

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf Straße, Ort, vertreten durch die Stb, gegen die Bescheide des FA vom 25. November 2009, betreffend Einkommensteuer für die Jahren 2003 und 2006 mit denen die vorläufigen Bescheide vom 15. Dezember 2004 und 8. Jänner 2008 für 2003 und 2006 für endgültig erklärt worden sind

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angeführten Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf) bezieht neben seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb ua auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer Geschäfts- und Wohnanlage.

Im Jahr 2001 erwarb der Bf ein unbebautes Grundstück in Ausmaß von 4.000 m<sup>2</sup> und im Jahr 2002 ein daran angrenzendes Grundstück von 918 m<sup>2</sup>, die zu einem Grundstück (GSt-Nr. 100, EZ 1 in Grundbuch 11111 S) vereinigt worden sind, wobei das angrenzende Grundstück nur als Parkfläche dient. Auf dem im Jahr 2001 erworbenen Grundstück

errichtete der Bf in den Jahren 2002 und 2003 eine Geschäfts- und Wohnanlage bestehend aus drei Baukörpern (Bauteil A, Bauteil B, Bauteil C-Bankgebäude). Unter den Bauteilen A und B befindet sich im Kellergeschoß neben den Keller- und Lagerräumen, eine Tiefgarage mit 70 Pkw-Stellplätzen. Im Erdgeschoß sind Geschäftsräumlichkeiten und im ersten und zweiten Obergeschoß insgesamt 18 Wohneinheiten untergebracht. Der Bereich zwischen den Baukörpern A und B ist als Fußgängerpassage ausgeführt. Der dritte Baukörper besteht aus Keller- Erd- und drei Obergeschossen in dem sich ein Bankinstitut befindet. Im Kellergeschoß sind Lager- und Nebenräume untergebracht und (über eine Schleuse) der Zugang zur Tiefgarage, die sich unter dem Bauteilen A und B befindet. Im Erdgeschoß befindet sich der Schalterbereich der Bank mit Beratungsbüros und Nebenräumen und im ersten Obergeschoß die bankinternen Büros. Im zweiten und dritten Obergeschoß befinden sich insgesamt vier Wohneinheiten.

Bereits vor der Fertigstellung der gesamten Anlage ist das Grundstück in das GSt. 200 (461 m<sup>2</sup>) und in den restlichen Teil, GSt. 100 (4.457 m<sup>2</sup>) geteilt worden und das Grundstück 200 mit dem darauf befindlichen Rohbau des dritten Baukörpers (Bankgebäude) vom Bf mit Kauf- und Dienstbarkeitsvertrag vom 22. Mai 2003 an die Immobilien mbH (kurz: I-GmbH) um XXXX EUR netto veräußert worden. Weiters räumte der Bf der I-GmbH auf immerwährend das als Dienstbarkeit grundbücherlich sichergestellte ausschließliche Benutzungsrecht an 34 einzeln bezeichneten (nummerierten) Kfz-Abstellplätzen in der Tiefgarage ein. Für die Einräumung dieses Rechtes wurde ein Entgelt von 473.695 EUR netto vereinbart.

Im Kauf- und Dienstbarkeitsvertrag vom 22. Mai 2003 wurde unter Pkt. VI, 3 „Servituten Tiefgarage“ dazu vereinbart:

*"Zur besseren Nutzung des GSt 200 bzw. der auf diesem Grundstück errichteten Baulichkeit dienen auch die Tiefgarage und die Zufahrten und Zugänge zu dieser, die sich im Tiefgeschoß des auf GSt 100 errichteten Bauwerkes befinden. Die Flächen, die als Tiefgaragen-Plätze sowie als Verkehrsflächen, Schleusen und Durchgänge vorgesehen sind und gestaltet werden, sind auf dem vom Ing.-Konsulenten für Vermessungswesen, Dipl.-Ing. Dr. KK, erstellten SERVITUTSPLAN vom 08.04.2003, GZ: 12345 UG, Blatt 2, entsprechend dargestellt. Dieser Servitutsplan wird einvernehmlich diesem Vertrag zugrunde gelegt.*

*Bf wird diese Tiefgarage bis zum 01.11.2003 (ersten November zweitausenddrei) fertig stellen und zur Nutzung übergeben, und zwar so, wie in der vom Verkäufer der Käuferin vor Unterfertigung dieses Vertrages vorgelegten „Bau- und Ausstattungsbeschreibung Tiefgarage“ angeführt.*

*Vorstehendes vorausgeschickt, räumt nun Bf für sich und seine Rechtsnachfolger im Eigentum des GSt 100 der Firma Immobilien mbH für sich und ihre Rechtsnachfolger im Eigentum des GSt 200 auf immerwährend das auf GSt 100 als Dienstbarkeit grundbücherlich sicherzustellende ausschließliche Benutzungsrecht hinsichtlich der im gegenständlichen Servitutsplan - Blatt 2 grün gefärbt dargestellten mit*

*„7) Tiefgaragenplätze" bezeichneten und fortlaufend mit 1-34 nummerierten Kfz-Abstellplätze in der Tiefgarage, verbunden mit dem Recht der Mitbenützung der im gegenständlichen Servitutsplan - Blatt 2 gelb gefärbt dargestellten und mit „6) Verkehrsfläche Tiefgarage" (einschließlich "Schleuse") bezeichneten Flächen, und weiters verbunden mit dem Recht der Mitbenützung des im gegenständlichen Servitutsplan - Blatt 2 rosarot gefärbt dargestellten und mit „5) Servitut zugunsten GstNr. 200 Eingang UG, Durchgang UG und TG" bezeichneten Schleusen- und Durchgangsbereiches, ein.*

*Diese Rechtseinräumung erfolgt entgeltlich. Das für die Einräumung dieses Rechtes zu leistende Entgelt beträgt € 473.695,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer € 94.739,00, zusammen € 568.434,00.*

Das Entgelt von netto 473.695 EUR hatte die I-GmbH als Berechtigte in drei Teilzahlungen, im Jahr 2003 111.195 EUR, im Jahr 2006 188.500 EUR und im Jahr 2008 174.000 EUR und zwar jeweils am 1. Juni, an den Bf zu leisten.

Unter Pkt. VI. 3. a wurde festgehalten, dass es der Eigentümerin der berechtigten Liegenschaft freisteht, die ihr im Rahmen der eingeräumten Dienstbarkeit zur Verfügung stehende Kfz-Abstellplätze in der Tiefgarage auch dritten Personen zum Abstellen von Kraftfahrzeugen entgeltlich oder unentgeltlich nutzen zu lassen.

Unter Pkt. VI 3. b des genannten Vertrages wurde vereinbart, dass die Tiefgarage analog den Bestimmungen des Wohnungseigentumsgesetzes als eine Abrechnungseinheiten dargestellt wird und innerhalb dieser Abrechnungseinheit die Aufteilung des künftigen Erhaltungs- und Betriebsaufwandes im Verhältnis 28 (Eigentümer des Gst 100) zu 34 (Eigentümer des Gst 200) zu erfolgen hat; weiters, dass die Grundsteuer und die Gebäudeversicherung für das Gst 100 und das darauf befindliche Objekt (einschließlich Tiefgarage) insgesamt der Eigentümer des Gst 100 (Bf) zu tragen hat.

Zudem wurde unter Punkt VII. 2. „Vorkaufsrecht hinsichtlich Tiefgaragenplätze“ vereinbart:

*"Für den Fall, dass Bf bzw. der jeweilige Eigentümer der Liegenschaft in EZ 1 GB S/ best. aus dem Gst 100 hinsichtlich der auf dieser Liegenschaft befindlichen Objekte, insbesondere hinsichtlich der Tiefgarage und der in dieser befindlichen Kfz-Abstellplätze, Wohnungseigentum begründen und die Wohnungseigentumsobjekte sodann veräußern sollte, räumt er schon heute hinsichtlich jener 34 Kfz-Abstellplätze in der Tiefgarage, hinsichtlich welcher laut Punkt VI., Ziffer 3, dieses Vertrages der Immobilien mbH das ausschließliche Benützungsrecht eingeräumt worden ist, das grundbücherlich einzuverleibende VORKAUFSRECHT gem. §§ 1072 ff ABGB ein, und zwar in 1. Linie der Immobilien mbH und in 2. Linie der BankT.*

*Im Fall der in Ausübung des Vorkaufsrechtes erfolgenden Einlösung dieser Objekte werden jene Beträge, die von der Immobilien mbH als Entgelt für die Einräumung der Dienstbarkeit an Bf bezahlt worden sind, als bereits geleisteten Kaufpreis angesehen, sodass die kaufende Partei an die verkaufende Partei keine weiteren Kaufpreiszahlungen mehr zu leisten haben wird.*

Die für die Rechtseinräumung an den Tiefgaragenabstellplätzen erhaltenen Teilzahlungen hat der Bf in den Überschussrechnungen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unter der Bezeichnung „Nutzungsrecht Tiefgarage“ im Jahr 2003 mit 111.195 EUR und im Jahr 2006 mit 188.500 EUR als Einnahmen erfasst. Das Finanzamt hat in vorläufig erlassenen Bescheiden erklärungskonforme Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2003 und 2006 durchgeführt. Mit Bescheiden vom 25. November 2009 hat das Finanzamt die vorläufigen Einkommensteuerbescheide für 2003 und 2006 für endgültig erklärt.

Mit Schreiben vom 27. November 2009 erhob (nach einem Steuerberaterwechsel) der steuerliche Vertreter des Bf gegen die oben angeführte Bescheide Berufung und beantragte, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um die im Jahr 2003 und 2006 erklärten Einnahmen von 111.195 EUR bzw. 188.500 EUR zu kürzen. In der Begründung wird dazu ausgeführt, in den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung seien zu Unrecht im Jahr 2003 Einnahmen von 111.195 EUR und im Jahr 2006 von 188.500 EUR enthalten. Diese Einnahmen stammten aus der ersten und zweiten Rate der entgeltlichen Einräumung eines Nutzungsrechtes an Tiefgaragenabstellplätzen an die I-GmbH. Die Einräumung des Benutzungsrechtes an den Abstellplätzen sei endgültig erfolgt und sie seien dadurch dem Zugriff durch den Bf für immer entzogen. Eine Subsumierung unter § 28 EStG setze voraus, dass das Recht auf bestimmte oder unbestimmte Zeit, nicht aber endgültig überlassen werde. Die immerwährende Einräumung entspreche in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einem Verkauf. Im vorliegenden Fall würden daher keine steuerbaren Einnahmen vorliegen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. August 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wurde neben der Zitierung des § 28 EStG 1988 und der bereits eingangs angeführten wesentlichen Vertragsbestimmungen aus dem Kauf- und Dienstbarkeitsvertrag vom 22. Mai 2003 im Wesentlichen ausgeführt, die entgeltliche Einräumung von Dienstbarkeiten am Grundstück (Servitut) könne Vermietung und Verpachtung darstellen (VwGH 14.06.88, 87/14/0014). Zwischen dem Erlös aus der Nutzung und dem Entgeltsanteil für die Wertminderung (nicht steuerpflichtig) müsse bei zeitlich unbeschränkter Einräumung des Servituts unterschieden werden.

Auch laut *Doralt* (EStG<sup>9</sup> zu § 28 Tz 28 ff) könne die entgeltliche Duldung eines Servituts Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung begründen, wenn das Servitut zur Nutzung des Grundstückes berechtere. Bei der Einräumung eines Servitutes (z.B. Fruchtgenuss, Wegerecht) sei zu unterscheiden zwischen Servituten auf beschränkte Zeit und Servituten auf unbeschränkte Zeit. Bei Servituten auf beschränkte Zeit sei das gesamte Entgelt als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu behandeln. Bei Servituten auf unbeschränkte Zeit sei das Entgelt aufzuteilen auf das Entgelt für die Benützung der Sache und die Minderung des Wertes. Der auf die Wertminderung entfallende Teil unterliegt nicht der Einkommensteuer. Der auf die Benützung der Sache entfallende Teil ergebe sich für einen vermieteten oder vermietbaren Teil aus dem kapitalisierten Wert der Miete.

Auch Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 28, Rz 2, ordne das Entgelt für die Einräumung einer Dienstbarkeit auf einer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abwerfenden Liegenschaft, den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu. Laut VwGH vom 14.06.1988, 87/14/0014, sei jener Betrag, der als Zahlung für die Einräumung einer Dienstbarkeit auf einer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abwerfenden Liegenschaft geleistet werde, sowohl einkommensteuerpflichtig als auch Entgelt für ein im Dulden bestehende sonstige Leistung umsatzsteuerpflichtig. Eine Dienstbarkeit sei ein dingliches, gegen jedermann wirksames Recht, das den Eigentümer eines Grundstückes verpflichte, etwas zu dulden oder zu unterlassen (§ 472 ABGB).

Die Einräumung der gegenständlichen Dienstbarkeit sei nach Ansicht des Finanzamtes unter die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Vermögen (§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG) zu subsumieren und daher steuerpflichtig.

In den ursprünglich abgegebenen Steuererklärungen und den daraufhin erlassenen Bescheiden seien die Teilzahlungen in den Jahren 2003 und 2006 unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Einnahmen erfasst und somit als steuerpflichtig behandelt worden. Der von der Dienstbarkeit betroffene Tiefgaragenteil sei vom Bf in den Büchern als Wirtschaftsgut geführt und auch abgeschrieben worden. Der Bf sei weiters auch nach wie vor der zivilrechtliche Eigentümer der gesamten Liegenschaft samt Gebäude.

Entgegen den eigenen Ausführungen, dass diese Einräumung der Dienstbarkeit einem Verkauf entsprochen habe, habe der Bf die gegenständlichen Parkplätze bzw. die Anschaffungskosten derselben im Rahmen der Absetzung für Abnutzung abgeschrieben. Zur Absetzung für Abnutzung sei derjenige berechtigt, dem ein Wirtschaftsgut steuerlich zuzurechnen sei. Voraussetzung sei zumindest das wirtschaftliche Eigentum an dem Wirtschaftsgut. Der Bf habe über die ganzen Jahre hinweg die Absetzung für Abnutzung für die betroffenen Parkplätze geltend gemacht.

Laut Vertrag vom 22. Mai 2003 habe der Bf außerdem die Grundsteuer und die Gebäudeversicherung für das gesamte Grundstück 100, also auch für den Bereich der Dienstbarkeit als Eigentümer zu tragen.

Auch die Einräumung eines Vorkaufsrechtes für die Immobilien mbH (bzw. für die Bank T) hätte der Bf nicht vornehmen lassen müssen, wenn die Immobilien mbH Eigentümerin geworden wäre.

Ein weiteres Indiz dafür, dass es sich bei der gegenständlichen Einräumung der Dienstbarkeit um keinen Verkauf gehandelt haben könne, sei, dass der Bf für den Bereich der Tiefgaragenplätze, der nach seiner Ansicht ja "verkauft" worden sei, keinerlei Spekulationsgewinn bzw. -verlust erklärt habe. Den betroffenen Grund habe der Bf im Jahre 2002 erworben. Wenn die Einräumung der Dienstbarkeit einem Verkauf entsprochen hätte, hätte der Bf im Jahre der Einräumung der Dienstbarkeit auch einen entsprechenden Spekulationsgewinn bzw. -verlust für den Bereich des Anteiles am Grund und Boden erklären müssen. Für das verkaufte Grundstück samt Rohbau (Gst 200) habe der Bf einen Spekulationsgewinn erklärt.

Laut Ansicht des Bf sei die Einräumung des gegenständlichen Servituts unter den § 28 Abs. 1 Z 3 EStG einzuordnen. Das Finanzamt könne dieser Ansicht nicht folgen. Die Z 3 beinhaltet die Überlassung von Rechten wie z.B. Werknutzungsbewilligungen und Rechte im Sinne des Urheberrechtes, gewerbliche Schutzrechte, Rechte am Namen eines Fotomodells, Autorenrechte und die Überlassung von gewerblichen Erfahrungen. Die Einräumung einer Dienstbarkeit sei jedoch unter die Z 1 einzuordnen.

Aufgrund der obigen Ausführungen und unter Hinweis auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung sowie die angeführte Judikatur, sei die entgeltliche Einräumung der gegenständlichen Dienstbarkeit, die auf einer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abwerfenden Liegenschaft erfolgt sei, unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG einzuordnen und steuerpflichtig. Die Berufungen seien daher als unbegründet abzuweisen.

Im Vorlageantrag vom 23. August 2010 wurde ergänzend ausgeführt, der grundsätzlichen Einordnung der entgeltlichen Nutzungseinräumungen von dinglichen Rechten (Servituten) unter § 28 Abs. 1 Z 1 EStG sei zuzustimmen. Im vorliegenden Fall sei dies aber unerheblich. Da das Nutzungsrecht an den Tiefgaragenabstellplätzen immerwährend eingeräumt worden sei (also nicht nur auf bestimmte oder unbestimmte Zeit), sei darin in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) ein Verkauf zu sehen. Eine Subsumierung unter § 28 EStG komme daher nicht mehr in Betracht, da Z 1 als auch Z 3 nur die entgeltliche Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern erfassen würden, nicht aber Veräußerungsvorgänge. Die Tatsache, dass die Anschaffungskosten der Abstellplätze im Rahmen der Absetzung für Abnutzung in den Jahren 2003 bis 2008 abgeschrieben worden seien, sei kein Indiz gegen einen Verkauf. Der Sachverhalt sei ja leider von Anfang an falsch gewürdigt und deshalb in den Überschussrechnungen nicht richtig dargestellt worden. Die Beurteilung, ob die Abschreibung für Abnutzung trotz Verkauf der Abstellplätze zu Recht oder zu Unrecht in diesen Jahren erfolgt sei, hätte aber im Zuge der Berufungen vom Finanzamt getroffen werden können.

Die Einräumung eines Vorkaufrechtes im Kauf- und Dienstbarkeitsvertrag zugunsten der Berechtigten sei üblich und von dieser auch gewollt gewesen. Die Tiefgaragenplätze seien ja nur in wirtschaftlicher Betrachtungsweise verkauft worden. Zivilrechtlich seien diese Abstellplätze weiterhin im Eigentum des Bf.

Im Fall der Ausübung des Vorkaufrechtes sei im Vertrag explizit angeführt, dass von der Berechtigten keine weiteren Kaufpreiszahlungen mehr an den Bf geleistet werden müssten. Diese vertragliche Regelung bestätigt indessen die Würdigung des Sachverhaltes als Verkauf.

In der Berufungsvorentscheidung werde als weiteres Indiz gegen einen Verkauf ein fehlender Spekulationsüberschuss/-verlust in den entsprechenden Steuererklärungen gesehen. Wäre der Ansatz geschehen, hätten sich alle Berufungen erübrigt, da ja in diesem Fall der Sachverhalt bereits von Anfang an richtig erkannt und dargestellt worden wäre. In Folge des Verkaufs der Nutzungsrechte wäre die Berechnung eines Spekulationsüberschusses/-verlustes richtigerweise geboten gewesen. Da der Bf für die Errichtung der Tiefgaragenplätze das Bauherrenrisiko getragen habe, greife

die Steuerbefreiung des § 30 Abs. 2 Z 2 EStG für selbst hergestellte Gebäude. Der Veräußerungserlös sei in diesem Falle im Verhältnis der gemeinen Werte auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen. Nur der Grundanteil könne also Steuerpflicht gemäß § 30 EStG auslösen. Da der Verkaufserlös in Raten in den Jahren 2003, 2006 und 2008 zugeflossen sei, könne frühestens im Jahr des Überschreitens der Anschaffungskosten ein Spekulationsüberschuss vorliegen. Die noch nicht durch Einnahmen "gedeckten" Anschaffungskosten wären in Evidenz zu halten und den in den Folgejahren zufließenden Raten gegenüberzustellen gewesen. Auch diese Feststellung hätte die I. Instanz im Zuge der Berufungsvorentscheidungen treffen können.

Der Vollständigkeit halber werde, wie telefonisch dem Finanzamt im Zuge der zweimaligen Ersuchen um Ergänzung bereits mitgeteilt worden sei, darauf hinweisen, dass die vom Anfang an falsche Würdigung und Darstellung des Sachverhaltes in den Überschussrechnungen des Bf vor allem auch darauf zurückzuführen gewesen sei, dass der zur Zeit der Vertragserstellung beratende Steuerberater leider vor Erstellung der ersten Überschussrechnung verstorben sei.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

1) Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob durch die Einräumung des entgeltlichen Nutzungsrechtes verbunden mit dem Vorkaufsrecht an den Tiefgaragenabstellplätzen der Bf das wirtschaftliche Eigentümerin an diesen Abstellplätzen übertragen hat, das wirtschaftlich einem (nicht steuerpflichtigen) Verkauf entspricht oder ob es sich bloß um eine der Miete und Pacht ähnliche (steuerpflichtige) Nutzungsüberlassung im Sinne des § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 handelt.

2) Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, stellen Einkünfte nach § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dar. Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 28 knüpft nicht an den privatrechtlichen Begriff des Bestandvertrages an, sondern unterstellt einen umfassenderen Begriffsinhalt als den der Vermietung und Verpachtung nach bürgerlichem Recht. Für die Eingliederung der Einnahmen unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist daher nicht die bürgerlich-rechtliche Form der Verträge, aufgrund derer sie fließen, sondern der wirtschaftliche Inhalt des

Geschäftes maßgebend. Entsprechend können auch solche aus der Einräumung dem Miet- und Pachtrecht wirtschaftlich ähnlicher Rechte, wie zB die entgeltliche Überlassung von Dienstbarkeiten (Servituten) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung begründen (vgl. Jakom/Laudacher EStG, 2014, § 28 Rz 72; Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 28 Tz 28, Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 28, Tz 2). Wesentliches wirtschaftliches Element der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist die entgeltliche Nutzungsüberlassung (VwGH 28.1.1997, 96/14/0012). Maßgebend ist der wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes (VwGH 21.5.1985, 85/14/0023).

3) Keine Einkünfte aus einer Dienstbarkeit liegen vor, wenn aufgrund der gesamten vertraglichen Gestaltung der zivilrechtliche Eigentümer sein wirtschaftliches Eigentum verliert.

Nach § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet (wirtschaftlicher Eigentümer). Das sogenannte wirtschaftliche Eigentum wird als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) angesehen (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 24 Rz 1). Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt somit nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Ein vom Zivilrecht abweichendes wirtschaftliches Eigentum ist jedoch nach Lehre und Rechtsprechung dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich jeden Dritten (auch den zivilrechtlichen Eigentümer) von der Verfügungsgewalt und Nutzung der Sache, auf Dauer, dh auf die Dauer der voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzung, ausschließen kann (vgl. ua Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 24 Tz 3; Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 2 Tz 113 und die dort angeführte Judikatur). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen kann nicht allein schematisch geprüft werden sondern ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (VwGH 29.07.2010, 2007/15/0248). Hiezu ist die Vertragsgestaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu würdigen (VwGH 5.12.1972, 2391/71). Für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums kommt besonderes Gewicht auch der Frage zu, wem das Risiko der Wertminderung und die Chance der Wertsteigerung aber auch die Gefahrtragung zukommt (zB VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123; 18.10.2012, 2011/15/0096; 28.05.2002, 99/14/0109)

Nach Ansicht des BFH (18.07.2001, X R 15/01) ist ein wirtschaftlicher Ausschluss des Eigentümers von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut gegeben, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kein Herausgabeanspruch besteht oder der Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat. Das beim zivilrechtlichen Eigentümer verbleibende Verfügungsrecht, insbesondere das Recht zur Belastung und Veräußerung, schließt wirtschaftliches Eigentum eines anderen nicht aus, denn entscheidend ist der wirtschaftliche Ausschluss des Eigentümers von der Einwirkung auf die Sache (Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 2 Tz 121).



4) Wie aus dem oben zitierten Vertrag unter Pkt. „3 Servituten Tiefgarage“ zu entnehmen ist, hat der Bf für sich und seine Rechtsnachfolger im Eigentum des GSt 100 der I GmbH und ihren Rechtsnachfolgern im Eigentum des GSt 200 auf immerwährend das ausschließliche Benutzungsrecht hinsichtlich der gegenständlichen Tiefgaragenabstellplätze als grundbücherlich sichergestelltes Servitut eingeräumt.

Der I GmbH kommt somit als dinglich Berechtigte ein ausschließliches und immerwährendes Nutzungsrecht an den Abstellplätzen zu, die ihr – im Unterschied zu bloß obligatorisch Gebrauchsberechtigten – ein Herrschaftsrecht und eine absolut geschützte Rechtsposition einräumt, die ihr gegen ihren Willen nicht mehr entzogen werden kann und die sie gegenüber jedermann, somit auch gegen den Bf verteidigen kann. Der Bf, aber auch seine Rechtsnachfolger im belasteten Grundstück haben keine Einwirkungsmöglichkeit auf die Nutzung der belasteten Abstellplätze.

Grundsätzlich bewirken bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte noch nicht, dass der zivilrechtliche Eigentümer sein wirtschaftliches Eigentum an der mit Nutzungsrechten belasteten Sache verliert. Dem zivilrechtlichen Eigentümer ist aber eine Sache dann steuerlich nicht mehr zuzurechnen, wenn besondere Umstände hinzukommen, die den Nutzungsberechtigten wie einen Eigentümer erscheinen lassen (vgl. Jakom/Laudacher EStG, 2014, § 2 Rz 31; VwGH 29.6.1982, 81/14/0093; VwGH 29.6.1982, 82/14/0054).

5) Ein wesentlicher Aspekt, der für das wirtschaftliche Eigentum des Nutzungsberechtigten spricht, ist, wenn der Nutzungsberechtigte befugt ist, das belastete Objekt wie ein Eigentümer bis zur Substanzerschöpfung zu nutzen (vgl. Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 2 Tz 121 und die dort angeführte Judikatur). Ein Auslaufen oder eine Kündigung des Rechtsverhältnisses wie bei einem Pachtverhältnis oder einem Fruchtgenussrecht ist bei dem hier vereinbarten Servitut nicht vorgesehen. Der I GmbH aber auch ihren Rechtsnachfolgern ist das ausschließliche Nutzungsrecht an den strittigen Tiefgaragenabstellplätzen für „immerwährend“ und damit bis zur endgültigen Substanzerschöpfung eingeräumt worden. Zudem ist die I GmbH wie ein Eigentümer berechtigt, die Abstellplätze zu vermieten oder unentgeltlich an Dritte zur Nutzung zu überlassen (Pkt. VI, 3 a des Vertrages). Für den Bf als zivilrechtlichen Eigentümer haben somit die Abstellplätze mangels Nutzungsmöglichkeit für die gesamte mögliche Nutzungsdauer der Tiefgarage keinen wirtschaftlichen Wert. Auch die für einen Eigentümer typischen Pflichten wie zB die Tragung des Erhaltungsaufwandes sind nach Pkt. VI, 3, b des Kauf- und Dienstbarkeitsvertrages vom 22. Mai 2003 von der Servitutsberechtigten analog den Bestimmungen des Wohnungseigentumsgesetzes (mit Ausnahme der Grundsteuer und Gebäudeversicherung) anteilig zu tragen.

6) Ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des Nutzungsberechtigten, das die Dispositionsbefugnis des zivilrechtlichen Eigentümers weiter einschränkt, wird zwar in aller Regel als Indiz für das wirtschaftliche Eigentum des Berechtigten gewertet, im gegenständlichen Fall ist ein solches aber nicht notwendig, weil durch eine Veräußerung der gesamten Liegenschaft die Rechtstellung der Servitutsberechtigten und damit

die dauernde und ausschließliche wirtschaftliche Nutzung und Verfügung über die servitutsbelasteten Abstellplätze nicht geschmälert oder beeinträchtigt wird. Auch jede Belastung der Liegenschaft hat nur nachrangige Wirkung und somit keine Auswirkung auf die Rechtsposition der Berechtigten.

7) Eine wirtschaftlich sinnvolle Verwertung der belasteten Autoabstellplätze ist für den Bf nicht möglich. Eine Veräußerung der einzelnen hier strittigen Tiefgaragenplätze wäre zivilrechtlich zudem nur dann möglich, wenn an den einzelnen Kfz-Abstellplätzen Wohnungseigentum gegründet würde, dazu müsste wiederum die gesamte Liegenschaft parifiziert werden. Aber auch in diesem Fall wäre eine Veräußerung an einen Dritten auszuschließen, zumal der Bf für den Fall, dass an der Liegenschaft jemals Wohnungseigentum begründet werden sollte, der I-GmbH und nachrangig der Bank T ein grundbücherlich gesichertes Vorkaufsrecht an den belasteten Kfz-Abstellplätzen eingeräumt hat. Die I-GmbH würde von diesem Vorkaufsrecht in jedem Fall Gebrauch machen, zumal sie den Kaufpreis (einschließlich des Grundanteiles) für die Kfz-Abstellplätze bereits bezahlt hat. Denn nach dem eingangs zitierten Kauf- und Dienstbarkeitsvertrag vom 22. Mai 2003 wurde unter Pkt. VII, 2 (Vorkaufsrecht hinsichtlich Tiefgaragenplätze) vereinbart, dass im Fall der Einlösung des Vorkaufsrechtes jenes Entgelt, das von der I-GmbH für die Einräumung der Dienstbarkeit bezahlt worden ist, als bereits geleisteter Kaufpreis angesehen wird, sodass die I-GmbH auch für die Einräumung des zivilrechtlichen Eigentums keine weitere Kaufpreiszahlung zu leisten hat.

Der Umstand, dass die Servitutsberechtigte I-GmbH für die Einräumung des Servitutsrechtes ein Entgelt geleistet hat, das den Kaufpreis für die Kfz-Abstellplätze entspricht, lässt erkennen, dass die Elemente der Anschaffung und damit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums gegenüber jenen einer bloßen Nutzungsüberlassung bei weitem überwiegen. Der Bf gab in der Vorhaltsbeantwortung vom 27. Juni 2013 (Pkt. 4) auf die Frage, warum er nicht von vornherein an der in seinem Eigentum stehenden Liegenschaft Wohnungseigentum begründet und das zivilrechtliche Eigentum an den Tiefgaragenabstellplätzen Nr. 1-34 an die I GmbH übertragen habe an, die Begründung von Wohnungseigentum hätte eine Parifizierung der Liegenschaft erfordert, das zusätzliche nicht unerhebliche Kosten verursacht hätte.

Dies Angabe erscheint durchaus einsichtig, zumal bei einer Parifizierung sämtliche Wohnungen und Geschäften der Liegenschaft zu erfassen gewesen wären, obschon eine Parifizierung nur hinsichtlich der hier strittigen Tiefgaragenplätze notwendig gewesen wäre, da der restliche Teil der Liegenschaft weiterhin im Eigentum des Bf bleiben sollte.

8) Tatsächlich sind in dem von der I GmbH für die Rechtseinräumung geleisteten Entgelt von 473.695 EUR sämtliche Anschaffungs- und Herstellungskosten der strittigen Abstellplätze einschließlich einer Gewinnmarge enthalten. Die Herstellungskosten der gegenständlichen Tiefgaragenplätze sind im Anlagenverzeichnis des Bf gesondert ausgewiesen und betragen unbestritten 400.924,60 EUR. Die auf die Tiefgaragenabstellplätze entfallenden Grundkosten können nur im Schätzungswege ermittelt werden.

Für das an die I GmbH gleichzeitig mit der Einräumung des Servituts verkaufte GSt 200 (461 m<sup>2</sup>) samt den darauf errichteten Rohbau (Bauteil C, Bankgebäude) errechnet die Bf für die Ermittlung des auf den Grund und Boden entfallenden Spekulationsgewinnes einen Kaufpreisanteil von 76.987 EUR, das entspricht 10,4% des Gesamtkaufpreises von 740.000 EUR. Selbst wenn man davon ausgeht, dass von dem von der I GmbH für die Tiefgaragenabstellplätzen entrichteten Gesamtentgelt von 473.695 EUR der darin enthaltene Grundanteil verhältnismäßig annähernd gleich hoch ist (10,4%), so ergibt dies einen Grundanteil von rd. 49.000 EUR. Für den Bf verbliebe damit neben der Abdeckung der anteiligen Grund- und Gebäudekosten immer noch ein Gewinnanteil von rd. 24.000 EUR.

9) Ein weiteres Indiz für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an die I GmbH ist auch der Umstand, dass die Gefahrtragung aber auch das Risiko der Wertminderung und die Chance der Wertsteigerung bei ihr liegt. Da die I GmbH im Fall der Ausübung des Vorkaufsrechtes keine weiteren Zahlungen zu leisten hat, kommt ihr auch der Vorteil einer Wertsteigerung der Abstellplätze zu. Andererseits trägt sie aber auch das Risiko des Unterganges und der Wertminderung der Abstellplätze. Denn auch für den Fall, dass die I GmbH für die Abstellplätze keine Verwendung haben sollte, sie nicht entsprechend vermieten kann, sie ganz oder teilweise unbenutzbar oder beschädigt werden bzw. vorzeitig verschleissen und sanierungsbedürftig werden, hat die Bf nach dem vorliegenden Vertrag keine weitergehenden Rechtsansprüche gegenüber dem Bf als sie auch ein Käufer im Rahmen der Gewährleistung hätte.

Auch die I GmbH ist offensichtlich von einer Anschaffung ausgegangen, denn wie eine Anfrage des Finanzamtes bei der I GmbH ergeben hat, hat sie die an den Bf geleisteten Teilzahlungen in ihrem Rechenwerk auf Gebäude aktiviert.

10) Die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vorgebrachten Argumente für den Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums beim Bf vermögen nicht zu überzeugen.

Der Umstand, dass die Herstellungskosten der Tiefgaragenabstellplätze im Rechenwerk des Bf aktiviert, die Absetzung für Abnutzung geltend gemacht und die Teilzahlungen der I GmbH als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung angesetzt worden sind, kann nicht als Indiz für die Zugehörigkeit dieses Wirtschaftsgutes zum Vermögen des Bf gewertet werden, wenn der Bf einwendet, dass der Sachverhalt ursprünglich falsch beurteilt und diese Zuordnung zu Unrecht erfolgt sei. Vielmehr hätte das Finanzamt darlegen müssen aufgrund welcher Umstände es die vom Bf im Rechenwerk vorgenommene Zuordnung (entgegen seiern Ansicht) für richtig erachtet. Gleichermaßen kann auch der Umstand, dass der Bf für den im Jahr 2001 erworbenen anteiligen Grund und Boden keinen Spekulationsgewinn bzw. -verlust erklärt hat, nicht als Indiz für den Verbleib des wirtschaftliche Eigentum beim Bf gewertet werden. Die Frage des Spekulationsgewinnes hätte sich - wie der Bf zu Recht einwendet - nur dann gestellt, wenn der Bf von Vorherein von der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums ausgegangen wäre. Da der Bf ursprünglich aber von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgegangen ist, bestand für ihn kein Anlass Spekulationseinkünfte zu erklären.

11) Auch mit dem Einwand, der Bf sei weiterhin zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft samt Gebäude, ist für den Standpunkt des Finanzamtes nichts gewonnen, zumal allein strittig ist, ob das vom Zivilrecht abweichende wirtschaftliche Eigentum an die I GmbH übergegangen worden ist. Dass der Bf nach wie vor zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft ist, ist unstrittig. Entsprechend geht auch das Vorbringen, das Vorkaufsrecht hätte nicht eingeräumt werden müssen, wenn die I GmbH Eigentümerin gewesen wäre, ins Leere. Wie oben ausgeführt, spricht das Vorkaufsrecht nicht gegen sondern für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an die I GmbH.

Das Finanzamt weist auch darauf hin, dass der Bf laut Vertrag für die strittigen Tiefgaragenplätze die anteilige Grundsteuer und Gebäudeversicherung zu tragen habe. Hierbei handelt es sich zwar um eine vom Bf getragene eigentümertypische Pflicht, die grundsätzlich als Indiz gegen ein vom Zivilrecht abweichendes wirtschaftlichen Eigentums angesehen werden kann. Im gegenständlichen Fall handelt es sich aber letztlich um einen zusätzlichen Vorteil, der der Servitutsberechtigten eingeräumt worden ist (vgl. Toifl in Doralt, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 113). Jedenfalls vermag allein dieser Umstand, den kein entscheidendes wirtschaftliches Gewicht beigemessen werden kann, die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums zur I GmbH nicht zu verhindern.

Insgesamt betrachtet vermochte das Finanzamt nicht aufzuzeigen, welche wirtschaftliche Nutzung der strittigen Abstellplätze angesichts der der I GmbH eingeräumten Rechte für den Bf jemals sinnvollerweise noch in Betracht kommt, die für den Verbleib der Abstellplätze beim Bf sprechen würde.

12) Der wiederholte Hinweis des Finanzamtes auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14.06.1988, 87/14/0014 vermag die Zuordnung der von der I GmbH geleisteten Teilzahlungen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht zu rechtfertigen, zumal es in diesem zum EStG 1972 ergangenen Erkenntnis nicht um die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums gegangen ist sondern um die Frage, welcher Teil des Entgeltes für die Einräumung einer Dienstbarkeit als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen ist und welcher Teil für die mit der Einräumung der Dienstbarkeit verbundene Wertminderung der Liegenschaft, die nicht der Einkommensteuer unterliegt, anzusetzen ist.

13) Aber selbst wenn das Bundesfinanzgericht - der Ansicht des Finanzamtes folgend – eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums verneinen würde, würde dies keineswegs dazu führen, dass - wie vom Bf ursprünglich vorgenommen und vom Finanzamt als rechtmäßig erachtet - das gesamte von der I geleistete Entgelt als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen wäre.

Das Finanzamt weist in der Berufungsvorentscheidung zwar selbst darauf hin, dass bei einer zeitlich unbeschränkten Einräumung eines Servituts, das dafür erhaltene Entgelt in den (steuerpflichtigen) Entgeltanteil für die Nutzung und den (nicht steuerpflichtigen) Entgeltanteil für die Wertminderung der Sache aufzuteilen ist (vgl. Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 28 Tz 31; VwGH 2.9.2009, 2008/15/0057; Jakom/Laudacher EStG, 2014, § 28 Rz 72),

hat aber letztlich diese Aufteilung nicht vorgenommen, sondern das gesamte Entgelt der Besteuerung unterzogen. Im gegenständlichen Fall wäre (bei einem Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums beim Bf) die Wertminderung der strittigen Abstellplätze aber erheblich gewesen, da die Abstellplätze weder für den Bf noch für einen möglichen Käufer von erkennbaren wirtschaftlichen Wert sind, zumal er und seine Rechtsnachfolger auf Dauer von einer möglichen eigenen Nutzung der Abstellplätze ausgeschlossen sind.

14) Im gegenständlichen Fall geht das Bundesfinanzgericht in Würdigung des gesamten Sachverhaltes aber davon aus, dass die nutzungsberechtigte I GmbH das wirtschaftliche Eigentümerin an den angesprochenen Tiefgaragenabstellplätzen entgeltlich erworben hat, da die ihr eingeräumten Gestaltungsrechte und Nutzungsbefugnisse derart ausgeprägt und umfassend sind, dass im Ergebnis der Bf auf Dauer von der Nutzung und Verwertung dieser Abstellplätze ausgeschlossen ist, sodass ihm von seinem zivilrechtlichen Eigentumsrecht nur mehr die leere, formale Rechtshülle verbleibt.

15) Da sich die hier strittig Liegenschaft samt Gebäude im außerbetrieblichen Bereich des Bf befindet und Veräußerungen im außerbetrieblichen Bereich nicht steuerhängig sind, ist auch das vom Bf für die Einräumung des Nutzungsrechtes (in drei Teilzahlungen) geleistete Entgelt, das als Kaufpreis für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den hier strittigen Abstellplätzen anzusehen ist, nicht steuerpflichtig. Entsprechend sind die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung um diese Teilzahlungen aber auch die angesetzten Werbungskosten für die für diese Abstellplätze geltend gemachte AfA zu kürzen.

16) Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfahren daher folgende Änderung:  
[...]

17) Eine Spekulationsbesteuerung nach § 30 EStG für den auf die Tiefgaragenabstellplätze entfallenden anteiligen Grund und Boden wäre wie vom Bf im Vorlageantrag zu Recht eingewendet worden ist, erst im Jahr 2008 vorzunehmen, da bei Teilzahlungen (Ratenzahlungen) die Besteuerung des Spekulationsüberschusses in jene Periode hinausgeschoben wird, in der die Summe der Teilzahlungen die Anschaffungskosten übersteigt (vgl. Büsser in Hofstätter/Reichel<sup>38</sup>, EStG Kommentar, § 30, Tz 27; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2010, § 30 Rz 41 ). Da jedenfalls erst bei Zufließen der dritten Teilzahlung im Jahr 2008 über 174.000 EUR ein Überschuss der Einnahmen über die anteiligen Anschaffungskosten zu erwarten ist, sind daher auch erst in diesem Jahr die Spekulationseinkünfte zu ermitteln.

18) Änderung lt. Außenprüfung aus 2010:

Im Jahr 2010 fand beim Bf eine Außenprüfung für die Jahre 2006 bis 2008 statt, dabei sind die Einkünfte des Bf aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2006 um 15.000 EUR (von 540.605,75 EUR auf 555.606,75 EUR) erhöht worden (siehe Bp-Bericht vom 16.12.2010, Beilage 1). Ein entsprechend geänderter Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 konnte damals vom Finanzamt aufgrund des offenen Beschwerde- bzw.

Berufungsverfahrens nicht erlassen werden. Zu dieser Feststellung bestehen, wie der Bf zu Pkt. 7 der Vorhaltsbeantwortung vom 27. Juni 2013 bekannt gegeben hat, keine Einwendungen. Diese Zurechnung wurde daher in diesem Erkenntnis mitberücksichtigt.

#### 19) Zulässigkeit einer Revision

Für die Zulässigkeit der Revision besteht kein Anlass. Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern ist zwar eine Rechtsfrage, das Bundesfinanzgericht orientierte sich aber bei der Lösung dieser Frage an den von der höchstgerichtlichen Judikatur entwickelten Grundsätzen (siehe die oben zitierte Judikatur und Literatur). Zudem hing die Entscheidung im Wesentlichen von spezifischen Umständen des Einzelfalles ab, sodass der Entscheidung des Finanzgerichtes keine Bedeutung über den Einzelfall hinaus zukommt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

**Beilagen:** 2 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 4. Juli 2014