



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 7. Mai 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 3. April 2007 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

K (i.d.F.K) ist Vermächtnisnehmer eines Hausanteils: Die Erblasserin war am 17.7.2002 verstorben, die Erbserklärung wurde am 9.12.2002 abgegeben, mit Beschluss vom 31.1.2003 nahm das zuständige Bezirksgericht die unbedingte Erbserklärung an und stellte eine Amtsbestätigung aus, wonach auf K der Miteigentumsanteil der Erblasserin übergegangen ist und das Eigentumsrecht für ihn einverleibt werden kann.

K brachte rechtzeitig gegen die Bescheide, mit denen gemäß § 188 BAO die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (betreffend die Liegenschaft, an der er laut Vermächtnis einen Miteigentumsanteil hält) hinsichtlich der Kalenderjahre 2003 bis 2005 festgestellt wurden, Berufungen ein: Er stelle den Antrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 auf Heranziehung der fiktiven Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage der AfA anstelle des Einheitswertes. Gleichzeitig berechnete er die fiktiven Anschaffungskosten mit dem 15-fachen der Jahresmiete und setzte davon 2 % als Jahres-AfA an. Laut Erkenntnis des VwGH vom

23.4.1980, 1690/79 könne dieser Antrag auch noch im Rechtsmittelverfahren gestellt werden. Weiters brachte er vor, dass ihm laut Erbschaftssteuerbescheid vom 17.4.2003 das Erbe erst mit Rechtskraft des Bescheides eingeworfen worden sei. Vorher sei offenkundig die Erbengemeinschaft nach der Erblasserin Steuersubjekt bzw. Anteilseigner gewesen – er gab die Steuernummer der Erblasserin dazu an.

Die Abgabenbehörde erster Instanz entschied mit abweisenden Berufungsvorentscheidungen, indem sie im Wesentlichen ausführte, dass dem Erben außerbetriebliche Einkünfte ab dem Todestag der Erblasserin zugerechnet werden, weshalb einem Antrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG ab dem Jahr 2003 im berufsgegenständlichen Fall mangels erstmaliger Einkunftserzielung nicht Rechnung getragen werden könne.

Im rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde im Wesentlichen auf das Erkenntnis des VwGH vom 11.12.1990, 90/14/0079 hingewiesen, wonach eine Verfügung über die Einkunftsquelle voraussetze, dass die betreffende Person auf die Einkunftserzielung Einfluss nehmen könne. Laut Auskunft des steuerlichen Vertreters seien die Einkünfte aus der Vermietung des berufsgegenständlichen Hausanteils unter der Steuernummer der Erblasserin veranlagt worden, weil der steuerliche Vertreter "mangels Verfügungsgewalt" (des Vermächtnisnehmers) "nicht ihm zuordnen konnte, worauf ja auch die erst 2000 erfolgte Erbeantwortung hinweist". Weiters brachte er modifizierte AfA-Anträge für die berufsgegenständlichen Jahre ein, da er die Berechnung (zahlenmäßig) geändert hatte.

Über die Berufung wurde erwogen:

-	Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. ... Werbungskosten sind auch: Absetzung für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes: Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, dann ist der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zu Grunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs (§ 6 Z 9) anzusetzen.
---	---

-	Gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988 ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag der Absetzung für Abnutzung abzusetzen, wenn das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als 6 Monate genutzt wird, sonst die Hälfte dieses Betrages.
-	Gemäß § 686 ABGB kommen bei dem Vermächtnisse eines einzelnen Verlassenschaftsstückes dem Legatar auch die seit dem Tode des Erblassers laufenden Zinsen, entstandenen Nutzungen und jeder andere Zuwachs zu Statten. Er trägt hingegen auch alle auf dem Legat haftende Lasten und selbst den Verlust, wenn es ohne Verschulden eines anderen vermindert wird, oder gänzlich zu Grunde geht.

Wie im Sachverhalt geschildert, verstarb die Erblasserin am 17.7.2002. – Bei Subsumierung dieses Sachverhalts unter § 686 ABGB ist zweifelsfrei davon auszugehen, dass K die Einkünfte aus Vermietung des Hausanteils der Erblasserin als ihr Legatar seit ihrem Tod erzielte (arg.: "... kommen dem Legatar auch die seit dem Tod des Erblassers ... entstandenen Nutzungen und jeder andere Zuwachs zu Statten"). Aufgrund dieser eindeutigen gesetzlichen Regelung kann der Argumentation K's, wonach ihm erst nach Rechtskraft des Erbschaftssteuerbescheides der Hausanteil eingewantwortet wurde, nicht gefolgt werden. Auch wenn sein steuerlicher Vertreter seine Einkünfte unter der Steuernummer der Erblasserin erklärte, so kann daraus nicht gefolgert werden, dass K 2002 keine Einkünfte aus der Vermietung des Hausanteils bezog: Die unrichtige Rechtsansicht kann die Anwendbarkeit des § 686 ABGB nicht hindern, es würde vielmehr zu einer Rechtsbeugung führen.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 12.9.2002, 99/15/0152 aussprach, ist der Antrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 anlässlich der Veranlagung für das Kalenderjahr zu stellen, in dem der Steuerpflichtige erstmals Einkünfte aus der Vermietung des Gebäudes erzielt: K bezog Einkünfte aus Vermietung des gegenständlichen Hausanteils ex lege (§ 686 ABGB) bereits 2002 (ab dem Tod der Erblasserin).

Wie in Jakom, EStG, Kommentar, § 16 Tz 36 ausgeführt, ist der Antrag anlässlich der Veranlagung für das Kalenderjahr zu stellen, in dem der Steuerpflichtige erstmals Einkünfte aus der Vermietung erzielt, er also zumindest eine Halbjahres-AfA geltend machen kann; laut Jakom, § 7 Tz 73 ist eine Halbjahres-AfA geltend zu machen, wenn das Wirtschaftsgut in einem Wirtschaftsjahr weniger als 6 Monate genutzt wird. – Auch das trifft im berufsgegenständlichen Fall zu: K hatte die Nutzungen aus dem berufsgegenständlichen Hausanteil ab dem Tod der Erblasserin am 17.7.2002, im Jahr 2002 also weniger als 6 Monate.

Das von K zitierte VwGH-Judikat vom 11.12.1990, 90/14/0079 bringt nichts für das Berufsbegehren, da für die Antragstellung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 der

Zeitpunkt der erstmaligen Einkunftserzielung aus Vermietung wesentlich ist und nicht die Frage, ob der Steuerpflichtige auf die Einkunftserzielung Einfluss nehmen kann: Wie o.a. gebühren dem Legatar die Nutzungen aus dem Verlassenschaftsstück ab dem Tod des Erblassers – eine Spezifizierung auf etwaige Verfügungsmöglichkeiten durch Einflussnahme bedingt dies ebensowenig wie die erst später erfolgte Einantwortung bzw. Verbücherung.

Es ist in der Folge eindeutig, dass K 2002 erstmals (und zwar – w.o.a. – ab dem Tod der Erblasserin) Vermietungseinkünfte aus dem Hausanteil der Erblasserin erzielte und er in der Folge bereits anlässlich der Veranlagung für das Kalenderjahr 2002 einen Antrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 stellen hätte müssen, d.h. der Antrag ab der Veranlagung 2003 als verspätet zu qualifizieren ist.

Es war in der Folge spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. Jänner 2010