

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die als Beschwerde weiterwirkende Berufung des Dipl.-Ing. Werner T****, ****Adresse****, vertreten durch Münzenrieder Karner Weinhandl Steuerberatung GmbH, 7100 Neusiedl am See, Bergäckersiedlung 6, vom 11. 12. 2010, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, 7400 Oberwart, Prinz Eugen-Straße 3, vom 12. 11. 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006, Steuernummer 38****, zu Recht erkannt:

I. Die als Beschwerde weiterwirkende Berufung wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Einkommensteuerbescheid 2006 vom 27. 8. 2007

Mit Einkommensteuerbescheid 2006 vom 27. 8. 2007 setzte das Finanzamt gegenüber dem Berufungswerber (Bw) und späteren Beschwerdeführer (Bf) Dipl.-Ing. Werner T**** die Einkommensteuer für das Jahr 2006 mit 98.916,48 € fest, wobei das Finanzamt von folgenden Bemessungsgrundlagen ausging:

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	37.443,23 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-6.122,61 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	183.442,33 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	214.762,95 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.	
Kirchenbeitrag	-100,00 €
Einkommen	214.662,95 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (214.662,95 - 51.000,00) x 0,5 + 17.085,00	98.916,48 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	98.916,48 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	98.916,48 €
Einkommensteuer	98.916,48 €

Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2006 vom 12. 11. 2010

Mit Bescheid vom 12. 11. 2010 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2006 (Bescheid vom 27. 8. 2007) gemäß § 303 Abs. 4 BAO, was die Behörde wie folgt begründete:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.

Einkommensteuerbescheid 2006 vom 12. 11. 2010

Mit Einkommensteuerbescheid 2006 vom 12. 11. 2010 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2006 mit 468.514,51 € fest, wobei das Finanzamt von folgenden Bemessungsgrundlagen ausging:

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	37.443,23 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	779.180,56 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	137.335,23 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	953.959,02 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.	
Kirchenbeitrag	-100,00 €
Einkommen	953.859,02 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (953.859,02 - 51.000,00) x 0,5 + 17.085,00	
	468.514,51 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	468.514,51 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	468.514,51 €
Einkommensteuer	468.514,51 €

Die Veranlagung sei "unter Zugrundelegung der mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter aufgenommenen Niederschrift bzw. unter Zugrundelegung der Ergebnisse des Vorhalteverfahrens" erfolgt.

Niederschrift über die Schlußbesprechung

Der Niederschrift über die Schlußbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung beim Bf vom 9. 11. 2010 lässt sich entnehmen:

Feststellungen

*Bei den Objekten M***** und D***** B***** wurden die Grundstücke von Hr. DI T***** erworben, die Gebäude errichtet und dann von Hr. DI T***** vermietet.*

*Nach 3 bzw. 4 Jahren Vermietung wurde das Fruchtgenussrecht an diesen beiden Liegenschaften an die Dipl.Ing. T***** BaugesmbH verkauft.*

Dieser Vorgang wurde als Veräußerung aus dem privaten Bereich behandelt.

Lt. FB EST ist die Veräußerung der betrieblichen Sphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnen.

Lt. Auskunft des BMf- die Auskunft wurde an den steuerlichen Vertreter weitergeleitet- sind ab Beginn gewerbliche Einkünfte anzusetzen. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde mit Einverständnis des steuerlichen Vertreters aus verwaltungsökonomischen Überlegungen auf eine Ausdehnung des Prüfungszeitraumes verzichtet, da die steuerlichen Auswirkungen der Vorjahre im Jahr der Veräußerung wieder neutralisiert werden (Höhere Afa - niedrigerer Buchwert).

In der Beilage wird die Anfragenbeantwortung des Fachbereichs angeführt.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Erklärung

2006	2007	
F****, H*****straße 16	8.197,54	7.634,83
M*****	16.424,76	6.615,00
D**** B****	29.682,34	6.527,20
Wien P*****gasse - H*****gasse	24.963,57	7.892,59
Wien, Grundstück K*****gasse	44.065,24	34.284,31
F****, H*****straße 7	18.435,04	16.887,38
Gesamteinkünfte Vermietung und Verpachtung	141.768,49	79.841,31

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Erklärung

2006	2007	
F****, H*****straße 16	8.197,54	7.634,83
M*****		6.615,00
D**** B****		6.527,20
Wien P*****gasse - H*****gasse	24.963,57	7.892,59
Wien, Grundstück K*****gasse	44.065,24	34.284,31
F****, H*****straße 7	18.435,04	16.887,38
Einkünfte Vermietung und Verpachtung	95.661,39	79.841,31
Zuzüglich Tangente	41.673,84	50.201,35
Gesamteinkünfte Vermietung und Verpachtung	137.335,23	130.042,66

Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach BP

M*****	12.196,47	
D***** B*****		26.060,55
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.741.000,00	
abzüglich Buchwerte	-993.953,85	747.046,15

Tabelle AK und Buchwerte per 1.7.2006 für Objekte M***** und D***** B*****

		ND	AK	BW 1.1.	Afa
Div. Lieferanten	30.12.2002	800	541.575,93	513.143,20	4.061,82
Bewag	23.01.2003	794	5.703,10	5.444,53	43,10
Eintragung	26.02.2003	794	8.628,00	8.236,81	65,20
Notar	18.08.2003	788	5.819,00	5.597,48	44,31
Kanal	14.10.2003	788	2.278,62	2.191,88	17,35
			564.004,65	534.613,90	4.231,78
abzüglich AFA lt. BP				-8.460,07	
Buchwert XXXXXXXXXX lt. BP				526.153,83	
Baukosten	13.11.2003	800	180.117,30	173.362,91	1.350,88
Kanal	17.08.2004	788	20.102,00	19.642,82	153,06
Baukosten	01.01.2004	800	282.000,00	273.540,00	2.115,00
Baukosten	31.12.2005	782	1.470,00	1.458,72	11,28
AK lt. BP	01.01.2006	388	7.158,28	7.158,28	110,70
			490.847,58	475.162,73	3.740,92
abzüglich AFA lt. BP				-7.362,71	
Buchwert XXXXXXXXXX lt. BP				467.800,02	

Änderung Einkommensteuer 2006

	vor BP	nach BP
KZ 320	37.443,23	37.443,23
KZ 330	-6.122,61	779.180,56
KZ 370	183.442,33	137.335,23
KZ 777	214.762,95	953.959,02
Differenz		739.196,07

... (betrifft USt)

Teil der Niederschrift ist die Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereichs.

Außenprüfungsbericht

Der gemäß § 150 BAO erstattete Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 9. 11. 2010 verweist in Tz 1 auf die Niederschrift vom selben Tag.

Hinsichtlich der Einkommensteuer stellten sich die steuerlichen Auswirkungen wie folgt dar:

			2006
Einkünfte aus Gewerbebetrieb			-6.122,61
Verkauf Fruchtgenuss abz. Buchwert	1.741.000,00	-993.953,85	747.046,15
██████████ und ██████████			<u>38.257,02</u>
Gesamt			779.180,56
Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung			183.442,33
abzüglich ██████████			-16.424,76
abzüglich ██████████			<u>-29.682,34</u>
Gesamt			137.335,23
Steuerliche Auswirkungen			
<u>Zeitraum</u>	<u>2006</u>		
	Euro		
<u>Umsatzsteuer:</u>			
[000] Steuerbarer Umsatz	1.741.000,00		
[022] 20% Normalsteuersatz	1.741.000,00		
<u>Einkommensteuer:</u>			
[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb	747.046,15		
[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb	38.257,02		
[370] Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-46.107,10		

Dies hätte folgende Änderungen der Besteuerungsgrundlagen zur Folge:

Änderungen der Besteuerungsgrundlagen

Umsatzsteuer

[000] Steuerbarer Umsatz

<u>Zeitraum</u>	<u>2006</u>
	Euro
Vor Bp	803.202,05
Tz. 1 Verkauf Fruchtgenussrecht	1.741.000,00
Nach Bp.	<u>2.544.202,05</u>

[022] 20% Normalsteuersatz

<u>Zeitraum</u>	<u>2006</u>
	Euro
Vor Bp	751.486,58
Tz. 1 Verkauf Fruchtgenussrecht	1.741.000,00
Nach Bp.	<u>2.492.486,58</u>

Einkommensteuer

[330] Einkünfte aus Gewerbebetrieb

<u>Zeitraum</u>	<u>2006</u>
	Euro
Vor Bp	-6.122,61
Tz. 1 Verkauf Fruchtgenussrecht	747.046,15
Tz. 1 Verkauf Fruchtgenussrecht	38.257,02
Nach Bp.	<u>779.180,56</u>

[370] Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

<u>Zeitraum</u>	<u>2006</u>
	Euro
Vor Bp	183.442,33
Tz. 1 Verkauf Fruchtgenussrecht	-46.107,10
Nach Bp.	<u>137.335,23</u>

Die Wiederaufnahme sei unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt.

Im vorliegenden Fall können die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig angesehen werden. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereich ESt/KÖSt vom 5. 5. 2006

Das Bundesministerium für Finanzen, Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer, gab dem Finanzamt mit Erledigung vom 5. 5. 2006 bekannt:

Betreff: Anfrage ... steuerliche Beurteilung der Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an einer Liegenschaft

Sachverhalt

*Lt. Anfrage sind Frau Margarethe und Herr DI Werner Matthias T***** jeweils ideale Hälfteeigentümer der Liegenschaft EZ 70, Grundbuch N***** A*****S***** (es handelt sich dabei um ein bebautes Grundstück). Lt. vorliegendem Vertrag räumen die beiden Hälfteeigentümer der Firma W & M T***** GmbH das Recht des Fruchtgenusses an dieser Liegenschaft auf die Dauer von 50 Jahren als Servitut mit grundbücherlicher Sicherstellung ein.*

Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes soll entgeltlich erfolgen, das Entgelt als (Einmalzahlung zu Beginn der Vertragslaufzeit geleistet werden. Aus der Anfrage ist die Entgeltshöhe nicht ersichtlich.

Die Fruchtnießerin hat auf Grund ihres uneingeschränkten Nutzungsrechtes ausdrücklich das Recht die Liegenschaft zu vermieten oder zu verpachten bzw. sonstige Rechte am Vertragsobjekt dritten Personen uneingeschränkt einzuräumen und sie nach ihrem Gutdünken zu verwalten und zu benutzen. Sie trägt auch das Risiko einer allfälligen Wertminderung, die durch den Gebrauch bzw. die Nutzung verursacht wird. Die Fruchtnießerin trägt das gesamte wirtschaftliche Risiko der vom Fruchtgenussrecht umfassten Liegenschaft. Sie übernimmt auch die mit der Liegenschaft in Zusammenhang stehenden Aufwendungen wie Instandhaltung, Steuern, Versicherungen.

Die Fruchtnießerin ist berechtigt sämtliche Rechte aus dem Fruchtgenussvertrag an einen Dritten zu übertragen, ohne dass es hierzu einer Zustimmung des Fruchtgenussgebers bedarf. Seitens des Fruchtgenussgebers wird eine vorzeitige Kündigung der Servitutsvereinbarung ausdrücklich ausgeschlossen.

Zur Besicherung der der Fruchtnießerin eingeräumten Rechte verpflichten sich die Fruchtgenussbesteller die vertragsgegenständliche Liegenschaft ohne vorherige Zustimmung der Berechtigten weder zu veräußern noch zu belasten. Die Liegenschaftseigentümer räumen der Fruchtgenussberechtigten das Vorkaufsrecht an der Liegenschaft ein, wobei der Vorkaufspreis im Vertrag noch nicht fixiert ist.

Fragen

- Geht bei Einräumung des Fruchtgenussrechts das wirtschaftliche Eigentum an der gesamten Liegenschaft oder nur am Gebäude oder überhaupt nicht auf den Fruchtgenussberechtigten über?*
- Sind im Fall des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums die stillen Reserven zu versteuern?*

Rechtliche Beurteilung

In der Regel fällt das wirtschaftliche Eigentum mit dem zivilrechtlichen Eigentum zusammen.

Es ist daher ein Wirtschaftsgut dem zivilrechtlichen Eigentümer auch ertragsteuerlich zuzurechnen. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist ausnahmsweise dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer einerseits die positiven Befugnisse die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Belastung, Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer geltend machen kann (Rz 122, EStR 2000; VwGH 24.11.1982, 81/13/21). Ebenso sind eigentümertypische Pflichten wie z.B. die Erhaltungspflicht in die Beurteilung miteinzubeziehen und können einem abweichenden wirtschaftlichen Eigentum entgegenstehen. So wird ein Fruchtnießer trotz eines zu seinen Gunsten eingeräumten Belastungs- und Veräußerungsverbot es nicht wirtschaftlicher Eigentümer, wenn der zivilrechtliche Eigentümer einen erheblichen Teil der Erhaltungsaufwendungen trägt (VwGH 85/13/0015 v. 17.9.1986).

Die Fruchtgenussberechtigte erwirbt lt. Vertrag das uneingeschränkte Nutzungsrecht an der Liegenschaft auf die Dauer von 50 Jahren. Sie kann die Liegenschaft vermieten, verpachten und sonstige Rechte am Vertragsobjekt Dritten uneingeschränkt einräumen. Alle mit der Liegenschaft in Zusammenhang stehenden Aufwendungen werden von der Fruchtnießerin getragen. Der zivilrechtliche Eigentümer verpflichtet sich ihr gegenüber die Liegenschaft weder zu veräußern, noch zu belasten.

Die Fruchtnießerin erwirbt für die Nutzungsdauer des Gebäudes die wesentlichen Befugnisse, die Ausdruck des Eigentumsrechtes sind und wird damit wirtschaftliche Eigentümerin am Gebäude. Der Grund und Boden der Liegenschaft ist ertragsteuerlich weiterhin den zivilrechtlichen Eigentümern zuzurechnen. Hinsichtlich des Gebäudes tätig

die Fruchtgenussberechtigte einen Anschaffungsvorgang (Margreiter, FJ 1995, 167; BMF, SWK 1989, AI 514).

Das Entgelt für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes an der Liegenschaft ist danach aufzuteilen in einen Anteil, der auf das Gebäude und in einen Anteil, der auf Grund und Boden entfällt. Sollte sich die Einräumung des Fruchtgenussrechtes nur auf das Gebäude beschränken, hat trotzdem eine Aufteilung des Gesamtentgeltes zu erfolgen, da auch in diesem Fall der Grund und Boden zwangsläufig mitgenutzt wird.

Der auf das Gebäude entfallende Entgeltanteil stellt bei der Fruchtgenussberechtigten die Anschaffungskosten für das Gebäude dar, bei den zivilrechtlichen Eigentümern liegt ein Veräußerungsvorgang vor, der, soweit das Gebäude Betriebsvermögen darstellt, im Rahmen der betrieblichen Einkunftsermittlung zu erfassen ist, soweit das Gebäude dem Privatvermögen zuzurechnen ist, kann sich eine Steuerpflicht aus § 30 EStG ergeben.

Der auf den Grund und Boden entfallende Anteil des Entgelts kann beim Fruchtgenussberechtigten, verteilt auf die Vertragsdauer (in diesem Fall 50 Jahre), anteilig als Ausgabe abgesetzt werden. Bei den zivilrechtlichen Eigentümern ist er im Zeitpunkt des Zufließens im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem § 28 Abs 1 Z 1 EStG zu erfassen.

Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereich ESt/KÖSt vom 20. 4. 2010

Das Bundesministerium für Finanzen, Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer, gab dem Finanzamt mit Erledigung vom 20. 4. 2010 bekannt:

Anfrage zur Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an einem Gebäude gegen Einmalzahlung

Zur Anfrage vertritt der bundesweite Fachbereich ESt/KÖSt nach Rücksprache mit dem BMF Abt. VI/6 folgende Rechtsansicht:

Sachverhalt

*Herr DI Werner T*****, Architekt, erwarb mit Vertrag vom 22.7.2000 bzw. 22.7.2002 eine unbebaute Liegenschaft im Ausmaß von 3188 Quadratmetern. Er errichtete in der Folge darauf einen Verbrauchermarkt, den er in der Folge an die Fa. A***** vermietete. Herstellkosten Gebäude und Nebenanlagen netto gesamt: rd. Euro 564.000.*

*Mit Vertrag vom 7.8.2003 erwarb Herr DI Werner T***** eine weitere unbebaute Liegenschaft im Ausmaß von 3694 Quadratmetern und errichtete anschließend darauf ebenso einen Verbrauchermarkt, den er in der Folge an die Fa. A***** vermietete. Herstellkosten Gebäude und Nebenanlagen netto gesamt: rd Euro 484.000.*

Die Finanzierung des Grundkaufes sowie der Errichtungskosten der Gebäude erfolgte mit Bankdarlehen.

*Auszug Inhalte Mietverträge mit A***** (Verträge sind im Wesentlichen für beide Objekte ident):*

*Verbrauchermarkt D***** B*****:*

*Verkaufsfläche 600 m², Lager- und Nebenräume 225 m², 53 PKW-Abstellplätze;
Monatliches Mietentgelt Euro 6.686,--. Vermietung ab Juli 2003.*

*Verbrauchermarkt M*****:*

*Verkaufsfläche 499m², Lager- und Nebenräume 192m², 63 PKW-Abstellplätze;
Monatliches Mietentgelt Euro 6.177; Vermietung ab Oktober 2002.*

Die Mietverträge wurden auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, der Mieter verzichtet auf sein Kündigungsrecht vor Ablauf des 12. bzw. 10. Bestandsjahres.

Der Mieter verpflichtet sich, das Mietobjekt zu warten und notwendige Reparaturen durchzuführen. Sofern es sich um ernste Schäden handelt, obliegt die Instandhaltung dem Vermieter.

Das Bestandsrecht des Mieters wird bis zur erstmaligen Kündigungsmöglichkeit des Mieters (nach 10 bzw. 12 Jahren) grundbücherlich einverleibt.

Inhalt Servitutsbestellungsverträge (soweit für steuerliche Beurteilung relevant. Verträge sind inhaltlich für beide Verbrauchermärkte ident)

*Mit 25. Oktober 2006 schließt Herr DI Werner T***** mit der DI T***** BauGmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer er ist, mit Wirkung per 1.7.2006 folgende Servitutsbestellungsverträge:*

*DI T***** ist Alleineigentümer der Liegenschaft, auf der sich ein Verbrauchermarkt mit umliegenden Freiflächen (Parkplatz und Grünflächen) befindet. Bezüglich sämtlicher Gebäudeteile des Verbrauchermarktes auf dem Grundstück treffen die Parteien folgende Vereinbarung:*

*Herr DI T***** räumt der DI T***** BauGmbH das Recht des Fruchtgenusses auf die Dauer von 21 Jahren als Servitut mit grundbücherlicher Sicherstellung ein. Das Fruchtgenussrecht wird ausdrücklich ausschließlich hinsichtlich sämtlicher Gebäudeteile des auf der Liegenschaft befindlichen Verbrauchermarktes vereinbart.*

Auf Grund des Servitutsrechts ist die vorgenannte Gesellschaft berechtigt über die Liegenschaft iSd Bestimmungen des ABGB zu verfügen und jeglichen Fruchtgenuss zu ziehen, somit die gegenständliche Liegenschaft ohne weiteres zu vermieten oder zu verpachten bzw. sonstige Rechte an diesem Vertragsobjekt dritten Personen uneingeschränkt einzuräumen.

*Die Nutznießerin hat auf Grund ihres uneingeschränkten Nutzungsrechtes ausdrücklich das Recht, die Liegenschaft nach ihren Gutdünken zu verwalten und zu benützen. Aus diesem Grund trägt die Nutznießerin sämtliches Risiko einer allfälligen Wertminderung, die durch den Gebrauch bzw die Nutzung verursacht wird. Die T***** BauGmbH trägt*

daher das gesamte wirtschaftliche Risiko der gegenständlichen, vom Fruchtgenussrecht umfassten Liegenschaft.

Das vereinbarte Fruchtgenussrecht bezieht sich ausdrücklich nur auf das Gebäude "Verbrauchermarkt" und nicht auf die umliegenden Freiflächen (Parkplatz und Grünfläche).

Das Fruchtgenussrecht beginnt mit Rechtswirksamkeit 1.7.2006 und wird auf die Dauer von 21 Jahren vereinbart.

Lt. gutachtlicher Stellungnahme des gerichtlich beeideten Sachverständigen X wird die Substanz des Gebäudes nach 21 Jahren erschöpft sein. Aus diesem Grund wird die Dauer des Fruchtgenussrechtes für diese Zeit vereinbart.

*Als Entgelt für die Einräumung dieses Fruchtgenussrechtes verpflichtet sich die T***** BauGmbH einen einmaligen Betrag von Euro 921.000 (für Verbrauchermarkt M*****) und Euro 820.000 (für Verbrauchermarkt E***** D***** B*****) zuzgl. Ust zu leisten. Das Entgelt entspricht dem lt Gutachten geschätzten Verkehrswert der Gebäude.*

*Alle mit der gegenständlichen Liegenschaft und der Nutzung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Lasten trägt die T***** BauGmbH. Insbesondere trägt sie daher sämtliche Betriebs- und Instandhaltungskosten der Liegenschaft, die Kosten der Elementarversicherung sowie die Grundsteuer.*

Die Fruchtnießerin ist ausdrücklich berechtigt, sämtliche Rechte aus diesem Vertrag an einen Dritten zu übertragen, ohne dass dazu die Zustimmung seitens der Fruchtgenussgeber erforderlich ist.

*Zur Besicherung der Rechte der Fruchtnießerin verpflichtet sich DI T***** ohne Zustimmung der Fruchtgenussberechtigten die Liegenschaft weder zu veräußern noch zu belasten.*

Weiters räumt er der Fruchtgenussberechtigten ein Vorkaufsrecht ein.

Der Servitutsbestellungsvertrag enthält keine Regelungen darüber, wer nach Vertragsende etwaige Abbruchkosten des Gebäudes zu übernehmen hat, ob, bzw. in welcher Höhe ein eventuell zum Vertragsende vorhandener Substanzwert des Gebäudes dem Fruchtgenussberechtigten abgegolten wird.

*Herr DI T***** hat bisher die Anschaffung beider unbebauter Liegenschaften und die Errichtung beider Verbrauchermärkte der außerbetrieblichen Sphäre zugeordnet und bis zur entgeltlichen Einräumung des Fruchtgenussrechts an die T***** BauGmbH die Einkünfte aus der Vermietung der Verbrauchermärkte an Fa. A***** als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt.*

*Ab Einräumung des Fruchtgenussrechts werden nun sämtliche Mieteinnahmen aus der Vermietung an die Fa. A***** bei der Fruchtgenussberechtigten erfasst. Für die Überlassung des Grund und Bodens bzw der Parkplätze, die vom Servitutsbestellungsvertrag nicht umfasst sind, wird zwischen DI T***** als*

Grundeigentümer und der T***** BauGmbH ein Mietentgelt verrechnet. Ein schriftlicher Vertrag liegt diesbezüglich nicht vor.

Die steuerliche Behandlung der Einräumung des Fruchtgenussrechts an die T***** BauGmbH erfolgte vom Pflichtigen bisher in der Weise, dass von einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an die Fruchtgenussberechtigte ausgegangen wird. D h, die Einräumung des Fruchtgenussrechtes hinsichtlich beider Baulichkeiten wird steuerlich bei DI T***** als Veräußerungsvorgang in der Privatsphäre behandelt und wird das Entgelt für die Einräumung des Fruchtgenussrechts (=Kaufpreis der Liegenschaft) seiner außerbetrieblichen Sphäre zugerechnet. In der T***** BauGmbH stellt das Entgelt für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes die Anschaffungskosten für die Gebäude dar, die auf die Vertragslaufzeit von 21 Jahren verteilt abgeschrieben werden.

Die Herstellkosten des Verbrauchermarktes E***** D***** B***** betrugen Euro 564.000, das Entgelt für die Einräumung des Fruchtgenusses Euro 921.000 (entspricht dem Verkehrswert des Gebäudes lt. Gutachten L*****); die Herstellkosten des Verbrauchermarktes M*****: Euro 484.000; das Entgelt für Einräumung des Fruchtgenusses Euro 820.000 (entspricht dem Verkehrswert des Gebäudes lt. Gutachten L*****).

Frage

Wie ist dieser Vorgang steuerlich zu behandeln? Kann der vom Steuerpflichtigen gewählten Vorgangsweise zugestimmt werden?

Beurteilung

Herr DI T***** ist als selbstständiger Architekt tätig, er ist 100%-Gesellschafter und Alleingeschäftsführer der T***** BauGmbH (der Fruchtgenussberechtigten), derer er sich bei der Errichtung der Verbrauchermärkte auch bediente.

Ausgehend davon, dass in der entgeltlichen Einräumung des Fruchtgenussrechtes an den beiden Gebäuden ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Fruchtgenussberechtigten erfolgt, stellt die Einräumung des Fruchtgenussrechtes einen Veräußerungsvorgang beim Fruchtgenussbesteller dar.

Damit ist die Frage zu beurteilen, ob die Errichtung und nachfolgende Weiterveräußerung der Gebäude der betrieblichen oder der außerbetrieblichen Sphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist.

Gem. § 23 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, sofern die Betätigung nicht unter § 21 oder § 22 EStG 1988 fällt.

Nachhaltigkeit einer Tätigkeit ist gegeben, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden (Rz 5408 EStR 2000). Nachhaltigkeit liegt allerdings nicht nur dann vor, wenn die Tätigkeit dauernd ausgeübt wird, auch eine

einmalige Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist oder, wenn aus den Umständen auf die Wiederholung oder Fortsetzung dieser Tätigkeit geschlossen werden kann. (Doralt/Kauba, EStG § 23 Rz 45 mwN).

Nach der Rechtsprechung ist die Annahme einer Wiederholungsabsicht nach dem äußeren Erscheinungsbild schon dann gerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige einzelne Geschäfte unter Ausnutzung seiner beruflichen Verbindungen tätigt (VwGH 81/13/0151 v. 9.11.83). Auch ein einmaliges Tätigwerden kann bereits das Merkmal der Nachhaltigkeit erfüllen, wenn schon bei der einmaligen Handlung die Absicht besteht, sie bei sich bietender Gelegenheit zu wiederholen. Dies gilt auch dann, wenn es tatsächlich nicht zur Wiederholung der Tätigkeit kommt (BFH v. 13.12.95, BStBl II 96, 232).

Nachhaltigkeit ist auch schon dann gegeben, wenn eine Tätigkeit durch längere Zeit hindurch ausgeübt wird, auch wenn sie nur gegenüber einem Auftraggeber erfolgt und keine Wiederholungsabsicht besteht.

Lt. dem vorliegenden Sachverhalt betreibt der Steuerpflichtige einen Architektenbetrieb und ist er 100%iger Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH, deren Unternehmensgegenstand das Baugewerbe ist. Gerade aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit als Architekt und Geschäftsführer eines Bauunternehmens kennt der Steuerpflichtige die Verhältnisse am Grundstücksmarkt und kann gerade er sich am Markt bietende Gelegenheiten Gewerbegrundstücke zu erwerben ausnützen, um sie in weiterer Folge baureif zu machen, sie zu bebauen und sie, wie in diesen beiden Fällen, zu verwerten. Es ist objektiv davon auszugehen, dass bei sich bietender Gelegenheit der Steuerpflichtige weitere Grundstücke erwerben und sie in gleicher Weise entwickeln und verwerten wird. Es ist daher nicht so, dass der Steuerpflichtige nur eine sich zufällig bietende Gelegenheit Grundstücke zu erwerben, um sie in weiterer Folge zu verwerten, ausgenützt hat, er hat vielmehr den Erwerb und die weitere Verwertung planmäßig vorangetrieben und abgewickelt und um sie zu finanzieren Bankdarlehen aufgenommen. Auch im Hinblick auf seine berufliche Betätigung ist davon auszugehen, dass er auch zukünftig, bei sich bietender Gelegenheit, weitere Grundstücke ankaufen und in weiterer Folge entwickeln und verwerten wird. Das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit ist daher jedenfalls gegeben.

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- und Leistungsaustausches teilnimmt, sich seine Tätigkeit also auf eine unbestimmte Anzahl an Personen erstreckt, der Unternehmer seine Leistung der Allgemeinheit anbietet und bereit ist grundsätzlich mit jedermann in Geschäftsverkehr zu treten. Davon kann in diesem Fall ausgegangen werden, womit auch dieses Tatbestandsmerkmal gegeben ist.

Ebenso ist unzweifelhaft, dass die Betätigung das Merkmal der Selbständigkeit erfüllt und mit der Absicht Gewinne zu erzielen ausgeübt wird, dh die Betätigung des Erwerbes, der Baureifmachung, der Bebauung und Verwertung beider Grundstücke stellt sich insgesamt als eine gewerbliche iSd § 23 EStG 1988 dar.

Bereits vom Steuerpflichtigen wurden für beide Objekte Mietverhältnisse mit einem Lebensmitteldiskonter eingegangen, die im Rahmen der Einräumung des Fruchtgenussrechts an die Fruchtgenussberechtigte mitübertragen wurden.

Der Umstand, dass die Einräumung des Fruchtgenussrechtes und damit verbunden die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Baulichkeiten an die Fruchtgenussberechtigte, nicht unmittelbar nach deren Fertigstellung (=Beginn der Mietverhältnisse) erfolgte, sondern die Gebäude zwischenzeitlich vermietet wurden, ändert nichts daran, dass von Anfang an die an die Fruchtgenussberechtigte übertragenen Baulichkeiten der betrieblichen Sphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind.

Es stellen folglich die Einmalentgelte für die Einräumung des Fruchtgenussrechts an den Baulichkeiten Betriebseinnahmen des Steuerpflichtigen dar und sind die mit diesen Einnahmen in Verbindung stehenden Ausgaben als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Ebenso sind die Mieteinnahmen, soweit sie auf die Baulichkeiten entfallen, als Betriebseinnahmen zu erfassen.

Der Grund und Boden, sowie die nicht von der Fruchtgenussvereinbarung umfassten baulichen Einrichtungen (Parkplätze) verbleiben im Privatvermögen des Steuerpflichtigen und sind die auf diesen Bereich entfallenden Mieteinnahmen bei ihm im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen.

Mietverträge

Der wesentliche Inhalt der Mietverträge ist in der Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen dargestellt.

Aktenkundig ist folgender Mietvertrag zwischen der DI T***** Bau GesmbH und der A***** Warenhandel GmbH & Co KG:

Datum	Objekt	Miete	Sonstiges
16. 3. 2005	Wien, K*****gasse	10.100 € netto monatlich zzgl. Betriebskosten	ca. 574 qm Verkaufsfläche, ca. 190 qm Lager und Nebenräume, ca. 30 PKW- Abstellplätze

Ferner sind folgende Mietverträge zwischen Dipl.-Ing. Werner T***** und der C***** Warenhandel Gesellschaft m.b.H. bzw der A***** Warenhandel GmbH & Co KG als Gesamtrechtsnachfolgerin der C***** Warenhandel Gesellschaft m.b.H. oder der der A***** Warenhandel GmbH & Co KG aktenkundig:

Datum	Objekt	Miete	Sonstiges
-------	--------	-------	-----------

24. 2. 2000 / 13. 8. 2002	M*****, H****straÙe	85.000,00 ATS netto monatlich zzgl. Betriebskosten, Erhhaltung um 363,36 € netto ab 2002	ca. 499 qm Verkaufsfläche, ca. 192 qm Lager und Nebenräume, ca. 63 PKW- Abstellplätze
22. 7. 2003	D***** B*****, P*****StraÙe / B****W****StraÙe	6.685,90 € netto monatlich zzgl. Betriebskosten	ca. 600 qm Verkaufsfläche, ca. 225 qm Lager und Nebenräume, ca. 53 PKW- Abstellplätze

Servitutsbestellungsverträge

Der wesentliche Inhalt der zwischen Dipl.-Ing. Werner T***** und der DI T***** Baugesellschaft m. b. H. abgeschlossenen Servitutsbestellungsverträge ist in der Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen dargestellt.

Aktenkundig sind folgende diesbezügliche Verträge zwischen der DI T***** Bau GesmbH und der A***** Warenhandel GmbH & Co KG:

Datum	Objekt	Entgelt	Sonstiges
25. 10. 2006	D***** B*****	Einmalbetrag 921.000 € netto	"Verbrauchermarkt" ohne Parkplätze und Grünflächen
25. 10. 2006	M*****	Einmalbetrag 820.000 € netto	"Verbrauchermarkt" ohne Parkplätze und Grünflächen

Gutachten

Der wesentliche Inhalt der Gutachten von Volker L*****, Allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Immobilien betreffend den Verkehrswert der Liegenschaften in D***** B***** und in M***** ist in der Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen dargestellt.

Zu den Gebäuden führt der Gutachter jeweils unter anderem aus:

Handelsobjekt, beheizt und gekühlt, ... Betonbau mit Flachdach, Fensterbändern, Fliesenboden, Sanitärräume ...

Die Halle ist mittels Leichtbauwand geteilt, geringe Teilflächen des Gebäudes dienen als Lager.

Die Halle ist in einfacher Bauweise als Verbrauchermarkt errichtet und unterliegt einer großen Abnutzung. Das Objekt ist gebläsebeheizt, mit Isolierglasfenstern versehen, der Fußbodenbelag keramisch, die Bauausstattung zweckmässig einfach...

Aufgrund des Vorerwähnten erscheint dem Schätzer die wirtschaftliche Lebensdauer mit 20 Jahren für Handelsliegenschaften dieser Art als Obergrenze.

Die technische Lebensdauer ist für diese Immobilie mit maximal 30 Jahren angegeben, die wirtschaftliche mit 20 Jahren, somit ist vom Mittel aus technischer und wirtschaftlicher Lebensdauer, also von 25 Jahren auszugehen...

	D***** B*****	M*****
Aufschließungskosten (ca. 10% des Grundwertes ohne Bebauungsabschlag)	33.000	21.000
Baureifmachung (ca. 5% des Grundwertes ohne Bebauungsabschlag)	16.000	10.000
Verkaufshalle zu 875 € / qm	696.000	617.000
befestigte Freiflächen, Leergutlager, Einfriedung zu 220 € / qm bzw. 110 € / qm	9.000 165.000	9.000 165.000
Honorare laut GOA (10% der Kosten für Baureifmachung, Halle und Freiflächen usw.	87.000	80.000
Neubauwert	1.006.000	902.000
Altersabwertung 8 %	60.000	72.000
Bauwert	946.000	830.000

Der Gutachter stellte zum Stichtag 20. 6. 2006 (das Fruchtgenussrecht wurde jeweils ab 1. 7. 2006 eingeräumt) unter anderem folgende Werte fest:

	D***** B*****	M*****
gebundener Grundwert	166.000 €	105.000 €
Bauwert	946.000 €	830.000 €
Substanzwert	1.112.000 €	935.000 €
Monatsertrag	6.743 €	6.544 €
Jahresertrag	80.916 €	78.528 €
Ertragswert (Faktor 12,1 bzw 11,12)	979.000 €	883.000 €
Verkehrswert (Mittel aus Substanz- und Ertragswert)	1.046.000 €	910.000 €

Der Bf hat laut Finanzamtsakt die Verkehrswerte Gebäude wie folgt ermittelt:

D***** B*****

Substanzwert gesamt:	1.112.000
abz. Substanzwert Grund:	-166.000
Substanzwert Gebäude:	946.000

Monatsertrag gesamt:	6.743
abz. Monatsertrag Grund:	
Fläche:	2.296 m ²
á	0,25 pro m ²
	-574

Monatsertrag Gebäude:	6.169
*	12
Jahresertrag Gebäude:	74.028
* Faktor	12,10
Ertragswert Gebäude:	895.739

Verkehrswert (Mittel aus Substanz- u. Ertragswert):

Substanzwert:	946.000
Ertragswert:	895.739
Summe	1.841.739
Verkehrswert Gebäude:	920.869

M*****

Substanzwert gesamt:	935.000
abz. Substanzwert Grund:	-105.000
Substanzwert Gebäude:	830.000

Monatsertrag gesamt:	6.544
abz. Monatsertrag Grund:	
Fläche:	2.205 m ²
á	0,25 pro m ²
	-551
Monatsertrag Gebäude:	5.993
*	12
Jahresertrag Gebäude:	71.913
* Faktor	11,25
Ertragswert Gebäude:	809.021

Verkehrswert (Mittel aus Substanz- u. Ertragswert):

Substanzwert:	830.000
Ertragswert:	809.021
Summe	1.639.021
Verkehrswert Gebäude:	819.511

Berufung

Mit beim Finanzamt am 14. 12. 2010 eingelangtem Schreiben vom 11. 12. 2010 erhob der Bf durch seine steuerliche Vertretung Berufung unter anderem gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 12. 11. 2010:

... Unsere Berufung richtet sich gegen die Qualifizierung von Vermietungstätigkeiten im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung als gewerblichen Grundstückshandel und daraus resultierend gegen die Festsetzung von Einkommensteuer in Höhe von € 369.598,03 aufgrundeiner Hinzurechnung von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 739.196,07...

*... Die gegenständlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 739.196,07 resultieren aus einem Verkauf von Fruchtgenussrechten an 2 Liegenschaften (Objekt M***** und Objekt D***** B*****).*

Diese Einkünfte wurden aufgrund einer Betriebsprüfung hinzugerechnet. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9.11.2010 wird hierzu ausgeführt:

*"Bei den Objekten M***** und D***** B***** wurden die Grundstücke von Hr. DI T***** erworben, die Gebäude errichtet und dann von Hr. DI T***** vermietet.*

*Nach 3 bzw. 4 Jahren Vermietung wurde das Fruchtgenussrecht an diesen beiden Liegenschaften an die Dipl.Ing. T***** BaugesmbH verkauft. Dieser Vorgang wurde als Veräußerung aus dem privaten Bereich behandelt.*

Lt. FB EST ist die Veräußerung der betrieblichen Sphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnen.

Lt. Auskunft des BMF- die Auskunft wurde an den steuerlichen Vertreter weitergeleitet- sind ab Beginn gewerbliche Einkünfte anzusetzen."

Die Stellungnahme des BMF ist dieser Berufung als Beilage angeschlossen.

In dieser Stellungnahme des BMF wird näher auf die Kriterien Nachhaltigkeit, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, Selbständigkeit und Gewinnerzielungsabsicht eingegangen.

Nun erfüllt aber nahezu jede private vermögensverwaltende und -nutzende Tätigkeit ebenfalls die Kriterien der Nachhaltigkeit, Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, Selbständigkeit und Gewinnerzielungsabsicht.

Ob die Vermögensnutzung oder die Vermögensumschichtung bzw. Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Sachverhaltsfrage, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles und unter Bedachtnahme auf die Verkehrsauffassung zu lösen ist. (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188)

Entscheidendes Auslegungskriterium ist die Art (die Qualität) des Tuns, Tätigwerdens (VwGH 22.6.1983, 81/13/0158).

*Im gegenständlichen Fall ging bei beiden Projekten die Initiative vom späteren Mieter aus. Der spätere Mieter gab wesentliche Vorgaben über Standort, notwendige Beschaffenheit des Gebäudes, Miethöhe und Mindestmietdauer bekannt. Nach eingehenden Rentabilitätsberechnungen optionierte Hr. DI T***** geeignete Grundstücke.*

Noch vor Ankauf der Grundstücke wurde in beiden Fällen der Mietvertrag abgeschlossen. Wir verweisen in diesem Zusammenhang auch auf die jeweiligen § 1 der Mietverträge.

Die Mietverträge sind dieser Berufung angeschlossen.

Die Überschussrechnungen der beiden Projekte führten in den Folgejahren zu den aufgrund der angestellten Rentabilitätsüberlegungen erwarteten Ergebnissen:

*Projekt M******

2003: € +52.516,97

2004: € +51.011,32

2005: € +48.119,33

*Projekt D***** B******

2003: € + 9.718,41

2004: € +63.656,89

2005: € +62.483,05

Mit der Steuerreform 2004/2005 wurde der Körperschaftsteuersatz auf 25% abgesenkt. Dadurch ergab sich eine steuerliche Vorteilhaftigkeit für unsere Mandantschaft 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 bei unserer Mandantschaft aufgrund anderer Einkünfte zum Tragen kommt.

*Nach Abklärung einer Reihe von weiteren relevanten Aspekten und möglicher Übertragungsformen, hat unsere Mandantschaft aufgrund der in den gegenständlichen Fällen steuerlichen Vorteilhaftigkeit die Objekte D***** B***** und M***** an die in seinem Alleinbesitz stehende DI T***** Bau GmbH übertragen. Hr. DI T***** ist auch Alleingeschäftsführer der DI T***** Bau GmbH.*

*Die Mietverhältnisse wurden von der DI T***** Bau GmbH in gleicher Weise fortgeführt. Die DI T***** Bau GmbH vermietet bis zum heutigen Tage die Objekte ebenfalls an die A***** Warenhandel GmbH & Co KG.*

*An dieser Stelle sei angemerkt, dass im Jahre 2005 ein weiteres Objekt (Objekt K*****gasse) errichtet und an die A***** Warenhandels GmbH & Co KG langfristig vermietet worden ist. Dieses Projekt ähnelt wirtschaftlich stark den berufungsgegenständlichen Projekten. Aufgrund der Ausnutzung der oben dargestellten steuerlichen Vorteilhaftigkeit wurde der nackte Grund und Boden von Hr. DI T***** privat erworben und an die DI T***** Bau GmbH vermietet. Die DI T***** Bau GmbH hat selbst errichtet und vermietet seither das Objekt an die A***** Warenhandels GmbH & Co KG. Dieser Mietvertrag ist der der Berufung ebenfalls angeschlossen.*

In der Argumentation für einen Gewerbebetrieb ist in der Stellungnahme des BMF im Wesentlichen zu lesen:

"Nachhaltigkeit einer Tätigkeit ist gegeben, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden (Rz 5408 EStR 2000). Nachhaltigkeit liegt allerdings nicht nur dann vor, wenn die Tätigkeit dauernd ausgeübt wird, auch eine einmalige Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist oder, wenn aus den Umständen auf die Wiederholung oder Fortsetzung dieser Tätigkeit geschlossen werden kann. (Doralt/ Kauba, EStG § 23 Rz 45 mwN).

Nach der Rechtssprechung ist die Annahme einer Wiederholungsabsicht nach dem äußeren Erscheinungsbild schon dann gerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige einzelne Geschäfte unter Ausnutzung seiner beruflichen Verbindungen tätigt (VwGH 81/13/0151 v. 9.11.83). Auch ein einmaliges Tätigwerden kann bereits das Merkmal der Nachhaltigkeit erfüllen, wenn schon bei der einmaligen Handlung die Absicht besteht, sie bei sich

bietender Gelegenheit zu wiederholen. Dies gilt auch dann, wenn es tatsächlich nicht zur Wiederholung der Tätigkeit kommt (BFH v. 13.12.95, BStBl II 96, 232).

Nachhaltigkeit ist auch schon dann gegeben, wenn eine Tätigkeit durch längere Zeit hindurch ausgeübt wird, auch wenn sie nur gegenüber einem Auftraggeber erfolgt und keine Wiederholungsabsicht besteht.

Lt. dem vorliegenden Sachverhalt betreibt der Steuerpflichtige einen Architektenbetrieb und ist er 100%iger Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH, deren Unternehmensgegenstand das Baugewerbe ist. Gerade aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit als Architekt und Geschäftsführer eines Bauunternehmens kennt der Steuerpflichtige die Verhältnisse am Grundstücksmarkt und kann gerade er sich am Markt bietende Gelegenheiten Gewerbegrundstücke zu erwerben ausnützen, um sie in weiterer Folge baureif zu machen, sie zu bebauen und sie, wie in diesen beiden Fällen, zu verwerten. Es ist objektiv davon auszugehen, dass bei sich bietender Gelegenheit der Steuerpflichtige weitere Grundstücke erwerben und sie in gleicher Weise entwickeln und verwerten wird. Es ist daher nicht so, dass der Steuerpflichtige nur eine sich zufällig bietende Gelegenheit Grundstücke zu erwerben, um sie in weiterer Folge zu verwerten, ausgenutzt hat, er hat vielmehr den Erwerb und die weitere Verwertung planmäßig vorangetrieben und abgewickelt und um sie zu finanzieren Bankdarlehen aufgenommen. Auch im Hinblick auf seine berufliche Betätigung ist davon auszugehen, dass er auch zukünftig, bei sich bietender Gelegenheit, weitere Grundstücke ankaufen und in weiterer Folge entwickeln und verwerten wird. Das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit ist daher jedenfalls gegeben."

Die hier aufgestellten Behauptungen eines planmäßigen gewerblichen Vergehens werden bestritten.

Nun könnte zwar eine einmalige Tätigkeit nachhaltig sein wenn sie auf Wiederholung angelegt ist oder, wenn aus den Umständen auf die Wiederholung oder Fortsetzung dieser Tätigkeit geschlossen werden kann.

Nach ständiger Rechtsprechung spielt aber die Anzahl von Kauf- und vor allem Verkaufstätigkeiten eine bedeutende Rolle bei der Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel.

*Folgende Grundstücke hat Hr. DI T***** in den letzten Jahren angekauft bzw. errichtet:*

Objekt	Anschaffung / Errichtung	
1. F*****, A*****	Kauf	1984
2. N*****, A*****)	Kauf	1984
3. F*****, ..., Dr. P*****	Kauf + Errichtung	1988

4. Wien, ... (Vermietung zu Wohnzwecke)	Kauf	1997
5. N*****, Volkshochschule*)	Kauf	2000
6. M*****, A*****	Kauf + Errichtung	2002
7. D*****, B*****, A*****)	Kauf + Errichtung	2003

) Miteigentum gemeinsam mit Fr. Margarethe T*** (Mutter)*

) Entgegen der Behauptung in der Stellungnahme des BMF wurde nur dieses Objekt von der DI T** Bau GmbH errichtet.*

*Somit wurden in den letzten 26 Jahren 7 Objekte angekauft und- mit Ausnahme der gleichzeitigen Übertragung von 2 Objekten an die DI T***** Bau GmbH- kein einziges bis zum heutigen Tage verkauft.*

Einzelne Zu- und Verkäufe schließen die Vermögensverwaltung nicht aus. Ein Gewerbebetrieb liegt erst vor, wenn die Vermögensumschichtung gegenüber der Vermögensverwaltung entscheidend im Vordergrund steht (VwGH 25.2.2004, 99/13/0171).

Im gegenständlichen Fall deutet nun auch nichts auf eine Wiederholung hin bzw. könnte aus den Umständen auf die Wiederholung oder Fortsetzung dieser Tätigkeit geschossen werden.

Die Veräußerung von Grundstücken aus dem Privatvermögen wird zum Grundstückshandel und damit zum Gewerbebetrieb, wenn die Veräußerung auf planmäßige Art und Weise erfolgt (vgl. z.B. VwGH 24.2.2005, 2001/15/0159), also nicht bloß unter Ausnützung sich zufällig ergebender Möglichkeiten. Die Planmäßigkeit muss aber besonders ausgestaltet sein, denn auch bei vernünftiger privater Vermögensverwaltung wird der Steuerpflichtige regelmäßig und planmäßig An- und Verkaufsaktivitäten setzen (Doralt/Kauba, EStG § 23 Rz 125 bzw. EStR Rz 5440).

Kein einziges planmäßiges gewerbliches Vorgehen, wie z.B in der Folge angeführt (vgl. EStR Rz 5445), liegt vor.

- *Planmäßige Parzellierung, Aufschließung und Abverkauf;*
- *Betreiben eines Bebauungsplanes durch Anregung, Aufstellung von Entwürfen, aktive Verfolgung der erstellten Pläne und anschließende Parzellierung entsprechend diesem Bebauungsplanes;*
- *Schaffung wesentlicher Voraussetzungen für die Erschließung und künftige Bebauung, wie zB die vertragliche Verpflichtung der Käufer, sämtliche Aufschließungskosten zu tragen ;*
- *Verkaufsaktivitäten;*

- Wiederholte Veräußerung von Grundstücken, die bereits in der Absicht der alsbaldigen Veräußerung erworben wurden, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes;
- Große Dichte von Grundstücksverkäufen bzw. kontinuierlich betriebene Abverkäufe.

Die Objekte wurden nach Wunsch des langfristigen Mieters errichtet, was eindeutig auf eine Vermögensverwaltung hindeutet.

Gegen das Vorliegen eines Gewerbebetriebes spricht massiv das absolut passive Verhalten des Verkäufers (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0059 oder VwGH 25. März 1999, 94/15/0171).

Hr. DI T***** hat bloß aufgrund einer Gesetzesänderung eine steuerliche Vorteilhaftigkeit genutzt und 2 Objekte gleichzeitig auf die ihm gehörige DI T***** Bau GmbH entgeltlich übertragen. Keine einzige weitere Tätigkeit ist hinzugekommen, die auf eine gewerbliche Aktivität hindeutet.

Als Argument für die Wiederholungsabsicht führt das BMF in seiner Stellungnahme die berufliche Tätigkeit von Hr. DI T***** an. Hr. DI T***** ist Architekt und Geschäftsführer der ihm gehörigen DI T***** Bau GmbH. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH kann aus dieser Tatsache alleine noch nicht auf eine Wiederholungsabsicht geschlossen werden. Zur Möglichkeit einer privaten vermögensverwaltenden Tätigkeit eines Grundstückshändlers siehe auch die EStR Tz 5444a.

Zur Abgrenzung zwischen der beruflichen und privaten Tätigkeit sei festgestellt, dass weder Hr. DI T***** noch die ihm gehörige DI T***** Bau GmbH je das Bauträgergewerbe ausgeübt noch derartige Geschäfte jemals getätigt hat. Hr. DI T***** hat nachgewiesener Maßen sein beruflich-fachliches Wissen ausschließlich dazu genutzt geeignete Immobilien zum Zwecke der profitablen Nutzungsüberlassung zu erwerben (und zu errichten).

Zur Form der Finanzierung verweisen wir auf ein Judikat des VwGH (24.2.2005, 2001/15/0159), wonach diese für die Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, nicht entscheidend ist.

Hingewiesen sei hier nochmals, dass die gegenständlichen Objekte auch nach der Übertragung auf die DI T***** Bau GmbH (Objekte blieben wirtschaftlich gesehen im Einflussbereich und Eigentum von Hr. DI T*****) ausschließlich durch Nutzungsüberlassung von dieser genutzt werden.

Gewerbebetrieb liegt dann vor, wenn die Betätigung "über den Rahmen der Vermögensverwaltung (§ 32 BAO) hinausgeht". Dies ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Stpfl nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. Die Überschreitung muss deutlich sein (VwGH 90/13/0256). Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse (VwGH 18.12.2001, 99/ 15/0155).

In Zweifelsfällen wird darauf abzustellen sein, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (VwGH 29.7.1997, 96/14/0115).

Bei objektiver Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse liegt eindeutig eine private vermögensverwaltende Tätigkeit vor.

Nochmals zusammengefasst:

- *Alle bisherigen angeschafften/hergestellten Objekte des Hr. DI T***** (oder der ihm gehörenden DI T***** Bau GmbH) waren Vermietungsobjekte.*
- *Bei diesen Tätigkeiten hat Hr. DI T***** keine einzige Aktivität gesetzt, die über die private Vermögensverwaltung hinaus ging.*
- *Weder Hr. DI T***** noch die ihm gehörende DI T***** Bau GmbH haben je ein Objekt angeschafft (und nach eventueller Bebauung) wieder veräußert.*
- *Aufgrund einer sich durch eine Gesetzesänderung ergebenden steuerlichen Vorteilhaftigkeit hat Hr. DI T***** gleichzeitig 2 seiner 7 Mietobjekte an die ihm zu 100% gehörende DI T***** Bau GmbH entgeltlich übertragen. Die DI T***** Bau GmbH hat die 2 Objekte bis zum heutigen Tage in gleicher Weise weitervermietet.*

Somit sind wir der Meinung, dass es sich bei den gegenständlichen Tätigkeiten um eine private Vermögensverwaltung handelte.

Wir beantragen den Einkommensteuerbescheid 2006 dahingehend zu ändern, dass die berufsgegenständlichen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 739.196,07 nicht zum Ansatz kommen und die festgesetzte Einkommensteuer um € 369.598,03 reduziert wird...

Vorlage

Das Finanzamt legte mit Bericht vom 23. 2. 2011 dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 zur Entscheidung vor. Eine Berufungsvorentscheidung sei nicht erlassen worden.

Zum Sachverhalt und zur rechtlichen Würdigung führte das Finanzamt im Vorlagebericht aus:

*Im Anlassfall hat der Steuerpflichtige in den Jahren 2000 bis 2003 zwei Liegenschaften erworben, A*****-Verbrauchermärkte darauf errichtet und diese vermietet.*

*Im Jahr 2006 räumte Hr. DI T***** der T***** Bau GmbH, deren Machthaber er ist, auf die Dauer von 21 Jahren (lt. Gutachten bis zur Substanzerschöpfung) das Recht des Fruchtgenusses für sämtliche Gebäudeteile der Verbrauchermärkte gegen eine einmalige Entgeltzahlung ein, wobei von einem Übergang wirtschaftlichen Eigentums an den Gebäuden auf die T***** Bau GmbH ausgegangen wurde, während die Grundstücke selber- auch wirtschaftlich - im Eigentum des DI T***** verblieben und von diesem an die T***** Bau GmbH vermietet wurden.*

Diese Vorgänge wurden von der SZK-Fachbereich ESt nach Rücksprache mit der ESt-Fachabteilung des BMF im Wege einer Zweifelsfragenbeantwortung (liegt bei) von Beginn an als betriebliche Tätigkeit qualifiziert.

Der Stpfl. bestreitet diese Beurteilung mit Rechtsmittel und verweist in seinem Berufungsvorbringen darauf, dass es sich bei den gegenständlichen Veräußerungen um solche im privaten Bereich handelt.

Er führt in der Berufungsschrift umfassend aus, dass seine streitgegenständlichen Aktivitäten ausschließlich der privaten Vermögensverwaltung und nicht dem betrieblichen Grundstückshandel zuzuordnen sind und stützt sich in seiner Argumentation auf die zum gewerblichen Grundstückshandel ergangene VwGH-Judikatur der letzten Jahre, die er auf den zu beurteilenden Anlassfall umlegt.

Dem Berufungsvorbringen ist zu entgegenen:

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist eine Tätigkeit die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, betrieblich, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung sprengt. Das ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Stpfl. nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den betrieblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (VwGH 2008/15/0093 vom 29.07.2010).

*Herr DI T*****, er ist selbständiger Architekt und Alleingesellschafter der T***** Bau GmbH, hat in den letzten Jahren eine Mehrzahl von Liegenschaften angekauft und darauf in bisher drei Fällen Gebäude selbst errichtet. Einige Gebäude wurden auch von der T***** Bau GmbH, deren alleiniger Machthaber der Stpfl. ist, auf von DI T***** erworbenen und an die T***** Bau GmbH vermieteten Grundstücken errichtet und nachfolgend von der GmbH vermietet.*

*Die gesamte berufliche Tätigkeit des DI T***** bewegt sich im Bereich Planung und Bau, weshalb der Erwerb von Liegenschaften, deren Baufreimachung, Planung und Bebauung zum beruflichen Tagesgeschäft des DI T***** gehört. Sowohl die Kontakte als auch die Kenntnisse über etwaige Bedarfe von Interessenten erhält DI T***** durch seine Tätigkeit als Architekt und Baumeister. In seiner Berufungsschrift weist der Stpfl. auch ausdrücklich darauf hin, dass bei der A*****-Kooperation die Initiative vom Mietinteressenten ausging. Diese Argumentation macht deutlich, dass der Architekt DI T***** Partner der A*****-Verbrauchermarktkette war denn es wird nicht davon ausgegangen werden können, dass die Vertreter der A*****-Verbrauchermarktkette die Privatperson DI T***** mit ihrem Anliegen, geeignete Objekte für Verbrauchermärkte zu suchen, beauftragt haben, d.h. die Nutzung seiner betrieblichen Infrastruktur hatte maßgeblichen Anteil am Zustandekommen der Geschäftsbeziehungen und es war auch -wie oben bereits dargestellt - keine einmalige Sache sondern eine dauernde Geschäftsbeziehung. DI T***** hat in den*

*letzten Jahren mehrere A*****märkte errichtet und zur Nutzung überlassen. Er hat für diese dauernde Geschäftsbeziehung aber unterschiedliche rechtliche Konstruktionen - Vermietung der fertiggestellten Objekte oder Vermietung des nackten Grund und Bodens zur Bebauung durch seine GmbH oder Einräumung eines entgeltlichen Fruchtgenussrechtes an Gebäuden für seine GmbH gewählt.*

In Würdigung der Umstände des Falles kommt die Behörde zu dem Ergebnis, dass Art und Umfang des Tätigwerdens des Stpfl. für das Vorliegen einer betrieblichen Tätigkeit sprechen, weshalb die Behörde den Ausführungen des bundesweiten Fachbereiches Einkommen- und Körperschaftsteuer folgt, dass der Stpfl. nicht eine sich zufällig bietende Gelegenheit genutzt hat sondern eine betriebliche Tätigkeit unter Einsatz seiner beruflichen Kenntnisse und Erfahrungen und seiner betrieblichen Infrastruktur nachhaltig und planmäßig ausübt.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. 12. 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. 1. 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Nach der Aktenlage steht fest:

Der Bf, Dipl.-Ing. Werner T***** erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Architekt und ist Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Dipl. Ing. T*****-Baugesellschaft m.b.H.

Der Bf erwarb mit Vertrag vom 22. 7. 2002 eine unbebaute Liegenschaft im Ausmaß von 3188 qm in der Gemeinde M*****. Er errichtete darauf einen Verbrauchermarkt (Verkaufsfläche 499 qm, Lager- und Nebenräume 192 qm, 63 PKW-Abstellplätze), den er um ein monatliches Mietentgelt von 6.177 Euro ab Oktober 2002 an die Fa. A***** vermietete. Die tatsächlichen Herstellkosten von Gebäude und Nebenanlagen betrugen netto gesamt rd. 564.000 Euro.

Mit Vertrag vom 7. 8. 2003 erwarb der Bf eine unbebaute Liegenschaft im Ausmaß von 3694 qm in der Gemeinde E***** D***** B***** und errichtete darauf einen Verbrauchermarkt (Verkaufsfläche 600 qm, Lager- und Nebenräume 225 qm, 53 PKW-Abstellplätze), den er um ein monatliches Mietentgelt von netto 6.686 Euro ab Juli 2003 an die Fa. A***** vermietete. Die tatsächlichen Herstellkosten von Gebäude und Nebenanlagen betrugen netto gesamt rd. 484.000 Euro.

Die Finanzierung der Grundkaufes sowie der Errichtungs der Gebäude und Nebenanlagen erfolgte mit Bankdarlehen.

Bei beiden Projekten ging die Initiative von der späteren Mieterin aus. Die spätere Mieterin gab wesentliche Vorgaben über Standort, notwendige Beschaffenheit des Gebäudes, Miethöhe und Mindestmietdauer bekannt. Nach eingehenden Rentabilitätsberechnungen optionierte der Bf geeignete Grundstücke; noch vor Ankauf der Grundstücke wurde in beiden Fällen der Mietvertrag abgeschlossen.

Die Mietverträge wurden auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, die Mieterin verzichtete auf ihr Kündigungsrecht vor Ablauf des 12. bzw. 10. Bestandsjahres und verpflichtete sich, das Mietobjekt zu warten sowie notwendige Reparaturen durchzuführen. Die Instandhaltung "ernster Schäden" obliegt dem Vermieter. Das Bestandsrecht der Mieterin wurde bis zur erstmaligen mieterseitigen Kündigungsmöglichkeit grundbücherlich einverleibt.

Am 25. 10. 2006 hat der Bf mit der Dipl. Ing. T*****-Baugesellschaft m.b.H. mit Wirkung per 1. 7. 2006 Servitutsbestellungsverträge hinsichtlich der Gebäude, die sich auf den beiden vorgenannten Liegenschaften befinden, abgeschlossen. Nur hinsichtlich jeweils sämtlicher Gebäudeteile des Verbrauchermarktes, nicht aber hinsichtlich der umliegenden Freiflächen (Parkplatz und Grünfläche), räumte der Bf der Dipl. Ing. T*****-Baugesellschaft m.b.H. das Recht des Fruchtgenusses auf die Dauer von 21 Jahren - der von den Vertragspartnern auf Grund eines Gutachtens angenommenen Restnutzungsdauer der Gebäude - "als Servitut mit grundbücherlicher Sicherstellung ein." Demzufolge ist die Fruchtnießerin jeweils berechtigt, über die Liegenschaft i. S. d. "Bestimmungen des ABGB zu verfügen und jeglichen Fruchtgenuss zu ziehen, somit die gegenständliche Liegenschaft ohne weiteres zu vermieten oder zu verpachten bzw. sonstige Rechte an diesem Vertragsobjekt dritten Personen uneingeschränkt einzuräumen. Die Nutznießerin hat auf Grund ihres uneingeschränkten Nutzungsrechtes ausdrücklich das Recht, die Liegenschaft nach ihren Gutdünken zu verwalten und zu benützen. Aus diesem Grund trägt die Nutznießerin sämtliches Risiko einer allfälligen Wertminderung, die durch den Gebrauch bzw die Nutzung verursacht wird. Die Dipl. Ing. T*****-Baugesellschaft m.b.H. trägt daher das gesamte wirtschaftliche Risiko der gegenständlichen, vom Fruchtgenussrecht umfassten Liegenschaft."

Alle mit der jeweils gegenständlichen "Hausliegenschaft" und der Nutzung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Lasten trägt die Dipl. Ing. T*****- Baugesellschaft m.b.H. Insbesondere trägt sie sämtliche Betriebs- und Instandhaltungskosten der Liegenschaft, die Kosten der Elementarversicherung sowie die Grundsteuer.

Die Fruchtnießerin ist ausdrücklich berechtigt, sämtliche Rechte aus diesem Vertrag an einen Dritten zu übertragen, ohne dass dazu die Zustimmung seitens des Fruchtgenussgebers erforderlich ist.

Zur Besicherung der Rechte der Fruchtnießerin verpflichtet sich der Bf, ohne Zustimmung der Fruchtgenussberechtigten die Liegenschaft weder zu veräußern noch zu belasten. Weiters räumt er der Fruchtgenussberechtigten ein Vorkaufsrecht ein.

Die Servitutsbestellungsverträge enthalten keine Regelungen darüber, wer nach Vertragsende etwaige Abbruchkosten des Gebäudes zu übernehmen hat, ob, bzw. in welcher Höhe ein eventuell zum Vertragsende vorhandener Substanzwert des Gebäudes dem Fruchtgenussberechtigten abgegolten wird.

Als Entgelt für die Einräumung dieses Fruchtgenussrechtes wurde ein einmaliger Betrag von netto 921.000 Euro (für Verbrauchermarkt M*****) und netto 820.000 Euro (für Verbrauchermarkt E**** D**** B****) vereinbart.

Ein allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Immobilien ermittelte den Verkehrswert der Liegenschaften in D**** B**** und in M***** zum Stichtag 20. 6. 2006 (das Fruchtgenussrecht wurde jeweils ab 1. 7. 2006 eingeräumt) wie folgt:

	D**** B****	M*****
gebundener Grundwert	166.000 €	105.000 €
Bauwert	946.000 €	830.000 €
Substanzwert	1.112.000 €	935.000 €
Monatsertrag	6.743 €	6.544 €
Jahresertrag	80.916 €	78.528 €
Ertragswert (Faktor 12,1 bzw 11,12)	979.000 €	883.000 €
Verkehrswert (Mittel aus Substanz- und Ertragswert)	1.046,000 €	910.000 €

Der Bf ermittelte - zu Details siehe oben - die Verkehrswerte Gebäude mit 819.511 Euro (M*****) und mit 920.869 Euro (E**** D**** B****), die gerundeten Verkehrswerte wurden den Einmalzahlungen für die Fruchtgenussbestellung zugrunde gelegt.

Die Einräumung der Fruchtgenussrechte erfolgte vor dem Hintergrund steuerlicher Änderungen: Mit der Steuerreform 2004/2005 wurde der Körperschaftsteuersatz auf 25% abgesenkt. Dadurch ergab sich eine steuerliche Vorteilhaftigkeit für den Bf 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 Bf auf Grund anderer Einkünfte zum Tragen kommt.

Die Mietverhältnisse mit A***** wurden von der Dipl. Ing. T*****-Baugesellschaft m.b.H. in gleicher Weise fortgeführt.

Für die Überlassung des Grund und Bodens bzw der Parkplätze, die von den Servitutsbestellungsverträgen nicht umfasst sind, wurde zwischen dem Bf als Grundeigentümer und der Dipl. Ing. T*****-Baugesellschaft m. b. H. ein Mietentgelt verrechnet, wobei diesbezüglich ein schriftlicher Vertrag nicht vorliegt.

Die Gegenüberstellung der Buchwerte der Herstellungskosten mit den Einmalzahlungen für die Fruchtgenussbestellung ergibt folgende Überschüsse:

	D***** B*****	M*****
Buchwerte	467.800,02 €	526.153,83 €
Entgelt	820.000,00 €	921.000,00 €
Summe	Buchwerte	993.953,85 €
Summe	Entgelt	1.741.000,00 €
Überschuss		747.046,15 €

Im Jahr 2005 wurde ein weiteres Objekt (Objekt K*****gasse) errichtet und an die A***** Warenhandels GmbH & Co KG langfristig vermietet, wobei dieses Projekt wirtschaftlich stark den verfahrensgegenständlichen Projekten ähnelt. Aus steuerlichen Gründen wurde das Grundstück vom Bf privat erworben und an die Dipl. Ing. T*****-Baugesellschaft m.b.H. vermietet. Die Dipl. Ing. T*****-Baugesellschaft m.b.H. hat dort selbst einen Verbrauchermarkt errichtet.

Folgende Grundstücke hat der Bf in den letzten Jahren angekauft bzw. hierauf Gebäude errichtet:

Objekt	Anschaffung / Errichtung	
1. F***** , A*****	Kauf	1984
2. N***** , A*****)	Kauf	1984
3. F***** , ..., Dr. P*****	Kauf + Errichtung	1988
4. Wien, ... (Vermietung zu Wohnzwecke)	Kauf	1997
5. N***** , Volkshochschule*)	Kauf	2000
6. M***** , A*****	Kauf + Errichtung	2002
7. D***** B***** , A*****)	Kauf + Errichtung	2003

*) Miteigentum gemeinsam mit Fr. Margarethe T***** (Mutter)

) Nur dieses Objekt wurde von der Dipl. Ing. T***-Baugesellschaft m. b. H. errichtet.

Der Bf und seine Mutter haben hinsichtlich eines in N***** A*****S***** in ihrem Eigentum stehenden bebauten Grundstücks laut einer Anfrage, die mit Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereichs vom 5. 5. 2006 erledigt wurde, die Einräumung des Recht des Fruchtgenusses an dieser Liegenschaft auf die Dauer von 50 Jahren als Servitut mit grundbücherlicher Sicherstellung an eine W & M T***** GmbH offenbar in zeitlicher Nähe zur Anfrage beabsichtigt, wobei das Entgelt als Einmalzahlung zu Beginn der Vertragslaufzeit geleistet werden sollte.

Beweiswürdigung

Das Gericht folgt dem Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und der Aktenlage.

Die getroffenen Feststellungen sind nicht strittig.

Ob es tatsächlich auch zu jener Fruchtgenussbestellung, die in der Anfragebeantwortung vom 5. 5. 2006 behandelt wurde, kam, steht nicht fest; dies ist aber nicht entscheidungswesentlich.

Rechtsgrundlagen

§ 23 EStG 1988 i. d. F. für 2006 lautet:

§ 23. Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.

§ 28 EStG 1988 i. d. F. für 2006 lautet:

§ 28. (1) 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. Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, und zwar auch dann, wenn diese Forderungen im Veräußerungserlös des Grundstückes mit abgegolten werden.

(2) Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten sind über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

- Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.

- Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Wird das Gebäude auf eine andere Person übertragen, dann können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Zehntelbeträge nicht mehr abgezogen werden. Nur bei Erwerb von Todes wegen kann der Rechtsnachfolger die Zehntelabsetzungen weiter geltend machen, wenn er die Absetzung für Abnutzung für das erworbene Gebäude vom Einheitswert (§ 16 Abs. 1 Z 8) berechnet.

(3) Folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

1. Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen.

2. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt.

3. Aufwendungen auf Grund des Denkmalschutzgesetzes. § 8 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gilt entsprechend.

Werden zur Finanzierung dieses Herstellungsaufwandes erhöhte Zwangsmieten oder erhöhte Mieten, die auf ausdrücklich gesetzlich vorgesehenen Vereinbarungen beruhen, eingehoben, dann kann der Herstellungsaufwand gleichmäßig auch auf die Laufzeit der erhöhten Mieten, mindestens aber gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden. Wird das Gebäude auf eine andere Person übertragen, so können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr die restlichen Teilbeträge der auf zehn bis fünfzehn Jahre verteilten Herstellungsaufwendungen nicht mehr abgezogen werden. Nur bei Erwerb von Todes wegen kann der Rechtsnachfolger die restlichen Teilbeträge weiter geltend machen, wenn er die Absetzung für Abnutzung für das erworbene Gebäude vom Einheitswert (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b) berechnet. § 8 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gilt entsprechend.

(4) Der Ersatz von Aufwendungen gemäß § 10 des Mietrechtsgesetzes kann über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden. Die beiden letzten Sätze des Abs. 2 gelten auch für diese Zehntelabsetzungen.

(5) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. Nr. 201/1996)

(6) Nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zählen Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln, die § 3 Abs. 1 Z 6 entsprechen. Diese Zuwendungen kürzen die damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwendungen.

(7) Wird ein Gebäude unter Lebenden übertragen und wurden innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Übertragung vom Steuerpflichtigen oder bei Erwerb von Todes wegen von seinem Rechtsvorgänger Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß Abs. 3 abgesetzt, dann sind im Jahr der Übertragung zusätzlich besondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen. Dies gilt auch dann, wenn das Gebäude im Zeitpunkt der Übertragung nicht mehr der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient. Die besonderen Einkünfte sind wie folgt zu errechnen:

1. Zunächst ist zu ermitteln, welcher Betrag bei der Einkunftsermittlung im Falle der Verteilung dieser Kosten auf die Restnutzungsdauer als Absetzung für Abnutzung abzusetzen gewesen wäre (rechnerische Absetzung für Abnutzung).

2. Die tatsächlich abgesetzten Teilbeträge der Herstellungsaufwendungen abzüglich der rechnerischen Absetzung für Abnutzung (Z 1) werden als besondere Einkünfte erfaßt.

§§ 29, 30 EStG 1988 lauten i. d. F. für 2006:

§ 29. Sonstige Einkünfte sind nur:

1. Wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören. Bezüge, die

- freiwillig oder

- an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder

- als Leistung aus einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b) gewährt werden, soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a oder - gegebenenfalls vor einer Verfügung im Sinne des § 108i Z 3 - eine Prämie nach § 108g in Anspruch genommen worden ist, oder es sich um Bezüge handelt, die auf Grund einer Überweisung einer MV-Kasse (§ 17 BMVG oder gleichartige österreichische Rechtsvorschriften) geleistet werden,

sind nicht steuerpflichtig. Werden die wiederkehrenden Bezüge als angemessene Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern geleistet, gilt folgendes: Die wiederkehrenden Bezüge sowie gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sind nur insoweit steuerpflichtig, als die Summe der vereinnahmten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung übersteigt. Besteht die Gegenleistung nicht in Geld, ist als Gegenwert der kapitalisierte Wert der wiederkehrenden Bezüge (§§ 15 und 16 des Bewertungsgesetzes) zuzüglich allfälliger Einmalzahlungen anzusetzen. Stellt ein aus Anlaß der Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils vereinbarter wiederkehrender Bezug keine angemessene Gegenleistung für die Übertragung dar, sind die Renten oder dauernden Lasten nur dann steuerpflichtig, wenn

- sie keine Betriebseinnahmen darstellen und

- sie keine derart unangemessen hohen wiederkehrenden Bezüge darstellen, daß der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der wiederkehrenden Bezüge wirtschaftlich bedeutungslos ist und damit eine freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 erster Satz) vorliegt.

2. Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31.

3. Einkünfte aus Leistungen, wie insbesondere Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände, soweit 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 220 Euro betragen. Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei der Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden (§ 2 Abs. 2).

4. Funktionsgebühren der Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften, soweit sie nicht unter § 25 fallen.

§ 30. (1) Spekulationsgeschäfte sind:

1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre.

b) Bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren im Sinne des § 1 Abs. 1 des Depotgesetzes, bei sonstigen Beteiligungen und Forderungen, nicht mehr als ein Jahr.

2. Termingeschäfte einschließlich Differenzgeschäfte, weiters innerhalb von einem Jahr abgewickelte Optionsgeschäfte einschließlich geschriebene Optionen und Swaphandelsgeschäfte.

3. Veräußerungsgeschäfte über zu einem Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter innerhalb der Frist der Z 1 lit. a oder lit. b, soweit der Unterschiedsbetrag gemäß Abs. 4 nicht als betriebliche Einkünfte zu erfassen ist.

Wurde das Wirtschaftsgut oder die rechtliche Stellung aus einem Geschäft im Sinne der Z 2 unentgeltlich erworben, so ist auf den Anschaffungszeitpunkt oder den Eröffnungszeitpunkt des Geschäftes beim Rechtsvorgänger abzustellen.

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte aus der Veräußerung von:

1. Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer seit der Anschaffung (im Falle des unentgeltlichen Erwerbes unter Lebenden seit dem unentgeltlichen Erwerb) und mindestens seit zwei Jahren durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben. Im Falle eines Erwerbes von Todes wegen sind für die Fristenberechnung die Besitzzeiten zusammenzurechnen. Im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes unter Lebenden gilt dies nur dann, wenn der Erwerber und der Rechtsvorgänger gemeinsam seit der Anschaffung ununterbrochen die Voraussetzung des Hauptwohnsitzes erfüllen.

2. Selbst hergestellten Gebäuden; Grund und Boden ist jedoch abgesehen vom Fall der Z 1 nicht von der Besteuerung ausgenommen.

3. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 106/1999)

4. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 106/1999)

(3) Spekulationsgeschäfte liegen nicht vor:

1. Soweit die Einkünfte aus den Veräußerungsgeschäften zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören.

2. Wenn Wirtschaftsgüter infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs veräußert werden.

(4) Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen insoweit zu erhöhen, als sie nicht bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte zu berücksichtigen sind. Sie sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit sie bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um die im § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Wird unbebauter Grund und Boden veräußert, so vermindern sich die Einkünfte nach Ablauf von fünf Jahren seit seiner Anschaffung um jährlich 10%.

Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn die gesamten aus Spekulationsgeschäften erzielten Einkünfte im Kalenderjahr höchstens 440 Euro betragen. Führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2).

(5) Bei Tauschvorgängen im Sinne des § 6 Z 14 ist der gemeine Wert anzusetzen.

(6) Die Anschaffungskosten von Freianteilen sind nach § 6 Z 15 zu ermitteln. Als Anschaffungszeitpunkt von Freianteilen gilt der Zeitpunkt der Anschaffung der Altanteile.

(7) Die Einkommensteuer, die auf die Veräußerung der Wirtschaftsgüter entfällt, wird im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der Spekulationseinkünfte auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige infolge des Erwerbes der Wirtschaftsgüter Erbschafts- oder Schenkungssteuer entrichtet hat.

(8) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 2/2001)

Auffassungen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens

Der Bf hat die Anschaffung beider unbebauter Liegenschaften und die Errichtung beider Verbrauchermärkte der außerbetrieblichen Sphäre zugeordnet und bis zur entgeltlichen Einräumung des Fruchtgenussrechts an die Dipl. Ing. T*****-Baugesellschaft m. b. H. die Einkünfte aus der Vermietung der Verbrauchermärkte an die Fa. A***** als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Ab Einräumung des Fruchtgenussrechts wurden sämtliche Mieteinnahmen aus der Vermietung an die Fa. A***** bei der Dipl. Ing. T*****-Baugesellschaft m. b. H. erfasst.

Die steuerliche Behandlung der Einräumung des Fruchtgenussrechts an die Dipl. Ing. T*****-Baugesellschaft m. b. H. erfolgte durch den Bf in der Weise, dass von einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an die Dipl. Ing. T*****-Baugesellschaft m. b. H. ausgegangen wurde.

Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes hinsichtlich beider Baulichkeiten wurde steuerlich beim Bf als Veräußerungsvorgang in der Privatsphäre behandelt, das Entgelt für die Einräumung des Fruchtgenussrechts wurde seiner außerbetrieblichen Sphäre zugerechnet.

In der Dipl. Ing. T*****-Baugesellschaft m. b. H. wurde das Entgelt für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes auf die Vertragslaufzeit von 21 Jahren verteilt als Anschaffungskosten abgeschrieben.

Der Bf geht aus den oben dargestellten Gründen nicht von einer Gewerblichkeit seiner Tätigkeit in Zusammenhang mit der Einräumung der Fruchtgenussrechte aus.

Hingegen geht das Finanzamt von gewerblichen Einkünften aus und unterzieht die Differenz zwischen dem Buchwert der Herstellungskosten und dem Entgelt für

die Einräumung der Fruchtgenussrechte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer.

Steuerliche Anerkennung der Fruchtgenussbestellungsverträge

Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens steht außer Streit, dass die Überlassung des Fruchtgenusses an Teilen der Liegenschaften in M***** und E***** D***** B***** durch den Bf an die Dipl. Ing. T*****-Baugesellschaft m. b. H. steuerlich anzuerkennen ist, wobei sich die belangte Behörde inhaltlich auf die Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereichs ESt/KSt vom 5. 5. 2006 - der freilich offenbar keine konkreten Angaben über die Einmalzahlung und die Buchwerte zugrunde lagen - stützt.

Verträge zwischen einander Nahestehenden sind nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung steuerlich nur anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend klar zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Verträge zwischen dem Allein-Gesellschafter einer GmbH mit dieser GmbH sind Verträge zwischen einander Nahestehenden (vgl. *Knechtl* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 17. EL § 4 Anm 68).

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen vorzunehmen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (vgl. etwa VwGH 1. 12. 1992, 92/14/0149).

Die Fremdüblichkeit der abgeschlossenen Fruchtgenussbestellungsverträge - an deren Publizität und inhaltlichen Klarheit besteht kein Zweifel - ist letztlich zu bejahen:

Die Fruchtgenussbestellung erfolgte auf die gutachtlich belegte wirtschaftliche Nutzungsdauer der Marktgebäude.

Das Entgelt für die Fruchtgenussbestellung entsprach dem gutachtlich festgestellten Verkehrswert unter Berücksichtigung des Umstandes, dass jeweils nur der Nutzen an den Marktgebäuden selbst überlassen wurde.

Wenngleich der Gutachter nicht begründet, wie er hinsichtlich der Normbaukosten für die in einfacher Bauweise ausgeführten Verbrauchermärkte zu einem Quadratmetersatz von 875 € gelangt, und dieser Baukostenwert das 1 3/4-fache der tatsächlichen Baukosten beträgt, entsprechen die Gutachten hinsichtlich der Ertragswerte im Wesentlichen den tatsächlich erzielten Mieten.

Da nach der Rechtsprechung des VwGH bei Mietobjekten grundsätzlich der Ertragswertmethode der Vorrang einzuräumen ist (vgl. etwa VwGH 10. 8. 2006, 2002/13/0132 m. w. N.) und laut den Gutachten die angenommenen Substanzwerte mit den angenommenen Ertragswerten nicht wesentlich auseinanderfallen, ist davon

auszugehen, dass auch unter Fremden die Bestellung von Fruchtgenussrechten mit Entgelten in der gegenständlichen Höhe erfolgt wäre.

Steuerpflicht des Entgelts für die Fruchtnießung?

Strittig ist, ob - so die belangte Behörde - die wiederholte entgeltliche Einräumung von Fruchtgenussrechten eine gewerbliche Tätigkeit i. S. d. § 23 EStG 1988 ist, oder ob - so der Bf - die Einräumung des Fruchtgenussrechtes hinsichtlich beider Verbrauchermärkte ein Vorgang in der Privatsphäre ist, der - unausgesprochen - auch zu keiner Steuerpflicht nach § 28 EStG 1988 führt.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Vorauszuschicken ist, dass die entgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechte 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 (vgl. *Lenneis* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 17. EL § 28 Anm 9). Liegt eine Veräußerung des Fruchtgenussrechts vor, können auch Einkünfte nach § 31 EStG 1988 i. d. g. F. (Spekulationsgewinn, früher § 30 EStG 1988) vorliegen (siehe näher *Jakom/Laudacher* EStG 2015 § 28 Rz 56 "Fruchtgenuss").

Die Steuerpflicht der entgeltlichen Einräumung eines Fruchtgenussrechte Bezug auf Grundstücke bzw. Grundstücksteile nach § 28 EStG 1988 wird auch in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vertreten (vgl. VwGH 21. 12. 2010, 2009/15/0046, unter Hinweis auf *Doralt* EStG⁹ § 28 Tz 28; bei Fruchtgenuss an Beteiligungen: Kapitaleinkünfte: VwGH 25. 1. 2001, 2000/15/0172).

EStR 2000 Rz 115a gehen zwar offenbar davon aus, dass diese Rechtsansicht erst ab der Veranlagung für das Jahr 2012 anzuwenden sei; diese Verwaltungspraxis stellt aber für das Bundesfinanzgericht keine maßgebliche Rechtsquelle dar.

Liegen im gegenständlichen Fall keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988) vor, wäre entgegen der - freilich vor Ergehen des Erkenntnisses VwGH 21. 12. 2010, 2009/15/0046 geäußerten - Ansicht des Bf die entgeltliche Fruchtgenussbestellung nicht einkommensteuerfrei, sondern wäre die Differenz zwischen Buchwerten (und allfälligen Kosten der Fruchtgenussseinräumung) und dem Entgelt für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes 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.

Zufolge Subsidiarität der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und der sonstigen Einkünfte gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb (vgl. VwGH 29. 11. 2006, 2002/13/0188) ist jedoch vorerst zu prüfen, ob gewerbliche Einkünfte vorliegen:

"Gewerbliche Fruchtgenussbestellungen"

Die Auffassungen von Lehre und Rechtsprechung zur Gewerblichkeit von vergleichbaren Tätigkeiten - zum so genannten "gewerblichen Grundstückshandel" haben belangte Behörde und Bf zutreffend wiedergegeben, ziehen allerdings hieraus diametral entgegengesetzte Schlüsse.

Gewerbliche Einkünfte (§ 23 EStG 1988) setzen eine unternehmerische Tätigkeit (organisierte Produktions-, Handels- oder Leistungstätigkeit) voraus. Die bloße Verwaltung eigenen Vermögens führt grundsätzlich zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG 1988) oder aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988), gelegentliche Leistungen führen grundsätzlich zu sonstigen Einkünften (§ 29 EStG 1988).

Eine betriebliche Tätigkeit liegt immer dann vor, wenn die Gesamtheit der Aktivitäten objektiv erkennbar auf Wiederholung gerichtet ist, die planmäßige Ausnutzung des Vermögens durch Umschichtung, Veräußerung, Wiederbeschaffung und Wiederveräußerung hauptsächlich im Vordergrund steht und daher im Vermögen Umlaufwerte sieht (vgl. *Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 17. EL § 23 Anm 48).

Ob Vermögensnutzung von Privatvermögen (bloße Vermögensverwaltung) oder gewerbliche Vermögensverwertung vorliegt, ist immer eine Sachverhaltsfrage, die nach dem jeweiligen Gesamtbild des Einzelfalles zu prüfen ist (VwGH 13. 5. 1988, 84/14/0077; VwGH 26. 7. 2000, 95/14/0161) und lässt sich nicht für alle Wirtschaftsgüter nach einheitlichen Maßstäben beurteilen. In Zweifelsfällen wird jedoch darauf abzustellen sein, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb ausmacht (VwGH 29. 7. 1997, 96/14/0115; VwGH 24. 1. 2007, 2003/13/0118; VwGH 26. 5. 2010, 2007/13/0040). Entscheidendes Auslegungskriterium ist die Art (die Qualität) des Tätigwerdens (VwGH 22. 6. 1983, 81/13/0158).

Zur entgeltlichen Einräumung von Fruchtgenussrechten an Gebäuden als Gewerbebetrieb ist Rechtsprechung nicht ersichtlich.

Allerdings lässt sich die Judikatur zum gewerblichen Grundstückshandel grundsätzlich - wovon auch die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ausgehen - auf die hier gegenständlichen Fruchtgenussrechtsbestellungen übertragen.

Gerwerblicher Grundstückshandel ist anzunehmen, wenn Grund und Boden als Ware behandelt wird (vgl. VwGH 14. 11. 1984, 82/13/0242; VwGH 26. 4. 1989, 89/14/0004). Vermögensverwaltung liegt demgegenüber vor, wenn es sich bei der Grundstücksveräußerung um den Abschluss der privaten Nutzung handelt und die Veräußerung zur Realisierung der während der Besitzzeit eingetretenen Substanzwertsteigerungen erfolgt.

Von einem gewerblichen Grundstückshandel ist ferner auszugehen, wenn der Erwerber die Grundstücke seiner Planung entsprechend jeweils unmittelbar nach Ankauf bebaut und sodann veräußert (vgl. BFH 18. 9. 2002, X R 5/00).

Berufliche Berührungspunkte zum Immobiliengeschäft sind geeignet, das Bild einer Planmäßigkeit zu verstärken (VwGH 18. 12. 2001, 99/15/0155; VwGH 24. 6. 2010, 2007/15/0033).

Erwirbt jemand zwei Grundstücke, errichtet er hierauf in Verkaufsabsicht jeweils ein Supermarktgebäude und veräußert er diese Grundstücke in zeitlichem Zusammenhang mit der Bebauung, unterhält er einen Gewerbebetrieb (BFH 24. 1. 1996, X R 255/93). Hierzu hat der Bundesfinanzhof unter anderem ausgeführt:

... Die Absicht, gewerbliche Gewinne zu erzielen, muß durch eine Tätigkeit verfolgt werden, die nach allgemeiner Auffassung als unternehmerisch gewertet wird (Beschuß des Großen Senats vom 17. Januar 1972 GrS 10/70, BFHE 106, 84, BStBI II 1972, 700 unter II. 2.). Bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und der nicht steuerbaren Sphäre ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse und auf die Verkehrsanschauung abzustellen. In Zweifelsfällen ist maßgebend, ob die Tätigkeit, soll sie in den gewerblichen Bereich fallen, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist (Beschuß des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, 90, BStBI II 1995, 617, unter C. 1.).

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt (Beschuß in BFHE 178, 86, BStBI II 1995, 617 unter C. 1.)...

Der gewerbliche Grundstückshandel kommt in der Regel erst dadurch zustande, daß der Veräußerer eine Anzahl bestimmter Objekte (Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen - Wohneinheiten -) zuvor gekauft oder bebaut und sie in zeitlichem Zusammenhang hiermit veräußert hat.

Je geringer der Umfang von Anschaffungen und Veräußerungen ist, desto weniger ist anzunehmen, daß der Zweck der Vermögensmehrung durch Ausnutzung substantieller Vermögenswerte im Vordergrund steht...

Ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Grundstückskauf, Bebauung und Verkauf ist ein Anzeichen dafür, daß eine Verkaufsabsicht bereits von Anfang an vorgelegen hat. Ein solcher zeitlicher Zusammenhang wird in der Regel angenommen, wenn die Zeitspanne zwischen der Errichtung des Gebäudes und dem Verkauf weniger als fünf Jahre beträgt (BFH-Urteil vom 12. Juli 1991 III R 47/88, BFHE 165, 498, BStBI II 1992, 143, m. w. N. der Rechtsprechung)...

Im Streitfall ergibt sich die Gewerblichkeit nicht lediglich aus der wiederholten Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Sinne eines marktmäßigen Umschlags von Sachwerten, sondern aus der unternehmerischen Wertschöpfung für Zwecke der Veräußerung. Die Errichtung von gewerblich genutzten Gebäuden der hier zu beurteilenden Größenordnung zum Zwecke der Veräußerung entspricht dem Bild des "typischen" - produzierenden - Unternehmers, der eigeninitiativ tätig wird und Produktionsfaktoren - die eigene Arbeitsleistung, Eigen- und Fremdkapital, selbständig und nichtselbständig erbrachte Leistungen Dritter - "zu marktfähigen Güter- und Dienstleistungsangeboten bündelt" und sie auf eigenes Risiko am Markt absetzt (vgl. Jakob, Einkommensteuer, 1991, Rdnr. 21f.; H.-D. Weber, Der Gewerbebetrieb im Ertragsteuerrecht, 1977, S. 190ff., 203ff.).

Urbild des auf dem Grundstücksmarkt tätigen Produzenten ist der Bauunternehmer. Dieser ist auch dann gewerblich tätig, wenn er nur einen einzelnen Bauauftrag ausführt. Die Errichtung auch nur eines Gebäudes kann nachhaltig i. S. des § 15 Abs. 2 EStG sein, weil für diese Annahme ausreicht, daß die Erledigung des Bauauftrags mehrere (Einzel-)Tätigkeiten erfordert (BFH-Urteil vom 23. Februar 1961 IV 313/59 U, BFHE 72, 533, BStBl II 1961, 194, zur Rechtslage bei Arbeitsgemeinschaften vor Einfügung des § 2 a GewStG; allgemein BFH-Urteil vom 21. August 1985 I R 60/80, BFHE 145, 33, 36f., BStBl II 1986, 88). Auch der Große Senat hat in seinem Beschluß in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617 (unter C. II. 2.) den Bauunternehmer als Beispiel für den auf dem Grundstücksmarkt gewerblich tätigen Produzenten erwähnt. "Typischer" Gewerbetreibender ist darüber hinaus der Generalübernehmer, der zwar selbst keine eigenen Bauleistungen erbringt, jedoch im Auftrag eines Bauherrn als Auftraggeber gegenüber den ausführenden Bauunternehmen auftritt und alle zur Erstellung eines Bauwerks notwendigen Maßnahmen koordiniert... Ebenso ist der Bauträger (§ 34 c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a GewO), der auf einem in seinem Eigentum befindlichen Grundstück im eigenen Namen für Rechnung eines Auftraggebers in Erfüllung einer diesbezüglichen Verpflichtung ein Gebäude errichtet (vgl. Locher, Das private Baurecht, 5. Aufl., § 39 Rdnr. 405), "typischer" Gewerbetreibender.

Die Tätigkeiten des Klägers, der alle Maßnahmen zur Errichtung der Supermärkte ihm zurechenbar veranlaßte, entsprechen nach ihrem wirtschaftlichen Kern der Tätigkeit eines Bauträgers. Das FG hat zutreffend darauf abgestellt, daß der Kläger die Grundstücke beschaffte, die zu errichtenden Supermärkte plante bzw. planen ließ, die Baugenehmigungsverfahren durchführte, Generalunternehmer mit der Bauausführung beauftragte und für die Finanzierungen sorgte. Mit diesen umfangreichen, im vorstehend dargelegten Sinne nachhaltigen grundstücksbearbeitenden Tätigkeiten hat der Kläger unter Einsatz seiner Arbeitskraft, seiner speziellen Fach- und Branchenkenntnisse, des Einsatzes von Fremdkapital und unter Inanspruchnahme von Dienstleistungen Dritter eine beabsichtigte Wertsteigerung erzielt, die rechtlich nicht mehr als bloße Frucht einer verwaltenden Nutzung vorhandenen Vermögens gewertet werden kann. Die auf Wertschöpfung gerichtete nachhaltige Tätigkeit erhält ihren Rechtscharakter

als gewerblich zugleich aufgrund der sie tragenden Absicht, mit Veräußerung des geschaffenen Produkts am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilzunehmen (vgl. Schmidt-Uebig, Betriebs-Berater, 1993, 904, 908 ff.). Aus diesem Grunde hat der BFH entschieden, daß ein im übrigen freiberuflich tätiger Architekt, der sich zur Erstellung eines schlüsselfertigen Baus auf einem dem Erwerber zu übereignenden Grundstück verpflichtet, über die freiberufliche Tätigkeit hinaus gewerblich tätig ist (BFH-Urteil vom 23. Oktober 1956 I 116/55 U, BFHE 64, 46, BStBI III 1957, 17; vgl. ferner BFH-Urteil vom 15. Dezember 1971 I R 49/70, BFHE 104, 178, BStBI II 1972, 291).

Ergibt sich hiernach die Zuordnung zum "Bild des Gewerbebetriebes" bereits unter dem Gesichtspunkt der nachhaltigen und mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen "Produktion für den Markt", kann dieses Ergebnis nicht mehr aufgrund der Indizwirkung einer geringen Zahl von "Objekten" korrigiert werden...

Der vorliegende Fall entspricht - mit der Maßgabe, dass hier nur der Fruchtgenuss an wesentlichen Teilen der Verbrauchermärkte eingeräumt wurde - dem vom BFH entschiedenen Fall der Errichtung und anschließenden Veräußerung zweier Supermärkte.

Dass Verbrauchermärkte in enger Abstimmung mit dem späteren Mieter errichtet werden, liegt in der Natur der Sache und spricht entgegen der Auffassung des Bf nicht gegen eine Gewerblichkeit.

Das Gericht hält die Angaben in der Berufung, dass der Bf stets möglichst steueroptimal agiert, für zutreffend, freilich ist auch dies kein Argument gegen eine Gewerblichkeit.

Zutreffend ist, dass die Anzahl der An- und Verkäufe (hier: Fruchtgenusseinräumungen) ein wesentliches Indiz für die Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb ist. Allerdings kommt es immer auf das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Verhältnisse an (vgl. VwGH 13. 9. 2006, 2002/13/0059).

Dieses Gesamtbild spricht freilich für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs:

Der Bf hat als Architekt und Gesellschafter-Geschäftsführer einer Baugesellschaft berufliche Bezugspunkte mit dem Immobiliengeschäft.

Der Bf hat mehrfach - teils allein, teils mit seiner Mutter - zur planmäßigen Vermietung an die Fa. A***** zwecks Betreibung von Verbrauchermärkten erworben und - jedenfalls hinsichtlich der gegenständlichen Verbrauchermärkte - Verbrauchermärkte errichtet, wobei es nicht von Bedeutung ist, ob er sich dazu seiner Baugesellschaft bedient hat.

Die Finanzierung - jedenfalls hinsichtlich der gegenständlichen Verbrauchermärkte - erfolgte mittels Bankdarlehen.

Der belangten Behörde ist auch - im Gegensatz zur Ansicht des Bf - zustimmen, dass eine Wiederholungsabsicht auf der Hand liegt:

Die Fruchtgenusseinräumung erfolgt gegenüber einer vom Bf beherrschten Kapitalgesellschaft. Es liegt daher allein am Bf, weitere vergleichbare Fruchtgenussbestellungsverträge abzuschließen.

Jedenfalls für den Bf ist die Fruchtgenussbestellung - auch unter Ausklammerung steuerlicher Motive - ein lohnendes Geschäft:

Die tatsächlichen Errichtungskosten liegen deutlich unter den vom Gutachter angenommenen - und dem Entgelt für die Fruchtgenussbestellung mit zugrunde gelegten - Normbaukosten.

Der Bf erhält mit einem Schlag den Barwert der für die Restnutzungsdauer zu erwartenden Mieten, kann damit seine Bankkredite bedienen und hat darüber hinaus hinreichend Barmittel zur Verfügung. Er trägt auch nicht das Risiko einer vorzeitigen Beendigung des Mietverhältnisses etwa infolge geänderten Kundenverhaltens oder Insolvenz des Mieters.

Es ist daher nach Ansicht des Gerichts mit dem Finanzamt davon auszugehen, dass der Bf bei passender Gelegenheit wiederum so wie in den beiden streitgegenständlichen Fällen handeln würde.

Die belangte Behörde war daher im Recht, wenn sie in Bezug auf die entgeltlichen Fruchtgenusseinräumungen von gewerblichen Einkünften ausgegangen ist.

Keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides

Die als Beschwerde weiterwirkende Berufung vermag somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG) aufzuzeigen; die Beschwerde ist gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

Revisionsnichtzulassung

Eine Revision ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn ein Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss nicht 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.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG kommt einer Rechtsfrage unter anderem dann grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (vgl. für viele VwGH 17. 9. 2014, Ra 2014/04/0023; VwGH 11. 9. 2014, Ra 2014/16/0009; VwGH 14. 8. 2014, Ra 2014/01/0101; VwGH 24. 4. 2014, Ra 2014/01/0010; VwGH 24. 6. 2014, Ra 2014/05/0004). Eine einzelfallbezogene Beurteilung ist somit im Allgemeinen nicht revisibel, wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze

vorgenommen wurde (vgl. VwGH 27. 10. 2014, Ra 2014/04/0022 oder VwGH 25. 4. 2014, Ro 2014/21/0033).

Der bloße Umstand, dass eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zu einem (der Entscheidung des Verwaltungsgerichts zu Grunde liegenden) vergleichbaren Sachverhalt (zu einer bestimmten Rechtsnorm) fehlt, begründet noch keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, soweit das Verwaltungsgericht dabei von den Leitlinien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (vgl. VwGH 1. 9. 2014, Ro 2014/03/0074 oder VwGH 28. 11. 2014, Ra 2014/01/0094). Genügte nämlich für die Zulässigkeit einer Revision bereits das Fehlen höchstgerichtlicher Entscheidung zu einem vergleichbaren Sachverhalt, wäre der Verwaltungsgerichtshof in vielen Fällen zur Entscheidung berufen, obgleich in Wahrheit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, sondern nur die Einzelfallgerechtigkeit berührende Wertungsfragen aufgeworfen werden (vgl. VwGH 23. 9. 2014, Ro 2014/01/0033 unter Hinweis auf die ständige Judikatur des Obersten Gerichtshofes zu § 502 ZPO, etwa OGH 28. 3. 2007, 6 Ob 68/07d; OGH 5. 8. 2009, 6 Ob 148/09x oder OGH 6. 6. 2013, 5 Ob 97/13w).

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da die Rechtsfrage, ob in einem Fall wie dem gegenständlichen gewerbliche Einkünfte (allenfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) vorliegen, durch die von der zitierten Rechtsprechung vorgegebenen Leitlinien hinlänglich geklärt erscheint.

Wien, am 7. April 2015