigentümern der Liegenschaft 3 bzw. deren Rechtsnachfolgern den Zugang zum Bootshaus zu gewähren.

Der steuerliche Vertreter brachte gleichzeitig eine Ablichtung des von DI Pc verfassten Teilungsplanes vom 27. Dezember 1976 zur Vorlage, auf welchem der Wegeverlauf skizzenhaft dargestellt ist.

In der am 3. Mai 2006 abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der Streitparteien ausgeführt, dass sich der vorliegende Berufungsfall im Wesentlichen auf die Frage reduziere, ob das Bootseinstellrecht als höchstpersönliches Recht zu qualifizieren sei,

oder aber, ob diesem der Charakter eines Wirtschaftsgutes zukomme. Der Amtsvertreter brachte vor, dass aufgrund der vertraglichen Diktion, wonach laut Pkt XX. das Wegerecht auf die Rechtsnachfolger der Eigentümer der Parzelle 3 zu überbinden sei, indes das Einstellrecht an sich lediglich den Familien R/Pe zustehe, Letzteres losgelöst vom Wegerecht anzusehen und zu beurteilen sei.

Der steuerliche Vertreter replizierte, dass aus dieser Textierung derartige Schlussfolgerungen nicht ableitbar seien, zumal die Auslegung vertraglicher Bestimmungen auch einen gewissen Sinn ergeben müsse. Wegerecht und Einstellrecht stünden zueinander in untrennbarer wirtschaftlicher Einheit, was sich nicht zuletzt auch darin manifestiere, dass die Innehabung bzw. der Besitz des bloßen Wegerechtes ohne zugehöriges Einstellrecht nutz- und wertlos wäre. Die vom Amtsvertreter in Erwägung gezogene Möglichkeit des Missbrauches des Wegerechtes etwa in Form einer intensiven bzw. schikanösen Nutzung sei auszuschließen, zumal vertraglich vereinbart sei, dass dessen Ausübung jeweils nur durch eine Person gestattet sei und diese darüber hinaus schonend zu erfolgen habe.

Weiters könne, so der steuerliche Vertreter, im gegenständlichen Fall das Einstellrecht nicht als höchstpersönliches Recht qualifiziert werden, zumal dieses keiner konkreten Person, sondern den Familien Pe/R eingeräumt worden sei.

Der Amtsvertreter gab bekannt, dass nach finanzamtlicher Ansicht das Einstellrecht sehr wohl als höchstpersönliches Recht im weiteren Sinne zu werten sei.

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

Die Bestimmung des § 29 EStG 1988 lautet:

"Sonstige Einkünfte sind nur:

1. ..
2. ..
3. Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, so weit sie weder zu anderen Einkunftsarten § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören. Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 220 Euro (3.000 S) betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2) "

Eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 kann in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen (VwGH 30.9.1999, 98/15/0117). Eine Leistung im Sinne der zitierten Bestimmung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen bestimmten Vorteil zu verschaffen (VwGH 25.11.1986, 86/14/0072).

Nach §§ 30 und 31 EStG 1988 dürfen Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen unter dort im Einzelnen festgelegten Voraussetzungen

einkommensteuerlich erfasst werden. Daraus leitet der Verwaltungsgerichtshof ab, dass die Veräußerung von Vermögensgegenständen bzw. die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung nicht auch als Leistung im Sinne des § 29 Z 3 leg.cit. angesehen werden kann. Zwar enthält § 29 Z 3 EStG 1988 ausdrücklich die Regelung der Subsidiarität gegenüber den Tatbeständen der §§ 30 und 31, was sich als überflüssige Regelung erweist, wenn die Veräußerung von Gegenständen des Privatvermögens von vornherein nicht zu den Leistungen zählt. Aus der Gesetzessystematik und dem offenkundigen Willen des Gesetzgebers ergibt sich aber, dass in Fällen, in welchen die Veräußerung von Privatvermögen nicht durch §§ 30 und 31 erfasst wird (und auch nicht unter § 29 Z 1 fällt), nicht eine Besteuerung nach § 29 Z 3 EStG 1988 einsetzen soll. Es bedürfte nämlich nicht der auf bestimmte Vermögensgegenstände bzw. bestimmte Fristen abgestellten und durch Ausnahmebestimmungen eingeschränkten Regelungen der §§ 30 und 31 EStG, wäre ohnedies jegliche Veräußerung von Vermögensgegenständen des Privatvermögens dem Grund nach im Einkommen zu erfassen.

Für die Annahme einer Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 ist ein Leistungsaustausch erforderlich, wobei es in diesem Zusammenhang als unerheblich anzusehen ist, ob Leistung und Gegenleistung in einem angemessenen Verhältnis stehen (VwGH 25.11.1986, 86/14/0072). Nochmals sei betont, dass die Veräußerung bzw. veräußerungsähnliche Vorgänge nicht als Leistung im Sinne von § 29 Z 3 angesehen werden können (VwGH 3.7.2003, Zl. 99/15/0003); das Gleiche gilt für Entschädigungen zum Ausgleich von Nachteilen in der Vermögenssphäre (VwGH 19.11.1965, 1387/64). Ein Veräußerungsvorgang bzw. veräußerungsähnlicher Vorgang liegt immer dann vor, wenn die Zahlung als Entgelt für die endgültige Aufgabe eines Vermögenswertes in seiner Substanz anzusehen ist; entscheidend ist dabei der wirtschaftliche Gehalt der zugrunde liegenden Leistung (BFH BStBl 2001 II 391 zum endgültigen Verzicht auf ein Servitutsrecht). Verzichtet ein Steuerpflichtiger auf Rechte, die Ausfluss seiner Eigentümerposition sind oder überträgt er solche Rechte (Verzicht oder Beschränkung von Nutzungsmöglichkeiten), bleibt aber sein Vermögen in der Substanz ungeschmälert, liegt eine Leistung im Sinne § 29 Z 3 EStG 1988 vor (VwGH 28.1.1997, 96/14/0012 zum Verzicht auf Nachbarrechte; ebenso BFH BStBl 1977 II 26). Daher stellt auch der Verzicht einen Teil des Grundstücks zu bebauen oder ein Wirtschaftsgut zu veräußern, eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 dar. Hat allerdings die Leistung Wirtschaftsgutcharakter, so liegen ein Veräußerungsvorgang und keine Leistung vor. Wirtschaftsgüter sind alle im wirtschaftlichen Verkehr selbständig bewertbaren Güter jeder Art. Selbständige Bewertungsfähigkeit ist dann anzunehmen, wenn dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt zu werden pflegt (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 4 Tz 36; VwGH 18.9.1964, 1226/63). So stellt

beispielsweise ein Mietrecht beim Mieter ein selbständig bewertbares Wirtschaftgut dar (VwGH 15.4.1998, 98/14/0043). Daher ist der entgeltliche Verzicht auf das Mietrecht ein Veräußerungsvorgang und keine Leistung (BFH BStBl 1977 II 27). Das gleiche gilt für die entgeltliche Weitergabe eines Untermietrechtes (UFS 2003, 44).

Der Verzicht auf ein höchstpersönliches Recht ist grundsätzlich nicht als Veräußerungsvorgang zu werten, sondern als Leistung im Sinne des § 29 Z 3, da höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden können und aus diesem Grunde auch keine Wirtschaftgüter darstellen (VwGH 23.5.2000, 95/14/0029, VwGH 3.7.2000, 99/15/0003). Höchstpersönliche Rechte sind solche, die der Person ankleben und folglich auch mit ihr erlöschen. Beispiele für höchstpersönliche Rechte sind etwa Veräußerungs- und Belastungsverbote nach § 364c ABGB sowie das Vorkaufsrecht gemäß § 1072 ff ABGB.

Im vorliegenden Fall ist daher die Rechtmäßigkeit des Berufungsbegehrens unter dem Aspekt zu prüfen, ob der entgeltliche Verzicht auf das Bootseinstellrecht als Verkauf bzw. veräußerungsähnlicher Vorgang zu werten ist. Falls dies der Fall sein sollte, so ist auf einer zweiten Prüfungsebene abzuklären, ob es sich bei dem besagten Recht um ein höchstpersönliches Recht handelt, welches dem/-n Berechtigten anhaftet und damit eine Weitergabe desselben im Wege der Veräußerung bzw. Universalsukzession rechtlich gesehen nicht möglich ist.

Der erkennende Senat gelangt in Anlehnung an die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung zur Auffassung, dass dem grundbücherlich sicher gestellten Wegerecht, welches dem (den) jeweiligen Eigentümer(n) der Parzelle 3 und deren Rechtsnachfolgern für immerwährende Zeit am Grundstück 5 zusteht, um diesem(-n) den ungehinderten Zugang zum Bootshaus zu ermöglichen, jedenfalls Wirtschaftgutcharakter zukommt (vgl. dazu VwGH 27.10.1976, 1418/74, betr. Wegerecht). Tatsache ist, dass dieses Servitut nicht losgelöst vom Grundstück übertragen werden kann; es handelt sich somit um eine vermögenswerte Rechtsposition, die über das Eigentum am eigenen Grundstück hinaus ein zusätzliches Recht am Nachbargrundstück beinhaltet.

Der Senat hatte unter Bedachtnahme auf die vorliegende Vertragskonstruktion in Anwendung des § 914 ABGB den Willen der Vertragsparteien zu erforschen und zu hinterfragen, ob diese dem verfahrensgegenständlichen Einstellrecht dasselbe rechtliche bzw. wirtschaftliche Schicksal zukommen lassen wollten, wie dem Wegerecht. Dabei erweist sich der Umstand, dass dieses Recht aufgrund der herrschenden Rechtslage nicht verdinglicht werden konnte, im Blickwinkel der hier anzustellenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise als unschädlich.

Die Bw. gab im Zuge des Erörterungsgesprächs am 29. März 2006 zur Frage, ob eine Weitergabe des Einstellrechtes möglich gewesen wäre, an, dass bei Abschluss des



Teilungsvertrages auf den Fall einer Veräußerung des Grundstückes bzw. des Einstellrechtes nicht Bedacht genommen worden sei. In Ansehung dieses Umstandes und im Hinblick darauf, dass der Vertragstext keinerlei expliziten Aussagen über die Frage einer allfälligen Überbindung des Einstellrechtes trifft, ist nunmehr mit den Mitteln der Vertragsauslegung der hypothetische Wille der Vertragsparteien zu eruieren. Allgemein gilt, dass – sollten nach Abschluss des Geschäftes Konfliktsfälle auftreten, die von den Parteien nicht bedacht und daher auch nicht ausdrücklich geregelt worden seien – primär das dispositive Recht eingreift, dessen Zweck es gerade ist, für im Vertrag nicht geregelte Fragen Regeln zur Verfügung zu stellen. Eine für ergänzende Vertragsauslegung Raum schaffende Vertragslücke liegt nur dann vor, wenn die Parteien die Anwendung vorhandenen Dispositivrechts nicht gewollt hätten (OGH in JBI 2002, 455). Nur dann ist unter Berücksichtigung der übrigen Geschäftsbestimmungen und des von den Parteien verfolgten Zweckes zu hinterfragen, welche Lösung redliche und vernünftige Parteien vereinbart hätten (Koziol - Welser, Bürgerliches Recht, 13. Aufl., Bd I, S 108; OGH in JBI 1995, 51). Gerade eine solche ergänzende Vertragsinterpretation erweist sich im gegenständlichen Fall als geboten, zumal sich – wie bereits ausgeführt – im Vertragswerk weder ausdrückliche noch dispositive Regelungen hinsichtlich der Frage einer Weitergabe bzw. Veräußerung des Einstellrechtes finden.

Aus der vorliegenden vertraglichen Textierung ergibt sich, dass der ausschließliche Zweck des Wegerechtes darin zu suchen ist "*.. den Eigentümern des Grundstückes 3 ... den Zugang zu diesem Bootshaus (Badehaus) zu ermöglichen..*" Die Möglichkeit des Zuganges zum Bootshaus bildete gewissermaßen eine unabdingbare Voraussetzung dafür, dass die Berechtigten ihr Einstellrecht erst in der vertraglich bedungenen Art und Weise ausüben konnten. Wie aus den aktenkundigen Plänen zu entnehmen ist, führt der Zugang zum Bootshaus vom Grundstück 3 aus – zumindest im Landwege – ausschließlich über das Grundstück 5. Dass die Vertragsparteien eine Überbindung des Einstellrechtes auf die jeweiligen Rechtsnachfolger gleichsam dem des Wegerechtes gewollt hätten, ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass die im Teilungsvertrag aufscheinende Vertragsklausel, wonach der Zugang zum Bootshaus durch die jeweiligen Eigentümer der Parzelle Nr. 3 und deren Rechtsnachfolger durch die eingeräumte und verbücherte Grunddienstbarkeit des Gehens für immerwährende Zeit möglich sein sollte, sinnentleert wäre, würde man das damit zusammenhängende Einstellrecht diametral interpretieren und die Möglichkeit der Weitergabe dieses Rechtes negieren.

Diese vom Senat ventilierte Auslegung findet darüber hinaus Erhärtung in folgenden Überlegungen: Sinn und Zweck des im Jahre 1977 abgeschlossenen Teilungsvertrages war es, eine klare Abgrenzung zwischen dem Liegenschaftsbesitz von IJ und dem ihrer Geschwister

HR und Bw. (Bw.) herbeizuführen. Demgemäß erfolgte die Aufteilung dieses Besitzes in zwei annähernd gleich große Teile (849 m<sup>2</sup> für Pe/R und 831 m<sup>2</sup> für J). Da das Bootshaus auf der Parzelle .31 situiert war, ging dieses mit der Teilung in das alleinige (zivilrechtliche) Eigentum von IJ über. Die in Pkt XIV. des Vertrages ausgewiesene Willensübereinkunft ist daher Folge des Bestrebens der vertragsschließenden Geschwister J, R und Pe, den beiden Letztgenannten quasi eine miteigentümerähnliche Position in Bezug auf das Bootshaus einzuräumen. Dies ergibt sich nicht zuletzt aus der Abmachung, dass ua. die baulichen Erhaltungskosten für das Bootshaus ebenso wie auch die Kosten der Seemiete an die öffentliche Hand von IJ, HR und Bw. gemeinsam, und zwar im Verhältnis ihrer Einstellplätze, zu tragen sind.

All die genannten Aspekte indizieren, dass der hypothetische Parteiwille auf die Einräumung eines immerwährenden Einstellrechtes zugunsten der beiden Berechtigten ausgerichtet gewesen sein muss, sodass dieses Recht etwa im Fall einer Veräußerung an den/die jeweiligen Erwerber des herrschenden Grundstücks (Parzelle 3) übergegangen wäre. Die unterschiedliche Diktion in Pkt. XIV. und XX. der Teilungsvereinbarung hinsichtlich der Möglichkeit einer Überbindung des Einstell- bzw. Wegerechtes – Pkt XX. spricht expressis verbis von einer Weitergabe an die jeweiligen Rechtsnachfolger sowie von einer Einräumung auf immerwährende Zeit, indes Pkt. XIV. diesbezüglich keine Regelung vorsieht – impliziert keinesfalls einen Ausschluss zur Weitergabe des in Streit stehenden Rechtes. Wie bereits oben ausgeführt, ist der gewählten Formulierung des Punktes XIV. vielmehr das Verständnis beizulegen, dass die Vertragsparteien eine Weitergabe des Einstellrechtes im Wege der Singular- als auch Universalsukzession gleichermaßen nicht ausschließen wollten, wie dies auch bei der Grunddienstbarkeit des Gehens (Wegerecht) der Fall war.

Dieser Betrachtung bzw. Interpretation steht der Umstand, dass im berufsverfangenen Zeitraum ausschließlich das Einstellrecht und nicht das Einstellrecht gemeinsam mit dem Wegerecht abgelöst worden ist, nicht entgegen. Wie der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung zu erkennen gab, wäre die grundbücherliche Löschung dieser Dienstbarkeit jederzeit möglich. Bisher sei jedoch von einer derartigen Maßnahme abgesehen worden, da hierfür keinerlei Veranlassung bestanden habe, zumal das besagte Wegerecht in Ermangelung des Einstellrechtes für seine Mandantin keinerlei praktische Relevanz habe.

Das diesbezügliche Vorbringen des steuerlichen Vertreters ist nach Auffassung des erkennenden Senates durchaus nachvollziehbar und steht im Einklang mit der allgemeinen Lebenserfahrung. Dass eine Lastenfreistellung im Wege der Löschung bis dato nicht erfolgt ist, dürfte mitunter wohl daran liegen, dass die Vertragsparteien sich jene mit einer grundbücherlichen Durchführung der Löschung verbunden Kosten ersparen wollten.

In Ansehung dieser (zivilrechtlichen) Vorfragenbeurteilung, wonach das besagte Wegerecht sowie das aus wirtschaftlicher Sicht damit verbundene Einstellrecht auf die jeweiligen Rechtsnachfolger, und zwar sowohl im Wege des Verkaufes als auch im Erbwege, übertragbar gewesen wäre, kann im gegenständlichen Fall vom Vorliegen eines höchstpersönlichen Rechtes nicht gesprochen werden. Die Qualifikation als höchstpersönliches Recht bedingt jedenfalls den Ausschluss der Möglichkeit einer Weitergabe. Darüber hinaus würde ein solches mit dem Ableben des (der) Berechtigten zu bestehen aufhören. Gerade dies trifft jedoch im gegenständlichen Fall nicht zu.

In diesem Zusammenhang bleibt anzumerken, dass nicht ausschließlich die Bw. selbst einstellberechtigt gewesen ist, sondern die gesamte Familie der Bw. sowie die Miteigentümerin HR und deren Familie. Offenkundig ist in diesem Zusammenhang, dass die Anzahl der Familienmitglieder nicht numerisch determiniert bzw. begrenzt ist und sich diese durch gewisse Umstände bzw. Ereignisse (Zuheirat, Trennung, Geburten, etc.) jederzeit verändern kann. Auch aus diesem Gesichtswinkel kann von einem höchstpersönlichen Einstellrecht nicht gesprochen werden.

Aufgrund der gegebenen Sachlage ist die Schlussfolgerung zu ziehen, dass das Einstellrecht für die Bw. durchaus werthaltig war. Der darauf entfallende Wert wäre im Falle einer Veräußerung der Parzelle 3 an Dritte gesondert in Ansatz gebracht worden, was zu einer Erhöhung des Veräußerungserlöses geführt hätte. Damit ist die Aufgabe des Einstellrechtes als veräußerungsähnlicher Vorgang zu qualifizieren, welcher – da ein Spekulationstatbestand nach § 30 EStG 1988 nicht gegeben ist – keiner Steuerpflicht unterliegt.

Der Berufung war somit Folge zu geben und der angefochtene Bescheid insoweit abzuändern, als dass darin der Ansatz von Sonstigen Einkünften gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 unterbleibt.

Klagenfurt, am 19. Mai 2006

Beilage: 1 Berechnungsblatt