

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

14.06.1988

Geschäftszahl

87/14/0014

Beachte**Besprechung in:**

ÖStZB 1989, 114;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Kommissär Mag. Piffel, über die Beschwerde der Anna S in S, vertreten durch Dr. Michael Neumann, Rechtsanwalt in Schärding, Bahnhofstraße 186, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat I, vom 10. Dezember 1986, Zl. 10/23/3-BK/J-1986, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1974, zu Recht erkannt:

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

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin Anna S und ihr Enkel Ernst Sch waren im Streitjahr je zur Hälfte Eigentümer einer bebauten, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abwerfenden Liegenschaft. An der Hälfte des Ernst Sch stand der Beschwerdeführerin ein uneingeschränktes Fruchtgenußrecht zu.

Im Jahre 1974 leistete die Österreichisch-Bayrische Kraftwerke AG (ÖBK) im Zusammenhang mit der Errichtung eines Kraftwerkes eine Entschädigung in Höhe von insgesamt S 530.000,--. Der Teilbetrag von S 200.000,-- entfiel nach Auffassung des Finanzamtes auf die Duldung des erhöhten Grundwasserstandes; es unterwarf diesen Betrag in den Steuerbescheiden für 1974 der Einkommen- und Umsatzsteuer.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen diese Bescheide Berufung, in der sie sich nicht nur gegen die Besteuerung der S 200.000,--, sondern auch gegen den Ansatz der Mieteinnahmen mit S 72.000,-- bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wandte.

Die Beschwerdeführerin legte weiters im Rechtsmittelverfahren eine Zusammenstellung der im seinerzeitigen wasserrechtlichen Verfahren entstandenen Kosten des Rechtsstreites mit der ÖBK vor, wobei diese Kosten mit insgesamt S 250.000,-- beziffert wurden.

Die belangte Behörde gab der Berufung der Beschwerdeführerin mit dem angefochtenen Bescheid bezüglich der Einkommensteuer teilweise, hinsichtlich der Umsatzsteuer jedoch nicht Folge. Aus der Begründung des angefochtenen Bescheides ist unter Bedachtnahme auf die Beschwerdeausführungen folgendes festzuhalten:

Nach den Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung und den Ausführungen in einer Berufung vom 30. November 1978 sei für 1974 eine Mietzahlung in Höhe von S 36.000,-- vereinbart und geleistet worden. Darüber hinaus wären der Beschwerdeführerin jedoch noch Mietzahlungen in Höhe von S 36.000,-- aus den Vorjahren erst im Jahre 1974 tatsächlich zugeflossen, sodaß für dieses Jahr bei der Einkommensteuer im Hinblick auf § 19 Abs. 1 EStG 1972 S 72.000,-- an Mieteinnahmen anzusetzen wären.

Zu der von der ÖBK geleisteten Entschädigung bemerkte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid, daß zwar der Betrag von S 200.000,-- in einem "Vergleichsentwurf" (= Übereinkommen) vom 6. März 1974 noch nicht aufscheine, die Beschwerdeführerin und Ernst Sch aber am 5. Juni 1974 einen Dienstbarkeitsvertrag mit der ÖBK abgeschlossen hätten, in dem für die Einräumung einer Dienstbarkeit eine Entschädigungssumme in Höhe von S 200.000,-- vereinbart worden sei. Auf Grund dieses Vertrages sei es zur entsprechenden Eintragung im Grundbuch gekommen. Feststehe ferner, daß die ÖBK einen einmaligen Abgeltungsbetrag in Höhe von S 530.000,-- geleistet habe. Es möge die Behauptung der Beschwerdeführerin durchaus zutreffen, daß dieser Betrag nicht einmal zur Abdeckung des eingetretenen Schadens ausreiche. Es sei jedoch nicht Sache der belangten Behörde, die Angemessenheit einer Entschädigung zu beurteilen. Vielmehr sei von der Tatsache auszugehen, daß ein Dienstbarkeitsvertrag abgeschlossen worden sei und die Beschwerdeführerin sich darin verpflichtet habe, die Veränderung des Grundwasserstandes durch dessen Erhöhung zu dulden. Tatsache sei auch, daß dieses Recht im gegenständlichen Dienstbarkeitsvertrag vom 5. Juni 1974 mit S 200.000,-- bewertet und die Verpflichtung der Beschwerdeführerin mit diesem Betrag abgegolten worden sei. Für die Frage der Umsatzsteuerpflicht komme es entscheidend darauf an, ob ein Leistungsaustausch vorliege, was beim echten Schadenersatz nicht der Fall sei. Ein solcher Schadenersatz sei im Beschwerdefall für den S 200.000,-- übersteigenden Betrag anzunehmen. In der Duldung der Veränderung des Grundwasserstandes durch Erhöhung sei jedoch die Erbringung einer sonstigen Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG 1972 zu erblicken. Wie aus Punkt III des Vertrages vom 5. Juni 1974 hervorgehe, sei der für die Duldung vereinbarte Betrag auch bezahlt worden. Ebenso werde in der Berufung selbst ausgeführt, daß der Empfang dieses Betrages zu quittieren gewesen sei. Bei dieser Sachlage müsse davon ausgegangen werden, daß die Entschädigung für die Einräumung der Dienstbarkeit mit S 200.000,--

in dem einmaligen Abgeltungsbetrag von S 530.000,-- enthalten sei. Die belangte Behörde gründete die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des Beschwerdefalles auch auf die hg. Erkenntnisse vom 27. April 1972, Zl. 1698/71, und vom 5. März 1981, Zlen. 15/1302, 1404/80: Im letztgenannten Erkenntnis werde ausgesprochen, daß der pauschale Abgeltungsbetrag für die mit dem Bau eines Doppelsesselliftes zusammenhängenden Schäden Entgeltscharakter habe. Eine solche pauschale Abgeltung sei auch im Beschwerdefall erfolgt. Der Einwand der Beschwerdeführerin, der Betrag von S 200.000,-- sei lediglich in den Vertrag aufgenommen worden, weil die Verpflichtung bestanden habe, einen intabulationsfähigen Vertrag zu unterfertigen, erweise sich im Hinblick auf §§ 432 und 433 ABGB als nicht zielführend. Demnach sei es für Zwecke der Grundbucheintragung keineswegs erforderlich, daß Entgeltlichkeit vereinbart worden sei.

Bei der Einkommensteuer sei zwischen dem einmaligen Entgelt für die dauernde Nutzung, das im Jahre des Zufließens in voller Höhe als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen sei, und einer Entschädigung für die Wertminderung des Mietobjektes, die nicht der Einkommensteuer unterliege, zu unterscheiden. Die Tatsache, daß bezüglich der Einräumung der Dienstbarkeit ein gesonderter Vertrag vorliege, rechtfertige die Annahme, daß nicht der gesamte Abgeltungsbetrag von S 530.000,-- für die eingetretene Wertminderung geleistet worden sei, sondern eben nur der S 200.000,-- übersteigende Betrag. Die S 200.000,-- könnten auch nicht als Preis für die Veräußerung eines Rechtes angesehen werden, sondern seien als Einnahme aus der Einräumung eines Nutzungsrechtes an einem unbeweglichen Gut zu behandeln. Somit seien hinsichtlich dieses Betrages Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gegeben.

Die im Jahre 1974 angefallenen Kosten des Rechtsstreites im Zusammenhang mit der Erwerbung dieser Einnahmen (Kostenbetrag insgesamt S 250.000,--) seien anteilig als Werbungskosten zu berücksichtigen. Von der gesamten Abgeltungssumme von S 530.000,-- sei ein Teilbetrag von S 200.000,-- (= rund 38 %) als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen. Von den glaubhaft gemachten Kosten des Rechtsstreites wäre daher der entsprechende Teil als Werbungskosten anzusehen (S 95.000,--). Aus diesem Grund gab die belangte Behörde der Berufung hinsichtlich der Einkommensteuer teilweise Folge.

Vorliegende Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdeführerin brachte zur Gegenschrift eine "Richtigstellung" ein.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Die Beschwerde bringt vor, von der Entschädigung in Höhe von S 530.000,-- zur Abgeltung von Gebäudeschäden durch Hebung des Grundwasserspiegels dürften nicht S 200.000,-- für die Dienstbarkeitsbestellung abgespalten werden. Die Grundeigentümer hätten mit der ÖBK am 6. März 1974 eine einmalige Entschädigung von S 530.000,-- vereinbart, dieses Übereinkommen wäre dann am 27. März 1974 vom Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft beurkundet und "von der ÖBK noch in der selben Woche finanziell beglichen worden". Der die Dienstbarkeit betreffende Vertrag sei erst am 5. Juni 1974 geschlossen worden, ohne daß für diesen Vertrag "ein einziger Schilling bezahlt wurde oder werden mußte". Die "Dienstbarkeit im Grundbuch" sei kosten- und entschädigungslos eingeräumt worden, und ihre Bewertung mit S 200.000,-- stelle eine "Hausnummernbewertung" für das Grundbuch dar.

Dem ist entgegenzuhalten, daß schon das Übereinkommen der Grundeigentümer mit der ÖBK vom 6. März 1974 nicht nur die Erklärung der Grundeigentümer enthält, gegen eine einmalige Vergütung von S 530.000,- auf alle weiteren Vergütungsansprüche zu verzichten, sondern auch deren ausdrückliche Erklärung, gleichzeitig die Dienstbarkeit der Duldung des erhöhten Grundwasserstandes einzuräumen.

Der Bescheid des Bundesministers für Land- und Forstwirtschaft vom 27. März 1974 beurkundete dann gemäß § 111 Abs. 3 des Wasserrechtsgesetzes 1959 in der für das Streitjahr geltenden Fassung (WRG 1959) das Übereinkommen, daß 1.) die Grundeigentümer Ernst Sch und Anna S (Beschwerdeführerin) der ÖBK für das Kraftwerk P das Dienstbarkeitsrecht der wesentlichen Veränderungen des Grundwasserstandes durch Erhöhung auf ihren Parzellen einräumen, wobei sich beide Vertragsteile verpflichteten, die hiezu erforderlichen intabulationsfähigen Verträge zu unterfertigen. Aus dem unter 1.) genannten Titel einschließlich der Verschlechterung des Zustandes des auf der Liegenschaft befindlichen Gebäudes verzichteten Ernst Sch und Anna S in Punkt 2.) des beurkundeten Übereinkommens gegen eine einmalige Entschädigung von S 530.000,- auf alle weiteren Vergütungsansprüche. Die Entschädigung war nach Punkt 3.) des beurkundeten Übereinkommens noch am selben Tag zu bezahlen.

Nach dem Dienstbarkeitsvertrag vom 5. Juni 1974 räumten die Grundeigentümer der ÖBK das Dienstbarkeitsrecht der wesentlichen Veränderungen des Grundwasserstandes durch Erhöhung ein. Die Grundeigentümer erhielten "als einmalige Entschädigung für die Einräumung dieser Dienstbarkeit" einen Betrag von S 200.000,-, welche Summe bereits überwiesen sei. Mit dieser Entschädigung seien alle Ansprüche abgegolten, sodaß für auftretende Schäden oder Wirtschafterschwernisse weder für die Vergangenheit noch für die Zukunft irgendwelche Schadenersatzansprüche gegen die ÖBK bzw. deren Rechtsnachfolger gestellt werden könnten.

Diese von der Beschwerdeführerin selbst ins Treffen geführten Vereinbarungen zeigen, daß die Vertragsteile von allem Anfang an die Bestellung einer Dienstbarkeit auf der Liegenschaft des Ernst Sch und der Anna S ins Auge faßten. Der Dienstbarkeitsvertrag vom 5. Juni 1974 realisierte dann lediglich die schon mit den Übereinkommen vom 6. März und 27. März 1974 in Aussicht genommene Dienstbarkeitsbestellung.

Betrachtet man die Vereinbarungen vom 6. März, 27. März und 5. Juni 1974 im gebotenen Zusammenhang, so ergibt sich weiters, daß die Grundeigentümer zwar insgesamt einen Betrag von S 530.000,-

- - darin auch ein Anteil für die Verschlechterung des Zustandes des auf der Liegenschaft befindlichen Gebäudes - erhielten, daß im Betrag von S 530.000,- aber jedenfalls auch ein anteiliges Entgelt für die dem Grunde nach unbestrittene Einräumung der Dienstbarkeit enthalten war. Es entspricht allgemeiner Erfahrung, daß derjenige, dem eine Dienstbarkeit eingeräumt wird, bereit ist, dafür etwas zu bezahlen, und daß derjenige, der die Dienstbarkeit einräumen soll, sich dazu in aller Regel nicht ohne Entgelt bereifindet. Der Verwaltungsgerichtshof vermag nach der Lage des Beschwerdefalles auch darin keine Rechtswidrigkeit zu erblicken, wenn die belangte Behörde das Entgelt für die Einräumung der gegenständlichen Dienstbarkeit mit dem von den Vertragsteilen selbst vereinbarten Betrag (S 200.000,-) annahm. Dieser Betrag erscheint weder unangemessen, noch begründen besondere Umstände - wie etwa Zwang oder ein Naheverhältnis zwischen den ÖBK einerseits und Ernst Sch sowie Anna S andererseits - Zweifel in irgendeiner Richtung. Eine Bewertung "für das Grundbuch" war entbehrlich, weil es gemäß § 12 Abs. 1 des Allgemeinen Grundbuchgesetzes 1955 bei der Einverleibung von Dienstbarkeiten einer Angabe des Geldwertes gar nicht bedarf. Der Umstand, daß die S 200.000,- schon im März 1974 (als Teil des Gesamtbetrages von S 530.000,-) bezahlt wurden, ändert nichts daran, daß es sich um eine Zahlung für die - schon damals vereinbarte - Dienstbarkeit handelte.

Nach dem Dienstbarkeitsvertrag vom 5. Juni 1974 erhielten Ernst Sch und Anna S den Betrag von S 200.000,- für die Einräumung der Dienstbarkeit. In Anbetracht dieser Vereinbarung erweist sich die weitere Vertragsbestimmung, daß mit dieser Entschädigung alle Ansprüche gegen die ÖBK abgegolten seien, lediglich als eine die ÖBK absichernde Nebenabrede, zumal Ernst Sch und Anna S schon in den Übereinkommen vom 6. März und 27. März 1974 auf alle Vergütungsansprüche gegenüber der ÖBK verzichtet hatten.

2. Als Zahlung für die Einräumung einer Dienstbarkeit auf einer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abwerfenden Liegenschaft waren die S 200.000,- (abzüglich der anteiligen Werbungskosten, siehe Punkt 3) sowohl einkommensteuerpflichtig als auch als Entgelt für eine im Dulden des erhöhten Grundwasserstandes bestehende sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG 1972) umsatzsteuerpflichtig. Zur Einkommensteuer verweist der Verwaltungsgerichtshof auf die Ausführungen bei Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch², § 28 Tz 24, auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 8. Oktober 1968, B 26/68, sowie gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf die hg. Erkenntnisse vom 26. Februar 1969, Zl. 115/68, und vom 30. Mai 1972, Zlen. 2245, 2246/71, Slg. Nr. 4393/F, zur Umsatzsteuer auf seine Erkenntnisse vom 8. Februar 1963, Zl. 126/62, Slg. Nr. 2795/F (verstärkter Senat), vom 9. Juni 1965, Zlen. 775, 776/64, vom 18. März 1970, Zl. 501/69, vom 19. März 1970, Zl. 1120/68, vom 27. April 1972, Zl. 1698/71, und vom 5. März 1981, Zlen. 15/1302, 1404/80.

Die Annahme der Beschwerdeführerin, daß die Umsatzsteuer der ÖBK (von ihr) in Rechnung gestellt hätte werden "müssen", ändert nichts an der Umsatzsteuerpflicht des Entgeltes für die Dienstbarkeitseinräumung. Das Finanzamt und mit ihm die belangte Behörde haben dieses Entgelt nur mit dem (um die Umsatzsteuer verminderten) Nettobetrag zur Umsatzsteuer herangezogen.

3. Die Beschwerdeführerin rügt weiters, daß die belangte Behörde nicht die gesamten Rechtsstreitkosten als Werbungskosten berücksichtigt habe. Diese Rüge besteht jedoch nicht zu Recht, weil ja mit diesen Rechtsstreitkosten der Gesamtbetrag von

S 530.000,-- ersiegt werden konnte. Der die S 200.000,-- übersteigende Betrag entfällt jedoch auf die nicht "steuerbare" Wertminderung der Liegenschaft, womit auch der auf diesen übersteigenden Betrag entfallende Anteil an den Rechtsstreitkosten nicht abzugsfähig ist (Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, a. a.O., § 20 Tz 40).

Die mit den Rechtsstreitkosten zusammenhängenden Vorsteuern hat die Beschwerdeführerin nach der Aktenlage im Verwaltungsverfahren niemals (wie es erforderlich gewesen wäre - siehe Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 12 Tz 47, und das hg. Erkenntnis vom 13. Dezember 1977, Zl. 1347/77, Slg. Nr. 5202/F) geltend gemacht. Daß die Beschwerdeführerin, wie es in der Beschwerde heißt, "berechtigt gewesen wäre, von den Streitkosten die enthaltene Mehrwertsteuer im Vorsteuerabzugswege zur Gänze zurückzuverlangen", reicht für den Vorsteuerabzug nicht aus.

4. Die Besteuerung der Mieteinnahmen nach dem "Soll-System" spielt nur bei der Umsatzsteuer eine Rolle. Das Finanzamt hat diesem System (§ 19 Abs. 2 Z. 1 lit. a UStG 1972) mit dem durch die belangte Behörde bestätigten Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr auch Rechnung getragen und nur Mieteinnahmen in Höhe von S 36.000,-- (netto S 33.333,33) der Umsatzsteuer unterworfen. Auf dem Gebiet der Einkommensteuer gilt jedoch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht das "Soll-System", sondern gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1972 das Zuflußprinzip. Danach waren im Streitjahr zugeflossene Mietzinse für die Vorjahre auch im Streitjahr bei der Einkommensteuer zu erfassen.

5. Es wäre der Beschwerdeführerin freigestanden, die von ihr vermißte Berufungsverhandlung zu beantragen. Ohne einen solchen Antrag durfte die belangte Behörde in Anbetracht der Erhebungen der Abgabenbehörden und der von der Beschwerdeführerin erstatteten Schriftsätze die Sach- und Rechtslage durchaus für ausreichend geklärt ansehen.

6. Zur Prüfung, ob die Beschwerdeführerin in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht verletzt wurde, war der Verfassungsgerichtshof berufen. Die Beschwerdeführerin hat auch in derselben Sache beim Verfassungsgerichtshof Beschwerde erhoben, doch lehnte dieser Gerichtshof mit Beschluß vom 27. November 1987, B 73/87-13, die Behandlung der Beschwerde ab.

7. Der "Richtigstellung" zur Gegenschrift ist entgegenzuhalten, daß bei Beschwerden im Sinne des Art. 131 Abs. 1 Z. 1 B-VG der angefochtene Bescheid und nicht die Gegenschrift der Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof unterliegt. Der Antrag der Beschwerdeführerin, die Gegenschrift der belangten Behörde als unbegründet und kostenpflichtig abzuweisen, geht daher ins Leere. Nur der Vollständigkeit halber sei zur "Richtigstellung" noch bemerkt, daß das zum wasserrechtlichen Verfahren ergangene, Ernst Sch und Anna S betreffende hg. Erkenntnis vom 23. Juni 1972, Zl. 1508/70, (naturgemäß) nicht die Übereinkommen des Jahres 1974 zum Gegenstand hatte.

8. Die Beschwerdeführerin vermochte somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen, die sie im Rahmen der Beschwerdepunkte in ihren Rechten verletze. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243.

Wien, am 14. Juni 1988