



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vertreten durch DDr. Manfred Nordmeyer, Rechtsanwalt, 4600 Wels, Pollheimerstraße 12, vom 3. März 1995 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Linz, vertreten durch RR Renate Pfändtner, vom 1. Februar 1995 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 19. September 1994 wurde in Form eines Notariatsaktes ein Übergabsvertrag zwischen F.M. und E.K. als Übergeber einerseits und Herrn F.B. als Übernehmer andererseits, unter Beitritt der Geschwister des letzteren Bw., T.M., M.F. und E.M. abgeschlossen.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Vertragsteile lauten wie folgt:

" 1.

Herr F.M. übergibt seine 5/8 Anteile, Frau E.K. übergibt ihre 3/8 Anteile und Herr F.B. übernimmt zur Gänze die den Übergebern gehörige Liegenschaft EZ 276 GB L., bestehend aus dem Grundstück Nr.201 Baufläche, 94 m² mit dem Haus B. Nr.17 und dem Grundstück Nr.159 landw.genutzt, 4311 m² mit dem Haus B. Nr.21 samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör nach dem letzten Besitzstand und –recht der Übergeber. Diese haften für keine bestimmte Beschaffenheit der Liegenschaft, wohl aber für Lastenfreiheit.

2.

Als Gegenleistung räumt der Übernehmer das unentgeltliche und ausdrücklich vererbliche

dingliche Wohnungsgebrauchsrecht einerseits seiner Schwester M.F. am Haus B. Nr. 21, andererseits seinem Bruder Bw. an einem in etwa gleichwertigen Neubau ein, den der Übernehmer auf eigenen Kosten hinter dem Haus B. Nr. 21 errichtet. Umfasst ist jeweils das Recht auf ausschließliche Benützung des Seegrundes (einschließlich Steges und Bootshauses) im bisherigen Ausmaß und zum bisherigen Zweck. Auszuüben sind die Gebrauchsrechte von den beiden Geschwistern und ihren Familien (Ehegatten, Kindern) persönlich; Vermietung, Verpachtung und sonstige Gebrauchsüberlassungen an Dritte sind ausgeschlossen. Der Übernehmer verpflichtet sich zur alleinigen Tragung aller laufenden öffentlichen Abgaben sowie vorgeschriebener Gebäudeversicherungen, ferner zur Erhaltung der Wohngebäude in gutem Stand einschließlich Wiederherstellung bei zufälligem Untergang. Die Berechtigten haben jedoch die Verbrauchskosten wie namentlich für Wasser, Beheizung, Strom, Telefon, Fernsehen selbst zu bezahlen. Frau M.F. und Herr Bw. nehmen die Einräumung eines Wohnungsgebrauchsrechtes im bezeichneten Umfang vertraglich an.

3.

Für den Fall, dass die Errichtung eines Neubaus verwaltungsbehördlich untersagt oder sonst unmöglich wird, räumt der Übernehmer seinem Bruder Bw. das Wohnungsgebrauchsrecht ebenfalls am Haus B. Nr. 21 ein, so dass diesem und seiner Schwester M.F. das Recht auf gemeinsame Benützung des gesamten Wohnhauses Nr.21 zusteht; insofern sind somit beide Dienstbarkeiten bei Bedingungseintritt gegenüber Punkt 2. modifiziert und grundbücherlich abzuändern. Ausdrücklich vereinbart wird, dass die Unmöglichkeit der Errichtung eines Neubaus keinerlei Auswirkung auf die Rechtsgültigkeit aller übrigen Vertragspunkte haben soll.

4.

Ferner schenkt Herr F.B. die gesamte Liegenschaft je zur Hälfte seinen Geschwistern Bw. und M.F. auf den Todesfall. Gemäß § 956 ABGB nehmen diese ausdrücklich die Schenkung an und verzichtet jener ausdrücklich auf den Widerruf der Schenkung. Klarstellend wird festgehalten, dass unter Ausschluss allfälliger Erben des Herrn F.B. alle Rechte aus dieser Schenkung auf den Todesfall jedenfalls auf die Erben des Herrn Bw. und der M.F. übergehen (Repräsentation, keine Anwachsung). Herr F.B. behält sich jedoch ausdrücklich vor, Frau A.B. ein dingliches Wohnungsgebrauchsrecht am Haus B. Nr.17 zu vermachen.

.....

5.

Herr Bw., Herr T.M., Frau M.F. und Frau E.M. erklären gegenüber ihrem Vater F.M. auf Pflichtteilsansprüche, soweit sie die Liegenschaft KG L. betreffen, für sich und ihre Rechtsnachfolger unwiderruflich zu verzichten. Die übergebene Liegenschaft hat somit bei der Bemessung der Pflichtteile nach ihrem Vater außer Ansatz zu bleiben, weshalb sie

insbesondere an ihren Bruder F.B. wegen dieses Übergabsvertrages keine Ansprüche auf Bezahlung oder Ergänzung ihrer Pflichtteile (allenfalls Herausgabe der Liegenschaft) gemäß §§ 785, 951 ABGB stellen können. Herr F.M. nimmt diesen partiellen Pflichtteilsverzicht vertraglich an.

6.

Herr F.M. und Herr F.B. schließen diesen Übergabsvertrag in Kenntnis und unbeschadet des am 11. September 1991 auch zwischen ihnen errichteten Pflichtteilsverzichtsvertrages, der weiterhin aufrecht bleibt.

7.

Herr F.M., Herr Bw. und Frau M.F. sowie Herr T.M. und Frau E.M. erklären ausdrücklich, den am 13. März 1993 zwischen ihnen errichteten Schenkungsvertrag auf den Todesfall samt partiellem Pflichtteilseinrechnungsverzicht hiermit einvernehmlich aufzuheben; aufgehoben wird damit insbesondere das zu Gunsten von Herrn Bw. und Frau M.F. vereinbarte Belastungs- und Veräußerungsverbot. Desgleichen erklären Frau E.K., Herr Bw. und Frau M.F. ausdrücklich, den am 26. Juli 1993 zwischen ihnen errichteten Schenkungsvertrag auf den Todesfall hiermit einvernehmlich aufzuheben.

8.

Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zumindest der Schriftform.

.....

Zum Zweck der Abgabenbemessung werden die Wohnungsgebrauchsrechte gemäß Punkt 2. jeweils mit monatlich 3.500,00 S, insgesamt somit 7.000,00 S bewertet. Ferner wird festgehalten, dass der Übernehmer von den Übergebern in den letzten 10 Jahren keine unentgeltlichen Zuwendungen erhalten hat.

9.

Sohin erteilen die Vertragspartner ihre ausdrückliche Einwilligung, dass auf Grund dieses Vertrages und ohne ihr ferneres Einvernehmen ob der Liegenschaft EZ 276 GB Li.

a) das Eigentumsrecht für F.B.;

b) das Wohnungsgebrauchsrecht gemäß Punkt 2. je für M.F. und Bw.;

c) die Löschung des Belastungs- und Veräußerungsverbotes je für Bw. und M.F. einverleibt wird."

Am 30. September 1994 wurde im Hinblick auf obigen Vertrag eine Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG 1987 eingereicht. Als Gegenleistung für die Übergabe der gegenständlichen Liegenschaft wurden übernommene sonstige Leistungen oder vorbehaltenen Nutzungen in Höhe von 1,260.000,00 S angegeben.

Mit Schreiben vom 29. September 1994 wurde durch den steuerlichen Vertreter von Bw. und M.F. Folgendes angegeben:

Es werde darauf hingewiesen, dass Gegenleistung für die Übergabe der Liegenschaft die Begründung von Wohnrecht für die Geschwister des Übernehmers gemäß Vertragspunkt 2., 3. und 8. sei; Gemäß § 16 BewG 1955 errechne sich die Gegenleistung auf Grund des Lebensalters der Geschwister mit 1,260.000,00 S.

Auf Grund von Ergänzungsvorhalten der Abgabenbehörde erster Instanz wurde durch M.F. angegeben, dass sie die Tochter von F.M. und die Nichte von Frau E.K. sei. Des Weiteren wurde von Bw. angegeben, dass er der Sohn von F.M. und der leibliche Neffe von E.K. sei.

Zusätzlich wurde ein Schreiben vom 23. Jänner 1995 eingereicht:

Mit Ausnahme der Schenkungen auf den Todesfall vom 13. März 1993 und 26. Juli 1993, die außer Ansatz zu bleiben hätten, hätten keine Vermögenszuwendungen stattgefunden. Diese Erklärungen seien selbstverständlich vollkommen unpräjudiziell für die Rechtsfrage, ob überhaupt dem Grunde nach Schenkungssteuer anfalle; dies werde mit den einlangenden Erklärungen keineswegs anerkannt.

Die Parteien des Übergabvertrages vom 19. September 1994 seien der Rechtsansicht, dass keine unentgeltliche bzw. freigiebige Zuwendung an Bw. und M.F. vorliege. Für die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes Punkt 2. würden die Geschwister des Übernehmers im Gegenzug ihre Rechte aus den Schenkungsverträgen auf den Todesfall vom 13. März 1993 und 26. Juli 1993 aufgeben.

Beigelegt wurde der Notariatsakt vom 11. September 1991, in dem F.B. gegenüber seinen Eltern F.M. und M.M. für sich und seine gesetzlich erbberechtigte Nachkommenschaft auf alle ihm nach dem Gesetz zustehenden Pflichtteilsansprüche gegen den Nachlass seiner Eltern vorbehaltlos verzichtet.

Weiters wurde ein Notariatsakt vom 13. März 1993 vorgelegt, in dem F.M. mit seinen Kindern Bw. und M.F. unter Beitritt von T.M. und E.M. einen Schenkungsvertrag auf den Todesfall abgeschlossen hat. Die wesentlichen Teile des Vertrages lauten wie folgt:

"1.

Der Geschenkgeber auf den Todesfall ist grundbücherlicher Eigentümer eines ideellen fünf Achtel Anteiles der Liegenschaft EZ 276 des Grundbuches Li..

2.

Der Geschenkgeber auf den Todesfall schenkt und übergibt hiermit auf den Todesfall den ihm gehörigen fünf Achtel Anteil an der Liegenschaft EZ 276 GB L. - samt allem, was als tatsächliches und rechtliches Zubehör oder als Bestandteil zu den gegenständlichen Miteigentumsanteilen gehört, mit allen Rechten und Vorteilen, mit welchen der

Geschenkgeber auf den Todesfall diese bisher besessen und benützt hat oder doch zu besitzen oder zu benützen berechtigt war, den Geschenknehmern auf den Todesfall je zur Hälfte, das ist in Bezug auf die ganze Liegenschaft je zu fünf Sechzehntel Anteilen.

.....

3.

Die Geschenknehmer auf den Todesfall nehmen hiermit die im vorigen Vertragspunkt umschriebene Schenkung auf den Todesfall vertragsmäßig und rechtsverbindlich an und verzichtet der Geschenkgeber auf den Todesfall auf das Recht, diese Schenkung auf den Todesfall, aus welchen Gründen immer, zu widerrufen.

....

8.

Die Vertragsparteien kommen überein, die geschenkgegenständlichen Miteigentumsanteile im Familienbesitz zu erhalten und es verzichtet hiermit der Geschenkgeber auf den Todesfall ausdrücklich auf das Recht, die geschenkgegenständlichen Miteigentumsanteile ohne vorherige schriftliche Zustimmung der Geschenknehmer auf den Todesfall als dessen Kinder zu belasten und zu veräußern.

.....

9.

Festgestellt wird, dass die Geschenknehmer auf den Todesfall sowie die diesem Schenkungsvertrag auf den Todesfall Beitretenden, Herr T.M. und Frau E.M. die leiblichen Kinder des Geschenkgebers auf den Todesfall sind.

Herr T.M. und Frau E.M. geben hiermit eigenen Namens sowie Namens ihrer Nachkommen, Erben bzw. Rechtsnachfolger die rechtsverbindliche Erklärung ab, bei der dereinstigen Bemessung ihres Pflichtteiles nach ihrem Vater, Herrn F.M., die von diesem Herrn Bw. und M.F. mit Schenkungsvertrag auf den Todesfall vom heutigen Tage geschenkten geschenkgegenständlichen Miteigentumsanteile nicht in den Nachlass miteinzubeziehen und somit aus dem Titel ihres Nachlass- bzw. Schenkungspflichtteiles bezüglich dieser Miteigentumsanteile keine wie immer gearteten Ansprüche, insbesondere Pflichtteilsergänzungsansprüche geltend zu machen.

....."

Weiters wurde ein Notariatsakt vom 26. Juli 1993 eingereicht, in dem zwischen Frau E.K. als Geschenkgeberin und Bw. und M.F. als Geschenknehmer ein Schenkungsvertrag auf den Todesfall im Hinblick auf die gegenständliche Liegenschaft abgeschlossen worden ist. Die wesentlichen Teile des Vertrages lauten wie folgt:

"1.

Die Geschenkgeberin auf den Todesfall ist grundbücherlicher Eigentümer eines drei Achtel Anteiles der Liegenschaft EZ 276 des Grundbuches Li. .

2.

Die Geschenkgeberin auf den Todesfall schenkt und übergibt hiermit auf den Todesfall die ihr gehörigen drei Achtel Anteil an der Liegenschaft EZ 276 GB L.- samt allem, was als tatsächliches und rechtliches Zubehör oder als Bestandteil zu den gegenständlichen Miteigentumsanteilen gehört, mit allen Rechten und Vorteilen, mit welchen die Geschenkgeberin auf den Todesfall diese bisher besessen und benützt hat oder doch zu besitzen oder zu benützen berechtigt war, den Geschenknehmern auf den Todesfall je zur Hälfte, das ist in Bezug auf die ganze Liegenschaft je zu drei Sechzehntel Anteilen.

.....

3.

Die Geschenknehmer auf den Todesfall nehmen hiermit die im vorigen Vertragspunkt umschriebene Schenkung auf den Todesfall vertragsmäßig und rechtsverbindlich an und verzichtet die Geschenkgeberin auf den Todesfall auf das Recht, diese Schenkung auf den Todesfall, aus welchen Gründen immer, zu widerrufen.

...."

Am 1. Februar 1995 wurde durch die Abgabenbehörde erster Instanz ein Schenkungssteuerbescheid an Bw. im Hinblick auf den Übergabevertrag vom 19. September 1994 abgefertigt.

Die Schenkungssteuer wurde darin gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 (Steuerklasse I) mit 3,0% vom steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 363.750,00 S mit 10.912,00 S festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage sei wie folgt ermittelt worden:

Wert des zugewendeten Vermögens	393.750,00 S
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG 1955	-30.000,00 S
	363.750,00 S

Das unentgeltlich eingeräumte Wohnungsrecht stelle eine Schenkung dar, Jahreswert einbekannt mit 42.000,00 S gemäß § 16 Abs. 2 BewG 1955, 15-fach kapitalisiert, hievon 5/8.

Gegen obigen Bescheid wurde Berufung eingereicht mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Die Begriffe Schenkung und Unentgeltlichkeit seien iSd bürgerlichen Rechtes auszulegen; entscheidend sei der Vertragszweck, die Parteienabsicht (Grundsatz der Maßgeblichkeit des

Zivilrechtes). Die Übergabe der Liegenschaft an F.B. wäre nur möglich gewesen, weil seine Geschwister Bw. und M.F. auf ihre Rechte verzichtet hätten, die ihnen mit den Schenkungsverträgen auf den Todesfall vom 13. März 1993 und 26. Juli 1993 bereits eingeräumt worden wären. Unabdingbare Gegenleistung für die Einwilligung der Geschwister in die Aufhebung dieser Schenkungsverträge auf den Todesfall wäre die Begründung wenigstens eines Wohnrechtes im neuen Vertrag gewesen. Dafür, dass die Geschwister Bw. und M.F. auf die bereits unwiderruflich vereinbarte Übertragung der Liegenschaft in ihr Eigentum zu Gunsten ihres Bruders F.B. nachträglich wieder verzichtet hätten, hätten sie zumindest ein dingliches Wohnungsgebrauchsrecht erhalten sollen.

Nach der klaren, übereinstimmenden Absicht aller Vertragsparteien würden der Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes (Vertragspunkt 2.) und Aufhebung der Schenkungsverträge auf den Todesfall (Vertragspunkt 7.) im Austauschverhältnis stehen; eine Leistung sei gerade wegen der anderen bedungen worden. Diesen Zuwendungen liege ein einheitlicher Vertragszweck zu Grunde; eine Aufspaltung für Zwecke der Abgabenbemessung sei willkürlich.

Bei gebotener Berücksichtigung des gesamten Vertragsinhalts liege keine Bereicherung der Servitutsberechtigten vor. Da das Wohnrecht von allen Beteiligten als Minus gegenüber dem zuvor bestandenen Eigentumsrecht auf den Todesfall empfunden worden sei, hätte das Vermögen von Bw. und M.F. durch den Vertragsabschluss vom 19. September 1994 keine Steigerung erfahren, sondern Minderung. Andererseits sei das Vermögen der Übergeber im Verhältnis zu den Servitutsberechtigten keineswegs vermindert: Die Liegenschaft wäre in Folge der Vertragsnatur der Schenkung auf den Todesfall bereits unwiderruflich an Bw. und M.F. weitergegeben worden; durch die Aufhebung dieser Verträge seien die Übergeber wieder in die Lage versetzt worden, über die Liegenschaft zu verfügen und einem weiteren Kind, nämlich F.B. zuzuwenden, wofür sonst anderes Vermögen herangezogen hätte werden müssen. Im Ergebnis hätten die Übergeber die volle Verfügungsmacht über die Liegenschaft zurück erhalten (Vermögensvermehrung!), um sie F.B. weitergeben zu können und hätten im Gegenzug lediglich das Wohnrecht einräumen müssen.

In jedem Fall fehle es an der subjektiven Voraussetzung jeder Schenkung, dem Bereicherungswillen des Geschenkgebers und Beschenkten. Alle Beteiligten hätten subjektiv die Einräumung des Wohnrechtes als Gegenleistung für die Aufhebung der früheren Notariatsakte verstanden. Es fehle ihnen beim Vertragsschluss Verständnis bzw. Wille der Unentgeltlichkeit, der unentgeltlichen Bereicherung der Servitutsberechtigten. An diese subjektive Einschätzung durch die Vertragsparteien sei auch die Abgabenbehörde gebunden. Es sei darauf hinzuweisen, dass allenfalls auch nicht bewertbare Gegenleistungen den Bereicherungswillen ausschließen könnten (vgl. Dorazil, ErbStG³, 108 ff, 163/17.2.1).

In eventu werde vorgebracht, dass das höchstpersönliche Wohnrecht nicht bewertbar, da nicht in Geld umsetzbar sei; dass es in Erfüllung einer familienrechtlichen, sittlichen oder Anstandspflicht, somit nicht freigiebig begründet worden sei. Die Geschwister Bw. und M.F. hätten für die Einräumung des Wohnrechtes auf Pflichtteilsergänzungsansprüche verzichtet, was ebenfalls Freigiebigkeit ausschließe (VwGH 22.4.1963, 1564/62).

Es werde daher der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Februar 1999 wurde obige Berufung durch die Abgabenbehörde erster Instanz als unbegründet abgewiesen. Dies mit folgender Begründung: In der Begründung zur vorliegenden Berufung sei ausgeführt worden, dass die Übergabe der Liegenschaft an F.B. nur möglich gewesen wäre, weil seine Geschwister Bw. und M.F. auf ihre Rechte verzichtet hätten, die ihnen mit Schenkungsverträgen auf den Todesfall vom 13. März 1993 und 26. Juli 1993 bereits eingeräumt worden wären. Unabdingbare Gegenleistung für die Einwilligung der Geschwister in die Aufhebung dieser Schenkungsverträge auf den Todesfall wäre die Begründung wenigstens eines Wohnrechtes im neuen Vertrag gewesen. Mit anderen Worten: Dafür, dass die Geschwister Bw. und M.F. auf die bereits unwiderruflich vereinbarte Übertragung der Liegenschaft in ihr Eigentum zu Gunsten ihres Bruders F.B. nachträglich wieder verzichtet hätten, würden sie zumindest ein dingliches Wohnungsgebrauchsrecht erhalten haben. Gemäß § 3 Abs. 3 ErbStG 1955 würden Gegenleistungen, die nicht in Geld veranschlagt werden könnten, bei der Feststellung, ob eine Bereicherung vorliege, nicht berücksichtigt werden.

Der Verzicht auf ein Recht, das keinen Verkehrswert besitze, sei nicht in Geld ausdrückbar. Nicht in Geld veranschlagbare Leistungen würden den Wert einer Zuwendung nicht vermindern oder erhöhen und seien daher auch als nur "ideelle Gegenleistungen" keine Abzugspost. Der Verzicht auf ein Recht auf Grund eines Schenkungsvertrages auf den Todesfall, welcher einvernehmlich aufgehoben werde, besitze keinen Verkehrswert, da es in einem solchen Fall ungewiss sei, ob der Berechtigte eines solchen Vertrages überhaupt dieses Recht erlangen würde. Es würde nämlich durchaus sein können, dass der Berechtigte in Folge Vorablebens durch einen Unfall nicht in den Genuss dieses Rechtes gelangen würde. In Folge dessen sei es auch nicht berechtigt, davon zu sprechen, dass das Wohnrecht von allen Beteiligten als Minus gegenüber den zuvor bestehenden Eigentumsrechten auf den Todesfall empfunden worden sei.

Weiters sei es auch nicht richtig, dass die Liegenschaft in Folge der Vertragsnatur der Schenkung auf den Todesfall bereits unwiderruflich an Bw. und M.F. weitergegeben worden sei, da auch ein Schenkungsvertrag auf den Todesfall einvernehmlich – wie im vorliegenden Fall – aufgehoben werden könne.

Die Einräumung eines Wohnungsgebrauchsrechtes im vorliegenden Fall an die einschreitende

Person stelle eine Schenkung iSd § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 dar. Die Schenkungsabsicht sei für eine Schenkung begriffswesentlich. Eine Schenkung, mit der einer familienrechtlichen, sittlichen oder Anstandspflicht entsprochen worden sei, sei nur dann anzunehmen, wenn hierzu eine besondere, aus den konkreten Umständen des Falles erwachsene Verpflichtung des Schenkers bestanden hätte.

Eine Schenkung unter einer derartigen Verpflichtung liege nach Ansicht des Finanzamtes im vorliegenden Fall nicht vor.

Der Vorwand, dass die höchstpersönlichen Wohnrechte nicht bewertbar sein würden, sei im Hinblick auf die von den Vertragsparteien im Vertragspunkt 8. durchgeführten Bewertung gänzlich von der Hand zu weisen.

Auch der Hinweis, dass sie Geschwister Bw. und M.F. für die Einräumung des Wohnrechtes auf Pflichtteilergänzungsansprüche verzichtet gehabt hätten, sei nicht zielführend, da diese Verzichtserklärungen ebenfalls für vorgezogene Erwerbsvorgänge unter Lebenden (Schenkungen) sprächen, welche den Erwerb von Todes wegen vermindern sollten.

Mit Schreiben vom 12. März 1999 wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Als Begründung wurde lediglich auf die Berufungsschrift verwiesen.

Am 19. März 1999 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 ErbStG 1955 unterliegen der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer

1. Erwerbe von Todes wegen,
2. Schenkungen unter Lebenden,
3. Zweckzuwendungen.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 ErbStG 1955 gilt als Schenkung iSd Gesetzes, was als Abfindung für einen Erbverzicht (§ 551 ABGB) gewährt wird. Der Gesetzgeber knüpft somit an den zivilrechtlichen Tatbestand an.

Gemäß § 551 ABGB ist derjenige, der über sein Erbrecht gültig verfügen kann auch befugt, durch Vertrag mit dem Erblasser im Voraus darauf zu verzichten. Dieser Verzicht setzt einen Notariatsakt oder die Beurkundung durch das Gericht voraus (unstrittig durch den Vertrag vom 19. September 1994 erfüllt).

Der Erbverzicht ist somit ein Rechtsgeschäft unter Lebenden zwischen dem (zukünftigen) Erblasser und dem Verzichtenden, der die Erbsaussicht des künftigen Erben mit dessen Wirkung kürzt oder ausschließt. Nach herrschender Lehre (Kozioł-Welser, Grundriss des

bürgerlichen Rechts II, 6.Auflage, 245) und Rechtsprechung kann auch auf den Pflichtteilsanspruch verzichtet werden.

Im gegenständlichen Fall bildet der partielle Verzicht auf den Pflichtteil die Gegenleistung für die Abfindung, hier das Wohnungsgebrauchsrecht (siehe Berufungsschrift).

Es ist festzuhalten, dass es auch ohne konkretes Eingestehen der Verzichtenden keinen Zweifel am direkten Zusammenhang zwischen Pflichtteilsverzicht einerseits und Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes andererseits geben konnte.

Beides wurde zeitgleich mit allen Beteiligten in einem einzigen Vertrag vereinbart, die Rückgängigmachung der Schenkungen auf den Todesfall war Voraussetzung für die Neuregelung der Rechte an der gegenständlichen Liegenschaft.

Gemeinsamer Wille von Übergeber- und Übernehmerseite war demnach, die Schenkung der Liegenschaft mit der Gegenleistung zu verknüpfen, den Pflichtteilsverzichtenden das Wohnungsgebrauchsrecht einzuräumen (siehe Punkt 2 des gegenständlichen Vertrages vom 19. September 1994).

Folglich liegt eine Vereinbarung iSd § 551 ABGB vor.

§ 3 Abs. 1 Z 5 ErbStG 1955 bildet einen Sondertatbestand – Bereicherung, Bereicherungswille oder Unentgeltlichkeit sind folglich keine Tatbestandsmerkmale. Die Ausführungen in der Berufung dahingehend gehen ins Leere.

Der Erbverzicht bzw. Pflichtteilsverzicht alleine bildet noch keinen schenkungssteuerpflichtigen Tatbestand, erfasst werden soll aber, was zu Lebzeiten des Erblassers als Aufwendungen für den Erb- bzw. Pflichtteilsverzicht gewährt wird (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, 10.Auflage, § 3 ErbStG Rz 69, VwGH 25.3.2004, 2001/16/0241).

Auch der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 23.11.1955, 1718/53, ausgesprochen, dass bei Schenkungen von Liegenschaften mit der Auflage von Abfindungszahlungen an Dritte der Wert der Auflage nicht nur Grunderwerbsteuerpflichtig ist, sondern auch bei den bedachten Dritten der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer unterliegen.

Gegenstand einer Schenkung oder freigiebigen Zuwendung kann auch eine Dienstbarkeit – wie ein Wohnungsgebrauchsrecht - sein (VwGH 96/16/0236).

Die Wohnungsgebrauchsrechte wurden von den Parteien des Vertrages vom 19. September 1994 mit je 3.500,00 S pro Monat bewertet. Auch im Hinblick auf die Grunderwerbsteuerpflicht wurde von diesen Werten ausgehend eine Gesamtgegenleistung von 1,260.000,00 S berechnet. Ebenso ist die Abgabenbehörde erster Instanz von diesen Beträgen ausgegangen.

Die Höhe der Bemessungsgrundlage sowie die Berechnung der Schenkungssteuer sind nicht strittig gewesen.

Folglich war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 23. Februar 2005