



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 16.6.2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Neuner&Henzel, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg in Wien, vertreten durch Dr. Gabriele Plaschka, betreffend Einkommensteuer für den 1999 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin Bw. wurde im Jahr 1999 mit Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit und sonstigen Einkünften in Höhe von S 600.000,- aus dem Verkauf des Grundstückes K. veranlagt.

Dieses Grundstück K. war am 23. April 1996 vom Gatten der Bw. um S 1.000.000,- gekauft worden.

Am 7. Juni 1996 haben die Bw. und ihr Ehegatten die Vereinbarung geschlossen, dass der Ehegatte sich verpflichtet, die ihm zur Gänze gehörige Liegenschaft K. ohne Zustimmung der Bw. weder zu veräußern, noch zu belasten, insbesondere nicht zu verpfänden (Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß § 364 c ABGB) oder sonst in irgendeiner Weise weiterzugeben, auch nicht unentgeltlich, oder durch Überlassung zur Nutzung oder durch Vermietung.

Weiters räumte der Ehegatte der Bw. zur Gänze das alleinige Fruchtnießungsrecht gemäß § 509 ABGB an der Liegenschaft ein. Die Bw. erklärte die diesbezügliche Annahme.

Folgende Eintragung erfolgte im Grundbuch:

- 1) die Einverleibung des Veräußerungs- und Belastungsverbot im Sinne der Bestimmung des § 364 c ABGB zur Gunsten der Bw.,
- 2) die Einverleibung des Fruchtnießungsrechtes gemäß § 509 ABGB zu Gunsten der Bw.

In einem Ergänzungsvorhalt wurde der Bw. vom Finanzamt folgendes vorgehalten:

"Dem Finanzamt wurde bekannt, dass Sie im Jahre 1999 vom Käufer des 564 m² großen Grundstück K. S 600.000,- des Gesamtkaufpreises in Höhe von S 1.800.000,- erhalten haben. Der Gatte der Bw., der Veräußerer des Grundstückes, erhielt den Restbetrag von S 1.200.000,-.

Der Käufer des Grundstückes zahlte Ihnen S 600.000,- für ihr Einverständnis, die zu ihren Gunsten intabulierten Rechte - Veräußerungsverbot, Belastungsverbot und Fruchtgenussrecht - aus dem Lastenblatt des Grundbuches löschen zu lassen.

Das Finanzamt beabsichtigt, die Ihnen im Jahr 1999 zugeflossenen S 600.000,- als Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 (Sonstige Einkünfte) zu versteuern. Diese Rechte wurden Ihnen von Ihrem Gatten unentgeltlich eingeräumt und können nicht als "Vermögen" angesehen werden. Durch die Freistellung der belasteten Liegenschaft von der im Belastungs- und Veräußerungsverbot gelegenen Eigentumsbeschränkung erfährt das Vermögen der Bw. als Verbotsberechtigter keine Minderung. Ein die Steuerpflicht nach § 29 Z.3 EStG 1988 ausschließende Veräußerung eines Vermögensgegenstandes bzw. eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung liegt daher nicht vor. (VwGH 23.5.2000, 95/14/0029).

Bei obigen Beurteilung wird erklärungsgemäß, ohne nähere Überprüfung davon ausgegangen, dass die zwischen Ihnen und Ihrem Gatten getroffene Gestaltung der Angehörigenjudikatur standhält und darin auch kein Missbrauch zu sehen ist. Sollte das Finanzamt mit dieser Annahme falsch liegen, wären die S 600.000,- Ihrem Ehegatten zuzurechnen und dort die entsprechenden steuerlichen Konsequenzen zu ziehen."

In der vom Vertreter der Bw. eingebrachten Stellungnahme vom 6. Nov. 2000 wurde folgendes ausgeführt:

"Die Bw. hat am 7. Juni 1996 von ihrem Gatten an einer von diesem im April 1996 gekauften Liegenschaft das lebenslange Fruchtgenussrecht sowie ein Veräußerungs- und Belastungsverbot eingeräumt erhalten. Diese Vereinbarung wurde getroffen, weil die Bw. das auf der Liegenschaft zu errichtende, als Zweitwohnsitz gedachte Haus entsprechend mitfinanzieren sollte, sodass letztlich an der bebauten Liegenschaft Hälteeigentum der beiden Ehegatten begründet werden könnte.

Infolge geänderter Lebensplanung beschlossen die Ehegatten, Klosterneuburg als alleinigen Wohnsitz zu wählen, wofür das Grundstück in K nicht geeignet erschien. Es wurde daher im Juli 1998 ein neues Grundstück in K erworben, an dem die Bw. die gleichen Rechte wie am vorhergehenden Grundstück eingeräumt wurden.

Zum Zweck der Teilfinanzierung des Kaufpreises für das neue Grundstück musste das Grundstück K. verkauft werden. Der Vorgang ist der Finanzbehörde bekannt. Die Bw. hat die erhaltene Abstandszahlung für die Aufgabe ihrer Rechte am Grundstück K. für die Finanzierung des Kaufpreises des neuen Grundstückes beigestellt.

Das Fruchtgenussrecht der Bw. sowie das zu Gunsten der Bw. intabulierte Veräußerungs- und Belastungsverbot sind keine grundstücksgleichen Rechte. Die Bw. hat das Entgelt für die von ihr aufgegebenen Rechte außerhalb der Frist des § 30 Abs.1 Z 1 lit c) EStG 1988 erhalten und demnach keinen Spekulationsgewinn zu verbuchen.

Einmalige Entgelte für die Aufgabe von Rechten sind auch nicht nach § 29 Z 3 EStG 1988 steuerpflichtig, weil Rechte ebenso Wirtschaftsgüter sind wie körperliche Gegenstände und Vermögensumschichtungen im Privatvermögen – außer bei Vorliegen eines Spekulationstatbestandes – nicht besteuert werden können."

Es erging wie eingangs ausgeführt, der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999, in dem S 600.000,- als sonstige Einkünfte veranlagt wurden.

Begründend wurde ausgeführt, dass die entgeltlich Aufgabe der Rechte aus dem Belastungs- und Veräußerungsverbot den Tatbestand des § 29 Z 3 EStG erfüllt. In der Aufgabe ist ein Tun, Dulden bzw. Unterlassen gegen Entgelt gelegen, durch welches einem anderen ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt worden ist. Der Vorgang ist nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen. Die im Jahr 1999 zugeflossenen S 600.000,- wurden daher als Einkünfte aus Leistungen iSd § 29 Z3 EStG 1988 angesetzt. Es wird auf die VwGH-Entscheidung vom 23.5.2000, ZI.95/14/0029 verwiesen.

Gegen diese Entscheidung wurde folgende Berufung erhoben:

"Ich, die Bw., beziehe mich auf die Eingabe des bevollmächtigten Vertreters vom 6. Nov. 2000. Das Finanzamt hat den Inhalt dieser Eingabe nicht gewürdigt und ist auf die Argumente in der Begründung des angefochtenen Bescheides nicht eingegangen

Das Finanzamt hat insbesondere nicht berücksichtigt oder auch nur erwähnt, dass der werthaltige Teil der Rechte an der verkauften Liegenschaft mein Fruchtgenussrecht war, wogegen das Veräußerungs- und Belastungsverbot nur eine Bremse für meinen Ehegatten darstellte, die Liegenschaft ohne meine Zustimmung zu veräußern zu können.

Im gegebenen Zusammenhng ist daher der Hinweis der Behörde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.5.2000, 95/14/0029 verfehlt. Denn der dem Erkenntnis zugrunde liegende Sachverhalt hat sich in einem Belastungs- und Veräußerungsverbot erschöpft; von der Ablöse eines Fruchtgenussrechtes ist im Erkenntnis nicht die Rede.

Ablösezahlungen für ein Fruchtgenussrecht sind aber als Vermögensumschichtungen nicht einkommensteuerpflichtig. Das Finanzamt hat also den Sachverhalt verkannt und daher eine rechtswidrige Entscheidung getroffen."

Im Zuge eines Ergänzungsverfahrens wurde die Bw. ersucht u.a. folgende Fragen zu beantworten: Auf Grund des Vertrages war es fraglich, ob der Gatte der Bw, der zwar grundbücherlicher Eigentümer war, aber keinerlei Rechte mehr hatte, noch wirtschaftlicher Eigentümer gewesen sei? Oder wäre die Bw. als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen gewesen, und wäre daher der Veräußerungsgewinn der Bw. als Spekulationsgewinn zuzurechnen gewesen?

Die Beantwortung der vorstehenden Fragen lautete:

"Das wirtschaftliche Eigentum ist in § 24 Abs.1 lit d BAO geregelt. Darunter versteht Stoll im Kommentar zur BAO, Wien 1994, S 285 das Schalten und Walten wie ein Eigentümer und führt folgendes aus:

Entscheidend für das Verständnis und ebenso ein bedeutender Schritt, der richtigen Lösung nahezukommen, mag die Überlegung sein, dass die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes in aller Regel nur bei einem von zwei bestimmten Steuersubjekten in Frage kommt und nicht eine Auswahl zwischen vielen möglichen Zurechnungsträgern zu treffen ist. Dies wird in den Fällen von Bestand- und Fruchtgenussverhältnissen sowie im Fall des Leasing besonders deutlich. Die für die Zurechnung entscheidenden (wirtschaftlichen)Anknüpfungsmerkmale der Zugehörigkeit zum "Vermögen", der "Anschaffung, der "Verfügung" und ähnlicher Beziehungen zu einer Sache, können nur bei einem der Vertragsteile, nur beim zivilrechtlichen Eigentümer oder etwa beim Bestandnehmer, Nutzungsberechtigten, Leasingnehmer verwirklicht sein.

Dass die wirtschaftlich bedeutenderen Rechte an der Liegenschaft dem Gatten der Bw. zustanden, ergibt sich schon daraus, dass die Bw. beim Liegenschaftsverkauf nur S 600.000,- ATS realisierte, ihr Gatte jedoch S 1.200.000,- ATS.

Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes und auch des Belastungs- und Veräußerungsverbotes stellten die zur Verfügung stehenden Rechtsinstrumente dar, um die ursprünglich ganz schwache Rechtsposition von der Bw. pro futuro zu verbessern: nämlich für den Fall, dass der Ehegatte dem das Grundstück allein gehörte, nach Fertigstellung eines Hauses, zu dem die Gattin sehr wohl finanziell beitragen sollte, bei einer eventuellen Scheidung oder im Ablebensfall des Ehemannes nicht gänzlich rechtlos dastünde. Wäre nämlich das Haus in so einer Situation nicht oder noch nicht ehelicher Wohnsitz gewesen, hätte der Ehegatte bei einer testamentarischen Verfügung die Benützung der Gattin von Grund und Haus final beenden können! (Pflichtteile an der Erbmasse sind wesentlich geringer und überdies in Geld ablösbar!)

Es handelt sich um kein Vertragskonstrukt um allfällige Gewinne steuerschonend zu erhalten, sondern um eine nach allgemeiner Lebenserfahrung vernünftigen Absicherung der Ehegattin zu gewährleisten. Es ist auch in weiterer Folge der Plan eines gemeinsamen geschaffenen Einfamilienhauses umgesetzt worden, und zwar auf einem anderen Grundstück in der selben Gegend."

In der von der Partei beantragten mündlichen Verhandlung wurde der Übergang des wirtschaftliche Eigentums auf die Bw ausdrücklich bestritten.

Der Vertreter der Bw. brachte in eventu vor, dass die Kosten von der Bw., die für das Grundstück K. aufgebracht wurden, noch vom Veräußerungsgewinn abgezogen werden müssten. Die Aufstellung der Kosten werde in den nächsten 14 Tagen nachgereicht.

Abschließend wurde festgehalten, dass die Berufungsentscheidung nach Vorliegen der vorstehende angeführten Unterlagen ohne neuerlich stattfindende mündliche Verhandlung in schriftlicher Form ergeht.

Bezugnehmend auf das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, wurde folgendes Ergänzungsschreiben nachgereicht:

"Die von der Bw. erbrachten Leistungen bestanden einerseits aus Aufwendungen für die Einfriedung und Bepflanzung des Grundstückes sowie für Anschaffung diverser Geräte und andererseits aus persönlichen Arbeitsleistungen bei Rodung, Entsorgung, Bepflanzung und laufende Pflege des Gartens. Denn die Liegenschaft befand sich im Zeitpunkt des Erwerbs durch den Gatten der Bw in einem verwahrlosten Zustand und konnte nur durch hohen finanziellen und persönlichen Einsatz zu einen ansprechenden Garten und damit zu einem Erholungsobjekt gemacht werden.

Die Ausgaben können naturgemäß nur mehr durch Schätzung ermittelt werden, da mit einer Relevanz der Ausgabebelege für ein späteres Abgabungsverfahren niemand rechnen konnte und diese daher nicht aufgehoben worden sind. Im einzelnen handelt es sich um nachstehenden Aufwand:

Rd. ATS 30.000,- für Pflanzen, Erde, Dünger, Rindermulch, Spritzmittel

Rd. ATS 25.000 für Material zur Herstellung bzw. Erneuerung der Einfriedung und des Tores samt Fundamentierung (Eisen, Zaunelemente, Verschalung und sonstiges Baumaterial)

Rd. ATS 25.000,- für Gartengeräte (Rasenmäher, Motorsense und andere Kleingeräte)

Rd. ATS 6.000,- für Essenseinladungen und Benzinkostenersatz als Gegenleistung für Hilfeleistungen aus dem Freundeskreis.

Aufwand insgesamt daher rd. 86.000,-.

Zur Frage wirtschaftlichen Eigentums an Grund und Boden hat die Finanzbehörde nach Erachtens der Bw. eingehende Sachverhaltsfeststellungen unterlassen und scheint sich nur auf den rein formalen Standpunkt zu stellen, dass bei Vorliegen von Fruchtgenuss in Verbindung mit einem Veräußerungs- und Belastungsverbot bereits das wirtschaftliche Eigentum begründet bzw. verwirklicht wäre. Bei der Bw. liegt die Sache aber so, dass diese Rechtsinstrumente nur defensiv zur Absicherung ihrer Rechtsposition gegenüber dem Ehegatten und dem Stiefsohn gedacht waren und nicht auch für eine allfällige Verwertung. Dies geht schon aus dem bisherigen Vorbringen hervor, hätte aber durch weitere Erhebungen noch vertieft werden können."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 364 C ABGB verpflichtet ein vertragsmäßiges oder letztwilliges Veräußerungs- und Belastungsverbot hinsichtlich einer Sache oder eines dinglichen Rechtes nur den ersten Eigentümer, nicht aber seine Erben oder sonstigen Rechtsnachfolger. Gegen Dritte wirkt es dann, wenn es zwischen Ehegatten, Eltern und Kindern, Wahl- oder Pflegekindern oder deren Ehegatten begründet und im öffentlichen Buche eingetragen wurde.

Gemäß § 509 ABGB ist die Fruchtnießung das Recht, eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkung zu genießen.

Fruchtnießung, auch Fruchtgenuss, ist das dingliche Recht auf volle Nutzung einer fremden Sache unter Schonung der Substanz. Da es an Liegenschaften erst durch die Verbücherung oder Urkundenhinterlegung entsteht, muss der übereinstimmende Parteiwille hierauf gerichtet sein, sonst kann nur ein inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht entstehen.

Im gegenständlichen Fall wurde das Grundstück K. im Jahr 1996 (April) vom Ehegatten erworben. Im Juni 1996 wurde zwischen dem Ehegatten und der Bw. die Vereinbarung geschlossen, dass die gegenständliche Liegenschaft K vom Ehegatten weder veräußert, noch belastet (Belastungs- oder Veräußerungsverbot gemäß § 364 c ABGB) werde, insbesondere nicht verpfändet oder sonst in irgendeiner Weise weitergegeben werde, auch nicht unentgeltlich, oder durch Überlassung zur Nutzung oder durch Vermietung.

Weiters räumte der Ehegatte der Bw. das alleinige Fruchtnießungsrecht (Zuwendungsfruchtgenuss) gemäß § 509 ABGB an der gegenständlichen Liegenschaft ein.

Durch die Einräumung der vorstehenden im Grundbuch verbücherten Rechte (Veräußerungs- und Belastungsverbot, Fruchtgenussrecht) hatte der im Grundbuch eingetragenen Eigentümer, der Ehegatte, kein Recht mehr, über das Grundstück zu verfügen.

Gemäß § 24 Abs.1 lit.d BAO gelten bei der Erhebung von Abgaben für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter, soweit in den Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmt ist, dass Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet werden.

Das sogenannte wirtschaftliche Eigentum wird als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise angesehen. Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, dem bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabetatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist idR der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, " wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich des Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann" (BAO, Kommentar, Ritz, § 24 Tz1ff).

Im vorliegenden Fall wurde der Bw. ein Zuwendungsfruchtgenuss an der gegenständlichen Liegenschaft eingeräumt.

Ein Zuwendungsfruchtgenuss liegt vor, wenn der Eigentümer einer Sache oder der Inhaber eines Rechtes an diesen Vermögenswerten den Fruchtgenuss einräumt, ohne – was dem Wesen des Fruchtgenusses entspricht – das Eigentum am fruchtgenussbelasteten Vermögen aufzugeben. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen in diesen Fällen regelmäßig zusammen. Nur in den Ausnahmefällen, in denen vertragliche Abmachungen und tatsächliche Gestaltungen hinzutreten, die dem Fruchtnießer eine Rechtsposition verleihen, die über die gewöhnliche Stellung eines Fruchtgenussberechtigten hinausgeht, aufgrund der also "die Befugnisse des Fruchtnießers so weit gehen, dass er über das Wirtschaftsgut gleich einem Eigentümer schalten und walten kann, und daher nicht bloß Fruchtgenussberechtigter, sondern darüber hinaus als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist....", kommt eine Zurechnung der mit dem Fruchtgenuss belasteten Wirtschaftsgüter zum Vermögen des Fruchtgenussberechtigten in Betracht. Voraussetzungen hierfür wären etwa ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des Fruchtgenussberechtigten (VwGH 14.9.1972, 54/72, 7.5.1969, 1814/68). (Stoll, BAO Kommentar, Band 1, 296)

Die o.a. Erkenntnisse zitierend schreibt Doralt im Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, § 2 TZ 115 f, dass wirtschaftliches Eigentum des Nutzungsberechtigten zB vorliegt, bei unentgeltlicher Übereignung einer Liegenschaft unter lebenslänglicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes mit Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten des Nutzungsberechtigten.

In der ImmZ 1982, 375, führt Schimetschek aus, dass das Vorliegen eines wirtschaftlichen Eigentums bei einem Fruchtgenussberechtigten dann zu bejahen ist, wenn zu dem Bestehen eines Fruchtgenussrechtes noch andere Faktoren (wie z.B. ein den Eigentümer beschränkendes Veräußerungs- und Belastungsverbot,..) treten, welche die Stellung des Fruchtnießers eigentümerähnlich gestalten.

Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis Zl. 54/72, vom 14.9.1972 folgendes aus:

"Gemäß § 24 Abs.1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet. Mit dieser Zurechnungsvorschrift durchbricht die BAO die Regel, dass Wirtschaftsgüter dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen sind, weil im Abgabenrecht – sofern in einzelnen Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist – für die Zurechnung von Vermögen nicht der privatrechtliche Eigentumsbegriff, sondern der auf Grund der wirtschaftliche Betrachtungsweise entwickelte Begriff des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend ist.

Für die Beurteilung des vorliegenden Streitfalles ist nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise abzuwägen, wer nach den gegebenen Verhältnissen die tatsächliche Herrschaft – der Geschenkgeber oder der Geschenknehmer - über das Grundstück ausgeübt hat, welche wirtschaftlich der Stellung nahe kommt, die dem privatrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte Eigentumsrecht zusteht. Nun ist der belangten Behörde wohl darin beizupflichten, dass bloße Verwaltungs- und Nutzungsrecht, insbesondere ein Fruchtgenussrecht, es für sich allein noch nicht rechtfertigen, die Sache, an der solche Rechte bestehen, unter Berufung auf § 24 Abs.1 lit d BAO dem Berechtigten zuzurechnen. Es wurde im gegenständlichen Fall jedoch dem Geschenknehmer auch ein Veräußerungs- und Belastungsverbot auferlegt. Das wirtschaftliche Eigentum behielten die Geschenkgeber. Der Geschenknehmer hat das bloße "ius nudum" erlangt.

Im gegenständlichen Fall hat der Gatte der Bw. das Fruchtgenussrecht, das Belastungs- und das Veräußerungsrecht eingeräumt. Sie erhielt eine eigentümerähnliche Stellung.

Der vorstehend Rechtsprechung und Lehre folgend, kann im vorliegenden Fall vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an die Bw. ausgegangen werden.

Dem Einwand der Bw. dass zur Frage des wirtschaftlichen Eigentums die Finanzbehörde eingehende Sachverhaltsfeststellungen unterlassen hat, wird entgegengehalten, dass für die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes im vorliegenden Fall keine weiteren Erhebungen nötig waren.

Auf Grund der im Akt aufliegenden Verträge wird bezugnehmend auf die vorstehend zitierten Judikatur angenommen, dass das wirtschaftliche Eigentum auf die Bw. übergegangen ist. Der Bw. wurde ein Fruchtgenussrecht eingeräumt, weiters wurde zu ihren Gunsten ein Veräußerungs- und Belastungsverbot grundbücherlich eingetragen. Die privaten oder zivilrechtlichen Gründe waren aus steuerlicher Sicht nicht zu berücksichtigen.

Auch in dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.11.2002, ZI.2001/13/0257, vertritt der Gerichtshof die ständige Rechtsprechung, dass die AfA für Wirtschaftsgüter, die mit dem Fruchtgenuss belastet sind, nicht dem Fruchtgenussberechtigten, sondern dem zivilrechtlichen Eigentümer zukommt, es sei denn, dass dem Fruchtnießer die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommt.

Gemäß § 30 Abs.1 EStG sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

a) Bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes unterliegen, nicht mehr als 10 Jahre.....

Wurde ein Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, so ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.

Im gegenständlichen Fall hat der Gatte im April 1996 das Grundstück K. gekauft. Im Juni 1996 hat er seiner Gattin, der Bw., das Fruchtgenussrecht, das Veräußerungs- und Belastungsverbot grundbücherlich eingeräumt. Das wirtschaftliche Eigentum an dem Grundstück ging an die Bw. über.

Das Grundstück wurde 1999 verkauft.

Da die Einräumung der vorstehend ausgeführten Rechte unentgeltlich erfolgt ist, ist vom Anschaffungszeitpunkt des Vorgängers, des Ehegatten der Bw. im Jahr 1996, auszugehen. Die gesetzlich vorgegebenen Frist von 10 Jahren, die den Spekulationstatbestand begründet, wurde verwirklicht.

Bei unentgeltlichem Erwerb ist auf die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers bzw. des letzten entgeltlichen Erwerbers abzustellen.

Laut Aktenlage wurden beim Gatten im Jahre 1999 S 33.521,- als sonstige Einkünfte im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer unterzogen. Diese waren als Spekulationseinkünfte erklärt worden.

	S
Veräußerungserlös	1.200.000,00
Anschaffungskosten	1.166.479,20
verbleibender Gewinn	33.520,80

Die Bw. hat laut Kaufvertrag S 600.000,- erhalten.

Von den ergänzend geschätzten Kosten, Ausgabenbelege wurden nicht aufgehoben, konnten nur Aufwendungen, die mit dem Grundstück und dessen Verkauf in unmittelbarem Zusammenhang stehen, anerkannt werden. Das sind die geschätzten Kosten für Material zur Herstellung bzw. Erneuerung der Einfriedung und des Tores samt Fundamentierung in Höhe von S 25.000,-.

Die übrigen von der Bw. geschätzten Kosten waren nicht anzuerkennen. Sie sind für selbständige Wirtschaftsgüter – wie Gartengeräte – bezahlt worden und für sonstige

Aufwendungen, die mit der Veräußerung nicht im Zusammenhang stehen, sondern während des Besitzes zur angenehmeren bzw. schöneren Benutzung des Gartens angefallen sind.

Auf Grund des vorstehend ausgeführten Überganges des wirtschaftlichen Eigentums auf die Bw. sind dieser sonstige Einkünfte aus Spekulationsgewinn in Höhe von S 608.521,- (S 633.521,- abzüglich S 25.000,-) zuzurechnen und zu besteuern.

Wien, 30.Juli 2003