

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

03.07.2003

**Geschäftszahl**

99/15/0003

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde des H in S, vertreten durch Dr. Gerwin Brandauer, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Faistauergergasse 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat) vom 5. November 1998, Zl. RV 140.96/1-7/96, betreffend Einkommensteuer 1991, zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer war zu 57,5 % an der W Holding GmbH beteiligt. Die übrigen Geschäftsanteile wurden von Herbert D gehalten. Beide Gesellschafter übten die Funktion als Geschäftsführer bei der W Holding GmbH aus. Die W Holding GmbH besaß 100 % der Anteile der P HandelsgmbH (Konkurs 1994), der W HandelsgmbH (Konkurs 1994) sowie der W VertriebsgmbH. 1985 wurde an der im Eigentum des Dipl. Ing. Gernot H und des Mag. Helmut H stehenden Liegenschaft in S, Sch-Hauptstraße 38, ua ein Bestandrecht zu Gunsten der P HandelsgmbH (bis zum 31. Mai 1992) sowie ein Vorkaufsrecht an der (ganzen) Liegenschaft zu Gunsten des Beschwerdeführers und des Herbert D einverleibt.

Mit Vereinbarung vom 15. März 1990 verzichteten die beiden Vorkaufsberechtigten zu Gunsten der W HandelsgmbH und der W VertriebsgmbH (im Folgenden: W GmbHs) auf die Ausübung des Vorkaufsrechtes unter der Bedingung, dass bei einem weiteren Verkauf dieser Liegenschaft sich die W GmbHs verpflichteten, jeweils 20 % des bei diesem Verkauf entstehenden Gewinns an jeden Vorkaufsberechtigten auszuzahlen. Weiters wurde vereinbart, dass im Falle, dass die Liegenschaft nicht innerhalb von fünf Jahren weiterverkauft würde, den ehemals Vorkaufsberechtigten jeweils 20 % an den stillen Reserven der Liegenschaft in bar als Entgelt für ihren Verzicht auf die Ausübung des Vorkaufsrechtes zustünde.

Mit Kaufvertrag vom selben Tag verkauften Dipl. Ing. Gernot H und Mag. Helmut H die gegenständliche Liegenschaft um rund S 6 Mio. Je 1/10 erwarben die beiden Vorkaufsberechtigten. Je 4/10 erwarben die beiden W GmbHs. Laut Kaufvertrag sollte die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes rückwirkend per 1. Jänner 1990 erfolgen. Das Vorkaufsrecht des Beschwerdeführers bzw. des Herbert D wurde im Grundbuch gelöscht.

Mit Kaufvertrag vom 18. März 1991 verkauften der Beschwerdeführer, Herbert D und die W GmbHs die Liegenschaft um insgesamt S 16 Mio an die D GmbH. Das vereinbarte Entgelt für den Verzicht auf die Ausübung des Vorkaufsrechtes wurde von den beiden W GmbHs (und zwar von jeder Gesellschaft je S 760.000,--, somit S 1.520.000,--) an den Beschwerdeführer entrichtet.

Im Zuge einer die Jahre 1989 bis 1991 umfassenden Betriebsprüfung beim Beschwerdeführer wurde dessen Verzicht auf die Ausübung des Vorkaufsrechtes als Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 beurteilt.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und setzte nach der Wiederaufnahme des Verfahrens die Einkommensteuer für 1991 fest.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung und führte im Wesentlichen aus, dass durch den Verzicht auf die Ausübung des Vorkaufsrechtes eine Vermögensminderung durch Substanzverlust vorliege. Der Vermögenswert und damit die Substanz des Vorkaufsrechtes bestünden darin, dass durch das Recht selbst sichergestellt werde,

dass man einen Vermögenswert erhalte oder sichere. Das Vorkaufsrecht gewähre keinen Anspruch auf eine Nutzung oder einen Gebrauch, sondern nur auf Sicherung eines Substanzwertes, der sich aus dem Wert der Liegenschaft ergebe. Nicht der Verzicht auf ein Recht, sondern die Einräumung eines Rechtes würde gegebenenfalls eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 darstellen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, das in den §§ 1072 ff ABGB geregelte Vorkaufsrecht gründe die Befugnis zum bevorzugten Erwerb einer Sache für den Fall, dass der Verpflichtete sie verkaufen wolle. Es beschränke aber den Verpflichteten nicht in seiner Freiheit, überhaupt zu verkaufen. Lediglich in der Person des Käufers entstehe eine Bindung. Der Vorkaufsberechtigte trete demnach in einen bereits ausgehandelten und fertig vorliegenden Kaufvertrag ein bzw. es müsse zumindest eine bindende Vertragsofferte eines Kaufinteressenten vorliegen.

Mit dem Vorkaufsfall entstehe die Pflicht des Verpflichteten, dem Berechtigten die Sache zur Einlösung binnen 30 Tagen anzubieten, sofern sich das Vorkaufsrecht auf eine Liegenschaft beziehe. Der Berechtigte könne dann von seinem Einlösungsrecht Gebrauch machen, sei aber dazu nicht verpflichtet.

Im Falle der Eintragung des Vorkaufsrechtes im Grundbuch werde kein dingliches Recht im Sinne der §§ 307 ABGB begründet, weil dem Berechtigten kein unmittelbares Herrschaftsrecht über die Sache vermittelt werde. Die Verbücherung selbst bewirke gemäß § 443 ABGB lediglich, dass das Vorkaufsrecht eine absolute, gegen jedermann gerichtete Wirkung erhalte.

Das Vorkaufsrecht sei gemäß §§ 1073 f ABGB ein persönliches Recht. Es sei also weder übertragbar noch vererbbar. Lediglich der Berechtigte könne über dieses Recht verfügen und zwar

- a) durch Verzicht auf dieses Recht, ohne dass ein Vorkaufsfall eingetreten sei,
- b) durch Gebrauch seines Einlösungsrechtes, wenn der Vorkaufsfall eingetreten sei,
- c) durch Verstreichenlassen der Einlösungsfrist, was nichts anderes bedeute, als der Nichtgebrauch des Vorkaufsrechtes, wodurch es ebenfalls zu einem Erlöschen des Vorkaufsrechtes komme.

Das Vorkaufsrecht selbst enthalte keine geldwerte Substanz, habe also keinen Einfluss auf die Vermögenssphäre des Berechtigten. Erst wenn der Berechtigte von seinem Vorkaufsrecht Gebrauch mache, komme es insofern zu einer Auswirkung auf seine Vermögenssphäre, als der Berechtigte den festgesetzten Kaufpreis entrichten müsse und die Sache erwerbe. Es komme also zu einer Vermögensumschichtung.

Das Vorkaufsrecht selbst könne keine Sicherung der Substanz sein. Lasse ein Vorkaufsberechtigter die Einlösungsfrist beispielsweise aus finanziellen Gründen verstreichen, käme es ebenso wenig zu einem Substanzverlust in dessen Vermögenssphäre wie es beim Gebrauch des Vorkaufsrechtes zu einer Substanzvermehrung käme (weil ja auf der anderen Seite der Kaufpreis für den Erwerb der Sache gezahlt werden müsse).

Leistung sei jedes Verhalten, das einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil verschaffe. Leistungen im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 beruhten auf dem Verhältnis Leistung und Gegenleistung. Dieses Verhältnis dürfe sich nicht auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern sowie auf den Ausgleich von Vermögensnachteilen beziehen (beispielsweise Schadenersatz als Entgelt für den endgültigen Verlust in der Substanz).

Werde für den Verzicht einer Nutzungsmöglichkeit ein Entgelt entrichtet, so sei dieser Verzicht als Leistung, das Entgelt als Gegenleistung anzusehen und es liege somit eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 vor. Das sei aber keine Übertragung eines Wirtschaftsgutes, weil das Vorkaufsrecht nicht übertragbar sei und auch kein Wirtschaftsgut darstelle. Nach der Verkehrsauffassung könne es nicht selbstständig bewertbar sein.

Weiters wurde im angefochtenen Bescheid ausgeführt, eine Betrachtung des Umfeldes der Verzichtenden und der Entgeltgeber lasse den engsten wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen beiden Seiten erkennen. Die Entgeltgeber seien jene beiden Unternehmen, welche von den beiden Vorkaufsberechtigten direkt als Geschäftsführer und indirekt über die W Holding GmbH geführt würden und in welchen sie alleine entscheidungsbefugt seien. Die Vereinbarung vom 15. März 1990, wonach im Falle eines "Nichtverkaufes" den beiden Vorkaufsberechtigten nach fünf Jahren jeweils 20 % an den stillen Reserven des Kaufobjektes zukommen sollten, halte keinem Fremdvergleich stand. Auffallend sei, dass kein fixer Preis genannt werde, sondern ein prozentueller Anteil festgesetzt worden sei. Es habe den Anschein, dass versucht worden sei, aus bereits minderzahlungskräftigen Unternehmen Geld zu erlangen. Weiters scheine auch ein alsbaldiger Verkauf der Liegenschaft absehbar gewesen zu sein, habe doch die P HandelsgmbH, deren Bestandrecht an der Liegenschaft verbüchert gewesen sei, bereits im Dezember 1990 einen Leasingvertrag abgeschlossen, um im Februar 1991 zu übersiedeln. Auch die hundertprozentige Fremdfinanzierung des Kaufes, die zu dem genannten Zeitpunkt (negative) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der beiden Unternehmen und die Anfang der 90er-Jahre herrschende preisliche Hochphase am Immobilienmarkt in S ließe den Schluss zu, der wahre wirtschaftliche Gehalt sei in einer verdeckten Gewinnausschüttung in der Erscheinungsform eines entgeltlichen Verzichtes auf ein Vorkaufsrecht gelegen, da es sich um Vorteilszuwendungen aus dem Vermögen einer Körperschaft handle, welche direkt dem Beschwerdeführer und dem Herbert D zugeflossen seien.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

§ 29 EStG 1988 lautet:

"Sonstige Einkünfte sind nur:

...

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 3.000 S betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2).

..."

Eine Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 kann in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 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, ÖStZB 1987, 322).

Nach §§ 30 und 31 EStG 1988 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 1988 angesehen werden kann.

Zwar enthält § 29 Z 3 EStG 1988 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 1988 einsetzen soll. Es bedürfte nämlich nicht der auf bestimmte Vermögensgegenstände bzw. bestimmte Fristen abgestellten und durch Ausnahmebestimmungen eingeschränkten Regelungen der §§ 30 und 31 EStG 1988, wäre ohnedies jegliche Veräußerung von Vermögensgegenständen des Privatvermögens dem Grunde nach im Einkommen zu erfassen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Mai 2000, 95/14/0029, ÖStZB 2000, 497).

Im gegenständlichen Fall ist zu prüfen, ob der entgeltliche Verzicht des Beschwerdeführers auf die Ausübung des Vorkaufsrechts den Tatbestand des § 29 Z 3 EStG 1988 erfüllt.

Das Vorkaufsrecht findet eine Regelung in §§ 1072 ff ABGB. Es bewirkt, dass der Verpflichtete im Vorkaufsfall (dh wenn der Verpflichtete mit einem Dritten einen Kaufvertrag über den Vermögensgegenstand abgeschlossen hat oder ein bindendes Offert des Dritten vorliegt) den Vermögensgegenstand dem Berechtigten zur Einlösung anzubieten hat. Dritten gegenüber wirkt ein solches Vorkaufsrecht nur, wenn es im Grundbuch eingetragen ist. Im Fall der Verbücherung gewährt es dem Vorkaufsberechtigten einen "Abforderungsanspruch" gegen jeden Dritten, der das Eigentum oder wenigstens den Besitz an der Sache erlangt hat (vgl. Rummel, ABGB2, Rz 6 zu § 1073). Das Vorkaufsrecht kann gemäß § 1074 ABGB weder einem Dritten abgetreten noch auf die Erben des Vorkaufsberechtigten übertragen werden. Damit soll der freie Geschäftsverkehr vor überlangen Bindungen geschützt werden hat (vgl. Rummel, ABGB2, Rz 1 zu § 1074).

Da in der Aufgabe des Vorkaufsrechtes jedenfalls ein Unterlassen gegen Entgelt gelegen ist, durch welches einem anderen ein wirtschaftlicher Vorteil eingeräumt wurde, kann im Beschwerdefall der Subsumtion unter § 29 Z 3 EStG 1988 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, ÖStZB 1997, 544 zu Recht erkannt, dass das Entgelt für den Verzicht auf Nachbarrechte zu Einkünften aus Leistungen iSd § 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, ÖStZB 2000/58, hat der Verwaltungsgerichtshof die Abgeltung der Unterlassung der Durchführung eines Projektes (Errichtung eines Einkaufszentrums) dem Tatbestand des § 29 Z 3 EStG 1988 subsumiert.

Mit Erkenntnis vom 23. Mai 2000, 95/14/0029, ÖStZB 2000/497, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass der entgeltliche Verzicht eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes sich nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung darstelle und die Subsumtion unter § 29 Z 3 EStG 1988 daher die Verzichtenden nicht in ihren Rechten verletze.

Für den Beschwerdefall ist darauf zu verweisen, dass der entgeltliche Verzicht auf die Ausübung eines Vorkaufsrechts auch innerhalb der Jahresfrist ab seiner Einräumung keinem der Tatbestände der §§ 30 und 31 EStG 1988 subsumiert werden kann. Der Vorgang ist nicht als Veräußerung oder als eine der Veräußerung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen. Es ist nicht übertragbar und bewirkt, dass dem

Berechtigten der Vermögensgegenstand im Vorkaufsfalle zu denselben Bedingungen wie dem potenziellen Käufer angeboten werden muss. Es muss nicht in erster Linie darauf gerichtet sein, einen Vermögensgegenstand zu erwerben, sondern kann auch dazu dienen, unerwünschte Veräußerungsvorgänge an einen Dritten zu unterbinden, indem der Berechtigte von seinem Vorkaufsrecht, das sich in diesem Zusammenhang als Abwehrrecht darstellt, Gebrauch macht. Das Vermögen des Beschwerdeführers erfuhr durch den Verzicht auf die Ausübung des Vorkaufsrechts keine Minderung. Da also der Vorgang, wie das etwa auch beim Verzicht auf Nachbarrechte oder auf ein Belastungs- oder Veräußerungsverbot der Fall ist, nicht als Veräußerung von Vermögen oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung anzusehen ist (so auch Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Tz 14 zu § 29 EStG 1972), ist der Beschwerdeführer durch die Subsumtion unter § 29 Z 3 EStG 1988 nicht in seinen Rechten verletzt worden.

Der Beschwerdeführer wendet sich weiters gegen die Ausführungen im angefochtenen Bescheid, wonach die Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und Herbert D einerseits und den W GmbHs andererseits keinem Fremdvergleich standhalte und daher der Schluss nahe liege, der wahre wirtschaftliche Gehalt sei eine verdeckte Gewinnausschüttung. Da es sich dabei lediglich um ergänzende Ausführungen der belangten Behörde handelt, welche für den Beschwerdeführer folgenlos geblieben sind, konnte dieser dadurch nicht in seinen Rechten verletzt sein.

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

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

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001. Wien, am 3. Juli 2003