



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Mag. Helga Preyer, Mag. Gertraud Lunzer und Ing. Helmut Jörg über die Berufung der S.D., W.,Wg., vertreten durch die Dynamo WTH GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1040 Wien, Wohllebengasse 13, vom 28. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 25. Mai 2004 betreffend Einkommensteuer 1997 nach der am 27. Juli 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erhielt von ihrem Ehegatten im Rahmen eines Übereinkommens vom 31. Jänner 1991 zur Sicherung und Erhaltung einer Liegenschaftshälfte im Familienbesitz das Recht des Verbotes der Veräußerung und Belastung gemäß § 364c ABGB betreffend die Liegenschaftshälfte S.Str. eingeräumt.

Anlässlich der mit Kaufvertrag vom 4.7.1997 erfolgten Veräußerung der Liegenschaft S.Str. erhielt die Bw. vom Erwerber des Grundstückes für die Aufgabe des bücherlich eingetragenen Veräußerungs- und Belastungsverbotes einen Ablösebetrag iHv ATS 3 Millionen (siehe Bestätigung vom 4.7.1997).

Strittig ist die Steuerpflicht der Einkünfte aus der Veräußerung bzw. Aufgabe des bürgerlich eingetragenen Veräußerungs- und Belastungsverbotens betreffend das genannte Grundstück in Höhe von S 3 Millionen.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens durch das Finanzamt vom 7. August 2002 wurde die Bw. aufgefordert, zur Klärung des Vorliegens von steuerpflichtigen Einkünften Unterlagen (Verträge, Bankauszüge und Zahlungsfluss) nachzureichen.

Mit Antwortschreiben vom 23. April 2003 legte die Bw. ein Übereinkommen vom 31. Jänner 1991, einen Grundbuchsatz vom 21.2.1995, eine Rechnungsquittung vom 4. Juli 1997 und eine Darstellung der Ermittlung des Wertes der Liegenschaft zum Nachweis vor und führte wie folgt aus: Die Begründung des Veräußerungs- und Belastungsverbotens wäre aus Gründen der Sicherung und Erhaltung der Liegenschaftshälfte im Familienbesitz erfolgt. Die Stellung der Bw. sollte gestärkt und ein Alleingang des Ehegatten der Bw. verhindert werden. Anlässlich der Veräußerung der Liegenschaft wäre das Veräußerungs- und Belastungsverbot heftig diskutiert und dem steuerlichen Vertreter vorgetragen worden. Ein erfahrener Liegenschaftsschätzer Herr Baurat h.c. Prof. Dipl.Ing. F.R., S.g. wäre zur Ermittlung des Wertes des Veräußerungs- und Belastungsverbotens herangezogen worden, und hätte als Parameter der Wertermittlung den Verkaufspreis, das Lebensalter der Bw., den Jahresertrag der Liegenschaft und den Zinssatz bestimmt. Der Jahresertrag der Liegenschaft wäre auf Basis eines Zinssatzes von 3,5 % nach dem Lebensalter der Bw. versicherungsmathematisch mit einem Barwert von S 6,276.547,20 bzw. S 3,138.273,20 betreffend die Hälfte der Liegenschaft berechnet worden. In den Vertragsverhandlungen hätte sich die Bw. mit dem Käufer der Liegenschaft auf den Abgeltungsbetrag von S 3 Mio. geeinigt.

Der Familienfrieden wäre damit wieder hergestellt und zur Abwicklung ein Treuhänder eingesetzt, und die Löschungsquittungen dem Käufer erst nach Erhalt des Ablösebetrages ausgefolgt worden.

Vom steuerlichen Vertreter wurde u.a. folgende Literatur zitiert: Praxiskommentar zum ABGB, 2. Auflage, Band 2 Univ.-Prof. Dr. Schwimann, Das Allgemeine Bürgerliche Gesetzbuch, Dittrich-Todes, 34. Auflage, Wien 1994, Hofmeister, Wiederkehr des familiengebundenen Liegenschaftseigentums, Festschrift Kralik, Wien 1986, S. 377, Hofmeister Herbert, Veräußerungsgrund Belastungsverbote, Aktuelle Rechtsprechung, Entwicklungstendenzen, ÖJZ 1986, S. 752.

Lt. herrschender Ansicht zum Veräußerungs- und Belastungsverbot würde eine dingliche Wirkung unter zwei Voraussetzungen vorliegen. Einerseits müsste dieses zwischen den Ehegatten vereinbart sein, zum schutzwürdigen Interesse an der Erhaltung des Familienbesitzes, andererseits sei die dingliche Wirkung von der Eintragung ins Grundbuch

abhängig. Das Gesetz kenne somit ein schutzwürdiges Interesse an der Erhaltung des Familienbesitzes.

Weiters würde ein zwischen den Ehegatten wirksam vereinbartes und verbüchertes Verbot durch eine Scheidung der Ehe nicht die Rechtswirksamkeit verlieren, da dem Gesetz nicht zu entnehmen sei, dass mit der Änderung des vom § 364c ABGB geforderten Naheverhältnisses die Wirksamkeit gegen Dritte automatisch aufhören soll.

Über Wunsch der Bw. wäre das Übereinkommen in Form einer Privaturkunde erstellt worden, da eine Verpflichtung zur Errichtung eines Notariatsaktes lt. Ansicht des Notars nicht bestanden hätte bzw. seien die der Notariatsaktpflicht unterliegenden Rechtsgeschäfte gesetzlich taxativ aufgezählt. Die Notariatsaktform wäre jedoch von Amtswegen wahr zu nehmen gewesen.

Im Rahmen eines ergänzenden Vorhalteverfahrens des Finanzamtes vom 13. Februar 2004 wurde der Bw. in der Folge mitgeteilt, dass persönliche Motive keinen Einfluss auf die Steuerpflicht hätten. Die Behörde würde daher die Festsetzung von sonstigen Einkünften gemäß § 29 EStG in Höhe von S 3 Mio. beabsichtigen. Als Begründung wurde ausgeführt, dass unter Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 Einkünfte aus Tätigkeiten, die gelegentlich oder zufällig erfolgen, fallen. Bei der Definition des Begriffes Leistung sei von der Bedeutung auszugehen, die der Sprachgebrauch des Wirtschaftslebens mit dem Wert Leistung verbinden würde. In diesem Sinne wäre jedes Verhalten, dass darauf gerichtet sei, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen, als Leistung zu bezeichnen. Auch Unterlassungen, Duldungen und Verzichte könnten Leistungen darstellen. Lt. Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes würden Entgelte für die Aufgabe eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes unter den Begriff Leistung bzw. Einkünfte gemäß § 29 Z 3 EStG fallen (VwGH 23.5.2000, 95/14/0029; EStRili RZ 6607 und 6611). Die Bw. wurde weiters ersucht, angefallene Werbungskosten bekannt zu geben.

Im Zuge der Beantwortung des Verhalteverfahrens wurde des Weiteren eingewendet, dass das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes nicht heranzuziehen sei, da es einen Einzelfall und überdies einen Gewerbebetrieb (Fremdenpension) mit einem Renten- bzw. Übergabevertrag betreffen würde. Es wäre ein Gesamtkaufpreis vereinbart und dieser später gesplittet worden. Im gegenständlichen Fall wäre der Käufer der Liegenschaft jedoch direkt an die Bw. herangetreten, um die Aufgabe des Veräußerungs- und Belastungsverbotes zu erreichen.

Unter Hinweis auf die Rechtsansicht von Doralt, ESt-Kommentar 3. Auflage, Wien 1997, S. 1398 seien zudem Leistungen, die in der Aufgabe einer Rechtsposition bestehen, keine Leistungen i.S.d. § 29 Zi. 3 EStG. Das Einkommensteuergesetz würde Entgelte, die für den

endgültigen Verlust eines Vermögensgegenstandes in seiner Substanz geleistet werden, nicht besteuern. Das Wort Leistung dürfe nicht im weitesten Sinn verstanden werden, dies würde sich insbesondere aus den Sonderbestimmungen für Spekulationsgeschäfte ergeben, wie Mehrerlöse, die bei der Veräußerung eines Vermögensgegenstandes erzielt werden würden.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 25. Mai 2004 wurde in der Folge das Vorliegen von Einkünften gemäß § 29 Z. 3 EStG festgestellt und die Einkommensteuer für das Jahr 1997 festgesetzt. Zur Begründung des Bescheides wurde ausgeführt, dass u.a. bei Aufgabe eines Vorkaufsrechtes jedenfalls ein Unterlassen gegen Entgelt vorliegen würde, welches einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil einräume. Somit wären sonstige Leistungen nach § 29 Z 3 EStG festzusetzen gewesen. Die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbotes hätte zu keiner Vermögensminderung, -umschichtung oder Änderung in der Substanz geführt.

Dagegen wurde form- und fristgerecht Berufung eingebracht, und wie folgt eingewendet:

Im vorliegenden Fall würde es sich um ein vertragliches Veräußerungs- und Belastungsverbot i.S.d. § 364c ABGB, welches im Grundbuch eingetragen wird, handeln. Ein solches gegen Dritte wirkendes Recht sei es dann, wenn es zwischen Ehegatten begründet und im öffentlichen Grundbuch eingetragen worden wäre.

Im vorliegenden Fall wäre dieses Recht zwischen dem Ehegatten und der Bw. begründet worden. Dieses Veräußerungs- und Belastungsverbot sei kein Vermögensobjekt, sondern nur ein höchstpersönliches und nicht verwertbares Recht. Das Verbot würde dem Verbotsberechtigten eine nachhaltige Einflussnahme auf das dem Eigentümer i.S.d. § 362 ABGB zustehende Verfügungsrecht gewähren. Es würde sich somit um die Verdinglichung einer Eigentumsbeschränkung handeln. Das Belastungs- und Veräußerungsverbot würde wirtschaftlich und auch rechtlich der Sicherung des Familienbesitzes dienen und den Eigentümer hindern, diesen Besitz entgegen der Bestimmung nach § 362 ABGB willkürlich zum Nachteil der Familie zu belasten oder zu veräußern.

Will der Eigentümer somit veräußern oder belasten, so sei er verpflichtet, die Zustimmung des aus dem Veräußerungs- und Belastungsverbot Berechtigten zu erhalten. Die Zustimmung sei daher eine Bedingung des Kaufvertrages, die der Veräußerer erfüllen müsse. Da das Verbot selbst kein verwertbares Recht darstellen würde, sei die Bezahlung eines Entgelts für die Erteilung dieser Zustimmung als Kaufvertragsbedingung ein Vorgang, welcher nicht unter die nach § 2 Abs. 3 EStG genannten Einkunftsarten falle.

Ein Veräußerungs- und Belastungsverbot würde auch den wirtschaftlichen Wert des Eigentumsrechts nicht mindern. Die über das Eigentum vermittelte wirtschaftliche Leistungskraft würde beim Eigentümer erhalten bleiben, mit der Konsequenz, dass das Eigentumsrecht Indikator für die damit verbundene wirtschaftliche Machtstellung sei (in

"Wirtschaftl. Eigentum, grundsätzl. Betrachtungen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Steuerrecht, Univ.Prof. Josef Werndl Wien, 1983, S. 144).

Lt. Bw. würde somit eine Leistung i.S.d. § 29 Z. 3 EStG mangels Verhältnis von Leistung und Gegenleistung nicht vorliegen. Der endgültige Verzicht auf Verkaufsrechte, Wiederkaufsrechte, Optionsrechte und Erbrechte würde keine Leistung i.S.d. § 29 Z. 3 EStG darstellen, umso weniger auch der Verzicht auf ein Veräußerungs- und Belastungsverbot. Diese Rechte würden dem Berechtigten positive Rechtsausübung gestatten, während bezüglich des Veräußerungs- und Belastungsverbot nur die Möglichkeit der Zustimmung oder Ablehnung gegeben wäre. Die Bw. hätte nur Geld zur Erfüllung der Bedingungen des Kaufvertrages erhalten.

Würde man das Vorliegen eines Spekulationsgeschäftes unterstellen, sei zudem Z 1 lit. b und nicht Z 1a des § 30 Abs. 1 EStG heranzuziehen. Ein Spekulationsgeschäft nach § 30 Abs. 1 Z 1a EStG würde Grundstücke und Rechte des bürgerlichen Rechts über Grundstücke betreffen, nicht jedoch das Veräußerungs- und Belastungsverbot. Beim Veräußerungs- und Belastungsverbot würde es sich auch nicht um ein grundstücksgleiches Recht handeln, wie Baurecht, Bergbauberechtigungen oder Realkonzessionen, und dgl., sondern um ein negatives Recht oder Verhinderungsrecht.

Der Bescheid würde darüber hinaus auch gegen das EU-Gemeinschaftsrecht verstoßen, da die Subsumierung zu § 29 Z 3 EStG nicht nachvollzogen bzw. eine ausreichende Determinierung nicht zulassen würde.

In einem Ergänzungsschreiben an den Unabhängigen Finanzsenat wurde vorgebracht, dass lt. Ansicht des Finanzamtes jedes Verhalten, dass darauf gerichtet ist einen anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen, eine Leistung i.S.d. § 29 Z 3 EStG sei.

Lt. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Mai 2000, 95/14/0029 würden „Entschädigungen, die zum Ausgleich von Nachteilen in der Vermögenssphäre verschafft werden, nicht zu den Leistungen zählen“. Lt. weiteren Ausführungen des Erkenntnisses könnten nur Wirtschaftsgüter, die nicht selbständig verwertbar wären (wie auch Veräußerungs- und Belastungsverbot), zu den Leistungen nach § 29 Zi 3 EStG gehören. Wirtschaftsgüter, die selbständig verwertbar und für sich genommen einen Wert i.S.d. allgemeinen Verkehrsauffassung darstellen würden, wie Forderungen gegenüber einem Dritten, private PKW, wären jedoch nach dem Einkommensteuerrecht 1988, außer im Falle der §§ 30 und 31 EStG 1988, nicht steuerbar. Aus der systematischen Interpretation des Einkommensteuergesetzes sei somit die Veräußerung von Privatvermögen grundsätzlich nicht bzw. lediglich in Ausnahmefällen steuerbar. Schwankungen im Werte des (Privat)Vermögens seien auch unbeachtlich.

Die Behörde hätte gleichlautend zum vorliegenden Fall argumentiert, dass "unter § 29 Z 3 EStG" Entgelte für Vermögensübertragungen nicht subsumiert werden könnten, jedoch eine Veräußerung von Vermögen nicht stattgefunden hätte. Das Veräußerungs- und Belastungsverbot gem. § 364c ABGB würde in der Zivilrechtslehre und Rechtsprechung des OGH als höchstpersönliches Recht angesehen und nicht als Vermögensobjekt".

Das Veräußerungs- und Belastungsverbot wäre jedoch lt. Bw. insofern als Vermögen zu sehen, weil bei dessen Veräußerung eine Art „wirtschaftl. Eigentum“ aufgegeben werden würde.

Jedoch auch der selbständig geprägte Begriff „wirtschaftl. Eigentum“ würde von der Behörde verneint, da ein Wirtschaftsgut als solches Gegenstand des wirtschaftl. Verkehrs bzw. selbständig bewertbar sein müsste. Wirtschaftl. Bedeutung würde ein Veräußerungs- und Belastungsverbot erst dann erlangen, wenn dem Berechtigten geldwerte Vorteile angeboten würden, die Aufgabe des Verbots selbst würde keine Vermögenseinbuße des Berechtigten darstellen.

Der VwGH hätte sich dieser Argumentation angeschlossen und einen Vergleich zu einem früheren Judikat vom 28. Jänner 1997, 96/14/0012 gezogen. Der Verzicht auf Nachbarrechte gegen Entgelt wäre demnach keine Veräußerung oder nicht eine einem Veräußerungsvorgang gleich zu haltende Vermögensumschichtung. Dies sei auch der Entscheidung des VwGH vom 30. September 1999, 98/15/0117 betreffend den Verzicht auf den Bau eines Einkaufszentrums gegen Entgelt zu entnehmen. Der Verzicht würde eine in einem Unterlassen oder Dulden bestehende Leistung darstellen.

Im vorliegenden Fall sei die Frage der Steuerpflicht jedoch anders zu beurteilen.

Wie der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 23. April 2003 bereits ausgeführt hätte, sollte die Stellung der Bw. in der Familie hervorgehoben werden. Dazu würde erneut ergänzend ausgeführt, dass sich die Bw. durch die Einräumung des Rechts wirtschaftlich absichern wollte, um im Falle einer Scheidung nicht starke Vermögenseinbußen hinnehmen zu müssen.

Dem Ehegatten der Bw. wäre andererseits das Recht eingeräumt worden, das Veräußerungs- und Belastungsverbot gem. § 364c ABGB jederzeit abzulösen. Es hätte somit das wechselseitige Recht bzw. Pflicht auf Zahlung bzw. Aufgabe des Verbotes bestanden.

Der Gesetzgeber würde somit einerseits zivilrechtlich die Möglichkeit geben, die vermögensrechtlichen Beziehungen zwischen Lebensgefährten zu ordnen, andererseits wäre bei abgabenrechtlichen Fragen jedoch gemäß § 21 BAO von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszugehen.

Durch die Vereinbarung der Ehegatten wäre somit lt. Ansicht der Bw. das Verbot zu einem selbständigen Wirtschaftsgut geworden, wenn auch lt. Erkenntnis des VwGH Zl. 95/14/0029 „Veräußerungsverbote im Regelfall nicht als Vermögen angesehen werden“ würden. Ein Wirtschaftsgut könnte auch nur für einen sehr kleinen Kreis einen wirtschaftlichen Wert darstellen, und sei im vorliegenden Fall daher das Verbot durchaus als selbständiges Wirtschaftsgut zu betrachten. Die Aufgabe des Verbots sei somit in einem völlig anderen Licht zu sehen, als die vorangegangenen Erkenntnisse des VwGH und hätte die Bw. somit ein selbständiges Vermögensgut aufgegeben.

Eine Steuerpflicht nach § 29 Z 3 EStG wäre darüber hinaus auch aus einem anderen Grund nicht sachgerecht. Das Bundesministerium für Finanzen würde in Bezug auf arisierte Vermögenswerte bei deren Rückstellung an die Berechtigten die gegenteilige Auffassung vertreten. Die österr. Historikerkommission wäre zu dem überraschenden Ergebnis gekommen, dass die betroffenen Personen als Rückstellungsberechtigte die Rückstellung ihres Unternehmens verlangen oder durch einen Abfindungsbetrag zusätzlich zum Arisierungspreis auf ihren Rückstellungsanspruch verzichten können. Lt. Erlass des Bundesministeriums für Finanzen, der zwar nur interne Wirkung zur Milderung von Ungerechtigkeiten hätte, würde ein Entfertigungsbetrag an den Geschädigten ein Entgelt für den Verzicht auf die Ausübung eines höchstpersönlichen Rechtes i.S.v. § 14 RStG darstellen, nicht aber den Gegenwert für ein verkehrsfähiges Wirtschaftsgut. Diese Entgelte würden nicht einer Einkunftsart nach § 2 Abs. 3 EStG unterliegen. Die Zahlungen für die Aufgabe des Rückstellungsrechtes wären ohne erlassmäßige Regelung als sonstige Leistung nach § 29 Z 3 EStG zu beurteilen.

Durch die Besteuerung würden auch verfassungsrechtl. Bedenken im Hinblick auf Art 7 Abs. 1 BVG bestehen bzw. sei die Norm § 29 Z 3 EStG auch in Hinblick auf das Rechtsstaatsprinzip nach Art 18 BVG bedenklich. Lt. Erkenntnis des VfGH (VfSlg 8708) müssten Abgaben bzgl. Aufwand, Höchstgrenze und Wert festgelegt sein.

In der am 27. Juli 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Die Einräumung des Veräußerungs- und Belastungsverbotes hätte der Sicherung der Vermögensverhältnisse gedient, um ein willkürliches Veräußern zu verhindern. Die Ehe der Bw. hätte im Zeitpunkt der Einräumung des Veräußerungs- und Belastungsverbotes unter großen Spannungen gelitten und wäre eine Trennung bereits absehbar gewesen. Für den Fall einer Scheidung sollte die Bw. vertraglich abgesichert werden.

Weiters würde zwar lt. Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Veräußerungs- und Belastungsverbot grundsätzlich kein Vermögensgut darstellen, jedoch der Begriff "grundsätzlich" Ausnahmen zulassen. Verwiesen wurde auf ein Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtshofes Zl. 6833/1993, wonach die eigenständige Übertragbarkeit kein wesentliches Entscheidungskriterium für ein Wirtschaftsgut darstellt, ebenso auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1999, Zl 98/15/0117.

Die Bindung an ein Verwaltungsgerichtshoferkenntnis würde zudem nur für den konkreten Einzelfall bestehen.

Das Einkommensteuergesetz würde des Weiteren zwischen selbständigen und unselbständigen Rechten unterscheiden, und im gegenständlichen Fall **ein selbständiges Recht** vorliegen, welches nicht steuerbar sei.

Dem Senat wurde weiters eine handschriftliche Vereinbarung der Ehegatten vom 31. Jänner 1991 vorgelegt, wonach das Veräußerungs- und Belastungsverbot mit einem Wert von S 3 Mio. im Falle der Ehescheidung vom Ehegatten der Bw. gekauft bzw. abgelöst werden müsse, ohne die Vermögensaufteilung zu berühren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1,2 oder 4 des § 29 EStG gehören, als sonstige Einkünfte der Steuerpflicht. Solche Einkünfte sind nur dann nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens S 3.000,- bzw. € 220,- betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2).

Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 leg.cit. sind nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dadurch charakterisiert, dass sie einem Verhältnis aus Leistung und Gegenleistung entspringen bzw./und ist darunter jedes Verhalten zu verstehen, das einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft. Das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung darf sich jedoch nicht auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern oder Ausgleich von Vermögensnachteilen, sondern nur auf ein sonstiges Handeln, Unterlassen oder Dulden beziehen (Quantschnigg-Schuch, ESt-Handbuch, Tz 18 zu § 29; VwGH vom 30.9.1999, 98/15/0117; 25.11.1986, 86/14/0072).

Veräußerungsgewinne von Liegenschaften fallen somit grundsätzlich nicht unter die Besteuerung nach § 29 Z 3 EStG. Maßgeblich ist, ob eine Entgeltzahlung für den endgültigen Verlust in der Substanz oder für den Verzicht auf eine Nutzungsmöglichkeit bezahlt wird. Maßgeblich ist dabei die Sicht des Leistenden (aaO, ESt-Handbuch, Tz 18 zu § 29).

Das Veräußerungs- und Belastungsverbot wird in der Bestimmung nach § 364c ABGB geregelt. Ein derartiges vertragsmäßiges Verbot hinsichtlich einer Sache oder eines dinglichen Rechtes verpflichtet nur den ersten Eigentümer, nicht aber seine Erben oder sonstigen Rechtsnachfolger. Selbst im Fall der Verbücherung verpflichtet es nur den ersten Eigentümer, eine Übertragung ist nicht möglich. Gegen Dritte wirkt es dann, wenn es zwischen Ehegatten, Eltern und Kindern, Wahl- oder Pflegekindern oder deren Ehegatten begründet und im öffentlichen Buche (Grundbuch) eingetragen wurde.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die entgeltliche Aufgabe des Rechtes aus dem Belastungs- und Veräußerungsverbot, welches der Bw. im Rahmen eines Übereinkommens vom 31. Jänner 1991 zur Sicherung und Erhaltung einer Liegenschaftshälfte im Familienbesitz eingeräumt wurde, unter den Tatbestand nach § 29 Z 3 EStG zu subsumieren ist.

Lt. Einwendungen im Rahmen des erstinstanzlichen Vorhalteverfahrens wäre der Vertrag nicht in Form eines Notariatsaktes errichtet worden, und der Käufer direkt an die Bw. herangetreten. Das Verbot würde zudem kein Vermögensobjekt, sondern nur ein höchstpersönliches, nicht verwertbares Recht darstellen, und die Bezahlung eines Entgeltes für die Erteilung einer Zustimmung als Kaufvertragsbedingung nicht unter die sieben Einkunftsarten des Einkommensteuerrechtes nach § 2 Abs. 3 EStG fallen. Die Zustimmung sei lediglich eine Bedingung des Kaufvertrages, zur rechtlichen Sicherung des Familienbesitzes und nicht zum Nachteil der Familie zu veräußern.

Betreffend dem Einwand der Bw., dass das Verbot kein verwertbares Recht darstellen würde, ist auszuführen, dass die Ausübung des streitgegenständlichen Rechtes selbst zwar kein Wirtschaftsgut darstellt, jedoch die Bestimmung nach § 29 Z 3 EStG auf sonstiges Verhalten abzielt, welches einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft.

Zum Vorbringen, die Bw. hätte Geld nur zur Erfüllung der Bedingungen des Kaufvertrages erhalten, und wäre nur die Möglichkeit der Zustimmung oder Ablehnung gegeben gewesen, und würde somit nur ein negatives Recht bzw. Verhinderungsrecht vorliegen, ist wie folgt auszuführen:

Das Vermögen des Ehegatten erfuhr durch die Freistellung der belasteten Liegenschaft von der im Belastungs- und Veräußerungsverbot gelegenen Eigentumsbeschränkung keine Minderung. Bei Ausübung dieses Rechts handelt es sich um eine in einem Verzicht bestehende Leistung und führt dieses nach der Bestimmung des § 29 Z 3 EStG im Falle der Entgeltlichkeit zu Einkünften aus sonstiger Leistung. Das Vermögen in seiner Substanz blieb dem Liegenschaftseigentümer dabei (ungeschmälert) erhalten und stellt das streitgegenständliche Recht selbst somit kein Wirtschaftsgut oder Vermögensgegenstand dar.

Den in der Berufung zitierten Ausführungen von Doralt, EStG-Kommentar, 3. Aufl., S. 1398, ist entgegenzuhalten, dass die Rechtsansicht, wonach Leistungen, die in der Aufgabe einer Rechtsposition bestehen keine Leistungen i.S.d. § 29 Z 3 sind, nur im Zusammenhang mit Vermögensveräußerungen Gültigkeit besitzt. Auch nach Ansicht von Doralt ist aber der Verzicht auf ein höchstpersönlichen Recht kein Veräußerungsvorgang, sondern eine Leistung i.S.d. § 29 Z 3, weil höchstpersönliche Rechte zivilrechtlich nicht übertragen werden können, und deshalb keine Wirtschaftsgüter darstellen. Als Beispiel für höchstpersönliche Rechte nennt Doralt ausdrücklich Veräußerungs- und Belastungsverbote i.S.d. § 264c ABGB (Doralt, Kommentar zum EStG, 4. Auflage, Tz 37/3 zu § 29) und stellt damit unter Hinweis auf die Judikatur des VwGH klar, dass der entgeltliche endgültige Verzicht auf ein Veräußerungs- und Belastungsverbot nicht eine Veräußerung eines Wirtschaftsgutes darstellt, sondern eine Leistung i.S.d. § 29 Z 3 EStG. In diesem Zusammenhang verweist Doralt auch ausdrücklich auf die - allerdings bei einem anderen Zivilrechtlichen Hintergrund – anders lautende Rechtsprechung des BFH.

Im Rahmen des Berufungsverfahrens wird weiters vorgebracht, dass im vorliegenden Fall eine wechselseitige Pflicht bzw. das Recht der Ehegatten auf Bezahlung und Aufgabe des Verbotes bestanden hätte, und dadurch das Verbot zu einem selbständigen Wirtschaftsgut geworden wäre. Gemäß § 21 BAO sei bei abgabenrechtlichen Fragen von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszugehen. Die Bw. hätte somit ein selbständiges Wirtschaftsgut aufgegeben. Dazu ist auszuführen, dass durch diese Vereinbarung auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein Vermögensgegenstand begründet wurde. Die Bestimmung nach § 21 BAO stellt lt. Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte im Rahmen der freien Beweiswürdigung dar.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, und findet z.B. in der Missbrauchsregelung nach § 22 BAO oder Regelung über das so genannte wirtschaftliche Eigentum nach § 24 BAO ihren Ausfluss. Dass im vorliegenden Fall durch die Vereinbarung des Verbotes wirtschaftliches Eigentum erworben wurde bzw. bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist, kann lt. Ansicht des Berufungsenates 11 nicht bestätigt werden. Nach § 24 BAO gilt für die Zurechnung von Wirtschaftsgüter nämlich folgendes:

Wirtschaftlicher Eigentümer ist lt. Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes i.d.R. der zivilrechtliche Eigentümer. Dies fällt auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (wie Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung) auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den 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 (Ritz, BAO, Tz 24).

Durch das Veräußerungs- und Belastungsverbot ist der Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache nicht gegeben, und daher auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf die Zeit der möglichen Nutzung das Wirtschaftsgut nicht der Bw. zuzurechnen.

Im vorliegenden Fall wurde das Veräußerungs- und Belastungsverbot lt. vorgelegter handschriftlicher Vereinbarung zwar bereits im Zeitpunkt der Einräumung des Verbotes mit S°3 Mio. bewertet. Durch die Vereinbarung der zukünftigen Abgeltung des Veräußerungs- und Belastungsverbotes ist dieses jedoch ebenso nicht als Vermögen zu beurteilen, die Zusicherung eines bestimmten Betrages bzw. die entgeltliche Vereinbarung bewirkt nicht das Entstehen eines steuerrechtlich selbständiges Wirtschaftsgutes. Die Vereinbarung des Veräußerungs- und Belastungsverbotes stellt ein höchstpersönliches Recht dar, welches zivilrechtlich nicht übertragen werden kann und aus diesem Grund auch kein Wirtschaftsgut darstellt.

Der Berufungssenat 11 bezweifelt nicht, dass bei der Einräumung des Veräußerungs- und Belastungsverbotes der Versorgungsgedanke bzw. die finanzielle Absicherung der Bw. im Falle einer Scheidung im Vordergrund gestanden ist, doch ändert dies nichts daran, dass es sich bei der Abgeltung für die Aufgabe dieses höchstpersönlichen Rechtes um Einkünfte aus Leistungen iSd § 29 Z 3 EStG handelt.

Die Bw. erzielte somit im gegenständlichen Fall durch den Verzicht auf das zivilrechtlich höchstpersönliche Recht des Veräußerungs- und Belastungsverbotes und die grundbücherliche Löschung dieses Verbotes einen wirtschaftlichen Vorteil. Da in der Aufgabe unbestritten ein Tun, Dulden bzw. Unterlassen gegen Entgelt vorliegt, durch welches einem anderen ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt wurde, stünde einer Subsumtion unter § 29 Z 3 leg.cit. nur entgegen, dass der Vorgang als Veräußerung eines Vermögensgegenstandes bzw. als diesem gleichzuhaltende Vermögensumschichtung zu beurteilen ist. Aus den vorangeführten Gründen liegt jedoch weder ein Veräußerungsvorgang noch eine Vermögensumschichtung vor.

Betreffend den Einwand, dass Rückstellungsverzichte im Rahmen der Regelung von arisierten Vermögen nicht als Einkünfte nach § 29 Z 3 EStG zu beurteilen wären, wird ausgeführt, dass es sich diesfalls um eine erlassmäßige Sonderregelung handelt und sind Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen keine für den Unabhängigen Finanzsenat maßgebenden Rechtsquellen.

Abgesehen davon liegt dieser Regelung ein vollkommen anders gelagerter Sachverhalt zu Grunde, sodass die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen auch nicht hilfsweise für den gegenständlichen Fall herangezogen werden kann.

Was den Hinweis der Bw. betrifft, wonach im gegenständlichen Verfahren keine Bindung an das vom Finanzamt zur Begründung der Steuerpflicht herangezogene Erkenntnis vom 17.5.2000, Zl. 95/14/0029, besteht, ist festzuhalten, dass – wenngleich eine förmliche Bindung nicht besteht – die vom Verwaltungsgerichtshof in dieser Entscheidung dokumentierte Rechtsansicht, das Veräußerungs- und Belastungsverbot stelle kein Wirtschaftsgut dar, weil es darauf gerichtet ist, Veräußerungs- und Belastungsvorgänge eines Dritten, die dem Verbotsberechtigten unerwünscht sind, zu unterbinden, nicht aber darauf, den Vermögensgegenstand des Dritten zu erwerben, auch für den hier zu beurteilenden Sachverhalt Gültigkeit besitzt.

Dem Einwand, dass nach der Rechtsprechung des VfGH das Veräußerungs- und Belastungsverbot zwar **grundsätzlich** kein Vermögensgut darstellt, jedoch der Begriff "grundsätzlich" Ausnahmen zulasse, ist entgegenzuhalten, dass auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes eine andere rechtliche Beurteilung des Veräußerungs- und Belastungsverbotes bzw. der Aufgabe desselben nicht geboten ist.

Gemäß Art. 7 BVG sind alle Bundesbürger vor dem Gesetz gleich, gemäß Art 18 BVG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Zum Einwand, dass lt. Erkenntnis des VfGH (VfSlg 8708) Abgaben bzgl. Aufwand, Höchstgrenze und Wert festgelegt sein müssten wird ausgeführt, dass es nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates ist, die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen zu prüfen. Selbst wenn die Bestimmung verfassungswidrig sein sollte, könnte dies im gegenständlichen Verfahren nicht berücksichtigt werden, weil der Unabhängige Finanzsenat an das in Art. 18 Abs. 1 BVG verankerte Legalitätsprinzip gebunden ist.

Die Subsumtion des Veräußerungsvorganges unter die Bestimmung nach § 29 Z 3 EStG erfolgte somit auch nach Ansicht des Berufungssenates 11 zu Recht.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 3. August 2005