

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache Bf., Adr, vertreten durch XX, gegen die Bescheide des Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt vom 03.03.2014, Stnr betreffend Einkommensteuer 2012 und Umsatzsteuer 2012 in der Sitzung am 20.1.2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

1. Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 wird abgeändert. Die Einkommensteuer wird mit € 9.134,24 festgesetzt.
2. Der angefochtene Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2012 wird abgeändert. Die Umsatzsteuer wird mit € 0 festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 22.12.2000 schenkte die Mutter des Beschwerdeführers (Bf.) ihrer Tochter (der Schwester des Beschwerdeführers) eine Liegenschaft, behielt sich aber das lebenslängliche Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft vor. Weiters behielt sie sich im selben Vertrag im Falle ihres Ablebens vor ihrem Sohn (dem Beschwerdeführer), für diesen ob eines Hälfteanteils am Schenkungsobjekt auf dessen Lebenszeit das Fruchtgenussrecht, bestehend an den Wohnungen und Top 2 und Top 4, vor. Das Fruchtgenussrecht des Sohnes bestand darin, dass dieser berechtigt war, die beiden Wohnungen zu bewohnen bzw. zu vermieten.

Am 20.12.2010 verstarb die Mutter des Beschwerdeführers, sodass ab diesem Zeitpunkt der Beschwerdeführer in dem oben beschriebenen Umfang fruchtgenussberechtigt war. Mit Annahmeerklärung vom 17.6.2011 nahm der Sohn das Fruchtgenussrecht an.

Mit Schenkungsvertrag vom 1.8.2011 schenkte die Schwester des Beschwerdeführers die Liegenschaft an ihre beiden Töchter (Nichten des Beschwerdeführers). Das Fruchtgenussrecht des Beschwerdeführers wurde am 19.10.2011 gemäß § 49 Abs. 3 GBG im Grundbuch gelöscht. (Anmerkung: Für die Sachverhaltsbeurteilung ist das

Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt davon ausgegangen, dass das Fruchtgenussrecht des Beschwerdeführers trotz Löschung im Grundbuch an den Wohnungen Top 2 und Top 4 weiter bestand und dies von den Eigentümern auch anerkannt wurde.)

Im Jahr 2012 trat der Ehegatte einer Nichte mit dem Wunsch an den Beschwerdeführer heran, dieser möge gegen Zahlung einer Abfindung auf das ihm zustehende Fruchtgenussrecht an der Wohnung Top 2 verzichten, wobei sich dieser Verzicht ausdrücklich nicht auf die Wohnung Top 4 beziehen solle. In der Vereinbarung vom 1.2.2012, abgeschlossen zwischen dem Beschwerdeführer und dem Ehegatten einer Nichte, erklärt der Beschwerdeführer auf das Fruchtgenussrecht an der Wohnung Top 2 zu verzichten und dass dieses erlöschen soll sobald die Zahlung von EUR 77.300,- (Abfindungsbetrag: EUR 77.000,- zuzüglich eines Kostenbeitrages von EUR 300,-) auf dessen Konto eingeht.

Der Abfindungsbetrag ging noch im Februar 2012 beim Beschwerdeführer ein.

Diese Ablösezahlung wurde nach Abschluss der Außenprüfung mit Bescheiden vom 3.3.2014 der Einkommensteuer (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) und Umsatzsteuer unterzogen.

In der Beschwerde gegen den Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2012 je vom 3. März 2014, an das Bundesfinanzgericht erklärte der Beschwerdeführer, die Festsetzung der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer für das Jahr 2012 anzufechten. Die Beschwerde richte sich gegen die steuerliche Erfassung des Entgelts für den Verzicht seines Fruchtgenussrechtes.

Die Beschwerde wurde wie folgt begründet:

"1. Sachverhalt

Mit Notariatsakt vom 22. Dezember 2000 hatte meine Mutter meiner Schwester die Liegenschaft EZ EZ mit dem Grundstück Bau Baufl. (Gebäude), Baufl. (begrünt) geschenkt. Gemäß Artikel Zweitens dieses Vertrages verpflichtete sich meine Schwester diese Liegenschaft in Wien nicht ohne Zustimmung meiner Mutter zu veräußern oder zu belasten. Zugleich behielt sie sich das lebenslange Fruchtgenussrecht vor. Des Weiteren behielt sie sich im Falle ihres Ablebens vor mir, ob eines Hälfteanteils am Schenkungsobjekt auf Lebenszeit das Fruchtgenussrecht vor. Dieses Fruchtgenussrecht besteht darin, dass ich berechtigt bin, die Wohnung Nummer 2 (zwei) gelegen im Erdgeschoß bestehend aus Vorzimmer, Bad, WC, Küche, Kabinett und zwei Zimmern im Gesamtausmaß von rund 88 m², sowie die Wohnung Nummer 4 (vier) gelegen im Dachgeschoß, bestehend aus Vorraum, Bad, WC, Küche und drei Zimmern im Gesamtausmaß von rund 100 m², zu bewohnen bzw. zu vermieten sowie das Stiegenhaus mitzubennützen. Meine Mutter ist am 20. Dezember 2010 verstorben, sodass ich seither fruchtgenussberechtigt in dem beschriebenen Umfang bin.

Ein Rechtsstreit um meinen Schenkungspflichtteil ist vor dem Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien unter Zl. Z anhängig und steht vor dem erfolgreichen Abschluss.

Mit Vereinbarung vom 1. Februar 2012 habe ich über Ersuchen von Herrn N, einem Schwiegersohn meiner Schwester, gegen Zahlung eines Abfindungsbetrages in Höhe von € 77.000,-- auf das mir zustehende Fruchtgenussrecht an der — leer stehenden und nicht vermieteten Wohnung — Nummer 2 (zwei) verzichtet.

2. Rechtliche Beurteilung

Der Fruchtgenuss (Fruchtnießung, Nissbrauch, usus fructus) ist die wichtigste persönliche Dienstbarkeit. Der Fruchtniesser (Usufruktuar) hat das dingliche Recht, eine fremde Sache ohne jede Einschränkung, aber unter Schonung der Substanz zu gebrauchen (§ 509 ABGB). Nach § 511 ABGB hat der Fruchtniesser (= Fruchtgenussberechtigte) ein Recht auf den vollen, sowohl gewöhnlichen als auch außergewöhnlichen Ertrag.

Der Usufruktuar hat somit das Recht, die Sache in Bestand zu geben, sie also zu vermieten oder zu verpachten (OGH in JBI 1989, 442; NZ 2004/73). Der Fruchtniesser tritt in die vom Eigentümer vor Bestellung des usus fructus geschlossenen Miet- und Pachtverträge ein (Ehrenzweig I/2, 328 f; Klang in Klang II, 588; Hofmann in Rummel³ § 519 Rz 2; vgl. auch Schellander, JBI 1956,487).

2.1. Steuertatbestand des § 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988

Gemäß dem von der Abgabenbehörde erster Rechtsstufe der streitverfangenen Einkommensteuernachforderung zu Grunde gelegten § 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind Einkünfte, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten.

Diese Bestimmung erfasst — welchen Umstand die Abgabenbehörde völlig verkennt — Entgelte für die zeitweilige Überlassung von Rechten (z.B. Patente, Marken, Muster, Know-how, Rezepte, Pläne). Rechte gelten grundsätzlich als bewegliche Sachen (§ 298 ABGB). Aus der Wortfolge „Überlassung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit“ erhellt, dass die endgültige Überlassung — d.h. Veräußerung — von Rechten nicht im Rahmen des § 28 EStG 1988 erfasst werden kann.

Im Beschwerdefall liegt zudem sachverhaltsbezogen keine Veräußerung eines Fruchtgenussrechtes, sondern ein endgültiger Verzicht gegen Entgelt auf die Ausübung desselben durch meine Person vor. Die Einkommensteuernachforderung erweist sich daher als grob rechtswidrig.

2.2. Steuertatbestand des § 29 Z 3 EStG 1988

Aber auch der Tatbestand der Leistung gemäß § 29 Z 3 erster Satz EStG 1988 kommt de iure nicht in Betracht. Darnach sind sonstige Einkünfte nur 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.

Die Aufzählung der sonstigen Einkünfte in § 29 EStG 1988 ist taxativ (arg. „Sonstige Einkünfte sind nur...“). Einkünfte aus Leistungen (Z 3) sind im Gesetz nicht näher definiert, sondern nur beispielhaft umschrieben, insofern ist die Auflistung nicht abschließend.

Eine Leistung iSd § 29 Z 3 EStG 1988 kann in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen. Eine Leistung iSd zitierten Bestimmung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen (vgl. das Erk. des VwGH vom 25. November 1986, 86/14/0072, VwSlg. 6.173/F).

Das Fruchtgenussrecht ist übertragbar, bewertbar und verwertbar. Der lebenslange Fruchtgenusswert ist nach versicherungsmathematischen Grundsätzen (OGH 1 Ob 624/85 mwN; 5 Ob 603/90 ua) unter Berücksichtigung des Lebensalters des Fruchtnießers (durchschnittliche Lebenserwartung EFSlg. 81.420) zu ermitteln. Es stellt ein unkörperliches Wirtschaftsgut dar.

Bei einem entgeltlichen Verzicht auf ein lebenslanges Fruchtgenussrecht handelt es sich um die Aufgabe eines (unkörperlichen) Wirtschaftsgutes und um **keine Leistung**, weil eine Minderung der privaten Vermögenssphäre vorliegt. Ein einmaliger, entgeltlicher Verzicht auf ein unkörperliches Wirtschaftsgut des **Privatvermögens** kann rechtens weder im steuerbaren Einkommen noch im steuerbaren Umsatz des Verzichtenden erfasst werden, weshalb sich auch die Subsumtion unter § 29 Z 3 EStG 1988 bzw. unter § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 als rechtswidrig erweisen muss.

Weshalb bei einer seit Jahren unveränderten Gesetzeslage die „entgeltliche Übertragung oder die Ablöse eines Fruchtgenussrechtes“ (welcher Umstand sachverhaltsbezogen im Beschwerdefalle gar nicht vorliegt) **ab 1. Jänner 2012** steuerpflichtig sein soll, ist geradezu abstrus und willkürlich diskriminierend.

Nach ständiger Rechtsprechung besteht nämlich eine Diskriminierung darin, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird (Urteil des EuGH vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-311/97, Royal Bank of Scotland, Slg. 1999, I—2651, Randnr. 26 und die angeführte Rechtsprechung). Damit erweist sich, dass die steuerliche Beurteilung der Finanzbehörde erster Rechtsstufe einer rechtlichen Nachprüfung durch das angerufene Finanzgericht nicht standhalten kann und die beiden angefochtenen Bescheide wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit der Aufhebung anheim fallen müssen.

3. Antrag auf Entscheidung durch den Senat

Gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. a BAO stelle ich den Antrag, dass über meine Beschwerde durch den Senat des Bundesfinanzgerichts entschieden wird.

4. Antrag auf Aussetzung der Einhebung

Gemäß § 212a Abs. 1 BAO stelle ich den Antrag auf Aussetzung der Einhebung der nachgeforderten Einkommensteuer in Höhe von € 36.596,--, weil meine Beschwerde erfolversprechend und die Einbringlichkeit der Abgabe nicht gefährdet ist. Weiters beantrage ich die Erstattung der mit € 7.000,- für das Jahr 2012 festgesetzten Umsatzsteuer."

Nach Erlassung der abweisenden Beschwerdeentscheidungen je vom 28. August 2014, erhob der Bf fristgerecht, datiert mit 15. September 2014, den Antrag auf

Entscheidung (Vorlageantrag) über die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, und führte wie folgt aus:

"Sachverhaltsmäßig unbestritten und durch das inzwischen erflossene Urteil des Landesgerichtes für Zivilrechtssachen Wien vom 1. Juli 2014, Z, bestätigt ist, dass ich seit dem Tode meiner am 20. Dezember 2010 verstorbenen Mutter an ihrer im Hause Wi, gelegenen Wohnung Top 2 (zwei)fruchtgenussberechtigt war. Diese Wohnung hatte ich nicht vermietet, weil meine Schwester und deren zwei Töchter (inzwischen bekämpfte Eigentümer der gesamten Liegenschaft), die in diesem Hause wohnen, sich nicht mit fremden Leuten herumschlagen wollten.

Aus diesem Grunde habe ich letztlich auch mit Vereinbarung vom 1. Februar 2012 über Ersuchen von Herrn N, einem Schwiegersohn meiner Schwester, gegen Zahlung eines Abfindungsbetrages in Höhe von € 77.000,-- auf das mir zustehende Fruchtgenussrecht an der - leerstehenden und nicht vermieteten - Wohnung Nr. 2 (zwei) verzichtet.

Ich halte meine Beschwerde vollinhaltlich aufrecht und möchte noch ergänzend zu den rechtlich völlig verfehlten Ausführungen der belangten Behörde in den beiden Beschwerdevorentscheidungen je vom 28. August 2014 ausführen: Aufgabe des Finanzamtes ist es nicht, Gesetze zu Lasten des Abgabepflichtigen auszulegen, sondern sie objektiv richtig anzuwenden. Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Die Abgabenschuld entsteht somit grundsätzlich durch die Tatbestandsverwirklichung ohne weiteres Dazutun von Behörde oder Partei. **Tatbestand** ist die Gesamtheit der in den materiellen Rechtsnormen enthaltenen abstrakten Voraussetzungen, bei deren konkretem Vorliegen (Tatbestandsverwirklichung) bestimmte Rechtsfolgen (Abgabenschuld und Abgabensanspruch) eintreten sollen.

Vermögensvermehrungen, die unter keine der sieben Einkunftsarten subsumiert werden können, sind nicht steuerbar. Nicht steuerbar sind Veräußerungen von Privatvermögen, der Einkommensteuer unterliegen nur sonstige Einkünfte (§ 29), private Grundstückveräußerungen (§ 30) und Spekulationsgeschäfte (§ 31). Diese drei Steuertatbestände liegen im Beschwerdefall unbestrittenermaßen nicht vor.

Der von der belangten Behörde der Einkommensteuernachforderung zu Grunde gelegte § 28 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 kommt nach seinem klaren Wortlaut (arg. „Überlassung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit“ ...) bei einem endgültigen entgeltlichen Verzicht auf die Ausübung eines Fruchtgenussrechtes nicht zum Tragen. Hier liegt keine "Überlassung", sondern ein Erlöschen des Fruchtgenussrechtes vor.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterliegt bei außerbetrieblichen Einkünften der entgeltliche und endgültige Verzicht auf die Ausübung eines Fruchtgenussrechtes nicht der Einkommensteuer (E. vom 16.9.1986, 83/14/0123 und vom 10.2.1987, 86/14/0125).

Dem von der belangten Behörde ihrer Rechtsansicht zu Grunde gelegten Erkenntnis des VwGH vom 21.12.2010, 2009/15/0046, lag ein - worauf meine Steuerberatungskanzlei

Stingl-Top Audit bereits mit e-Mail vom 25. November 2013 hinwies - ganz anderer Sachverhalt zu Grunde.

Eine verantwortungsvolle Abgabenbehörde sollte sich in einem Beschwerdeverfahren schon der Mühe und Arbeit unterziehen, dieses Erkenntnis eingehend zu analysieren. Die Ausführungen der belangten Behörde haben nichts mit Rechtsfindung zu tun, sondern sind reine Rabulistik.

Mit diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof die bisher in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung noch nicht behandelte Frage geklärt, welche steuerlichen Rechtsfolgen mit der entgeltlichen Übertragung eines Fruchtgenussrechtes „der Ausübung nach“ verbunden sind. In diesem Beschwerdeverfahren war das Fruchtgenussrecht (die Einkunftsquelle) weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich betrachtet von der damaligen Beschwerdeführerin an die KG übertragen worden, weshalb es sich **nicht** um eine steuerneutrale Veräußerung der Einkunftsquelle handle. Die Zahlungen seien als Nutzungsentgelt (Vorauszahlungen) für die Laufzeit der Nutzungseinräumung an der Liegenschaft zu beurteilen. Mietvorauszahlungen führen zu einem sofortigen Einnahmenezufluss. Die Zahlungen seien daher nach ihrem Zufluss in den Jahren 2003 und 2004 als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen.

Zu diesem Ergebnis konnte der erkennende Spruchkörper des VwGH in einer sehr kurzen Entscheidungsbegründung ohne Bemühung eines verstärkten Senates gelangen.

Mein Fall ist aber ganz anders gelagert. Ein privater, außerbetrieblicher Verkauf eines Fruchtgenussrechtes kann rechtens nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wie dies die EStR 2000, Rz. 119, suggerieren, führen.

Würde man diese Auffassung vertreten, dann würde man die Trennung der steuerlichen Behandlung von Früchten und Stamm aufgeben und zu absurden Ergebnissen kommen, weil dann darüber hinaus auch jegliche Veräußerung einer vermieteten Liegenschaft zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (und nicht gegebenenfalls zu Spekulationseinkünften bzw. Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG 1988) führen müsste. Abgesehen vom Spekulationstatbestand ist die Veräußerung einer Einkunftsquelle im außerbetrieblichen Bereich eben nicht steuerbar. Im Falle eines entgeltlichen Verzichts auf ein Fruchtgenussrecht hört dieses (die Einkunftsquelle) nämlich (auch zivilrechtlich) aus Sicht des Fruchtnießers zu existieren auf (d.h. keine „Übertragung der Ausübung nach“ sondern Erlöschen des Fruchtgenussrechts), sodass darin letztlich weiterhin eine im außerbetrieblichen Bereich nicht steuerbare Veräußerung einer Einkunftsquelle zu sehen ist, die nach derzeitiger Gesetzeslage nicht steuerbar ist, weshalb die beiden angefochtenen Bescheide wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit der Aufhebung anheim fallen müssen.

Ich würde mich auch aus grundsätzlichen Erwägungen nicht scheuen, in dieser Sache im Instanzenzug den Verwaltungsgerichtshof anzurufen."

Das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt beantragte in der Beschwerdevorlage die Abweisung der Beschwerde und nahm wie folgt Stellung:

"In der Beschwerde vom 19.3.2014 wurde angegeben, dass beim Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien zur Geschäftszahl ZI ein Rechtsstreit um den Schenkungspflichtteil anhängig sei. Im Vorlageantrag vom 23.9.2014 wurde bekannt gegeben, dass der Rechtsstreit mit Urteil vom 1.7.2014 beendet wurde und der Beschwerdeführer an der Wohnung Wi (Top2) seit dem Ableben seiner Mutter fruchtgenussberechtigt war. Somit wurde die Sachverhaltsannahme des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt (siehe oben) bestätigt.

Im Vorlageantrag vom 23.9.2014 wird auf Seite zwei angegeben, dass die Wohnung (Top 2) nicht vermietet wurde, weil die Schwester und Nichten des Beschwerdeführers, gegen die der Beschwerdeführer einen Zivilrechtsstreit angestrengt hatte, in diesem Haus wohnen und sich nicht mit fremden Leuten herumschlagen wollen.

Zu den Ausführungen im Vorlageantrag sind drei Punkte anzumerken:

-) Erstens wurde die Wohnung Top 2 durch den Beschwerdeführer vermietet. Es konnte im Rahmen der Außenprüfung ein rudimentär ausgefüllter Mietvertrag über diese Wohnung vorgefunden werden.
-) Zweitens hat der Beschwerdeführer in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2011 und 2012 Mieteinnahmen erklärt bzw. Werbungskosten für genau dieses Mietobjekt geltend gemacht, die grundsätzlich auch anerkannt wurden.
-) Drittens verfügt der Beschwerdeführer in diesem Haus noch über eine zweite Wohnung (Top 4), die er nach wie vor vermietet hat, was zur Folge hat, dass auch nach wie vor „fremde Leute“ im Haus sind.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, im Rahmen der, der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168). Für das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt steht damit fest, dass das Vorbringen im Vorlageantrag nicht richtig ist und die Wohnung Top 2 im Zeitpunkt der Fruchtgenussablöse eine Einkunftsquelle darstellte, auch wenn im Februar 2012 die Wohnung gerade nicht vermietet war. Die Ablösezahlung stellt somit Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung dar.

Auf Seite drei des Vorlageantrages rügt der Beschwerdeführer, dass die Abgabenbehörde sich nicht die Mühe gemacht hätte, sich mit der Rechtsansicht des Beschwerdeführers, welche mittels E-Mail vom 25.11.2013 bekannt gegeben wurde, auseinanderzusetzen zu haben und die Ausführungen des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt reine „Rabulistik“ (vgl. Vorlageantrag Seite drei) wären. Diesem Vorwurf, dass die Abgabenbehörde „Wortklauberei“ (vgl. Duden) betreibt oder gar „in rechthaberischer Weise argumentiert und dabei oft den wahren Sachverhalt verdreht“ (vgl. <http://de.wikipedia.org/wiki/Rabulistik>) ist unter Hinweis auf § 112 Abs 3 BAO zu entgegnen, dass sich das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt bereits vor Abschluss der

Betriebsprüfung und somit schon lange vor Beschwerdeerhebung mit dieser Thematik auseinandergesetzt hat und eine Anfrage an das BMF (bzw. SZK) gestellt hat, wie dieser Sachverhalt unter Berücksichtigung des VwGH-Erkenntnis vom 21.12.2010, 2009/15/0046 zu beurteilen ist. Erst nachdem die Rechtsansicht des Finanzamtes vom BMF (bzw. SZK) bestätigt wurde, wurden entsprechende Bescheide erlassen. Die intensive Beschäftigung mit dieser Rechtsfrage ist auch aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 26.2.2014 zu entnehmen, zumal in der Tz 1 auf mehrere Literaturstellen hingewiesen wird, welche ebenfalls die Rechtsansicht des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt stützen.

Nachdem es sich bei der Ablösezahlung um gem. § 28 Abs. 1 Z. 3 EStG einkommensteuerpflichtige Einnahmen handelt, müssen nach Ansicht des Finanzamtes auch steuerpflichtige Umsätze gem. § 10 Abs. 2 Z. 4 lt. a UStG vorliegen."

In Beantwortung der obbezeichneten Anfrage gab der bundesweite Fachbereich für Einkommen- und Körperschaftsteuer zur Anfrage vom 10.1.2014 folgende Rechtsansicht bekannt:

"A. Zu beurteilender Sachverhalt

Mit Schenkungsvertrag vom 22.12.2000 schenkt die Mutter ihrer Tochter eine Liegenschaft, behält sich aber das lebenslängliche Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft vor. Weiters behält sich die Geschenkgeberin im selben Vertrag im Falle ihres Ablebens vor ihrem Sohn, für diesen ob eines Hälfteanteils am Schenkungsobjekt auf dessen Lebenszeit das Fruchtgenussrecht, bestehend an den Wohnungen und Top 2 und Top 4, vor. Das Fruchtgenussrecht des Sohnes besteht darin, dass dieser berechtigt ist, die beiden Wohnungen zu bewohnen bzw. zu vermieten. Die auf die vertragsgegenständliche Liegenschaft entfallenden Hausinstandhaltungs- und Hausinstandsetzungskosten, Steuern und öffentliche Abgaben aller Art sowie Betriebskosten sind von ihm als Fruchtgenussberechtigten zur Hälfte zu tragen. Im selben Vertrag erteilen alle Vertragsparteien (also Mutter und Tochter) ihre ausdrückliche Einwilligung, dass vom zuständigen Grundbuchsgericht nachstehende Eintragungen bewilligt werden: die Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Tochter; die Einverleibung des Belastungs- und Veräußerungsverbotes sowie der Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes je für die Mutter und aufgrund dieses Vertrages und einer das Vorableben der geschenkgebenden Partei vor dem Sohn ob eines Hälfteanteiles der Liegenschaft die Einverleibung des Fruchtgenussrechtes für den Sohn.

Am 20.12.2010 verstarb die Mutter, sodass ab diesem Zeitpunkt der Sohn in dem oben beschriebenen Umfang fruchtgenussberechtigt ist. Mit Annahmeerklärung vom 17.6.2011 nimmt der Sohn das Fruchtgenussrecht an. Laut Sachverhaltsdarstellung wird das Fruchtgenussrecht des Sohnes im Laufe des Jahres 2011 im Grundbuch eingetragen.

Mit Schenkungsvertrag vom 1.8.2011 schenkt die Tochter die Liegenschaft an ihre beiden Töchter (im Folgenden: Enkel 1 und Enkel 2). Gemäß Artikel IV des Vertrages räumen die

Geschenknehmerinnen der Geschenkgeberin auf Lebzeiten ein persönliches, lebenslängliches, unentgeltliches und grundbücherlich sicherzustellendes Recht der Fruchtnießung hinsichtlich der gesamten Liegenschaft ein und erklärt hierzu die Geschenkgeberin ebenfalls die Vertragsannahme. Das Fruchtgenussrecht wurde grundbücherlich einverleibt, besteht allerdings gemäß den vertraglichen Vereinbarungen nur insoweit als nicht der Sohn aufgrund des Notariatsaktes vom 22.12.2000 Fruchtgenussberechtigter im ausgeführten Umfang ist (siehe Vereinbarung vom 1.2.2012 zwischen dem Sohn und dem Ehegatten des Enkel 1).

Das Fruchtgenussrecht des Sohnes wurde am 19.10.2011 gemäß § 49 Abs. 3 GBG im Grundbuch gelöscht. Es kann jedoch gemäß Artikel I der vorstehenden Vereinbarung davon ausgegangen werden, dass das Fruchtgenussrecht des Sohnes an den Wohnungen Top 2 und Top 4 nach wie vor besteht und dies von den nunmehrigen Eigentümerinnen (Enkel 1 und Enkel 2) auch anerkannt wird.

Im Jahr 2012 tritt der Ehegatte von Enkel 1 mit dem Wunsch an den Sohn heran, dieser möge gegen Zahlung einer Abfindung auf das ihm zustehende Fruchtgenussrecht an der Wohnung Top 2 der genannten Liegenschaft verzichten, wobei sich dieser Verzicht ausdrücklich nicht auf die Wohnung Top 4 beziehen solle. In der Vereinbarung vom 1.2.2012, abgeschlossen zwischen dem Sohn und dem Ehegatten des Enkel 1, erklärt der Sohn gemäß Punkt V mit der Wirkung auf das ihm zustehende Fruchtgenussrecht an der Wohnung Top 2 zu verzichten, dass dieses erlischt sobald die Zahlung von EUR 77.300,- (Abfindungsbetrag: EUR 77.000,- zuzüglich eines Kostenbeitrages von EUR 300,-) des Ehegatten von Enkel 1 zur Gänze und fristgerecht bei ihm auf dessen Konto eingeht. Gemäß Punkt IV der Vereinbarung verpflichtet sich der Ehegatte des Enkel 1 innerhalb von drei Wochen ab Abschluss dieser Vereinbarung den vereinbarten Abfindungsbetrag von EUR 77.000,- zuzüglich eines Kostenbeitrages von EUR 300,- an den Sohn zu bezahlen.

In erwähnter Vereinbarung nehmen die grundbücherlichen Eigentümerinnen Enkel 1 und Enkel 2 den erklärten Verzicht des Sohnes auf das ihm zustehende Fruchtgenussrecht an der Wohnung Top 2 an, ohne dass sie darüber hinaus Parteien dieser Vereinbarung werden und ohne, dass durch diese Vereinbarung irgendwelche wechselseitigen Rechte und Pflichten zwischen ihnen und dem Sohn begründet werden.

B. Fragen des Finanzamtes

Liegen beim Sohn Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Einkünfte gemäß § 30 EStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung bzw. § 31 EStG 1988 der aktuellen Fassung (einjährige Spekulationsfrist, die aber schon abgelaufen ist) vor?

C. Stellungnahme durch den bundesweiten Fachbereich

Wie den vorliegenden Unterlagen und der Sachverhaltsdarstellung zu entnehmen ist verstarb die Mutter am 20.12.2010, sodass ab diesem Zeitpunkt der Sohn in dem beschriebenen Umfang fruchtgenussberechtigter ist. Mit Annahmeerklärung vom 17.6.2011 nimmt der Sohn das Fruchtgenussrecht auch an. Bereits mit Schenkungsvertrag vom 22.12.2000 wurde die gesamte Liegenschaft von der Mutter auf ihre Tochter

übertragen. Die Einräumung des Fruchtgenusses an den Sohn erfolgte somit ohne Sachübereignung, weshalb von einem Zuwendungsfruchtgenuss auszugehen ist. Dies führt zur Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtnießer, sofern er über die Leistung disponieren kann, die Aufwendungen trägt und für eine gewisse Dauer abgesichert ist, wobei ein Zeitraum von 10 Jahren als ausreichend angesehen werden kann (vgl. Jakom: Einkommensteuergesetz, Kommentar, 6. Auflage, § 2 Rz. 45; EStR 2000 Rz. 116). Dafür sprechen auch die Ausführungen in Rz. 117 EStR 2000 und die dort zitierte Judikatur, wonach bei unentgeltlicher Fruchtgenussbestellung unter Lebenden sowie gegenüber unterhaltsberechtigten Personen ohne gleichzeitige Übereignung der dienstbaren Sache die Einkünfte dem Fruchtnießer zuzurechnen sind, wenn er unternehmerisch tätig wird, d.h. auf die Einkünfteerzielung Einfluss nimmt und – wie gegenständlich der Fall – Aufwendungen trägt.

Die Einkunftsart beim Fruchtnießer richtet sich danach ob das Fruchtgenussrecht zu einem Betriebsvermögen oder Privatvermögen gehört. Wird das Fruchtgenussrecht veräußert oder vom Eigentümer abgelöst, ist danach zu unterscheiden ob die Einkünfte aus dem Fruchtgenuss betriebliche oder außerbetriebliche Einkünfte waren.

Daraus resultierte die bis einschließlich 2011 geltende Verwaltungspraxis, dass bei betrieblichen Einkünften der entgeltliche Verzicht der Veräußerung einer Einkunftsquelle gleichzusetzen ist; bei außerbetrieblichen Einkünften die Entschädigung nicht der Einkommensteuer unterliegt, ausgenommen innerhalb der Spekulationsfrist. Dies gilt ab der Veranlagung 2008 allerdings insofern nicht mehr, als die Übertragung des Wirtschaftsgutes und die Ablöse des Fruchtgenusses in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einen einheitlichen Übertragungsvorgang bilden (vgl. Doralt: Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 2 Tz. 153), wobei die Frage wann von einem einheitlichen Übertragungsvorgang auszugehen ist in den EStR 2000 Rz. 115a geregelt wurde.

Auf der beschriebenen rechtlichen Grundlage ließen sich in der Vergangenheit steuerschonende Einkunftsquellenübertragungen innerhalb der Spekulationsfrist bewerkstelligen.

In dem vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 21.12.2010, 2009/15/0046 entschiedenen Fall war ein vorbehaltenes Fruchtgenussrecht, das der Fruchtnießerin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verschaffte, an die Mieterin abgetreten worden. In Streit stand, ob es sich hier um einen nicht steuerbaren Vorgang der Übertragung des Fruchtgenussrechtes oder aber um eine Mietvorauszahlung handelte, weil das Fruchtgenussrecht mangels grundbücherlicher Einverleibung – wie der UFS vertrat – gar nicht übertragen worden sei.

Im zitierten Erkenntnis hat der VwGH über die Beschwerde erwogen:

„Es entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die entgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechtes als entgeltliche Nutzungsüberlassung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt (vgl. Doralt EStG 1988, § 28 Tz. 28). In gleicher Weise wie die Einräumung eines solchen Rechts führt aber auch die

entgeltliche Übertragung eines solchen Rechts der Ausübung nach – vergleichbar der Untervermietung durch einen Hauptmieter – zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.“

Der VwGH setzt somit die entgeltliche Übertragung des Fruchtgenussrechtes der Einräumung gleich. Nach § 28 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 sind „Einkünfte aus der Überlassung von Rechten“ als solche aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Dabei macht es keinen Unterschied, ob das Fruchtgenussrecht erst begründet wird oder ein schon vorhandenes Fruchtgenussrecht übertragen wird (vgl. Atzmüller: RdW 2012/56, Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2011).

Aufgrund des VwGH – Erkenntnisses vom 21.12.2010, 2009/15/0046, wurden die EStR 2000 aktualisiert (siehe EStR - Wartungserlass 2011): Gemäß Rz. 6409 EStR 2000 führt in gleicher Weise wie die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes ab 1.1.2012 auch die entgeltliche Übertragung eines Fruchtgenussrechtes oder die Ablöse eines Fruchtgenussrechtes durch den Eigentümer – vergleichbar der Untervermietung durch einen Hauptmieter – zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (siehe auch Rz. 115a und 119).

Es bedarf daher keines Rückgriffes mehr auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise, da auch die Fruchtgenussablöse außerhalb des § 30 EStG 1988 der hier maßgeblichen Fassung (bzw. § 31 EStG 1988 der aktuellen Fassung) steuerwirksam ist (vgl. Atzmüller: RdW 2012/56, Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2011).

Ohne Bedeutung wird dabei sein ob es sich um die entgeltliche Übertragung eines Vorbehaltsfruchtgenusses (dieser Fall liegt dem erwähnten VwGH – Erkenntnis zu Grunde) oder aber, wie im gegenständlichen Fall, um die Ablöse eines unentgeltlich erworbenen Zuwendungsfruchtgenusses durch einen Dritten handelt, zumal die grundbücherlichen Eigentümerinnen der Liegenschaft Enkel 1 und Enkel 2 den erklärten Verzicht des Sohnes auf das ihm zustehende Fruchtgenussrecht in der Vereinbarung vom 1.2.2012 zwischen dem Sohn und dem Gatten des Enkel 1 angenommen haben.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (gegenständlich zwischen dem Sohn und dem Ehegatten des Enkel 1 finden – selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen – im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Grundsätze beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung.

Allerdings darf ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer Schlechterstellung führen, weil es sich bei der Berücksichtigung des Naheverhältnisses nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handelt (vgl. EStR 2000, Rz. 1130 f).

Die Vereinbarung über die Ablöse des Fruchtgenussrechtes wurde schriftlich abgeschlossen. Vertragsserrichter der Vereinbarung war ein Rechtsanwalt. Die für das Zustandekommen des Vertrages wesentlichen Bestandteile sind in der Vereinbarung zwischen dem Sohn und dem Gatten des Enkels 1 vom 1.2.2012 enthalten. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass sowohl der Publizitätswirkung in ausreichendem Ausmaß nachgekommen als auch der Inhalt der Vereinbarung mit genügender Deutlichkeit fixiert wurde.

Auf den 20.12.2010 (Todestag der Mutter) liegt ein Gutachten sowohl über den Verkehrswert der Liegenschaft ohne Berücksichtigung des Fruchtgenussrechtes als auch über den Wert des Fruchtgenussrechtes zugunsten des Sohnes vor. Der gesamte Wert des Fruchtgenussrechtes (somit auf der Grundlage beider Wohnungen) wurde mit EUR 82.723,21 festgestellt. Scheidet man die Wohnung Top 4, die nachwievor - allerdings laut Gutachten zu vergleichsweise günstigen Konditionen - vermietet wird und der auf sie entfallende Fruchtgenuss nicht Gegenstand der Vereinbarung ist, aus der Berechnung des Fruchtgenussrechtes zum 20.12.2010 aus, so ergibt sich ein Wert von EUR 62.731,58.

Tatsächlich bezahlt wurden für die Ablöse des Fruchtgenussrechtes aufgrund der Vereinbarung vom 1.2.2012 EUR 77.000,-. Laut ergänzender Sachverhaltsdarstellung des Finanzamtes vom 14.1.2014 bestand offensichtlich ein Interesse der betagten Mutter des Ehegatten von Enkel 1 an dieser Wohnung. Außerdem wollten die Hauseigentümer (Enkel 1 und Enkel 2 wohnen ebenfalls in besagtem Gebäude) verhindern, dass die Wohnung an fremde Personen vermietet wird. Zudem sei auch zu beachten, dass die Familie untereinander zerstritten sei und man sich daher gegenseitig nichts schenke. Unter Berücksichtigung obiger Ausführungen kann im gegenständlichen Fall davon ausgegangen

werden, dass es bei der Preisbildung am natürlichen Interessensgegensatz nicht mangelte und daher auch unter diesem Gesichtspunkt die Vereinbarung einem Fremdvergleich standhält.

Somit ist aber die Zahlung für die Ablöse des Fruchtgenussrechtes an den Sohn bei diesem gemäß § 28 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 einkommensteuerpflichtig."

Der der Entscheidung zugrundezulegende Sachverhalt ist im Ergebnis im Wesentlichen unstrittig:

Im Februar 2012 verzichtete der Bf. gegen Zahlung eines Abfindungsbetrages in Höhe von € 77.000 auf das ihm lebenslänglich zustehende Fruchtgenussrecht, an der Wohnung Top 2, nachdem der Ehegatte einer Nichte des Bf. (nach einer Schenkung der Schwester des Beschwerdeführers an ihre beiden Töchter - Nichten des Beschwerdeführers - stand die Liegenschaft in deren Eigentum) mit dem diesbezüglichen Wunsch an ihn herangetreten war. In der Vereinbarung vom 1.2.2012, abgeschlossen zwischen dem Beschwerdeführer und dem Ehegatten einer Nichte, erklärt der Beschwerdeführer auf das Fruchtgenussrecht an der Wohnung Top 2 (die im Februar 2012 nicht vermietet war) zu verzichten und dass dieses erlöschen soll sobald die Zahlung von EUR 77.300,-

(Abfindungsbetrag: EUR 77.000,- zuzüglich eines Kostenbeitrages von EUR 300,-) auf dessen Konto eingeht.

Der Abfindungsbetrag ging noch im Februar 2012 beim Beschwerdeführer ein.

Unstrittig liegt ein Verzicht auf ein Fruchtgenussrecht gegen Entgelt, gleichzusetzen einer Veräußerung des Fruchtgenussrechtes (eines unentgeltlich erworbenen Zuwendungsfruchtgenusses in Form eines Bruttofruchtgenusses) im außerbetrieblichen Bereich vor. Das Fruchtgenussrecht des Bf. an der Wohnung Top 2 ist somit erloschen.

Eine Zahlung des Abfindungsbetrages bzw. eine Mietvorauszahlung durch einen (auch vormaligen) Mieter wurde nicht festgestellt, und liegt offenkundig auch nicht vor. Vielmehr wurde seitens des Bf. mitgeteilt, dass das Interesse des Ehegatten der Nichte darin gelegen sein dürfte, dessen betagter Mutter hiedurch in Folge erst eine diesbezügliche Wohnmöglichkeit zu verschaffen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vermietung und Verpachtung

§ 28 (1) EStG 1988 idgF im Februar 2012 lautet wie folgt: 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.

Einkunftsarten, Einkünfte, Einkommen

§ 2 (3) EStG 1988 idgF im Februar 2012 lautet wie folgt: Der Einkommensteuer unterliegen nur:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),

4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29

§ 10 (1) UStG 1994 idgF im Februar 2012 lautet wie folgt:

Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5).

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf 10%

für 4. die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme

Im wesentlichen stützte sich die belangte Behörde auf einen vom VwGH mit Erkenntnis vom 21.12.2010, 2009/15/0046 entschiedenen Fall, in dem ein vorbehaltenes Fruchtgenussrecht, das der Fruchtnießerin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verschaffte, an die Mieterin abgetreten worden war. In Streit stand, ob es sich hier um einen nicht steuerbaren Vorgang der Übertragung des Fruchtgenussrechtes oder aber um eine Mietvorauszahlung handelte, weil das Fruchtgenussrecht mangels grundbücherlicher Einverleibung gar nicht übertragen worden sei.

Im zitierten Erkenntnis hat der VwGH über die Beschwerde erwogen:

„Es entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass die entgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechtes als entgeltliche Nutzungsüberlassung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt (vgl. Doralt EStG 1988, § 28 Tz. 28). In gleicher Weise wie die Einräumung eines solchen Rechts führt aber auch die entgeltliche Übertragung eines solchen Rechts der Ausübung nach – vergleichbar der Untervermietung durch einen Hauptmieter – zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.“

Aus dem genannten Erkenntnis ist mangels vergleichbaren Sachverhalts für den gegenständlichen Fall, in dem in Frage steht, ob der Verzicht auf ein Fruchtgenussrecht (diesfalls einen Zuwendungsfruchtgenuss) an einer - in diesem Zeitpunkt nicht vermieteten Wohnung - gegen Entgelt durch den Ehegatten einer Mitgentümerin der Liegenschaft, wodurch das Fruchtgenussrecht durch Vereinigung erlischt, beim Bf. zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt, nichts zu gewinnen. Weder liegt gegenständlich eine entgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechtes noch eine entgeltliche Übertragung eines solchen Rechts der Ausübung nach vor.

Die so unter Berufung auf das obbezeichnete Erkenntnis ab 2012 geänderten EStR sind nach Auffassung des erkennenden Senates in dieser Allgemeinheit unzutreffend, jedenfalls als sie darüber undifferenziert weit hinausgehend, generalisierend die Feststellung ableiten, wonach ab 2012 (auch beim Zuwendungsfruchtgenuss) die entgeltliche Ablöse eines Fruchtgenussrechtes als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung steuerpflichtig sei.

Der erkennende Senat teilt im Ergebnis die von Leitner/Urtz, in "Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich" in ÖStZ 2013, Seite 15 f (unter Verweis auf Vaishor, SWK 2012, 605 ff und Wild, RdW 2012, 490 ff) vertretene Auffassung wonach aus dem besprochenen Erkenntnis (wobei u.a. zutreffend darauf hingewiesen wurde, dass in diesem Fall das Fruchtgenussrecht bei der Beschwerdeführerin verblieb) nicht abgeleitet werden könne, dass die Ablöse eines Fruchtgenussrechts nicht als Spekulationsgeschäft zu behandeln sei, sondern zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führe. Es könne somit nicht von einer Änderung der bisherigen Rechtsprechung des VwGH (die zutreffend auch vom Bf. im Vorlageantrag angeführt wurde) ausgegangen werden, die die Ablöse eines Fruchtgenussrechts als Spekulationsgeschäft behandelte. Dass diesfalls keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, wurde dabei damit begründet, dass mit der Aufgabe des Fruchtgenussrechts eine Vermögensminderung einhergehe. Eine dafür gezahlte Entschädigung könne nicht als Entschädigung für entgehende Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung beurteilt werden, sondern stelle einen Ersatz für die Vermögensminderung dar.

Vaishor führte (in SWK 2012, 605 ff) unter anderem zutreffend aus, dass sich der obbezeichnete Anlassfall (das Urteil des VwGH 2009/15/0046 vom 21.12.2010) auf eine Konstellation bezog, in der die Abtretung des Fruchtgenussrechts an den Mieter des Objekts erfolgte. Wirtschaftlich betrachtet habe der Mieter seine auf die Restlaufzeit entfallende Miete durch den Erwerb des Fruchtgenussrechts entrichtet, das Entgelt daher als Nutzungsentgelt (Mietvorauszahlung) behandelt wurde.

Wild führte in RdW 2012, 490 ff, unter anderem zutreffend aus, dass die Ablöse des Fruchtgenusses nur dann einen steuerpflichtigen Tatbestand darstellte, wenn die Voraussetzungen des § 30 Abs 1 Z 1 lit b EStG idF vor 1. StabG 2012 erfüllt waren, also wenn die Ablöse innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist lag. Unter Bezug auf Vaishor, dass aus dem Erkenntnis weder die Steuerpflicht von Ablösezahlungen durch den Eigentümer noch die grundsätzliche Steuerpflicht der Abtretung an einen fremden Dritten abgeleitet werden könne. Die Veräußerung einer Einkunftsquelle sei im außerbetrieblichen Bereich - von gesetzlichen Ausnahmen abgesehen - eben gerade nicht steuerbar.

Wild führte des weiteren zutreffend aus: "Nach § 28 Abs 1 Z 3 EStG sind "Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit" steuerbar. Jedoch sind von dieser Bestimmung nur jene Fälle erfasst, in denen die Überlassung von Rechten nicht auf Dauer erfolgt und somit das Recht nicht endgültig überlassen wird. Wird ein Recht endgültig auf Dauer überlassen, kann man von einer Veräußerung des Rechts ausgehen. Dies ist grundsätzlich bei der entgeltlichen Ablöse des Fruchtgenussrechts durch den Eigentümer der Liegenschaft anzunehmen, weil mit der Ablöse das Fruchtgenussrecht erlischt und daher nur eine endgültig auf Dauer erfolgte Überlassung vorliegen kann. Bei der Abtretung des Rechts an einen Dritten ist auf die Ausgestaltung Bezug zu nehmen. So kann auch der Sachverhalt aus dem Erkenntnis des VwGH vom 21.12.2012 durchaus unter § 28 Abs 1 Z 3 EStG subsumiert

werden: Die Beschwerdeführerin hat ausschließlich ein "dem Fruchtgenuss inhaltlich ähnliches obligatorisches, [...] befristetes Gebrauchsrecht an einer fremden Sache" an die Mieterin des Grundstücks übertragen, wobei die Dispositionsbefugnis zur Erzielung von Einkünften nicht auf die Gesellschaft übergegangen ist und die Beschwerdeführerin auch weiterhin das Unternehmerrisiko getragen hat. Die rechtliche Beurteilung dieses speziellen Falles kann aber nicht generell auf andere Fälle der Übertragung oder Abtretung eines Fruchtgenussrechts angewendet werden.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung und der hL handelt es sich bei einem Fruchtgenussrecht um ein Wirtschaftsgut iSd § 30 EStG idF vor 1. StabG 2012. Da eine Fruchtgenussablöse den kompletten Übergang des Rechts auf den Eigentümer zur Folge hat, kann dieser Vorgang nur eine Veräußerung darstellen.

Die Vereinbarung der entgeltlichen Ablöse eines Fruchtgenussrechts durch den Eigentümer kann nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen, weil es an dem Moment der nicht dauernden Überlassung eines Rechts mangelt. Die Ablöse durch den Eigentümer führt gerade zum Untergang des Rechts, weshalb dieses nicht unter § 28 EStG fallen kann. Die entgeltliche Ablöse eines Fruchtgenussrechts durch den Eigentümer kann nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen und ist nur im Rahmen des § 30 EStG idF vor 1. StabG 2012 steuerbar."

Spekulationseinkünfte im Sinne des § 30 EStG idF vor 1. StabG 2012 liegen nicht vor.

Das beschwerdegegenständliche Entgelt für den Verzicht auf das Fruchtgenussrecht (einen unentgeltlich erworbenen Zuwendungsfruchtgenuss) im außerbetrieblichen Bereich ist auch im Februar 2012 nicht als steuerpflichtig zu behandeln, die ständige diesbezügliche Rechtsprechung des VwGH (wie vom Bf angeführt), hat sich durch das bezogene Erkenntnis des VwGH, entgegen der Auffassung der belangten Behörde nicht geändert. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid war somit Folge zu geben.

Mangels diesbezüglicher steuerpflichtiger Umsätze war dementsprechend auch der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid somit Folge zu geben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Ein Abweichen von der auch vom Bf zutreffend zitierten ständigen VwGH Judikatur liegt nicht vor.

Wien, am 26. Jänner 2016