

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ER in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuervertreter, über die Beschwerde vom 15.02.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 08.01.2016, betreffend Einkommensteuer 2012, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Das steuerpflichtige Einkommen beträgt EUR 16.787,00.

Die Einkommensteuer beläuft sich auf EUR 1.443,00.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Bf. betreibt eine Land- und Forstwirtschaft. Den Gewinn aus diesem Betrieb ermittelte der Bf. im Jahr 2012 nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBI. II 471/2010 über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft.

Auf Grundlage der Einkommensteuererklärung des Bf. wurde für das Jahr 2012 zunächst keine Einkommensteuer vorgeschrieben.

Im Zuge einer im Jahr 2015 durchgeführten Betriebsprüfung stellte sich heraus, dass der Bf. der Firma W-XY GmbH (nachfolgend: W-GmbH) im Wege eines entgeltlichen Dienstbarkeitsvertrags vom 12.9.2012 Wasserbezugs- und Wasserleitungsrechte im Hinblick auf eine seinem Grund und Boden entspringende und bisher weder gefasste noch sonst land- und forstwirtschaftlich genutzte Quelle eingeräumt hatte. Gleichzeitig wurde vereinbart, dass das Quellnutzungsrecht erlischt, falls auf dem herrschenden Grundstück der W-GmbH keine Lebensmittel mehr produziert werden sollten.

Der Betriebsprüfer schlug die hierfür ausbedungene Gegenleistung in Höhe von netto EUR 197.500,00 als Entgelt für die Überlassung des Quellnutzungsrechts an der nicht land- und forstwirtschaftlich genutzten Quelle den Einnahmen aus Vermietung und

Verpachtung zu. Dem am 9.11.2015 errichteten Nachtrag zum Dienstbarkeitsvertrag, in welchem die Absicht der Vertragsparteien zum Verkauf der Wasserquelle bekräftigt worden war, wurde vom Betriebsprüfer unter Verweis auf das steuerrechtliche Rückwirkungsverbot keine Bedeutung beigemessen.

Auf Grundlage der Erkenntnisse des Betriebsprüfungsberichts setze die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2012 mit EUR 88.055,00 fest.

Der Bf. trat dem Bescheid der belangten Behörde mit Beschwerde vom 15.2.2016 entgegen.

Hierin führte der Bf. im Wesentlichen aus, dass im Wege des Dienstbarkeitsvertrages nach übereinstimmendem Vertragswillen und in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Wasserquelle verkauft worden sei. Hierfür spreche zum einen die Vereinbarung einer einmaligen Zahlung anstelle eines jährlichen Nutzungsentgelts, zum anderen auch der Nachtrag zum Dienstbarkeitsvertrag vom 12.9.2012, in welchem nochmals klargestellt worden sei, dass die W-GmbH die Wasserquelle käuflich erworben und endgültig in ihren Besitz übergeführt habe. Hierin sei nur eine Klarstellung des seinerzeitigen Vertragswillens, nicht jedoch eine Vertragsänderung zu erblicken, weshalb auch das Argument des steuerrechtlichen Rückwirkungsverbotes nicht verfange. Letztlich sei - auch nach Maßgabe der einschlägigen Ausführungen im Einkommensteuerprotokoll zum Salzburger Steuerdialog 2006 - ein Verkauf des Quellnutzungsrechts gegen Einmalabgeltung und somit eine Rechteveräußerung erfolgt. Die W-GmbH sei als wirtschaftlicher Eigentümer des Rechts anzusehen, da der Bf. weder über das Quellnutzungsrecht verfügen noch es Dritten überlassen könne. Im Ergebnis sei die Wasserquelle als von Grund und Boden verschiedenes Wirtschaftsgut veräußert worden. Da sich diese im Privatvermögen des Bf. befunden habe, handle es sich bei der Veräußerung um keinen steuerbaren Vorgang.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.3.2016 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

In rechtlicher Hinsicht führte der Amtsvertreter ebenso unter Verweis auf das Einkommensteuerprotokoll zum Salzburger Steuerdialog 2006 aus, dass bei einer Quelle, die mangels bisheriger landwirtschaftlicher Nutzung nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehört, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs. 1 Z 3 EStG vorlägen, wenn aus der Überlassung des Quellnutzungsrechts auf bestimmte oder unbestimmte Zeit Einkünfte erzielt werden. Zwar sei von der Rechtseinräumung die Veräußerung eines Rechts zu unterscheiden, doch zeichne sich eine Rechtsveräußerung nach dem im Einkommensteuerprotokoll zum Salzburger Steuerdialog 2006 zitierten und auch vom Bf. ins Treffen geführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs durch den Nichtrückfall der Verwertungsmöglichkeit an den ursprünglichen Rechteinhaber aus. Aufgrund der Vertragsbestimmung, dass die Einstellung der Lebensmittelproduktion am herrschenden Grundstück zu einem Erlöschen des Wasserbezugrechts führt, sei dieses Kriterium einer Rechtsveräußerung

im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Im Übrigen sei fraglich, ob das zur Überlassung einer gewerblichen Erfahrung ergangene Erkenntnis auf Dienstbarkeiten überhaupt angewendet werden könne. Die Einräumung einer Dienstbarkeit könne nämlich niemals eine Veräußerung eines Rechts darstellen, da es sich bei Dienstbarkeiten lediglich um Duldungs- oder Unterlassungspflichten handle. Im Übrigen würde auch das Entgelt für die Einräumung eines Baurechts oder Fischereirechts den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet.

Abschließend brachte der Amtsvertreter der belangten Behörde vor, dass der Nachtrag zum Dienstbarkeitsvertrag aufgrund des steuerlichen Rückwirkungsverbots nicht zur Beurteilung des ursprünglichen Vertrags beitragen könne.

Mit Vorlageantrag vom 14.4.2016 beantragte der Bf., die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und stellte ferner den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Vorlagebericht vom 24.5.2016 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte unter Wiederholung ihres in der Beschwerdevorentscheidung erstatteten Vorbringens deren Abweisung.

In der am 12.12.2017 abgehaltenen mündlichen Verhandlung hielt der Bf. sein bisheriges Vorbringen aufrecht und brachte ergänzend vor, dass sich die Bezeichnung des verfahrensgegenständlichen Vertrages als "Dienstbarkeitsvertrag" vor dem Hintergrund des Verkaufs der Wasserquelle als verfehlt erweist und letztlich wohl nur der unter einem erfolgten Einräumung von Leitungsrechten und der damit verbundenen Nutzungseinschränkung als Quellschutzgebiet geschuldet sei. Der W-GmbH käme nicht nur ein Nutzungsrecht, sondern auch die Befugnis zu, Dritte von der Nutzung der Wasserquelle auszuschließen. Das Quellrecht könne auch vom Bf. nicht mehr eigenmächtig an sich gezogen werden und sei daher endgültig veräußert worden. Das hierfür bedungene Entgelt in Höhe von EUR 25.000,00 je Sekundenliter sei auf Grundlage einer Auskunft der Landwirtschaftskammer Kärnten festgesetzt worden, an welche sich der Bf. mit dem Ersuchen gewandt habe, den Verkaufswert des Quellrechts zu bewerten. Dieser Kaufpreis sei auch den Wahrnehmungen des steuerlichen Vertreters nach ortsüblich. Im Übrigen habe der Bf. das erhaltene Entgelt weder im Fall des vertraglich vorgesehenen Erlöschens des Quellnutzungsrechts, noch einer reduzierten oder erhöhten Wasserschüttung rückerstattet müssen. Selbst ein gänzliches Versiegen der Quelle hätte keine Rückzahlungsverpflichtung begründet.

Der Amtsvertreter der belangten Behörde wiederholte sein bisheriges Vorbringen und führte ergänzend aus, dass aus der Vereinbarung eines Einmalentgeltes noch nicht auf den Verkauf eines Rechtes geschlossen werden könne, zumal Einmalzahlungen gerade im Bereich der Grunddienstbarkeiten durchaus üblich seien. So zahlten etwa die BahnGes für im Rahmen des Baus der A-Bahn eingeräumte Dienstbarkeiten nur Einmalentgelte. Das Wasserbezugrecht sei eine typische Grunddienstbarkeit und vom Verwaltungsgerichtshof als eine Art Ausbeutungsrecht qualifiziert worden. Hiermit sei

eine Vergleichbarkeit mit dem Recht zum Abbau von Schottervorkommen gegeben. Auch das hierfür bedogene Entgelt sei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen, weil es sich wirtschaftlich gesehen um die Überlassung des Rechtes zum Abbau der Bodensubstanz handeln würde. Schließlich könne eine Quelle ohne den dazugehörigen Grund und Boden nicht verkauft werden. Im Übrigen sei beispielsweise auch der Verkauf eines Fahrrechts undenkbar.

Der Bf. trat dem Vergleich des Amtsvertreters der belangten Behörde mit dem Hinweis entgegen, dass ein Fahrrecht kein Wirtschaftsgut sei, ein Quellrecht nach Ansicht der Finanzverwaltung und des Verwaltungsgerichtshofs hingegen schon. Dies spiegelt sich im VwGH-Erkenntnis vom 4.11.1980, Zl. 3332/79, dem Salzburger Steuerdialog sowie den Randzahlen 552, 5039a und 5009 der Einkommensteuerrichtlinien wider. Im Übrigen sei das Wassernutzungsrecht auch im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der W-GmbH als nichtabnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens beurteilt worden.

Hierauf brachte der Amtsvertreter der belangten Behörde vor, dass aus der bloßen Aktivierungspflicht des Berechtigten nicht abgeleitet werden könne, dass der Verpflichtete das Recht verkauft habe. So begründe etwa die Zahlung eines Einmalbetrages im Rahmen eines Mietverhältnisses aufseiten des Mieters ein Mietrecht und führe aufseiten des Vermieters zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, ohne dass es zu einem Verkauf des Mietrechts komme. Im Übrigen behandelten die einschlägigen Randzahlen der Einkommensteuerrichtlinien stets die Sicht des Berechtigten. Nur wenn dieser das ihm eingeräumte Wasserrecht aufgebe, könne es zu einer Rechtsveräußerung kommen.

Abschließend beantragte der Amtsvertreter der belangten Behörde, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, in eventu einen Betrag von EUR 30.000,00 den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Dieser Betrag ergebe sich aus der Entschädigung für das Quellschutzgebiet in Höhe von EUR 10.000,00 sowie jenem schätzungsweise mit EUR 20.000,00 bewerteten Entgeltbestandteil, der auf die im Dienstbarkeitsvertrag eingeräumten Leitungsrechte entfallen und daher gesondert anzusetzen sei.

Damit erklärte sich der Bf. einverstanden.

Feststellungen

Dem Erkenntnis wurde folgender entscheidungserheblicher Sachverhalt zugrundegelegt:

Der Bf. betreibt einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und ist Alleineigentümer der Liegenschaft EZa, welcher unter anderem die Grundstücke 742, 741 und 902 zugeschrieben sind. Auf dem Grundstück 742 entspringt eine Wasserquelle mit einer durchschnittlichen Schüttung von siebeneinhalb Sekundenlitern.

Diese Quelle wurde in der Vergangenheit keiner land- und forstwirtschaftlichen Nutzung zugeführt.

Die Liegenschaft EZb steht im Eigentum der Firma W-GmbH, welche an diesem Standort eine Lebensmittelproduktion betreibt.

Der Bf. und die W-GmbH schlossen am 12.9.2012 einen Dienstbarkeitsvertrag ab. Dieser weist in seinen entscheidungsrelevanten Stellen nachfolgenden Inhalt auf:

[...]

§ 2

Der Bf. räumt hiermit und zwar auch mit Wirkung für seine Rechtsnachfolger im Besitz der Grundstücke 742, 741 und 902 je KG [...] der W-GmbH und deren Rechtsnachfolgern im Besitz der Liegenschaft EZb das Recht ein, die sich auf dem Grundstück 742 KG [...] befindliche Quelle zu fassen, auf dem Grundstück eine Wasserversorgungsanlage zu errichten, das Wasser aus der Quelle zu beziehen und das Wasser durch die Grundstücke 742 und 741 zu dem sich auf dem Grundstück 741 befindlichen Ausgleichsbehälter abzuleiten und in weiterer Folge in ihre bestehende Wasserversorgungsanlage einzuleiten sowie weiters durch das Grundstück 902 eine Leitung zu errichten und Wasser durch diese Leitung zum A-Bach abzuleiten.

Die Lage der Quellfassung (Pumpschacht), der Verlauf der Wasserleitung bis zum Ausgleichsbehälter sowie auch der Verlauf der Wasserleitung zum A-Bach sind in dem diesem Vertrag angeschlossenen Plan entsprechend eingezzeichnet.

Die W-GmbH nimmt diese Rechte an.

§ 3

Aufgrund der bereits erteilten behördlichen Bewilligungen für diese Wasserversorgungsanlage besteht ein engeres Quellschutzgebiet auf dem Grundstück 742 und ein weiteres Quellschutzgebiet auf den Grundstücken 471, 745, 902, 726/2, 729, 731, 736 und 740 je KG [...].

Der Bf. erklärt, dass er in Kenntnis der Nutzungseinschränkungen, die sich aus den Quellschutzgebieten ergeben, ist und verpflichtet sich diese Quellschutzgebiete zu dulden.

§ 4

Für die Einräumung des Wasserbezugsrechtes, der Wasserleitungsrechte sowie als Entschädigung für das engere und weitere Quellschutzgebiet, ist von der Dienstbarkeitsberechtigten ein einmaliges Entgelt in Höhe von netto EUR 197.500,00

Zuzüglich 12 % Umsatzsteuer in Höhe von EUR 23.700,00

somit brutto EUR 221.700,00

(zweihunderteinundzwanzigtausendzweihundert Euro) zu zahlen.

Dieses Entgelt setzt sich wie folgt zusammen:

netto EUR 10.000,00

Entschädigung für das engere und weitere Quellschutzgebiet;

netto EUR 25.000,00

pro Sekundenliter, wobei die Messergebnisse eine durchschnittliche Schüttung von von 7,5 l pro Sekunde ergeben haben, somit insgesamt

netto EUR 187.500,00

(einhundertsiebenundachtzigtausendfünfhundert Euro).

Dieses Entgelt ist innerhalb von vierzehn Tagen, gerechnet ab beiderseitiger Vertragsunterfertigung zur Zahlung durch die Dienstbarkeitsberechtigte an den Liegenschaftseigentümer fällig.

§ 5

Die Vertragsparteien halten fest, dass die W-GmbH das Wasser für den Betrieb der Firma W in [...] benötigt. Die Vertragsparteien vereinbaren, dass die Firma W-GmbH berechtigt ist von ihr nicht benötigtes Wasser an Dritte weiterzugeben.

Das Wasserbezugsrecht erlischt jedoch falls am Standort der Firma W in [...] keine Lebensmittel mehr produziert werden sollten und somit die herrschende Liegenschaft für andere Zwecke verwendet wird.

Klarstellend wird festgehalten, dass eine Änderung in der Eigentümerstruktur der Firma W-GmbH sowie auch in der Produktpalette der erzeugten Lebensmittel keinen Einfluss auf das Wasserbezugsrecht hat.

[...]

In weiterer Folge wurde auf dem Grundstück 742 die Dienstbarkeit des Wasserbezugsrechts sowie auf den Grundstücken 742, 741 und 902 die Dienstbarkeit des Wasserleitungsrechts zu Gunsten der Liegenschaft [...] grundbürgerlich einverleibt.

Am 9.11.2015 errichteten der Bf. und die W-GmbH nachfolgenden, in seinen wesentlichen Bestandteilen wörtlich wiedergegebenen Nachtrag zum Dienstbarkeitsvertrag vom 12.9.2012:

[...]

1. *Die Vertragsparteien beziehen sich auf den eingangs angeführten, zwischen ihnen abgeschlossenen Dienstbarkeitsvertrag und halten in Klarstellung zu diesem Vertrag fest und bekräftigen, dass mit diesem Dienstbarkeitsvertrag die W-GmbH die vertragsgegenständliche Quelle käuflich erworben hat und somit diese Quelle endgültig in den Besitz der W-GmbH übergegangen ist.*

2. *Der vereinbarte Kaufpreis in Höhe von netto EUR 25.000,-- (fünfundzwanzigtausend Euro) je Sekundenliter stellt einen ortsüblichen Kaufpreis für einen Sekundenliter Wasser dar.*

3. An dieser Quelle bestehen keinerlei Wasserbezugrechte des Grundstückseigentümers bzw. dessen Rechtsnachfolgern.

[...]

Tatsächlich soll die bedungene Gegenleistung nicht nur den Wasserbezug und die sich aufgrund des errichteten Quellschutzgebiets ergebenden Nutzungseinschränkungen, sondern auch die Einräumung der Leitungsdienstbarkeiten abgelten. Der hierauf entfallende Entgeltbestandteil beträgt EUR 20.000,00.

Selbst wenn die Wasserschüttung den vertraglich fixierten Wert nicht (mehr) erreicht oder die Quelle gar gänzlich versiegt, ist der Bf. nicht verpflichtet, das bedungene Entgelt zum Teil oder zur Gänze rückzuerstatten. Gleiches gilt für den Eintritt der vertraglich fixierten Bedingung, die das Erlöschen des Wasserbezugrechts zur Folge hat.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den beigebrachten Urkunden sowie dem Vorbringen der Verfahrensparteien und steht außer Streit. Strittig ist ausschließlich dessen rechtliche Würdigung.

Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu zählen, sofern sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 EStG 1988 gehören.

Zu beachten ist hierbei, dass der einkommensteuerrechtliche Begriff der Vermietung und Verpachtung aufgrund der im Einkommensteuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise umfassender ist als jener des Zivilrechts (vgl. *Büsser/Hofstätter* in Hofstätter/Reichel [Hg], Die Einkommensteuer [48. Lfg 2011] zu § 28 EStG, Rz 2; *Laudacher* in Jakom [Hg], EStG¹⁰ [2017] § 28 Rz 1).

Entscheidend ist letztlich nämlich der wirtschaftliche Gehalt eines Sachverhalts (vgl. VwGH 21.5.1985, 85/14/0023; *Doralt* in Doralt et al [Hg], EStG [9. Lfg 2005] § 28 EStG, Rz 8).

Folglich sind alle wirtschaftlich einer Vermietung und Verpachtung gleichartige Sachverhalte nach § 28 EStG 1988 zu erfassen (vgl. VwGH 12.9.1989, 88/14/0171).

Vor diesem Hintergrund ist auch das Entgelt für die Einräumung einer Dienstbarkeit grundsätzlich den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen (vgl. VwGH 29.7.2010, 2006/15/0317).

Gegenteiliges gilt jedoch dann, wenn die vertragliche Gestaltung der Dienstbarkeit dazu führt, dass der zivilrechtliche Eigentümer sein wirtschaftliches Eigentum am belasteten Wirtschaftsgut verliert (vgl. BFG 4.7.2014, RV/3100686/2010).

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist wirtschaftlicher Eigentümer derjenige, dem ein Wirtschaftsgut bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes unter Bedachtnahme auf § 24 BAO zuzurechnen ist (vgl. *Ritz*, BAO⁶ [2017] § 24 Rz 2; *Tanzer/Unger*, BAO⁵ [2017] 55).

Hierbei gilt, dass wirtschaftlicher Eigentümer in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer ist (vgl. VwGH 20.3.2014, 2011/15/0120; *Ritz*, BAO⁶ [2017] § 24 Rz 3).

Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und 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, geltend machen kann (vgl. VwGH 29.7.2010, 2007/15/0248; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153).

Hierbei ist erforderlich, dass diese umfassende Verfügungsmacht auf Dauer, mithin auf die Zeit der möglichen Nutzung der Sache, ausgeübt werden kann (vgl. VwGH 8.7.2009, 2006/15/0264; VwGH 18.12.1997, 96/15/0151).

Das Vorliegen eines vom zivilrechtlichen Eigentum abweichenden wirtschaftlichen Eigentums ist letztlich stets anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse festzustellen (vgl. VwGH 29.6.1982, 82/14/0054).

Unter den Begriff „Wirtschaftsgut“ im steuerlichen Sinn fällt schließlich, was im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbar ist, mithin nicht nur körperliche Gegenstände, sondern auch Rechte (vgl. VwGH 11.3.1992, 90/13/0230; *Ritz*, BAO⁶ [2017] § 24 Rz 6; *Unger* in Althuber et al [Hg] BAO Handbuch [2015] 108).

Vor diesem Hintergrund ist zunächst die rechtliche Einordnung des Quellwassers zu beleuchten.

Gemäß § 3 Abs. 1 lit. a WRG „gehört“ das aus einem Grundstück zutage quellende Wasser dem Grundeigentümer. Nach herrschender Auffassung handelt es sich hierbei um echtes Eigentum im Sinne der §§ 354, 362 ABGB (vgl. *Oberleitner/Berger* in *Oberleitner/Berger* [Hg], WRG-ON^{1.03} § 3 Rz 2; *Ramsebner*, Das Recht am Grundwasser [2003] 46). Somit wohnt auch dem Eigentum am Wasser eine positive Seite in Gestalt einer Nutzungsbefugnis sowie eine negative Seite in Form des Rechts, Dritte von der Wassernutzung auszuschließen, inne (vgl. *Ramsebner*, Das Recht am Grundwasser [2003] 47 f.).

Folgerichtig weist § 5 Abs. 2 WRG iVm § 3 Abs. 1 lit. a WRG das Recht zur Benützung des Quellwassers grundsätzlich dem Grundeigentümer zu. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs müssen Nutzungsbefugnisse nach § 5 Abs. 2 WRG jedoch nicht zwangsläufig auf dem Eigentum am Grund, auf dem die Quelle aufgeht, beruhen, sondern können auch auf andere vom Grundstückseigentum abgeleitete dingliche Titel gestützt werden (vgl. *Oberleitner/Berger* in *Oberleitner/Berger* [Hg], WRG-ON^{1.03} § 3 E 16; *Stangl* in *Altenburger/N. Raschauer* [Hg], Kommentar Umweltrecht [2013] zu § 5 WRG, Rz 7).

Somit stellt auch ein grundbürgerlich gesichertes Dienstbarkeitsrecht zum Wasserbezug, zur Errichtung von Anlagen und zur Zuleitung des Wassers zu einem Grundstück eine Nutzungsbefugnis am Privatgewässer für die dinglich Berechtigten und damit ein Wasserbenutzungsrecht auf Grundlage des § 5 Abs 2 WRG dar (vgl. VwGH 23.4.2014, 2013/07/0301).

Bei Bestehen eines solchen dinglichen Wasserbezugsrechts kommt (auch) dem Grundeigentümer kein Nutzungsrecht an der seinem Grund entspringenden Wasserquelle mehr zu (vgl. VwGH 25.6.2015, Ra 2014/07/0087). Abweichendes gilt nur dann, wenn mit der Dienstbarkeit keine ausschließliche Nutzungsbefugnis des Eigentümers des herrschenden Gutes begründet wird; diesfalls verbleibt die über die Dienstbarkeit hinausgehende Nutzung beim Grundeigentümer (vgl. VwGH 16.9.1999, 99/07/0058).

Im Lichte obiger Ausführungen zeigt sich daher zusammengefasst, dass am Quellwasser zivilrechtliches Eigentum bestehen kann, welches aus dem Grundeigentum abgeleitet wird. Dieses Wassereigentum manifestiert sich in Aneignungs-, Zugriffs- und Nutzungsbefugnissen nach Maßgabe des WRG, mithin in einer Verfügungsmacht des Grundeigentümers über die Ressource Wasser (vgl. *Oberleitner* in *Rössler/Kerschner* [Hg], Wasserrecht und Privatrecht² [2013] 7).

Dieses Bündel an Befugnissen – welches neben dem Recht auf Nutzung des Quellwassers auch Abwehrrechte gegenüber Dritten umfasst – kann wiederum vollständig oder zum Teil im Wege einer verbücherten Dienstbarkeit übertragen werden.

Dies bedeutet zunächst, dass sich der Bf. aufgrund seiner unveränderten Stellung als Eigentümer jenes Grundstücks, auf dem die Quelle entspringt, seines zivilrechtlichen Eigentums am Quellwasser tatsächlich nicht begeben konnte.

Entscheidend ist letztlich jedoch, dass der Bf. im Lichte der dargestellten Rechtsprechung sein wirtschaftliches Eigentum am Quellwasser verloren hat:

Mit der grundbürgerlichen Einräumung des Wasserbezugsrechts zu Gunsten der W-GmbH war tatsächlich eine vollumfänglichen Übertragung jener Befugnisse verbunden, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums am Quellwasser sind.

Vor diesem Hintergrund kann nicht davon ausgegangen werden, dass das verfahrensgegenständliche Rechtsgeschäft die Wirkungen einer bloßen Nutzungsüberlassung zeitigt.

Im Ergebnis begründet die verfahrensgegenständliche Dienstbarkeit des Wasserbezugs nämlich nicht nur Duldsungs- und Unterlassungspflichten, sondern führt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vielmehr zu einer Veräußerung des Quellwassers als eigenständiges Wirtschaftsgut.

Hierfür spricht auch, dass der Bf. selbst im Fall einer reduzierten Schüttung oder gar des Versiegens der Wasserquelle nicht angehalten ist, das erhaltene Entgelt zum Teil oder zur Gänze rückzuerstatten. Die Preisgefahr ist somit auf die W-GmbH übergegangen, was für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ebenso zu berücksichtigen ist (vgl. VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123).

Dass wirtschaftlich gesehen von einem Veräußerungsvorgang auszugehen ist, lässt sich schließlich auch aus der Höhe des Entgelts ableiten, welches dem objektiv ermittelten und ortsüblichen (Verkaufs-)Wert des Quellwassers entspricht.

Da die Wasserquelle bis dato keiner land- und forstwirtschaftlichen Bestimmung zugeführt wurde, liegt folglich ein nicht steuerbarer Verkauf von Privatvermögen vor.

Hieran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass das Wasserbezugsrecht unter der auflösenden Bedingung eingeräumt wurde, dass es erlischt, wenn am herrschenden Grundstück der W-GmbH keine Lebensmittel mehr produziert werden:

Schon im Zusammenhang mit Spekulationsgeschäften ist nämlich davon auszugehen, dass die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes auch bei Vorliegen einer auflösenden Bedingung bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses als vollzogen gilt (vgl. *Kirchmayr/Perl* in Doralt et al [Hg], EStG [17. Lfg 2014] § 31 EStG, Tz 34). Nichts anderes kann schließlich bei einer Veräußerung von Privatvermögen außerhalb des Spekulationstatbestands gelten.

Im Übrigen ist auch das von der Rechtsprechung geforderte Kriterium, dass jene umfassende Verfügungsmacht, die letztlich wirtschaftliches Eigentum begründet, auch auf die Dauer der möglichen Nutzung des Wirtschaftsguts ausgeübt werden kann, erfüllt.

Hierzu ist zunächst auszuführen, dass es sich bei dem verfahrensgegenständlichen Quellwasser um kein abnutzbares Wirtschaftsgut handelt, zumal es weder im Zeitablauf laufend an Wert verliert, noch durch bestimmungsgemäßen Gebrauch technischem oder wirtschaftlichem Verschleiß unterworfen ist (vgl. VwGH 26.8.2009, 2006/13/0138; VwGH 25.1.2001, 2000/15/0172, jeweils zu den Merkmalen eines abnutzbaren Wirtschaftsguts).

Folglich sind der Nutzungsdauer der Wasserquelle - einem Grundstück gleich - praktisch keine Grenzen gesetzt.

Gleiches trifft im Ergebnis auch auf das wirtschaftliche Eigentum am Quellwasser zu:

Dieses ist zwar auflösend bedingt, doch unterliegt der Eintritt der Bedingung - die Einstellung der Lebensmittelproduktion - letztlich der alleinigen Disposition der W-GmbH. Im Übrigen bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass tatsächlich mit einem Erlöschen des Wasserbezugsrechts zu rechnen ist. Dass die Vertragsparteien die Wahrscheinlichkeit des Bedingungseintritts und der damit verbundenen Rückübereignung

der wirtschaftlichen Verfügungsmöglichkeiten als sehr gering eingestuft haben, spiegelt sich schon in der Vertragsgestaltung wider, die für diesen Fall keine Reduktion oder Rückerstattung des bedungenen Entgelts vorsieht.

Der Eintritt der Bedingung - und die damit verbundene Beendigung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Quellwasser - bleibt zwar theoretisch möglich, doch sind spekulative Annahmen über zukünftige, die Nutzungsdauer allenfalls beeinflussende Verhältnisse nicht geeignet, die Berücksichtigung einer kürzeren Nutzungsdauer zu rechtfertigen (vgl. VwGH 25.4.2002, 98/15/0091).

Demnach ist davon auszugehen, dass der W-GmbH die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Quellwasser tatsächlich dauerhaft zukommt.

Vor dem Hintergrund obiger Ausführungen erübrigt sich schließlich auch eine Auseinandersetzung mit dem jeweiligen Vorbringen der Verfahrensparteien zur Auslegung von einschlägigen Passagen der Einkommensteuerrichtlinien, zumal es sich bei diesen mangels Rechtsnormcharakter letztlich um keine das Bundesfinanzgericht bindende Rechtsquelle handelt (vgl. BFG 19.11.2015, RV/5100487/2013; BFG 25.6.2015, RV/1100159/2011).

Hingegen zeigte die belangte Behörde zutreffend auf, dass das vertraglich bedungene Entgelt nicht nur für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am Quellwasser, sondern auch für die Einräumung von Leitungsrechten (in Höhe von EUR 20.000,00) und als Entschädigung für das aus den Dienstbarkeiten resultierende Entstehen eines Quellschutzgebiets und der hiermit verbundenen Nutzungseinschränkungen der betreffenden Grundstücke (im Betrag von EUR 10.000,00) geleistet wurde.

Beide Entgeltbestandteile sind grundsätzlich den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen (vgl. Vock in Jakom [Hg], EStG¹⁰ [2017] § 21 Rz 92; Wanke in Wiesner et al [Hg], EStG [2009] § 21 Anm 55).

Hierbei bedarf die diesbezügliche Zuordnung des auf die Einräumung der Leitungsrechte entfallenden Entgelts einer näheren Begründung, zumal es hierdurch zu einem Auseinanderfallen des steuerlichen Schicksals der Dienstbarkeit des Wasserbezugs und der Leitungsdienstbarkeiten kommt.

Richtig ist nämlich, dass die Leitungsrechte in tatsächlicher Hinsicht eng mit dem Wasserbezugsrecht verwoben sind:

Wenngleich der Eintritt der vertraglich vorgesehenen auflösenden Bedingung dem Vertragswortlaut nach ausdrücklich nur zu einem Erlöschen des Wasserbezugsrechts führt, wäre hiermit im Ergebnis auch der Wegfall der Leitungsdienstbarkeiten verbunden:

Da diese ausschließlich dazu bestimmt sind, das Wasser aus der verfahrensgegenständlichen Quelle zu- respektive abzuleiten, entfiele mit dem Ausscheiden des Wasserbezugsrechts aus dem Rechtsbestand auch deren einziger Zweck. Völlige Zwecklosigkeit einer Dienstbarkeit - auch eines Wasserleitungsrechts -

führt nach Lehre und Rechtsprechung zu deren Erlöschen (vgl. Koch in KBB⁵ [2017] § 524 ABGB, Rz 5; Spath in Schwimann/Kodek [Hg], ABGB⁴ [2012] § 524 ABGB, Rz 6 f.).

Diese faktische Akzessorietät der verfahrensgegenständlichen Dienstbarkeiten vermag dennoch nichts daran zu ändern, dass deren unterschiedliche steuerliche Behandlung im Ergebnis geboten ist:

Dass sowohl Wasserbezugsrecht und Leitungsrechte letztlich zwangsläufig im Gleichklang erlöschen, darf letztlich nicht darüber hinwegtäuschen, dass keine rechtliche oder tatsächliche Notwendigkeit bestand, beide Dienstbarkeiten zu begründen:

Die alleinige Einräumung eines Wasserbezugsrechts ist nämlich ohne Weiteres möglich. Diesfalls wird der Zugriff des Berechtigten auf das Quellwasser nicht durch eine Wasserleitung, sondern ein der Rechtsprechung zufolge zwingend entstehendes Wegerecht als Nebendienstbarkeit sichergestellt (vgl. Memmer in Kletečka/Schauer, ABGB-ON¹⁰³ [2016] § 497 Rz 4).

Werden wie im vorliegenden Fall neben dem Wasserbezugsrecht auch Leitungsrechte begründet, so kommt diesen die Funktion zu, den Zugriff auf das Wirtschaftsgut Wasser zu erleichtern.

Folglich verschaffen Leitungsrechte dem Berechtigten einen abgrenzbaren Vorteil, der auch einer eigenständigen Bewertung zugänglich ist.

Entscheidend ist schließlich auch, dass dem Bf. durch die Leitungsrechte tatsächlich bloße Duldungs- und Unterlassungspflichten auferlegt werden, welche ihn für sich allein genommen weder in seiner Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut Quellwasser, noch das Wirtschaftsgut Grund und Boden beeinträchtigen.

Im Unterschied hierzu ist die Einräumung des Wasserbezugsrechts - wie bereits aufgezeigt - mit einem vollumfänglichen Verlust der Verfügungsbefugnisse über das Quellwasser verbunden.

Im Ergebnis ist die Begründung der Leitungsrechte daher als bloße Rechtseinräumung zu qualifizieren, die in Einklang mit der dargestellten Rechtslage den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen ist.

Demgegenüber ist die Entschädigungsleistung für die Duldung der Einschränkungen des Quellschutzgebiets in Höhe von EUR 10.000,00 letztlich nicht steuerbar:

Entschädigungen für Wirtschafterschwernisse sind nämlich im Rahmen der Vollpauschalierung abgegolten (vgl. VwGH 19.2.1985, 84/14/0107).

Gegenteiliges gälte nur dann, wenn es tatsächlich zu einer Verminderung des Einheitswerts gekommen ist (vgl. VwGH 19.3.1970, 1120/68).

Wird eine solche - wie im vorliegenden Fall - nicht vorgenommen, sind die geleisteten Entschädigungen weiterhin als im Rahmen der Pauschalierung erfasst zu betrachten (vgl. BFG 3.3.2016, RV/4100460/2012).

Folglich ist nur das auf die Einräumung von Leitungsrechten entfallende Entgelt in Höhe von EUR 20.000,00 gesondert als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen. In Anbetracht der dargestellten Sach- und Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden.

Neuberechnung der Einkommensteuer

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft unter Berücksichtigung des Grundbetrags in Höhe von EUR 2.691,00	EUR 17.309,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	EUR 17.309,00
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	- EUR 60,00
Kirchenbeitrag	- EUR 22,00
Kinderfreibeträge für haushaltzugehörige Kinder gem. § 106a Abs. 1 EStG 1988	- EUR 440,00
Einkommen	EUR 16.787,00
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt $(16.787,00 - 11.000,00)/14.000,00 \times 5.110,00$	EUR 2.112,00
Alleinverdienerabsetzbetrag	- EUR 669,00
Einkommensteuer	EUR 1.443,00

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Da die im gegenständlichen Verfahren zu lösende Rechtsfrage, inwiefern die Einräumung der Dienstbarkeit des Wasserbezugs zu einer Veräußerung der bezughabenden Wasserquelle führen kann, in Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs - insbesondere zu Fragen des wirtschaftlichen Eigentums - gelöst wurde, war die Revision nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 18. Jänner 2018