

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Baumschlager Wirtschaftstreuhandgesellschaft mbH, 4311 Schwertberg, Schulgasse 2, vom 14. April 1998 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz vom 13. März 1998 betreffend Schenkungssteuer (StNr.) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Übergabsvertrag vom 27. Jänner 1995, abgeschlossen zwischen den Ehegatten Alois und Barbara P. (Übergeber) und deren Sohn Herrn Walter P. (Berufungswerber und Übernehmer), wurde die Liegenschaft in der L. an den Berufungswerber übergeben. In Punkt "Erstens" des Übergabsvertrages vom 27. Jänner 1995 wurde Herrn Franz P. (Bruder des Berufungswerbers), geboren am 6. September 1964, folgendes Fruchtgenuss- und Wirtschaftsführungsrecht eingeräumt:

"Über Verlangen der Übergeber räumt der Übernehmer seinem Bruder Franz P., Landwirt, wohnhaft in Pb., bis zum Erreichen des frühestmöglichen Pensionsalters durch diesen das uneingeschränkte Fruchtgenuss- und Wirtschaftsführungsrecht an den, auf der Übergabsliegenschaft befindlichen, sämtlichen Vertragsparteien bekannten, größeren der beiden vorhandenen Legehennenställe ein, welchen Legehennenstall Herr Franz P. schon seit circa fünf Jahren selbst auf eigene Rechnung und Gefahr bewirtschaftet.

Dieses Wirtschaftsführungsrecht umfaßt weiters einen rund um diesen Legehennenstall befindlichen fünf Meter breiten Grundstreifen, sowie die an der Rückseite des Legehennenstalles erforderliche Grundfläche für die Entmistung dieses Stalles und die alleinige Benützung der zu diesem Legehennenstall gehörigen Klärgruben.

Herr Franz P. ist nicht berechtigt, diesen oben beschriebenen Legehennenstall an fremde Personen weiter zu vermieten oder an diese zu verpachten.

Herr Franz P. ist verpflichtet, den in seinem Legehennenstall anfallenden Mist seinem Bruder

Walter P. zur Weiterverwendung zur Verfügung zu stellen. Herrn Franz P. steht weiters die Mitbenützung des im Übergabsanwesen befindlichen Lagers für Kartonagen im bisherigen Umfang zu.

Hinsichtlich der Betriebskosten dieses Legehennenstalles wird vereinbart:

Die anfallenden Kosten für den Wasserverbrauch und die Reparaturen und allfällige Erneuerungsarbeiten an der Wasserversorgungsanlage trägt Herr Franz P. anteilig, berechnet nach seinem Wasserverbrauch mit, ebenso die Kosten für elektrischen Strom anteilig nach seinem Stromverbrauch, sowie die auf ihn entfallende Grundsteuer.

Die auf seinen Legehennenstall entfallenden Versicherungen trägt Herr Franz P. selbst.

Dieses Wirtschaftsführungsrecht ist durch Herrn Franz P. im Rahmen der jeweiligen gesetzlichen und behördlichen Vorschriften und fachgerecht auszuüben.

Bauliche Veränderungen am Legehennenstall darf Herr Franz P. auf eigene Kosten und nach seinen eigenen Vorstellungen und nach Maßgabe der behördlichen Vorschriften jederzeit vornehmen und verpflichtet sich der Übernehmer, allfällige Bauvorhaben seines Bruders Franz P. zu unterstützen und dagegen keine Einwendungen zu erheben. Alle diese Aufwendungen und Investitionen sind jedoch ausschließlich auf Rechnung und Gefahr von Herrn Franz P. vorzunehmen.

Während der Dauer des Wirtschaftsführungsrechtes hat Herr Franz P. sämtliche Betriebskosten, Steuern und Versicherungen zu tragen und diesbezüglich Herrn Walter P. vollkommen klag- und schadlos zu halten.

Nach Beendigung des Fruchtgenuss- und Wirtschaftsführungsrechtes durch Herrn Franz P. verbleiben die von diesem benützten Gebäude und Anlagen entschädigungslos und ohne Anspruch auf Ablöse, dem Übernehmer."

In Ergänzung des Punkt "Erstens" des Übergabsvertrages vom 27. Jänner 1995 wurde in Punkt "Zwölftens" Folgendes vereinbart:

"Sollte Herr Franz P. erwerbsunfähig werden oder versterben (vor Erreichen des frühestmöglichen Pensionsalters), so steht seiner Ehegattin Anita auf die Zeit von fünf Jahren ab Eintritt der Erwerbsunfähigkeit oder des Todesfalles das Recht zu, den Legehennenstall in dem bisherigen Umfang weiter zu betreiben."

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 18. Jänner 1996 wurde der Berufungswerber unter anderem um die Bewertung des eingeräumten Fruchtgenuss- und Wirtschaftsführungsrechtes ersucht.

Dazu wurde im Schreiben des für den Berufungswerber einschreitenden Notars vom 17. April 1996 mitgeteilt, dass der Nettojahreswert des Fruchtgenuss- und Wirtschaftsführungsrechtes 60.000,00 S beträgt. Weiters wurde mitgeteilt, dass Herr Franz P. sein ihm im Übergabsvertrag vom 27. November 1995 eingeräumtes Fruchtgenuss- und Wirtschaftsführungsrecht nicht bis zum Erreichen des frühestmöglichen Pensionsalters, sondern nur bis Ende des Jahres 1996 in Anspruch nimmt.

Im Nachtragsvertrag vom 25. April 1996, abgeschlossen zwischen den Ehegatten Alois und Barbara P. und deren Söhnen Walter und Franz P. wurde unter Bezugnahme auf den Übergabsvertrag vom 27. Jänner 1995 vereinbart, dass Herr Franz P. die Nutzung des Legehennenstalles bis Ende des Jahres 1996 tatsächlich ausübt, mit Ende des Jahres 1996 aber diese Nutzung im Einvernehmen mit seinen Eltern und seinem Bruder einstellen wird. Herr Franz P. erklärte auf die zu seinen Gunsten vereinbarten Nutzungsrechte hinsichtlich des Legehennenstalles gem. Pkt. "Erstens" des Übergabsvertrages vom 27. Jänner 1995 mit Ablauf des Jahres 1996 zu verzichten und zwar ohne Anspruch auf irgendeine Ablöse oder Entschädigungszahlung durch die Übergeber oder deren Sohn Walter P.. Die Ehegatten Alois

und Barbara P. erklärten ihrem Sohn Franz P. gegenüber, dass sie zur Befriedigung seiner Erbansprüche diesem zu einem späteren Zeitpunkt eine Liegenschaft übertragen werden. Herr Franz P. hat laut Punkt III des Nachtragsvertrages vom 25. April 1996 den Nettojahreswert des ihm eingeräumten Fruchtgenuss- und Wirtschaftsführungsrechtes gem. Pkt. Erstens des Übergabsvertrages vom 27. Jänner 1995 mit 60.000,00 S veranschlagt.

Mit dem angefochtenen Bescheid hat das Finanzamt auf Grund des mit dem Nachtragsvertrag vom 25. April 1996 vereinbarten Verzichtes auf das eingeräumte Fruchtgenuss- und Wirtschaftsführungsrecht dem Berufungswerber die Schenkungssteuer in Höhe von 56.070,00 S vorgeschrieben. Bemessungsgrundlage war der 9-fache Jahreswert, ausgehend vom einbekannten Wert von jährlich 60.000,00 S, abzüglich des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG von 6.000,00 S, also ein steuerpflichtiger Erwerb von 534.000,00 S.

In der dagegen eingebrochenen Berufung wurde ausgeführt, dass Herr Franz P. von seinen Eltern als so genanntes Voraus des Erbanteiles das Fruchtgenussrecht an der in Rede stehenden Liegenschaft (Hühnerstall) erhalten hat. Der Hühnerstall hätte nicht den erwarteten Erfolg gebracht, sodass er mit Vertrag vom 25. April 1996 auf dieses Fruchtgenussrecht per 31. Dezember 1996 im Hinblick auf den beabsichtigten Verkauf des Betriebes unter der Auflage, dass er zur Befriedigung seiner Erbansprüche zu einem späteren Zeitpunkt von seinen Eltern eine Liegenschaft übertragen bekommt, verzichtet hat. Herr Franz P. hätte dabei nicht die subjektive Absicht gehabt, seinen Bruder zu bereichern. Sein Wunsch wäre es gewesen, dieses für ihn wertlose Fruchtgenussrecht gegen eine Liegenschaft einzutauschen. Herr Franz P. sei nicht berechtigt gewesen, diesen Legehennenstall an fremde Personen weiter zu vermieten oder an diese zu verpachten. Außerhalb der betrieblichen Nutzung hätte der Bruder des Berufungswerbers keinerlei Verwendungsmöglichkeiten gehabt. Mit dem Übergabsvertrag vom Dezember 1996 hätte der Bruder Franz P. letztendlich auch eine Liegenschaft erhalten. Der Berufungswerber hätte den Hühnerstall samt Zugehör und Betriebsausstattung an Frau Edith P. veräußert.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Mai 1998 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt führte zur Begründung aus, dass der nachträgliche und selbstständige Verzicht auf das Fruchtgenuss- und Wirtschaftsführungsrecht zu einer objektiven Bereicherung des Fruchtgenussrechtverpflichteten führt, der grundsätzlich neuerlich Schenkungssteuer auslöst. Gegenstand der Steuervorschreibung sei der Verzicht des Berechtigten. Der Einwand, dass dem Berechtigten seitens seiner Eltern eine Ersatzleistung angeboten und später tatsächlich auch erbracht wurde, ändere nichts an der Bereicherung. Es sei vom einbekannten Jahreswert auszugehen, da keine begründeten Einwendungen erfolgten.

Mit Anbringen vom 26. Juni 1998 wurde der Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebrochen. Die Berufung wurde daraufhin am 7. Juli 1998

vom Finanzamt der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Da die Berufung von dieser nicht erledigt wurde, ging die Zuständigkeit zur Entscheidung auf Grund des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes, BGBl. I 2002/97, an den ab 1. Jänner 2003 neu geschaffenen Unabhängigen Finanzsenat über. Die Berufung wurde ursprünglich einem Referenten zugeteilt, der jedoch im Zuge eines internen Belastungsausgleiches im Juli 2004 die Zustimmung zur Abtretung der Berufung gegeben hat. Die Präsidentin hat die Zustimmung zur rückwirkenden Änderung der Bestellung des Referenten gemäß § 270 Abs. 4 der Bundesabgabenordnung am 22. Juli 2004 erteilt. Anschließend wurde Herr F. zum Referenten bestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG 1955) unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer. Nach § 3 Abs. 1 Z. 1 und 2 gilt als Schenkung jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes, sowie jede andere freigiebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Einen Vermögenswert besitzen auch Dienstbarkeiten, weshalb solche Rechte, wie zB das Fruchtgenuss- und Wirtschaftsführungsrecht Gegenstand einer Schenkung sein können. Demnach kann auch der Vermögensgebrauch Gegenstand einer Schenkung sein (vgl. Dorazil/Taucher, ErbStG⁴ (2001) § 3 Anm 1.39 i). Der Verzicht auf ein vermögenswertes Recht führt zu einer objektiven Bereicherung des Begünstigten, wenn dadurch zB. zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum in einer Hand vereinigt werden.

Wie aus den Bestimmungen im Übergabsvertrag vom 27. Jänner 1995 hervorgeht, hat der Berufungswerber das zivilrechtliche Eigentum an der Liegenschaft in der L. erworben. Auf Grund der besonderen Bestimmung "Erstens" hat jedoch Herr Franz P. quasi das wirtschaftliche Eigentum an dem konkret beschriebenen Hühnerstall übernommen. Dieses dem Bruder des Berufungswerbers eingeräumte Fruchtgenuss- und Wirtschaftsführungsrecht war eine Eigentumsbeschränkung zu Lasten des Berufungswerbers, die zu einer erheblichen Wertminderung der Liegenschaft geführt hat. Wenn nun der Bruder des Berufungswerbers im Nachtragsvertrag vom 25. April 1996 auf dieses Fruchtgenuss- und Wirtschaftsführungsrecht verzichtet hat, so hat dadurch das Vermögen des Berufungswerbers eine nicht unerhebliche Wertsteigerung erfahren, zumal eine mit einem Fruchtgenuss- und Wirtschaftsführungsrecht belastete Liegenschaft einen wesentlich geringeren Verkehrswert aufweist, als eine unbelastete Liegenschaft. Der Einwand, wonach das Fruchtgenuss- und Wirtschaftsführungsrecht für Herrn Franz P. keinen Wert mehr gehabt hätte, kann nicht nachvollzogen werden, haben doch der Berufungswerber und sein Bruder selbst den Jahreswert dieses Rechtes im Nachtragsvertrag vom 24. April 1996 mit 60.000,00 S beziffert.

Zur Behauptung, dass im gegenständlichen Fall der Bereicherungswille seitens Verzichtenden fehlt, ist zu bemerken, dass es genügt, wenn der Zuwender die Bereicherung des Empfängers bejaht und diese in Kauf nimmt (vgl. *Dorazil/Taucher*, ErbStG⁴ (2001) § 3 Anm 2.23 und die dort angeführte ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Dabei ist die Verkehrs-auffassung ausschlaggebend. In der gegenständlichen Berufung wurde ausgeführt, dass Herr Franz P. von seinen Eltern als so genanntes Voraus des Erbanteiles das Fruchtgenussrecht an der in Rede stehenden Liegenschaft (Hühnerstall) erhalten hat. Wenn der Fruchtgenussberechtigte in Erwartung der Zuwendung einer anderen Liegenschaft durch die Eltern auf dieses Fruchtgenussrecht verzichtet, so weist dies noch nicht auf einen fehlenden Bereicherungswillen hin. Vielmehr hat er durch dieses Verhalten die Bereicherung seines Bruders in Kauf genommen. Bei Zuwendungen von Eltern an ihre Kinder liegt ein Bereicherungswille hinsichtlich von Zuwendungen zum Zwecke der Vorwegnahme der Erfolge nahe (vgl. VwGH 19. 4. 1995, 94/16/0258). Gleiches gilt auch, wenn – wie im gegenständlichen Fall - auf bereits eingeräumte Rechte zu Gunsten eines anderen Erbberechtigten verzichtet wird und dies in Erwartung der Zuwendung eines anderen Vermögenswertes durch die Eltern erfolgt.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG 1955 richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955 (Allgemeine Bewertungsvorschriften, §§ 2 - 17 BewG 1955). Ist die Dauer einer Nutzung oder Leistung durch das Leben einer oder mehrerer Personen bedingt, so ist ihr Kapitalwert gemäß § 16 BewG 1955 nach den dort angeführten, dem Lebensalter der Person (= des Nutzungsberichtigten) entsprechenden Vervielfachern zu ermitteln. Nach § 15 Abs. 2 BewG 1955 sind Nutzungen oder Leistungen von unbestimmter Dauer vorbehaltlich des § 16 BewG 1955 mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten.

Im gegenständlichen Fall wurde der Jahreswert des Fruchtgenuss- und Wirtschaftsführungsrechtes vom Berufungswerber mehrmals mit 60.000,00 S beziffert. Da bereits im Vertrag vom 27. Jänner 1995 das Fruchtgenuss- und Wirtschaftsführungsrecht insoweit eingeschränkt wurde, als eine Vermietung oder Verpachtung durch den Berechtigten ausgeschlossen wurde, ist dieser Umstand ohnehin bereits bei der Bewertung durch den Berufungswerber zu berücksichtigen gewesen. Der diesbezügliche Hinweis in der gegenständlichen Berufung ist somit nicht nachvollziehbar. Die Dauer des Nutzungsrechtes wurde insoferne eingeschränkt, als dieses nicht lebenslang sondern "*bis zum Erreichen des frühestmöglichen Pensionsalters*" bzw. im Falle der Erwerbsunfähigkeit des Berechtigten "*seiner Ehegattin Anita auf die Zeit von fünf Jahren ab Eintritt der Erwerbsunfähigkeit oder des Todesfalles*" zustand. Daher ist das Finanzamt zutreffend von einer auf unbestimmte Dauer eingeräumten Nutzung ausgegangen, welche zufolge des § 15 Abs. 2 BewG mit dem Neunfachen des Jahreswertes zu bewerten war.

Linz, am 30. September 2004