

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

12.12.2007

Geschäftszahl

2006/15/0123

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde des Dr. H G in O, vertreten durch Dr. Günter Geusau, Rechtsanwalt in 4600 Wels, Kaiser-Josef-Platz 48, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 26. Jänner 2006, RV/0416- L/05, betreffend Einkommensteuer 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer bezieht ua. Einkünfte aus einer Landwirtschaft. Anlässlich einer die Jahre 1999 bis 2001 umfassenden Außenprüfung traf der Prüfer die Feststellung, dass der Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom 30. April 1998 landwirtschaftlichen Grund im Ausmaß von 151.842 m² um 32,325.000 S an die Beton-GmbH veräußert habe. Die Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages sei vom Vorliegen aller für die Kiesgewinnung erforderlichen behördlichen Genehmigungen abhängig gewesen. Die Bezahlung des Kaufpreises sei im Kalenderjahr 1999 erfolgt. Im Kaufvertrag sei dem Verkäufer das Vorkaufsrecht an den veräußerten Grundstücken eingeräumt worden. In einer Ergänzung zum Kaufvertrag, die ebenfalls mit 30. April 1998 datiert worden sei, habe sich die Käuferin verpflichtet, jedwede Belastung der kaufgegenständlichen Grundstücksflächen zu unterlassen. Für den Fall, dass dennoch eine Belastung erfolgen sollte, die nicht innerhalb eines Monats rückgängig gemacht werde, sei eine Konventionalstrafe von 32,325.000 S vereinbart worden. Weiters sei dem Verkäufer das unentgeltliche landwirtschaftliche Fruchtgenussrecht an den veräußerten Grundstücksflächen eingeräumt worden.

Nach Ansicht des Prüfers sei im gegenständlichen Fall die landwirtschaftliche Nutzung der verkauften landwirtschaftlichen Grundstücksflächen dem Beschwerdeführer verblieben. Der Käuferin sei es untersagt gewesen, jeweils jährlich mehr als 6 ha des Grundstückes für Schotterabbauzwecke zu nutzen. Dazu komme, dass es der Käuferin untersagt gewesen sei, das Grundstück zu belasten. Zudem sei dem Beschwerdeführer ein Vorkaufsrecht eingeräumt worden. Somit sei das wirtschaftliche Eigentum an den Grundstücksflächen weiterhin beim Beschwerdeführer verblieben, der sich zudem ein Belastungsverbot grundbücherlich habe sicherstellen lassen.

Wirtschaftlich betrachtet sei der Käuferin lediglich ein Schotterabbaurecht eingeräumt worden. Die Entgelte für dieses Recht seien gemäß § 28 Abs 1 Z 3 EStG als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Der gängigen Verwaltungspraxis entsprechend seien 50% der Einnahmen als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Das Argument des steuerlichen Vertreters, es seien die fiktiven Anschaffungskosten dem Verkaufspreis gegenüberzustellen, werde seitens der Betriebsprüfung durchaus geteilt. Jedoch habe nach Ansicht des Prüfers die Absetzung für Substanzverringerung nach Abbaufortschritt zu erfolgen, was im gegenständlichen Fall die volle Versteuerung der Einnahmen im Zeitpunkt des Zufließens zur Folge habe. Werbungskosten für Substanzverringerung würden aber erst mit Beginn des Abbaues anfallen.

Das Finanzamt erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens einen der Feststellung der Außenprüfung entsprechenden Einkommensteuerbescheid 1999, mit welchem u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von ca 16 Mio S erfasst wurden.

In der Berufung gegen diesen Bescheid brachte der Beschwerdeführer vor, der Auffassung, dass im gegenständlichen Fall das zivilrechtliche und das wirtschaftliche Eigentum auseinander fielen, sei entschieden entgegenzutreten. Das wohl wesentlichste Element wirtschaftlichen Eigentums sei die Möglichkeit der freien Veräußerung selbst. Die Beton GmbH habe im gegenständlichen Fall die Chance und das Risiko, Wertveränderungen am Wirtschaftsgut selbst zu tragen. Da die Liegenschaften im Gebiet zwischen den Städten Linz und Wels lägen und es in diesem Gebiet ein prosperierendes Wirtschaftswachstum gebe, sei nicht auszuschließen, dass diese Liegenschaften innerhalb der kommenden zwei bis drei Dekaden in Bauland umgewidmet werden könnten. Es lägen daher insgesamt drei Ertragsphasen bei der Käuferin vor: der Abbau, die Wiederbefüllung (auch dafür werde an die Käuferin bezahlt) und eventuell die anschließende Verwertung als Bauland. Diese Erträge kämen allein der Beton GmbH als Eigentümerin zugute. Dem Beschwerdeführer sei nur das Vorkaufsrecht im Falle einer Veräußerung eingeräumt. Das bedeute, dass ihm das Grundstück zum Kauf angeboten werden müsse, wenn ein Dritter dieses Grundstück erwerben möchte; der Beschwerdeführer könne aber nur zu jenen Bedingungen das Vorkaufsrecht ausüben, die dem Anbot des Dritten entsprächen. Umgekehrt habe die Beton GmbH das Risiko einer Entwertung des Grundstückes alleine zu tragen. Das eingeräumte Belastungsverbot sei kein Indiz für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Beschwerdeführer, da es auf Seiten der Käuferin keine wesentliche Einschränkung bedeute; im Fall einer Veräußerung wirke sich dieser Umstand sogar positiv aus. Die Konventionalstrafe sei deswegen vereinbart worden, damit das vertraglich vereinbarte Belastungsverbot überhaupt Wirksamkeit entfalten könne, zumal nach § 364c ABGB ein Belastungsverbot gegenüber Dritten nur dann wirke, wenn es zwischen Ehegatten, Kindern, Wahl- oder Pflegekindern oder deren Ehegatten begründet und ins Grundbuch eingetragen sei. Das ebenfalls als Grund für die wirtschaftliche Zurechnung zum Verkäufer seitens der Finanzverwaltung angeführte, zwischen den Vertragsparteien vereinbarte, unentgeltliche Fruchtgenussrecht beziehe sich nur auf das Recht der landwirtschaftlichen Nutzung des Grund und Bodens, und zwar eingeschränkt auf Flächen, die nicht zum Abbau genutzt würden. Für den Teil der Grundfläche, der nicht zum Abbau genutzt werde, sei die Käuferin jedenfalls im Sinne des Landschaftsschutzes verpflichtet, vor und nach dem Abbau den Grund und Boden zu rekultivieren. Dem Vorbringen der Finanzverwaltung, dass im Falle einer Veräußerung des Grundes das darauf lastende Fruchtgenussrecht gesondert abgelöst werden müsse, werde entgegen gehalten, dass dies nichts anderes als eine "Nachbesserungsvereinbarung" darstelle. Nach den Leasingkriterien seien "Nachbesserungsvereinbarungen" nicht für die Zurechnung an den zivilrechtlichen Eigentümer schädlich, wenn sie im Falle eines Veräußerungsverlustes bis zu 100 % und im Falle eines Veräußerungsgewinnes bis zu 75 % dem nicht zivilrechtlichen Eigentümer zuwiesen. Diese Grenzen seien im gegenständlichen Fall bei Weitem nicht erreicht.

Wie es auch in Rz 5042 EStR festgehalten sei, würden in Konstellationen wie der hier vorliegenden zwei Wirtschaftsgüter verkauft, nämlich das Grundstück und der Bodenschatz. Wenn daher die Zurechnung in Frage gestellt werde, so seien die Wirtschaftsgüter grundsätzlich getrennt zu beurteilen. Für den Bodenschatz sei jedenfalls unzweifelhaft, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht übergegangen sei. Da der Bodenschatz im Privatvermögen entstanden sei, sei keine Steuerpflicht bei der Veräußerung gegeben.

Der Bescheid des Finanzamtes sei darüber hinaus auch deshalb rechtswidrig, weil aus dem "wirtschaftlichen Eigentum" an den Liegenschaften Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, nämlich aus der Einräumung eines Abbaurechtes im Sinne des § 28 Abs 1 Z 3 EStG, abgeleitet würden. Begebe sich daher der Eigentümer eines Grundstückes endgültig der Verfügung über den darin liegenden Bodenschatz und erhalte er dafür einen Einmalbetrag, unterliege diese Einnahme - vom Sonderfall der Spekulation abgesehen - nicht der Ertragsbesteuerung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Die belangte Behörde gehe von folgendem Sachverhalt aus: Der Beschwerdeführer habe landwirtschaftlich genutzte Grundstücke veräußert; das Kiesvorkommen sei im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes niemals genutzt worden. Beim Verkauf sei der Bodenschatz bekannt gewesen. Die Rechtswirksamkeit des Kaufvertrages sei von der Erteilung der Genehmigung für die Kiesgewinnung abhängig gemacht worden. Im Kaufvertrag habe die Käuferin dem Beschwerdeführer und dessen Rechtsnachfolger ein grundbücherlich sichergestelltes Vorkaufsrecht eingeräumt. In einer Ergänzung zum Kaufvertrag sei zusätzlich vereinbart und ebenfalls grundbücherlich sichergestellt worden, dass sich die Käuferin verpflichte, jede Belastung der kaufgegenständlichen Grundstücksflächen zu unterlassen. Für den Fall, dass die Lastenfreiheit nicht innerhalb dieses Monats wieder hergestellt sei, hätten die Vertragspartner eine Konventionalstrafe von 32,325 Mio S festgelegt, wobei zur Sicherstellung ein Pfandrecht vereinbart worden sei. Weiters habe die Käuferin dem Beschwerdeführer das unentgeltliche landwirtschaftliche Fruchtgenussrecht an den kaufgegenständlichen Grundstücksflächen eingeräumt, wobei jeweils höchstens 6 ha pro Jahr nicht zur Bewirtschaftung zur Verfügung stünden.

Der Verkauf eines Grundstückes gemeinsam mit einem darauf im Privatvermögen befindlichen Bodenschatz führe - abgesehen von einem Spekulationsgeschäft - nicht zur Steuerpflicht. Der BFH habe im Urteil vom 4. September 1997, IV R 88/96, ausgeführt, dass ein Bodenschatz grundsätzlich Privatvermögen

darstelle. Auch die österreichische Verwaltungspraxis gehe davon aus, dass der Veräußerungserlös für den Bodenschatz nicht zu einem Gewinn aus der Landwirtschaft führe, weil das selbstständige Wirtschaftsgut Bodenschatz vor der Veräußerung des Grundstückes im Privatvermögen stehe. Voraussetzung hierfür sei lediglich, dass eine wirtschaftliche Nutzung des Bodenschatzes im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes unterblieben sei.

Überlasse allerdings ein Land- und Forstwirt den Abbau der Bodensubstanz einem Dritten, fielen die Einnahmen unter die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs 1 EStG. (Hinweis auf Doralt, EStG, § 28, Tz 26 und das hg Erkenntnis vom 21. Mai 1985, 85/14/0023).

Zu beurteilen sei im vorliegenden Fall, ob der Beton GmbH lediglich ein Schotterabbaurecht eingeräumt worden und der Verkaufspreis folglich unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen sei.

Ein Kaufvertrag ziele seinem Wesen nach auf eine endgültige Übertragung eines Vermögensgegenstandes aus dem Vermögen des einen in das eines andern ab. Den Eintritt dieses Erfolges hätten die Vertragsparteien nach Ansicht der belangten Behörde durch die von ihnen gewählte Gestaltung jedoch vermeiden wollen.

Im gegenständlichen Fall sei es den Vertragspartnern nicht so sehr auf die Übereignung der Grundstücke angekommen. Der wahre wirtschaftliche Gehalt der vertraglichen Regelung liege in der zeitlichen Überlassung von Grundstücken zur Kiesgewinnung gegen Entgelt. Rechtsverhältnisse dieser Art seien als Pachtverträge zu behandeln.

Quantschnigg/Schuch führten im Einkommensteuerhandbuch in § 28 Tz 15 aus, dass Steuerpflicht im Sinne des § 28 EStG dann eintrete, wenn eine Rückübereignung des Grundstückes nach Beendigung der Ausbeute vereinbart sei.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Juni 1986, 84/14/0229, könne ein verbüchertes Vorkaufsrecht an einem Grundstück wirtschaftliches Eigentum begründen, wenn der Berechtigte die gesamte Vertragsdauer hindurch eine gesicherte Gebrauchs- und Nutzungsbefugnis habe und seine dingliche Berechtigung durch ein einseitiges Gestaltungsrecht erzwingen könne. Nach Ansicht der belangten Behörde könnten diese Überlegungen auch auf den gegenständlichen Fall angewendet werden, da bei einer Gesamtbetrachtung die Käuferin nur an der Kiesausbeute interessiert sei und sich der Verkäufer letztendlich von den im Rahmen seines Betriebes genutzten Grundstücken nicht ernsthaft trennen wollen.

Abbauverträge führten zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 Abs 1 Z 1 und Z 3 EStG. Für die Steuerpflicht sei die Frage der Zuordnung zu Z 1 oder Z 3 jedoch ohne Auswirkung.

Auch im außerbetrieblichen Bereich könnten Aufwendungen grundsätzlich nur im Wege der AfA geltend gemacht werden, wenn die Nutzungsdauer mehr als ein Jahr betrage. Daher könne es dem Beschwerdeführer zu keinem Erfolg verhelfen, wenn er die fiktiven Anschaffungskosten den Einnahmen gegenüberstelle. Die Absetzung für Substanzverringerung gem § 8 Abs 5 EStG diene als Bewertungsvorschrift zur Ermittlung des Wareneinsatzes. Im gegenständlichen Fall sei eine Absetzung für Substanzverringerung von dem Nutzungsrecht auf Abbau des Kiesvorkommens vorzunehmen. Der Eigentümer habe in diesem Fall den Einnahmen aus der Einräumung des Nutzungsrechtes Werbungskosten gegenüberzustellen. Werbungskosten ergäben sich insbesondere daraus, dass das Recht auf Substanzausbeute einem zeitlich und betragsmäßig abgrenzbaren Wertverzehr unterliege.

Werde ein zum Privatvermögen gehörender Bodenschatz verpachtet, würden nach der Verwaltungspraxis bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Werbungskosten mit 50% der Bruttoerlöse geschätzt. Das Finanzamt sei dieser Verwaltungspraxis gefolgt. Für die belangte Behörde bestehe keine Veranlassung, diese pauschale Werbungkostenermittlung zu verwerfen.

Die belangte Behörde gelange somit zum Ergebnis, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Entgelt aus dem Verkauf der bodenschatzführenden Grundstücke zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führe.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich im Recht verletzt, dass keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasst werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

§ 28 Abs 1 EStG 1988 lautet:

"Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

2. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen.

3. Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus

- der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urheberrechtsgesetzes
 - der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen.
4. ..."

§ 24 Abs 1 BAO lautet auszugsweise:

Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter gelten bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften:

- a) ...
- b) ...
- c) ...
- d) Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.
- e) ..."

Der Verpachtung von Grundstücken wird auch die Überlassung des Abbaues von Bodensubstanzen gleichgehalten. Keine Steuerpflicht nach § 28 Abs 1 EStG 1988 ist hingegen gegeben, wenn ein Grundstück gemeinsam mit einer darauf im Privatvermögen befindlichen Abbausubstanz verkauft wird (vgl Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 28 Tz 15).

Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (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 (vgl. hiezu beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 18. Mai 1995, 93/15/0095).

Im Beschwerdefall begründet die belangte Behörde die Steuerpflicht damit, dass die Rückübereignung des Grundstückes an den Beschwerdeführer nach Beendigung des Kiesabbaues vereinbart sei oder gar das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück beim Beschwerdeführer verblieben sei. Es sei damit lediglich ein Schotterabbaurecht eingeräumt worden, was zu Einkünften nach § 28 Abs 1 Z 1 oder Z 3 EStG führe.

Was eine Vereinbarung über die Rückübereignung des Grundstückes an den Beschwerdeführer (nach Beendigung des Kiesabbaues) anlangt, genügt es darauf hinzuweisen, dass der angefochtene Bescheid die Sachverhaltsfeststellung, eine solche Vereinbarung sei getroffen worden, nicht enthält.

Das wirtschaftliche Eigentum des Beschwerdeführers leitet die belangte Behörde aus der Einräumung eines Vorkaufsrechts und eines landwirtschaftlichen Fruchtgenussrechts und aus der Begründung eines Belastungsverbotes (samt der Vereinbarung einer Konventionalstrafe für den Fall der Belastung) ab.

Die Einräumung eines Veräußerungs- und eines Belastungsverbotes allein verschafft einem Fruchtgenussberechtigten noch kein wirtschaftliches Eigentum (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2006, 2002/13/0042).

Zum Vorkaufsrecht stellt die belangte Behörde fest, dieses sei dem Beschwerdeführer und seinen Rechtsnachfolgern eingeräumt. Diese Feststellungen finden in den Verwaltungsakten keine Stütze. Im Kaufvertrag vom 30. April 1998 wird ausschließlich dem Beschwerdeführer das Vorkaufsrecht nach § 1072 ABGB eingeräumt. Dies entspricht auch der mit Beschluss des Grundbuchsgerichtes vom 26. April 2000 angeordneten Grundbucheintragung. Dazu kommt, dass das ABGB in § 1074 anordnet, dass das Vorkaufsrecht weder einem Dritten abgetreten noch auf die Erben des Berechtigten übertragen werden kann, welche Bestimmung zwingendes Recht ist (vgl Aicher in Rummel3, § 1074 Rn 1).

Dem Beschwerdeführer ist das landwirtschaftliche Fruchtgenussrecht an der veräußerten Liegenschaft eingeräumt. Das Fruchtgenussrecht (§ 509 ABGB) gehört zu den persönlichen Dienstbarkeiten, berechtigt also ebenfalls bloß den unmittelbar Berechtigten und nicht seine Rechtsnachfolger.

In Anbetracht der zeitlich praktisch unbegrenzten Nutzungsdauer eines Grundstückes vermögen die auf die Lebensdauer des Beschwerdeführers abgestellten Rechte (Vorkaufsrecht und landwirtschaftliches Fruchtgenussrecht) ein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum des Beschwerdeführers nicht zu begründen. Das Belastungsverbot stellt zwar eine erhebliche Beeinträchtigung der Befugnisse des zivilrechtlichen Eigentümers dar, räumt dem Beschwerdeführer aber nicht die Möglichkeit ein, mit der Liegenschaft einem Eigentümer gleich schalten und walten zu können.

Bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums kommt besonderes Gewicht auch der Frage zu, wem die Chance von Wertsteigerungen, wem das Risiko von Wertminderungen zukommt. Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass das Grundstück betreffende Wertsteigerungen der Beton GmbH zukommen. Die Gefahr von Wertminderungen ist bei Grundstücken von vornherein als sehr gering einzustufen; soweit aber eine Wertminderung überhaupt in Betracht kommt, trifft sie die Beton GmbH.

Bei dieser Sachlage hat die belangte Behörde, indem sie den Beschwerdeführer als wirtschaftlichen Eigentümer angesehen hat, die Rechtslage verkannt. Dem Beschwerdeführer ist nur ein Teil der positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, zugekommen; er ist auch nicht in der Lage, die Beton GmbH auf die Dauer der Nutzbarkeit des Grundstückes von der Einwirkung auf dieses auszuschließen.

Solcherart hat die belangte Behörde zu Unrecht das Vorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus der Überlassung des Kiesvorkommens angenommen. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr. 333/2003. Der Pauschalsatz für den Schriftsatzaufwand enthält bereits die Umsatzsteuer.

Wien, am 12. Dezember 2007