



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., inK., vertreten durch Neuner+Henzl Treu-Mandat GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1090 Wien, Garnisongasse 1, vom 27. November 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vom 15. November 2000 betreffend Einkommensteuer 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 1999 wird abgeändert.

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

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 mit Kaufvertrag vom 23. April 1996 vom Gatten der Bw. um S 1.000.000,- erworben worden.

Mit Vereinbarung vom 7. Juni 1996 verpflichtete sich der Ehegatte der Bw. gegenüber die von ihm am 23. April 1996 erworbene 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.

Mit Kaufvertrag vom 12. Februar 1999 verkaufte der Gatte der Bw. die Liegenschaft. Vom Gesamtkaufpreis in Höhe von S 1,800.000,- erhielt die Bw. für die Aufgabe ihres Belastungs- und Veräußerungsverbotes sowie ihres Fruchtgenussrechtes einen Betrag in Höhe von S 600.000,-. Den Restbetrag in Höhe von S 1,200.000 erhielt der Gatte der Bw.

Das Finanzamt gab der Bw. bekannt, dass beabsichtigt sei, die der Bw. im Jahr 1999 zugeflossenen S 600.000,- als Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 (sonstige Einkünfte) zu versteuern. Diese Rechte seien der Bw. von Ihrem Gatten unentgeltlich eingeräumt worden und könnten nicht als "Vermögen" angesehen werden. Durch die Freistellung der belasteten Liegenschaft von der im Belastungs- und Veräußerungsverbot gelegenen Eigentumsbeschränkung erführe 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 liege daher nicht vor. (VwGH 23.5.2000, 95/14/0029).

Der Vertreter der Bw. nahm dazu wie folgt Stellung: Die Bw. hätte 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 sei getroffen worden, weil die Bw. das auf der Liegenschaft zu errichtende, als Zweitwohnsitz gedachte Haus entsprechend mitfinanzieren sollte, sodass letztlich an der bebauten Liegenschaft Hälfteeigentum der beiden Ehegatten begründet werden könnte. Infolge geänderter Lebensplanung sei jedoch eine größere Liegenschaft in Juli 1998 erworben worden. Zum Zweck der Teilfinanzierung des Kaufpreises für das neue Grundstück musste das Grundstück K. verkauft werden

Das Fruchtgenussrecht der Bw. sowie das zu Gunsten der Bw. intabulierte Veräußerungs- und Belastungsverbot sind keine grundstückgleichen 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 seien 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 könnten.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 wurde der Kaufpreis in Höhe von S 600.000,- als sonstige Einkünfte iSd § 29 Z 2 EStG 1988 veranlagt, da die entgeltliche Aufgabe der Rechte aus dem Belastungs- und Veräußerungsverbot den Tatbestand des § 29 Z 3 EStG erfüllten. In der Aufgabe ist ein Tun, Dulden bzw. Unterlassen gegen Entgelt gelegen, durch welches einem anderen ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt worden sei. Der Vorgang sei nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen.

In der Berufung führte die Bw. im Wesentlichen aus, dass das Finanzamt insbesondere nicht berücksichtigt oder auch nur erwähnt hätte, dass der werthaltige Teil der Rechte an der verkauften Liegenschaft das Fruchtgenussrecht gewesen sei, wogegen das Veräußerungs- und Belastungsverbot nur eine Bremse für ihren Ehegatten dargestellt habe, die Liegenschaft ohne ihre Zustimmung veräußern zu können.

In dem von der Bw. vorgelegten Privatgutachten wurde festgehalten, dass von den von der Bw. lukrierten S 600.000,- dem Fruchtgenussrecht S 525.000,- sowie dem Belastungs- und Veräußerungsverbot S 75.000,- zuzuordnen seien.

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

Im Zuge eines Ergänzungsverfahrens, in dem der Bw. der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vorgehalten wurde, brachte die Bw. vor, dass das wirtschaftliche Eigentum in § 24 Abs.1 lit d BAO geregelt sei. Darunter versteht Stoll im Kommentar zur BAO, Wien 1994, S 285 das Schalten und Walten wie ein Eigentümer.

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!)

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

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab und führte Folgendes aus:

„Im gegenständlichen Fall wurde das Grundstück K. im April 1996 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 eingetragene 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.

Dadurch dass der Gatte der Bw. das Fruchtgenussrecht, das Belastungs- und das Veräußerungsrecht eingeräumt hätte, erhielte sie eine eigentümerähnliche Stellung.

1999 sei das Grundstück verkauft worden. Laut Kaufvertrag erhielt der Gatte S 1,200.000,-, S 600.000,- erhielt die Bw. für die Aufgabe ihres Belastungs- und Veräußerungsverbotes sowie des Fruchtgenussrechtes.

Da die Einräumung der vorstehend ausgeführten Rechte unentgeltlich erfolgt sei, sei vom Anschaffungszeitpunkt des Vorgängers, des Ehegatten der Bw. im Jahr 1996, auszugehen. Die gesetzlich vorgegebenen Frist von 10 Jahren, die den Spekulationstatbestand begründet, sei verwirklicht worden. Bei unentgeltlichem Erwerb sei auf die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers bzw. des letzten entgeltlichen Erwerbers abzustellen.

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

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 600.000,- + S 33.521,- abzüglich S 25.000,-) zuzurechnen und zu besteuern."

Die Bw. brachte Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 28. November 2007, Zl. 2007/14/0021 ausgeführt, dass die Beschwerdeführerin schuldrechtlich weder Käuferin noch Verkäuferin der in Rede stehenden Liegenschaft gewesen sei. Die belangte Behörde sei daher zu Unrecht davon ausgegangen, dass eine Sonderkonstellation vorläge, die es dennoch erlaubte, die strittigen Einkünfte nach § 29 Z 2 iVm § 30 EStG 1988 ohne weiteres der Beschwerdeführerin zuzurechnen.

Nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes erfolgt die Zurechnung von Wirtschaftsgütern nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich des Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann. Das Vorliegen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen. Stoll, Kommentar zur BAO I, 296, sieht ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten des Fruchtgenussberechtigten (nur) als ein mögliches Indiz dafür an, diesem wirtschaftliches Eigentum zuzuerkennen.

Indem die belangte Behörde allein das Bestehen des Fruchtgenussrechtes sowie des Belastungs- und Veräußerungsverbotes für das Vorliegende wirtschaftlichen Eigentums bei der Beschwerdeführerin als ausreichend erachtet hat, es also verabsäumt hat, die Voraussetzungen für die Stellung der Beschwerdeführerin als wirtschaftliche Eigentümerin anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des gegenständlichen Falles festzustellen (wobei etwa der Umstand, dass der Ehemann die in Rede stehende Liegenschaft auch wieder verkaufte, ein Indiz gegen das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums der Beschwerdeführerin sein kann), hat sie den angefochtenen Bescheid schon deshalb mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

Diesen Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes folgend war der Berufung insofern stattzugeben, dass kein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erfolgt sei. Das Grundstück sei vom Gatten der Bw. gekauft und auch wieder von ihm veräußert worden.

Wie bereits vorstehend ausgeführt legte der Vertreter im Berufungsverfahren ein Gutachten hinsichtlich der Bewertung des Fruchtgenussrechtes und des Belastungs- und Veräußerungsverbotes mit Stichtag 12.02.1999, (Tag der Veräußerung des Grundstückes) vor. Das Gutachten kommt zu dem Schluss, dass von den geleisteten Zahlungen in Höhe von S 600.000,- auf das Fruchtgenussrecht S 525.000,- und ein Betrag von S 75.000,- auf die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbotes fallen.

Gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 sind sonstige Einkünfte Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne des Z 1,2 oder 4 gehören. Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahre höchstens 220 Euro (3000 S) betragen.

Der Begriff „Leistung“ wird im Gesetz nicht definiert. Eine Begriffsbestimmung lässt sich jedoch aus den beiden im Gesetz angeführten Beispielen herleiten. Voraussetzung für die Steuerpflicht gem. Z 3 ist, dass ein Verhalten vorliegt, dass einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft, sodass es zu einem Leistungsaustausch kommt. Ein angemessenes Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist dabei nicht erforderlich. Der Tatbestand der Leistung kann auch bei einmaligen Zahlungen erfüllt sein, es ist weder Nachhaltigkeit noch Regelmäßigkeit erforderlich. (EStG, Einkommensteuergesetz, Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, § 29 Anm 50 ff)

Der Verzicht auf ein höchstpersönliches Recht ist eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3, weil höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden können, und deshalb keine Wirtschaftsgüter darstellen. Beispiele für höchstpersönliche Rechte sind ua Veräußerungs- und Belastungsverbote (§ 364c ABGB), der Verzicht stellt daher eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 dar.

Keine Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG ist eine Ablöse für ein Fruchtgenussrecht, da eine Minderung der Vermögenssphäre vorliegt (16.9.1986, 83/14/0123, 1987, 324; E 10.2.1987, 86/14/0125, 1987, 507). (Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, Doralt, § 29 Tz 41 ff)

Im Kaufvertrag über die Veräußerung des Grundstückes betrug der Kaufpreis 1,800.000,-, wovon die Bw. den Betrag von S 600.000,- für die Aufgabe ihres Belastungs- und Veräußerungsverbotes sowie Fruchtgenussrechtes erhalten hat. Laut dem vom Vertreter der Bw. vorgelegten Gutachten entfiel auf die geleistete Zahlung S 525.000,- auf die Aufgabe des Fruchtgenussrechtes und S 75.000,- auf die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbotes.

Der vorstehend angeführten Rechtsprechung folgend war daher der Betrag in Höhe von S 75.000,- für die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbotes eine Leistung gemäß § 29 Z 3 EStG und daher einkommensteuerpflichtig.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 3. April 2008