

TE Vwgh Beschluss 2017/7/26 Ra 2015/13/0029

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.07.2017

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §23 Z1;

EStG 1988 §28 Abs1 Z1;

1. EStG 1988 § 23 heute
2. EStG 1988 § 23 gültig ab 01.01.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
3. EStG 1988 § 23 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.2006
1. EStG 1988 § 28 heute
2. EStG 1988 § 28 gültig ab 19.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2024
3. EStG 1988 § 28 gültig von 20.07.2022 bis 18.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. EStG 1988 § 28 gültig von 15.08.2015 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
5. EStG 1988 § 28 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. EStG 1988 § 28 gültig von 31.12.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
7. EStG 1988 § 28 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
8. EStG 1988 § 28 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. EStG 1988 § 28 gültig von 30.12.1989 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
10. EStG 1988 § 28 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des T in F, vertreten durch Beck & Dörnhöfer & Partner Rechtsanwälte in 7000 Eisenstadt, Colmarplatz 1, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 7. April 2015, Zl. RV/7100528/2011, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

1 Der Revisionswerber ist Architekt sowie Alleingesellschafter und Geschäftsführer der X Bau GmbH. Mit Kaufvertrag vom 22. Juli 2002 erwarb er eine unbebaute Liegenschaft in M, errichtete darauf einen Verbrauchermarkt und vermietete diesen an die Y GmbH & Co KG. Mit Kaufvertrag vom 7. August 2003 erwarb er eine weitere unbebaute

Liegenschaft in B, auf der er einen Verbrauchermarkt errichtete, den er ebenfalls an die Y GmbH & Co KG vermietete.

2 Am 25. Oktober 2006 schloss der Revisionswerber mit der (in seinem Alleineigentum stehenden) X Bau GmbH Servitutsbestellungsverträge hinsichtlich der auf den Liegenschaften in M und B errichteten Gebäude ab. Mit diesen Verträgen räumte er der X Bau GmbH das Recht des Fruchtgenusses auf die Restnutzungsdauer der Gebäude von 21 Jahren gegen ein einmaliges Entgelt von insgesamt 1,741.000 EUR ein. Die entgeltliche Einräumung der Fruchtgenussrechte stufte der Revisionswerber als in der Privatsphäre gelegene Transaktionen ein, die zu keiner Steuerpflicht führten.

3 Im Rahmen einer u.a. das Streitjahr umfassenden Außenprüfung vertrat der Prüfer den Standpunkt, die entgeltliche Einräumung der Fruchtgenussrechte stelle eine gewerbliche Tätigkeit dar. Daher führe das für die Einräumung der Fruchtgenussrechte bezogene Entgelt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb.

4 Das Finanzamt folgte dem Prüfer und erließ - nach Wiederaufnahme des Verfahrens - einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid 2006.

5 Der Revisionswerber berief gegen den im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheid und vertrat die Auffassung, dass das Entgelt für die Einräumung der Fruchtgenussrechte nicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen könne. Er habe in den letzten 26 Jahren sieben Objekte angekauft und - mit Ausnahme der gleichzeitigen Übertragung von zwei Objekten an die X Bau GmbH - bis heute kein einziges verkauft. Bei objektiver Betrachtung des Gesamtbildes stellten die gegenständlichen Aktivitäten eine private vermögensverwaltende Tätigkeit und keine gewerbliche Tätigkeit dar.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Berufung (nunmehr Beschwerde) keine Folge. Es stellte u.a. fest, die Einräumung der Fruchtgenussrechte sei erfolgt, weil mit der Steuerreform 2004/2005 der Körperschaftsteuersatz auf 25% gesenkt worden sei. "Dadurch ergab sich eine steuerliche Vorteilhaftigkeit für den (Revisionswerber) für den Fall, dass die Vermietung der gegenständlichen Objekte durch eine Kapitalgesellschaft erfolgt. Die Körperschaftsteuer- und Kapitalertragsteuerbelastung beträgt in Summe 43,75% im Vergleich zum Spitzeneinkommensteuersatz von 50%, der beim (Revisionswerber) auf Grund anderer Einkünfte zum Tragen kommt. Strittig sei, ob - so das Finanzamt - "die wiederholte entgeltliche Einräumung von Fruchtgenussrechten eine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. § 23 EStG 1988 ist, oder ob - so der (Revisionswerber - die Einräumung des Fruchtgenussrechtes hinsichtlich beider Verbrauchermärkte ein Vorgang in der Privatsphäre ist, der - unausgesprochen - auch zu keiner Steuerpflicht nach § 28 EStG 1988 führt". 6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Berufung (nunmehr Beschwerde) keine Folge. Es stellte u.a. fest, die Einräumung der Fruchtgenussrechte sei erfolgt, weil mit der Steuerreform 2004 aus 2005, der Körperschaftsteuersatz auf 25% gesenkt worden sei. "Dadurch ergab sich eine steuerliche Vorteilhaftigkeit für den (Revisionswerber) für den Fall, dass die Vermietung der gegenständlichen Objekte durch eine Kapitalgesellschaft erfolgt. Die Körperschaftsteuer- und Kapitalertragsteuerbelastung beträgt in Summe 43,75% im Vergleich zum Spitzeneinkommensteuersatz von 50%, der beim (Revisionswerber) auf Grund anderer Einkünfte zum Tragen kommt. Strittig sei, ob - so das Finanzamt - "die wiederholte entgeltliche Einräumung von Fruchtgenussrechten eine gewerbliche Tätigkeit i.S.d. Paragraph 23, EStG 1988 ist, oder ob - so der (Revisionswerber - die Einräumung des Fruchtgenussrechtes hinsichtlich beider Verbrauchermärkte ein Vorgang in der Privatsphäre ist, der - unausgesprochen - auch zu keiner Steuerpflicht nach Paragraph 28, EStG 1988 führt".

7 Dazu sei vorzuschicken, "dass die entgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechte(s) in Bezug auf Grundstücke bzw. Grundstücksteile - sofern nicht eine betriebliche Einkunftsart vorliegt - als entgeltliche Nutzungsüberlassung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG 1988 führt". Lagen im Revisionsfall keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, wären "entgegen der - freilich vor Ergehen des Erkenntnisses VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046, geäußerten - Ansicht des (Revisionswerbers)" die Einkünfte aus der Einräumung der Fruchtgenussrechte "nicht einkommensteuerfrei", sondern "als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988), allenfalls - wenn von einer Veräußerung des Fruchtgenussrechtes auszugehen sein sollte - als sonstige Einkünfte gemäß §§ 29, 30 EStG 1988 a. F. zu versteuern". Wegen der Subsidiarität der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb sei jedoch vorerst zu prüfen, ob gewerbliche Einkünfte vorlägen. Zur entgeltlichen Einräumung von Fruchtgenussrechten an Gebäuden als Gewerbebetrieb sei Rechtsprechung nicht ersichtlich. 7 Dazu sei vorzuschicken, "dass die entgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechte(s) in Bezug auf Grundstücke

bzw. Grundstücksteile - sofern nicht eine betriebliche Einkunftsart vorliegt - als entgeltliche Nutzungsüberlassung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß Paragraph 28, EStG 1988 führt". Lägen im Revisionsfall keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, wären "entgegen der - freilich vor Ergehen des Erkenntnisses VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046, geäußerten - Ansicht des (Revisionswerbers)" die Einkünfte aus der Einräumung der Fruchtgenussrechte "nicht einkommensteuerfrei", sondern "als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Paragraph 28, EStG 1988), allenfalls - wenn von einer Veräußerung des Fruchtgenussrechtes auszugehen sein sollte - als sonstige Einkünfte gemäß Paragraphen 29, 30, EStG 1988 a. F. zu versteuern". Wegen der Subsidiarität der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb sei jedoch vorerst zu prüfen, ob gewerbliche Einkünfte vorlägen. Zur entgeltlichen Einräumung von Fruchtgenussrechten an Gebäuden als Gewerbebetrieb sei Rechtsprechung nicht ersichtlich.

8 Sodann führte das Bundesfinanzgericht (unter Bezugnahme auf Judikatur des deutschen Bundesfinanzhofes zum gewerblichen Grundstückshandel, wonach jemand, der zwei Grundstücke erwerbe, darauf in Verkaufsabsicht jeweils ein Supermarktgebäude errichte und die Grundstücke in zeitlichem Zusammenhang mit der Bebauung veräußere, einen Gewerbebetrieb unterhalte) im Wesentlichen aus, dass der Revisionswerber als Architekt und Gesellschafter sowie Geschäftsführer einer Baugesellschaft berufliche Bezugspunkte zum Immobiliengeschäft habe. Er habe mehrere Liegenschaften erworben und die auf den Liegenschaften errichteten Verbrauchermärkte an die Y GmbH & Co KG vermietet. Dann habe er der X GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer er sei, Fruchtgenussrechte an zwei Verbrauchermärkten eingeräumt. Es liege allein am Revisionswerber, weitere Fruchtgenussbestellungsverträge abzuschließen. Die Fruchtgenussbestellung sei - selbst bei Außerachtlassung steuerlicher Motive - ein lohnendes Geschäft, weil die Errichtungskosten der Verbrauchermärkte weit unter dem Entgelt für die Einräumung des Fruchtgenusses lägen. Daher sei davon auszugehen, dass der Revisionswerber bei passender Gelegenheit wieder wie im Streitfall handeln werde. "Die belangte Behörde war daher im Recht, wenn sie in Bezug auf die entgeltlichen Fruchtgenussseinräumungen von gewerblichen Einkünften ausgegangen ist."

9 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht u.a. mit der Begründung für unzulässig, dass eine einzelfallbezogene Beurteilung im Allgemeinen nicht revisibel sei, wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolge und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen worden sei.

10 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, in der sich der Revisionswerber durch das angefochtene Erkenntnis "in seinem Recht auf ordnungsgemäße Feststellung seiner Einkünfte im Kalenderjahr 2006 als verletzt" erachtet. Das belangte Finanzamt hat keine Revisionsbeantwortung erstattet.

11 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. 11 Nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

12 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen.

12 Nach Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen.

13 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. 13 Nach Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz

4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

14 In der Revision wird zur Zulässigkeit iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG vorgebracht, das Bundesfinanzgericht weiche von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach die Nachhaltigkeit einer Tätigkeit nur dann gegeben sei, wenn aufeinanderfolgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben Dauerverhältnisse ausgeführt würden, ab, indem es aus einem einmaligen Vorgang eine solche Nachhaltigkeit ableite. Die Transaktion, die vom Bundesfinanzgericht als gewerblicher Grundstückshandel qualifiziert worden sei, "stellt sich nach der Verkehrsauffassung als bloßer Rechtsformwechsel dar und nicht als Grundstückshandel". Bei der Veräußerung eines Vermögensgegenstandes an eine Kapitalgesellschaft, die im Alleineigentum des Veräußerers stehe, bestehe zudem keine Gewinnerzielungsabsicht iSd § 23 EStG 1988, weil es durch diese Transaktion gesamtheitlich betrachtet zu keiner Vermögensvermehrung und zu keiner Änderung im "ökonomischen Gesamtrisiko" komme. 14 In der Revision wird zur Zulässigkeit iSd Artikel 133, Absatz 4, B-VG vorgebracht, das Bundesfinanzgericht weiche von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach die Nachhaltigkeit einer Tätigkeit nur dann gegeben sei, wenn aufeinanderfolgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben Dauerverhältnisse ausgeführt würden, ab, indem es aus einem einmaligen Vorgang eine solche Nachhaltigkeit ableite. Die Transaktion, die vom Bundesfinanzgericht als gewerblicher Grundstückshandel qualifiziert worden sei, "stellt sich nach der Verkehrsauffassung als bloßer Rechtsformwechsel dar und nicht als Grundstückshandel". Bei der Veräußerung eines Vermögensgegenstandes an eine Kapitalgesellschaft, die im Alleineigentum des Veräußerers stehe, bestehe zudem keine Gewinnerzielungsabsicht iSd Paragraph 23, EStG 1988, weil es durch diese Transaktion gesamtheitlich betrachtet zu keiner Vermögensvermehrung und zu keiner Änderung im "ökonomischen Gesamtrisiko" komme.

15 Nach der - auch im angefochtenen Erkenntnis angesprochenen - Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes führt die entgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechts als entgeltliche Nutzungsüberlassung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 EStG 1988. In gleicher Weise wie die Einräumung eines solchen Rechts führt auch die entgeltliche Übertragung eines solchen Rechts der Ausübung nach - vergleichbar der Untervermietung durch einen Hauptmieter - zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (vgl. das Erkenntnis vom 21. Dezember 2010, 2009/15/0046, VwSlg 8606/F, sowie zuletzt das Erkenntnis vom 31. März 2017, Ra 2016/13/0029). 15 Nach der - auch im angefochtenen Erkenntnis angesprochenen - Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes führt die entgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechts als entgeltliche Nutzungsüberlassung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach Paragraph 28, EStG 1988. In gleicher Weise wie die Einräumung eines solchen Rechts führt auch die entgeltliche Übertragung eines solchen Rechts der Ausübung nach - vergleichbar der Untervermietung durch einen Hauptmieter - zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vergleiche , das Erkenntnis vom 21. Dezember 2010, 2009/15/0046, VwSlg 8606/F, sowie zuletzt das Erkenntnis vom 31. März 2017, Ra 2016/13/0029).

16 Ist solcherart mit der entgeltlichen Einräumung von Fruchtgenussrechten der Vermietungstatbestand einer entgeltlichen Gebrauchsüberlassung (als Duldungsleistung) iSd § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 erfüllt, bleibt für die - gleichzeitige - Annahme des Vorliegens eines gewerblichen Handels von Fruchtgenussrechten (in Bezug auf eine "entgeltliche Einräumung von Fruchtgenussrechten an Gebäuden") iSd § 23 Z 1 EStG 1988 kein Raum (vgl. dazu, dass ein Fruchtgenussrecht auch noch kein wirtschaftliches Eigentum an der fruchtgenussbelasteten Sache bewirkt, etwa das Erkenntnis vom 25. Juni 2014, 2010/13/0105). 16 Ist solcherart mit der entgeltlichen Einräumung von Fruchtgenussrechten der Vermietungstatbestand einer entgeltlichen Gebrauchsüberlassung (als Duldungsleistung) iSd Paragraph 28, Absatz eins, Ziffer eins, EStG 1988 erfüllt, bleibt für die - gleichzeitige - Annahme des Vorliegens eines gewerblichen Handels von Fruchtgenussrechten (in Bezug auf eine "entgeltliche Einräumung von Fruchtgenussrechten an Gebäuden") iSd Paragraph 23, Ziffer eins, EStG 1988 kein Raum vergleiche , dazu, dass ein Fruchtgenussrecht auch noch kein wirtschaftliches Eigentum an der fruchtgenussbelasteten Sache bewirkt, etwa das Erkenntnis vom 25. Juni 2014, 2010/13/0105).

17 Lagen damit im Revisionsfall richtigerweise Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor, worauf der Revisionswerber aber weder dem Grunde nach noch unter dem Gesichtspunkt der Höhe eingeht, wird mit der in der Revision vorgetragenen Kritik an der Annahme von Einkünften aus Gewerbebetrieb keine für das Ergebnis relevante Rechtsfrage aufgezeigt.

18 Die Revision war daher gemäß § 34 Abs. 1 und Abs. 3 VwGG zurückzuweisen. 18 Die Revision war daher gemäß Paragraph 34, Absatz eins und Absatz 3, VwGG zurückzuweisen.

Wien, am 26. Juli 2017

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2017:RA2015130029.L00

Im RIS seit

22.08.2017

Zuletzt aktualisiert am

05.10.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at