

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

23.05.2000

Geschäftszahl

95/14/0029

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Urtz, über die Beschwerden der G R in I und des Dr. Andreas S in Kirchberg, beide vertreten durch Dr. Horst Brunner und Dr. Emilio Stock, Rechtsanwälte in 6370 Kitzbühel, Vorderstadt 16, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 19. Dezember 1994, Zl. 31.068-3/94, betreffend Einkommensteuer für 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführer sind Erben nach ihrem am 13. November 1992 verstorbenen Vater Anton S., der bis zum 31. Dezember 1980 eine Fremdenpension betrieben hatte.

Zum 1. Jänner 1981 übergab Anton S. den Betrieb seiner Ehegattin Ingeborg. Im Übergabsvertrag vom 4. Mai 1981 hat er sich eine monatliche Leibrente sowie das Wohnrecht an genau bezeichneten Räumen des Betriebsgebäudes ausbedungen. Punkt 3. des Übergabsvertrages enthält ferner folgende Übereinkunft:

"Die Parteien vereinbaren, dass die Übergabsliegenschaften von der Übernehmerin zu Lebzeiten des Herrn Anton S. weder belastet noch veräußert werden, wobei unter Veräußerung jede Art der Veräußerung (Verkauf, Schenkung, Übergabe und dgl.) zu verstehen ist. Die Parteien kommen daher überein, dass auf den Übergabsliegenschaften ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten des Übergabers einverleibt wird."

Die Übernehmerin, Frau Ingeborg S., führte die Fremdenpension sieben Jahre lang fort und übergab schließlich ihrerseits den Betrieb der Fremdenpension samt den Liegenschaften mit Stichtag 1. Jänner 1989 an ihre Tochter Mag. G S. (Erstbeschwerdeführerin).

Punkt 2. des Übergabsvertrages vom 2. Dezember 1988 lautet:

"Bekannt ist, dass zu Gunsten des Vaters, des Herrn Anton S. geb. 3.12.1909, das Veräußerungs- und Belastungsverbot im Grundbuch eingetragen ist; ebenso die Dienstbarkeit der Wohnung. Darüber hinaus ist bekannt, dass sich die Übergeberin dem Herrn Anton S. zu einer lebenslänglichen wertgesicherten monatlichen Rente von S 1.500.-- mit Stichtag 1.1.1981 verpflichtet hat (Übergabsvertrag vom 4.5.1981). Herr Anton S. und die Übernehmerin kommen überein, dass diese Verpflichtungen vollinhaltlich aufrecht bleiben. Herr Anton S. ist mit der Übergabe des Hauses an seine Tochter ausdrücklich einverstanden, das Veräußerungs- und Belastungsverbot bleibt aufrecht."

Von Anton S. wurde dieser Vertrag am 13. März 1989 (mit-)unterfertigt.

In den Jahren 1989 bis 1991 führte Mag. G S. den Betrieb der Fremdenpension fort. Die Mutter, Ingeborg S., ist im Juni 1991 verstorben. Mit Vertrag vom 22. Juli 1991 hat Mag. G S. die Fremdenpension mit den Liegenschaften und dem gesamten Kundenstock an die W.-KG veräußert. In Punkt 2. dieses Vertrages wurde festgestellt, dass "das zu Gunsten des Herrn Anton S. geb. 3.12.1909 auf Grund des Übergabsvertrages vom 4.5.1981 einverlebte Veräußerungs- und Belastungsverbot kein Hindernis für den gegenständlichen Verkauf darstellt, da Herr Anton S. mit diesem Verkauf ausdrücklich einverstanden ist. Dieses Veräußerungs- und Belastungsverbot wird gelöscht". Weiters wird in Punkt 2. und in Punkt 4. festgehalten, dass das Wohnrecht des

Anton S. aufrecht bleibt. Als Kaufpreis für das Grundstück, das Gebäude, das Inventar und den Betrieb wurde ein Betrag in Höhe von S 12.000.000,- (Nettokaufpreis) vereinbart. In Punkt 8. ist die Familie S. übereingekommen, "die Regelung bezüglich des Entgeltes für die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbot des Herrn Anton S.

... bei der Verteilung des Kaufpreises von S 10.000.000,- zu

treffen". Die restliche Kaufpreisforderung von S 2.000.000,- stehe hingegen alleine der Verkäuferin Mag. G S. zu. Der Unternehmenskaufvertrag wurde von Anton S. mitunterfertigt.

Zwecks Regelung des Entgeltes für die Aufgabe des Veräußerungs- und Belastungsverbot durch Anton S. wurde, wie in Punkt 8 des Unternehmenskaufvertrages vorgesehen, zwischen Mag. G S. und ihrem Vater Anton S. folgende Vereinbarung, datiert mit 20. Juli 1991, abgeschlossen:

"Anton S. erklärt sich mit der Löschung des zu seinen Gunsten einverleibten Veräußerungs- und Belastungsverbot nur unter der Bedingung einverstanden, wenn er für seine Abstandnahme davon einen Betrag von S 5.509.000,- erhält. Mag. G S. verpflichtet sich hiemit, an Anton S. zum Zeitpunkt der grundbücherlichen Durchführung des beabsichtigten Kaufvertrages und der damit verbundenen Löschung des Veräußerungs- und Belastungsverbot einen Betrag von S 4.509.000,- zu bezahlen. Des weiteren verpflichtet sie sich, den restlichen Betrag von S 1.000.000,- am 30.9.1994 an Anton S. zu bezahlen. ...".

Am 11. Dezember 1991 wurden ihm vereinbarungsgemäß S 4.509.000,- überwiesen. Einen Betrag von S 3.509.000,- hat Anton S. am 16. Dezember 1991 seinem Sohn Dr. Andreas S. (Zweitbeschwerdeführer) geschenkt.

Am 13. November 1992 starb Anton S.. Sein Nachlass wurde der Tochter Mag. G S. und dem Sohn Dr. Andreas S. je zur Hälfte eingantwortet.

Mit Ausfertigungsdatum vom 2. Juli 1993 erging an die Beschwerdeführer als Rechtsnachfolger des Anton S. ein Bescheid betreffend Einkommensteuer 1991, wobei in die Bemessungsgrundlage Einkünfte in Höhe von S 4.509.000,- einbezogen wurden; in einer gesonderten Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, die am 11. Dezember 1991 ausbezahlte "Entschädigungszahlung für die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbot" betreffend die Liegenschaft sei "den sonstigen Einkünften zuzurechnen und mit dem Normalsteuersatz der Einkommensteuer zu unterwerfen".

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Da im gegenständlichen Fall weder wiederkehrende Bezüge, noch Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31 EStG 1988 noch Funktionsgebühren vorlägen, könne das Finanzamt allenfalls Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 annehmen. Eine Leistung in diesem Sinne könne zwar jedes Verhalten sein, dass darauf gerichtet sei, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Es werde auch nicht bestritten, dass Anton S. seinem Sohn durch die Entschädigung im Schenkungsweg einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft habe. Entschädigungen, die zum Ausgleich von Nachteilen in der Vermögenssphäre verschafft würden, zählten jedoch nicht zu den Leistungen. Insbesondere ergäben sich durch die Bestimmung des § 30 EStG 1988 für Spekulationsgeschäfte, nach der Mehrerlöse aus Vermögensveräußerungen nur unter den dort näher beschriebenen Voraussetzungen besteuert werden dürften, Einschränkungen des Leistungsbegriffes. Daraus folge nämlich, dass in allen anderen Fällen - außer bei den Gewinnbetrieben - bloße Schwankungen im Werte des Vermögens unbeachtlich seien. Im vorliegenden Fall handle es sich um einen Mehrerlös auf Grund einer Schwankung im Werte des Vermögens, weil Anton S. durch die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbot eine Vermögenseinschränkung habe hinnehmen müssen. Anton S. habe durch die Aufgabe des Veräußerungsverbot "eine Art wirtschaftliches Eigentum" verloren, da ein Veräußerungsverbot "einen Vermögenswert bzw. wirtschaftliches Eigentum" darstelle. Schließlich spreche sich auch die deutsche Literatur gegen eine weite Auslegung des Leistungsbegriffes aus; es müsse vielmehr eine Ähnlichkeit der Leistung gemäß § 29 Z 3 EStG mit den anderen sonstigen Einkünften bestehen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung erklärten die Beschwerdeführer ergänzend zu den Beweggründen der getroffenen Vereinbarungen, es sei stets der Wunsch des verstorbenen Vaters gewesen, die Fremdenpension als Familienbetrieb zu erhalten. Mit der Vereinbarung eines Veräußerungsverbot habe er dies sicherstellen bzw. durch die Abfindungszahlung erreichen wollen, dass für den Fall der Veräußerung an Fremde beide Kinder am Unternehmenswert teilhaben könnten.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Da der Liegenschaftseigentümerin Mag. G S. durch den Verzicht und die grundbücherliche Löschung des Belastungs- und Veräußerungsverbot ein wirtschaftlicher Vorteil erwachsen sei, habe Anton S. durch sein Verhalten den Tatbestand des § 29 Z 3 EStG 1988 grundsätzlich erfüllt. Unter § 29 Z 3 leg. cit. könnten zwar Entgelte für Vermögensübertragungen nicht subsumiert werden; eine Veräußerung von Vermögen habe jedoch nicht stattgefunden. Wirtschaftliches Eigentum (an der Liegenschaft selbst) habe Anton S. nicht aufgegeben. Nach Meinung der Berufungswerber habe der Verzicht auf die Ausübung des Verbotsrechts dennoch zu einer Vermögenseinbuße geführt. Zu dieser Ansicht seien sie durch die "Behauptung", dass ein Veräußerungsverbot als solches einen Vermögenswert darstelle, gelangt. Das Veräußerungs- bzw. Belastungsverbot gemäß 364c

ABGB werde jedoch bereits in der Zivilrechtslehre bzw. in der Rechtsprechung des OGH als höchstpersönliches und daher nicht verwertbares Recht angesehen. Das Verbotsrecht stelle daher kein Vermögenobjekt dar. Ebenso wenig entspreche nach Auffassung der belangten Behörde ein Belastungs- und Veräußerungsverbot dem steuerlichen Begriff des Wirtschaftsgutes. Ein Wirtschaftsgut müsse nämlich als solches Gegenstand des wirtschaftlichen Verkehrs sein können; es müsse nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbar sein. Wirtschaftliche Bedeutung erlange ein Belastungs- und Veräußerungsverbot erst, wenn dem Verbotsberechtigten wie im Beschwerdefall für die Nichtausübung geldwerte Vorteile angeboten werden. Habe aber das Belastungs- und Veräußerungsverbot nicht die Eigenschaft eines Wirtschaftsgutes, so könne in der Verwertung ("Realisierung") selbst keine Vermögenseinbuße des Berechtigten erblickt werden; durch die "Freistellung" der einem anderen gehörigen Liegenschaft vom Belastungs- und Veräußerungsverbot erfahre dessen eigenes Vermögen keine Minderung. Im Übrigen lege auch die Berufung nicht dar, worin die behauptete "Vermögenseinschränkung" bei Anton S. konkret bestanden habe. Die gegen Entgelt erteilte Zustimmung zum Verkauf (der mit einem Veräußerungsverbot belasteten Liegenschaft) sei daher vom Tatbestand der Leistung gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 erfasst. Dass eine Ähnlichkeit der Einkünfte gemäß § 29 Z 3 mit jenen der Z 1, 2 und 4 des § 29 EStG 1988 bestehen müsse, gehe aus dem Gesetz nicht hervor, zumal unter den sonstigen Einkünften voneinander grundverschiedene Steuertatbestände aufgezählt seien.

Über die dargegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

§ 29 EStG 1988 lautet:

"Sonstige Einkünfte sind nur:

1. ...
2. ...
3. Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, so weit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs 3 Z 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Z 1, 2 oder 4 gehören. Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 3000 S betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs 2).
4. ..."

Eine Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 kann in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen (vgl das hg Erkenntnis vom 30. September 1999, 98/15/0117). Eine Leistung iSd zitierten Bestimmung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen (vgl das hg Erkenntnis vom 25. November 1986, 86/14/0072).

Nach § 30 und 31 EStG dürfen Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen unter dort im Einzelnen festgelegten Voraussetzungen einkommensteuerlich erfasst werden. Daraus leitet der Verwaltungsgerichtshof ab, dass die Veräußerung von Vermögensgegenständen bzw die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung nicht auch als Leistung iSd § 29 Z 3 EStG angesehen werden kann. Zwar enthält § 29 Z 3 EStG ausdrücklich die Regelung der Subsidiarität gegenüber den Tatbeständen der §§ 30 und 31, was sich als überflüssige Regelung erweist, wenn die Veräußerung von Gegenständen des Privatvermögens von vornherein nicht zu den Leistungen zählt. Aus der Gesetzssystematik und dem offenkundigen Willen des Gesetzgebers ergibt sich aber, dass in Fällen, in welchen die Veräußerung von Privatvermögen nicht durch §§ 30 und 31 erfasst wird (und auch nicht unter § 29 Z 1 fällt), nicht eine Besteuerung nach § 29 Z 3 EStG einsetzen soll. Es bedürfte nämlich nicht der auf bestimmte Vermögensgegenstände bzw bestimmte Fristen abgestellten und durch Ausnahmebestimmungen eingeschränkten Regelungen der §§ 30 und 31 EStG, wäre ohnedies jegliche Veräußerung von Vermögensgegenständen des Privatvermögens dem Grunde nach im Einkommen zu erfassen.

Im gegenständlichen Fall ist zu prüfen, ob die entgeltliche Aufgabe des Rechtes aus dem Belastungs- und Veräußerungsverbot, welches Anton S. in dem zwischen Ingeborg S. und der Erstbeschwerdeführerin abgeschlossenen Übergabsvertrag vom 2. Dezember 1988 eingeräumt worden ist, den Tatbestand des § 29 Z 3 EStG erfüllt.

Das Veräußerungs- bzw Belastungsverbot findet eine Regelung in § 364c ABGB. Dritten gegenüber wirkt ein solches Verbot hinsichtlich Liegenschaften, wenn es zwischen Ehegatten, Eltern und Kindern, Wahl- oder Pflegekindern oder deren Ehegatten begründet und im Grundbuch eingetragen worden ist. Selbst im Fall der Verbücherung verpflichtet es nur den ersten Eigentümer, nicht aber dessen Rechtsnachfolger. Eine Übertragung auf eine andere Person ist nicht möglich.

Da in der Aufgabe unbestritten ein Tun, Dulden bzw Unterlassen gegen Entgelt gelegen ist, durch welches einem anderen ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt worden ist, kann im gegenständlichen Fall, wie dies die Beschwerde zutreffend aufzeigt, der Subsumtion unter § 29 Z 3 EStG nur entgegenstehen, wenn der Vorgang als Veräußerung eines Vermögensgegenstandes oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 28. Jänner 1997, 96/14/0012, zu Recht erkannt, dass das Entgelt für den Verzicht auf Nachbarrechte zu Einkünften aus Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 führt. Bei einem Verzicht auf derartige Nachbarrechte handle es sich nicht um eine Veräußerung von

Vermögen oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung. Der Verzicht auf die genannten Nachbarrechte stelle eine in einem Unterlassen oder Dulden bestehende Leistung dar.

Im Erkenntnis vom 30. September 1999, 98/15/0117, hat der Verwaltungsgerichtshof die Abgeltung der Unterlassung der Durchführung eines Projektes (Errichtung eines Einkaufszentrums) dem Tatbestand des § 29 Z 3 EStG 1988 subsumiert.

Für den gegenständlichen Fall ist darauf zu verweisen, dass die entgeltliche Aufgabe eines Belastungs- und Veräußerungsverbot es auch innerhalb Jahresfrist ab seiner Einräumung keinem der Tatbestände der §§ 30 bzw 31 EStG subsumiert werden kann. Der Vorgang ist nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen. Das (unentgeltlich vereinbarte) Veräußerungsverbot wird im Regelfall nicht einmal als Vermögen angesehen werden können. Es ist nicht übertragbar und bewirkt - typischerweise im Familienverband -, dass hinsichtlich des Vermögensgegenstandes eines Angehörigen die Veräußerung und Belastung ohne Zustimmung des Verbotsberechtigten nicht erfolgen darf. Es ist darauf gerichtet, Veräußerungs- und Belastungsvorgänge eines Dritten, die dem Verbotsberechtigten unerwünscht sind, zu unterbinden, nicht aber - wie etwa bei einem Vorkaufsrecht - darauf, den Vermögensgegenstand des Dritten zu erwerben. Wie die belangte Behörde mit zutreffender Begründung ausgeführt hat, stellt es gegenständlich kein Wirtschaftsgut dar. Solcherart erfuhr das Vermögen des Anton S. durch die Freistellung der belasteten Liegenschaft der Ingeborg S. von der im Belastungs- und Veräußerungsverbot gelegenen Eigentumsbeschränkung keine Minderung.

Da also der Vorgang, wie das etwa auch beim Verzicht auf Nachbarrechte der Fall ist, nicht als Veräußerung von Vermögen oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen ist, sind die Beschwerdeführer durch die Subsumtion unter § 29 Z 3 EStG nicht in ihren Rechten verletzt worden.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.