



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des RZ, Geschäftsführer, Vermietung, Z.E, vertreten durch W, Steuerberatungsgesellschaft, L, vom 18. Juli 2001, 14. November 2002 und 28. Jänner 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 12. Juni 2001, 10. Oktober 2002 und 15. Jänner 2003 betreffend Einkommensteuer 1997 bis 2000 entschieden:

- 1)** Den Berufungen betreffend **Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999** wird teilweise Folge gegeben.
- 2)** Der Berufung betreffend **Einkommensteuer für das Jahr 2000** wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1997	Einkommen	389.493,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	98.429,23 S -47.217,60 S
Abgabenschuld (gerundet)			51.212,00 S	
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer			3.721,72 €	
Bemessungsgrundlage			Abgabe	

Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1998	Einkommen	443.616,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	123.095,38 S -46.598,40 S
Abgabenschuld (gerundet)				76.497,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				5.559,25 €
Bemessungsgrundlage				
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	519.515,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	158.030,84 S -87.689,02 S
Abgabenschuld (gerundet)				70.342,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				5.111,95 €
Abgabe				
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	391.804,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	94.494,84 S -81.788,40 S
Abgabenschuld (gerundet)				12.706,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				923,38 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog im berufungsgegenständlichen Zeitraum als Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Außerdem erzielte er als Pächter des landwirtschaftlichen Betriebes seiner Mutter in Z.I, (negative) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Erhebungen des Finanzamtes X in Folge einer Anzeige ergaben im März 1999, dass im Gebäude I seit 1996 Wohnungen vermietet wurden. Die entsprechenden Mieteinnahmen flossen nach übereinstimmenden Aussagen des Berufungswerbers und seiner Mutter

(Hauseigentümerin EZ) ihm selbst – also dem Berufungswerber – zu (siehe Niederschrift vom 3. März 1999).

Es wurden Einkommensteuererklärungen für die Jahre ab 1996 nachgereicht, in denen entsprechende **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** (1996: 7.565,-- S; 1997: 90.015,-- S; 1998: 114.779,-- S) ausgewiesen wurden.

Aus den den Erklärungen beigelegten Überschussrechnungen ging hervor, dass in den Jahren 1997 bzw. 1998 jeweils 75.000,-- S als "**Ersatz für Substanzminderung**" als Werbungskosten in Abzug gebracht worden waren.

Anlässlich einer im Jahr 2001 für die Jahre 1996 bis 1998 durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass es sich bei diesem Betrag um jenen handelte, der laut **notariellem Fruchtgenussvertrag vom 2. Mai 2000**, welcher den Inhalt eines Anfang 1996 abgeschlossenen mündlichen Vertrages zwischen dem Berufungswerber und dessen Mutter fixieren sollte, als Ersatz für die Kosten der Substanzminderung in Höhe der steuerlich anerkannten Abschreibung der zivilrechtlichen Eigentümerin vereinbart war.

In **Punkt 1.)** des Vertrages wurde einleitend festgehalten, dass der gegenständliche *schriftlich fixierte Vertrag zwischen EZ, Hausbesitzerin, geb. 13. September 1934, und ihrem Sohn RZ bereits Anfang 1996 mündlich abgeschlossen worden wäre.*

Laut **Punkt 2.)** *räumte die Fruchtgenussgeberin dem Fruchtgenussberechtigten das Fruchtgenussrecht hinsichtlich der ihr gehörigen Grundstücke .26/1 und .26/2 je Baufläche der EZ 19 Grundbuch Ix ein.*

Mit diesem Fruchtgenussrecht stünden alle Nutzungen und Einnahmen dem Fruchtgenussberechtigten zu, der auch alle Abgaben, Ausgaben und Lasten, einschließlich der öffentlichen Abgaben und Kosten der Substanzerhaltung und Substanzsicherung sowie alle sonstigen Lasten, auch diejenigen, die bei einem Fruchtgenussrecht auf Grund des Gesetzes auf den Eigentümer entfallen, zu tragen hätte.

Der Fruchtgenussberechtigte hätte daher die Kosten der Substanzminderung in Höhe der auch steuerlich anerkannten Abschreibung dem zivilrechtlichen Eigentümer zu ersetzen. Dieser Ersatz sei für jedes Kalenderjahr bis zum Ende des Jahres an die geschenknehmende Vertragspartei auf die von dieser gewünschte Art und Weise zu bezahlen. Der Fruchtgenussberechtigte sei daher berechtigt, das Vertragsobjekt wie ein Eigentümer nach eigenem Belieben zu vermieten, zu verpachten oder sonst Dritten zur Nutzung zu überlassen und hiefür auf eigene Rechnung das Entgelt zu beziehen.

Für das erste Vertragsjahr habe der Fruchtgenussberechtigte kein Entgelt zu tragen. Ab 1997 werde bei einem angenommenen Wert des Vertragsobjektes von 5.000.000,-- S jährlich ein Betrag von 1,5 %, das sind also 75.000,-- S als Gegenleistung vereinbart.

In **Punkt 4.)** des Vertrages wurde festgehalten, dass "*Leistung und Gegenleistung dieses Kaufvertrages angemessen*" wären.

In den auf Grund des Betriebsprüfungsverfahrens ergangen **Einkommensteuerbescheiden vom 12. Juni 2001 für die Jahre 1997 und 1998** (1997 Wiederaufnahme des Verfahrens; 1998 Erstveranlagung) wurde dieser "Ersatz für Substanzminderung" in Höhe von jeweils 75.000,-- S mit der Begründung, dass derartige Zahlungen lediglich im Falle des Vorbehalsfruchtgenusses absetzbar wären, nicht als Werbungskosten anerkannt. Außerdem wäre "der Zahlungsfluss derzeit noch unklar".

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden für das Jahr 1997 mit 171.127,-- S und für das Jahr 1998 mit 222.256,-- S ermittelt.

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden – da auch nicht beantragt – nicht in Ansatz gebracht, da sich aus den vorgelegten "Beilagen zur Einkommensteuererklärung nichtbuchführender Land- und Forstwirte" Verluste ergaben.

Als Unterhaltsabsetzbetrag wurden 1997 – unverändert gegenüber dem Erstbescheid – 4.200,-- S, was einem monatlichen Betrag von 350,-- S für ein Kind entspricht, in Ansatz gebracht; 1998 wurde der Unterhaltsabsetzbetrag mit 6.825,-- S ermittelt.

Mit Schreiben vom 18. Juli 2001 erhob der Pflichtige gegen die angeführten Bescheide durch seine steuerliche Vertreterin **Berufung** und begründete diese im Wesentlichen folgendermaßen:

Die Argumentation, dass die Abschreibung vom Fruchtnießer nur beim Vorbehalsfruchtgenuss geltend gemacht werden könne, da dieser seinerzeit auch die Herstellungs- und Anschaffungskosten getragen hätte, treffe nur auf den unentgeltlichen Fruchtgenuss zu. Im gegenständlichen Fall läge jedoch eine entgeltliche Einräumung des Fruchtgenusses vor und das Entgelt dafür stelle Werbungskosten dar.

Er verwies diesbezüglich auf die in Stingl, Nidetzky dargelegte Rechtsansicht, wonach der Fruchtnießer seine Zahlung als Werbungskosten absetzen könne, während beim zivilrechtlichen Eigentümer, da Einnahmen aus dieser Rechtseinräumung gegeben wären, eine Einkunftsquelle vorläge.

Bei Frau EZ lägen daher in dieser Höhe Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung vor, denen die AfA in gleicher Höhe entgegenstünde.

Weiters ersuchte der Berufungswerber um Berücksichtigung der sich aus Land- und Forstwirtschaft ergebenden Verluste für die Jahre 1997 und 1998. In der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft wäre bis 1997 im § 14 Abs. 1 vermerkt gewesen, dass die gewinnmindernden Beträge nicht zu einem Verlust führen dürften. Im § 13 Abs. 1 der Verordnung der Kalenderjahre 1997 bis 1997 fehle jedoch dieser Hinweis und somit seien seines Erachtens die Verluste aus Land- und Forstwirtschaft gegenüber anderen positiven Einkünften ausgleichsfähig.

*Der Berufungswerber legte in diesem Zusammenhang für die Jahre 1997 und 1998 jeweils eine "Beilage zur Einkommensteuererklärung" bei, aus der die pauschalierte Gewinnermittlung im Zusammenhang mit seinen **Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft** hervorgeht. Demnach ergab sich für 1997 ein Verlust in Höhe von – 20.560,-- S sowie für 1998 ein Verlust in Höhe von – 21.823,-- S.*

Als Einheitswert der selbstbewirtschafteten Fläche wurden 99.092,-- S, als Einheitswert der forstwirtschaftlich genutzten Fläche 58.694,-- S angegeben. Als Grundbetrag wurden jeweils 31 % des ersten Betrages ermittelt und diesem 10 % des zweiten Einheitswertes (Forstwirtschaft) zugeschlagen. Die Abzüge betrugen 1997 laut Erklärung 38.952,-- S und 1998 40.215,-- S.

In der **Stellungnahme der Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes** wurde hinsichtlich des Berufungspunktes "Ersatz für Substanzminderung" ausgeführt, dass sich der festgestellte Sachverhalt mit den Ausführungen im Berufungsschreiben decke. Zum Berufungspunkt "Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft" wurde angemerkt, dass der Sachverhalt grundsätzlich nicht strittig wäre, dieser Antrag jedoch erstmals im Berufungsverfahren gestellt worden wäre.

Mit **Vorlagebericht** vom 4. März 2002 wurde die Berufung an die damalige Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Bundesgesetz vom 25. Juni 2002, BGBl. I Nr. 97/2002, (Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz) wurde der "**Unabhängige Finanzsenat**" errichtet (Art. I des Bundesgesetzes über den Unabhängigen Finanzsenat/UFSG).

Gemäß § 260 iVm § 323 Abs. 10 BAO in der Fassung des zitierten Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes hat seit 1. Jänner 2003 über Berufungen gegen von Finanzämtern erlassene Bescheide – darunter fallen auch alle an diesem Tag noch unerledigten Rechtsmittel wie die angeführte Berufung vom 18. Juli 2001 – der "Unabhängige Finanzsenat" zu entscheiden.

Im Rahmen des **Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1999** vom 10. Oktober 2002 wurde – analog zur Vorgangsweise in den Vorjahren – der "**Ersatz für Substanzminderung**" in Höhe von 75.000,-- ebenfalls nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anerkannt.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden für das Jahr 1999 mit 188.868,-- S ermittelt.

Die im Rahmen einer im Vorhaltswege nachgereichten "Beilage zur Einkommensteuererklärung nichtbuchführender Land- und Forstwirte für 1999" im Pauschalierungswege ermittelten negativen **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft** in Höhe von – **11.285,-- S** wurden nicht in Ansatz gebracht.

Der beantragte **Unterhaltsabsetzbetrag** für die Töchter Anita, geb. 11.3.1987, und Natalie, geb. 19.1.1990, wurde nur für neun bzw. acht Monate anerkannt, da – so die Begründung im Bescheid – die Alimente nicht in Höhe der Regelbedarfssätze geleistet worden wären.

Auf Grund einer im Akt aufliegenden **schriftlichen Vereinbarung** bezahlte der Berufungswerber seit 1. Jänner 1995 für seine Töchter Anita und Natalie monatlich jeweils

2.500,-- S an Unterhalt an die Kindesmutter. Laut einer ebenfalls im Akt befindlichen Bestätigungen der Kindesmutter hatte der Berufungswerber ab 1996 tatsächlich jährlich monatlich für beide Kinder jeweils insgesamt 5.000,-- S bezahlt.

Gegen den zitierten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 erhab der Pflichtige ebenso **Berufung** und verwies in deren Begründung auf jene des Vorjahres. Bezuglich des Unterhaltsbetrages stellte er fest, dass ihm unklar wäre, warum dieser nicht gewährt worden wäre. Es wurde um Mitteilung ersucht, welche Belege oder Bestätigungen noch fehlten.

Im Rahmen des **Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2000** wurde abermals der **"Ersatz für Substanzminderung"** in Höhe von 75.000,-- S bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht als Werbungskosten anerkannt.

Die in der "Beilage zur Einkommensteuererklärung nichtbuchführender Land- und Forstwirte für 2000" im Pauschalierungswege ermittelten negativen **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von – 12.125,-- S** wurden nicht in Ansatz gebracht.

Der Unterhaltsabsetzbetrag für die Töchter Anita und Natalie wurde nur für sieben bzw. neun Monate anerkannt, da die Alimente nicht in Höhe der Regelbedarfssätze geleistet wurden.

In seiner gegen den zitierten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 gerichteten **Berufung** verwies der Pflichtige auf seine Berufungen gegen die Vorjahresbescheide hinsichtlich der "Berücksichtigung des Ersatzes für Substanzminderung".

Die Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 wurden mit **Vorlagebericht** vom 12. Februar 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat als nunmehriger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Zwecks umfassender Klärung des Sachverhaltes erging am 23. Februar 2006 ein **Vorhalt** mit folgendem Inhalt:

A) Zum "Ersatz für Substanzminderung":

Laut dem am 2. Mai 2000 schriftlich abgeschlossenen Fruchtgenussvertrag hatten Sie den ab 1997 von Ihnen jährlich zu leistenden "Ersatz für Substanzminderung" in Höhe von 75.000,-- S jeweils bis zum Ende des Jahres auf die von Ihrer Mutter gewünschte Art und Weise zu bezahlen.

Wie aus den im Akt erliegenden Aufstellungen hervorgeht, bezahlten Sie monatlich 6.250,-- S.

1) Wie erfolgten diese Zahlungen (bar, Bank) ?

Bitte legen Sie allfällige Belege vor.

2) a) Wann erfolgten diese Zahlungen konkret ?

b) Bestanden bezüglich des jeweiligen genauen Zahlungszeitpunktes zusätzliche Vereinbarungen ? Wenn ja, welche ? Um Vorlage allfälliger Zusatzvereinbarungen wird ersucht.

3) Änderte sich die Form bzw. Art der monatlichen Zahlungen ab Mai 2000 (Zeitpunkt des schriftlichen Vertragsabschlusses) in irgendeiner Weise ?

Wenn ja, wird um Vorlage entsprechender Belege ersucht.

B) Zum Unterhaltsabsetzbetrag:

In Ihrem Berufungsschreiben betreffend das Jahr 1999 stellten Sie fest, dass Ihnen die Einschränkung beim Unterhaltsabsetzbetrag unklar wäre, und Sie ersuchten um Mitteilung, welche Belege oder Bestätigungen noch fehlten.

Hiezu darf Ihnen Folgendes mitgeteilt werden:

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 in der für den berufungsgegenständlichen Zeitraum 1999 geltenden Fassung stand einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehörte und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wurde, den **gesetzlichen Unterhalt** leistete, ein Unterhaltsabsetzbetrag von 350,-- S monatlich zu. Leistete er für mehr als ein nicht haushaltzugehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so stand ihm für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 525,-- S und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 700,-- S monatlich zu.

Daraus ist nach Lehre und Verwaltungspraxis abzuleiten (siehe Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 44 zu § 33), dass der Unterhaltsabsetzbetrag an die **tatsächliche Leistung** des gesetzlichen Unterhalts geknüpft ist.

Liegt eine behördliche Festsetzung der Unterhaltsleistung nicht vor, steht der Unterhaltsabsetzbetrag nur für jenen Kalendermonat zu, in dem der vereinbarten Unterhaltsverpflichtung in vollem Ausmaß nachgekommen wurde und die von den Gerichten angewendeten **Regelbedarfssätze** nicht unterschritten wurden.

Wurden hingegen **Zahlungen unter den Regelbedarfssätzen** geleistet, dann ist der Absetzbetrag nur für so viele Monate zu gewähren, wie rechnerisch die volle Unterhaltszahlung ermittelt werden kann.

Sie legten für das berufungsgegenständliche Jahr 1999 eine Bestätigung vor, wonach Sie für Ihre am 11.3.1987 bzw. 19.1.1990 geborenen Töchter Anita und Natalie einen frei vereinbarten Unterhalt in Höhe von monatlich je 2.500,-- S bezahlt hätten.

Die monatlichen Regelbedarfssätze für Kinder im Alter zwischen 7 und 10 Jahren betragen 1999 3.250,-- S; für Kinder zwischen 11 und 15 beliefen sie sich monatlich auf 3.740,-- S. Ihre tatsächlichen Unterhaltszahlungen für Ihre Kinder entsprachen sohin im Jahr 1999 nur 8 bzw. 9 Monaten an Unterhaltszahlungen nach Regelbedarfssätzen.

Im angefochtenen Bescheid wurde daher auch der Unterhaltsabsetzbetrag nur für diese Zeiträume berücksichtigt.

Belege oder Bestätigungen sind nicht mehr nachzureichen.

Sie werden jedoch um Mitteilung gebeten, ob bzw. welche Änderungen des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 1999 Sie in Anbetracht obiger Ausführungen hinsichtlich des Unterhaltsabsetzbetrages begehren.

In Reaktion auf den angeführten Vorhalt teilte der Berufungswerber durch seine steuerliche Vertreterin zu Punkt A) Folgendes mit:

Die Zahlungen wären in bar erfolgt, wobei sie konkret an jenem Tag, an dem auch die Miete in bar kassiert worden wäre, entrichtet worden wären. Ein Großteil der Mieter hätte am Anfang des Monates die Miete bezahlt und im Zuge des Einkassierens wäre dann auch der Ersatz für die Substanzminderung an die Mutter ausbezahlt worden.

Mit dem Abschluss des schriftlichen Vertrages hätte sich in der Form der monatlichen Zahlungen keine Änderung ergeben.

Betont wurde auch vor allem, dass Familie Z aus dem bäuerlichen Milieu stamme und Barzahlungen dort durchaus nicht unüblich wären.

Dem Schreiben wurden die Original-Empfangsbestätigungen von EZ, die seinerzeit auch schon der Betriebsprüfung vorgelegt worden waren, angeschlossen.

Es handelte sich dabei um jährliche Aufstellungen mit der Überschrift "Fruchtgenuss", in denen EZ jeweils für jeden Monat mit ihrer Unterschrift den Empfang von S 6.250,-- bestätigte.

Zum "Unterhaltsabsetzbetrag" wurden in Reaktion auf das Vorhaltsschreiben keine Änderungswünsche bekanntgegeben.

In weiterer Folge wurden dem **Finanzamt** die Ergebnisse des Vorhaltsverfahrens zur Kenntnis gebracht. Gleichzeitig wurden die sich aus ho. Sicht ergebende Ermittlung des gemeinen Wertes des Fruchtgenussrechtes, die dessen vom Berufungswerber behaupteten entgeltlichen Erwerb bestätigte, sowie eine Begründung für die Annahme einer Nutzungsduer, die im Ergebnis – unter der Prämisse der Anerkennung des Fruchtgenussvertrages – eine Absetzung für Abnutzung in Höhe der vom Berufungswerber beantragten jährlichen Zahlungen gerechtfertigt hätte, übermittelt.

In einer telefonischen Stellungnahme wurde seitens des Finanzamtes mitgeteilt, dass die Ergebnisse des Vorhaltsverfahrens zur Kenntnis genommen und die Ermittlung des gemeinen Wertes des Fruchtgenussrechtes bzw. dessen Entgeltlichkeit sowie die Höhe der AfA akzeptiert würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Zur "Abgeltung wegen Substanzverringerung":

Die Wurzel der rechtlichen Problematik, die im gegenständlichen Fall strittig ist, liegt in einem Fruchtgenussverhältnis zwischen dem Berufungswerber und seiner Mutter, wobei hier die Uneinigkeit zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens nicht in der Zurechnung der Einkünfte als solcher besteht, sondern vielmehr in der Anerkennung von Zahlungen des Fruchtnießers an die Fruchtgenussberechtigte (**"Ersatz für Substanzminderung"**) als steuerlich absetzbare Werbungskosten.

Fest steht, dass ab dem Jahr 1996 an jenem Objekt (Gebäude), das Gegenstand des Fruchtgenussverhältnisses war, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt wurden und diesbezüglich am 2. Mai 2000 ein notarieller Fruchtgenussvertrag errichtet wurde, aus dem hervorgeht, dass die Hausbesitzerin EZ ihrem Sohn, dem Berufungswerber RZ , das Fruchtgenussrecht in der Art einräumte, dass dem Fruchtgenussberechtigten alle Nutzungen und Einnahmen zuständen und er auch alle Abgaben, Ausgaben und Lasten, einschließlich der öffentlichen Abgaben und Kosten der Substanzerhaltung und Substanzsicherung sowie alle sonstigen Lasten, auch diejenigen, die bei einem Fruchtgenussrecht auf Grund des Gesetzes auf den Eigentümer entfallen, tragen sollte. Er hatte daher der zivilrechtlichen Eigentümerin auch die Kosten der Substanzminderung in Höhe der steuerlich anerkannten Abschreibung zu ersetzen. Für das erste Jahr sollte kein Entgelt getragen werden. Ab 1997 wäre bei einem angenommenen Wert des Vertragsobjektes von 5.000.000,-- S ein Betrag von jährlich 1,5 %, das sind S 75.000,-- als Gegenleistung vereinbart.

Festgestellt wurde in Punkt 1.) des Vertrages ausdrücklich, dass die Vertragsparteien den gegenständlich schriftlich fixierten Vertrag bereits Anfang 1996 mündlich abgeschlossen hätten.

Als Nachweis dafür, dass dieser als Entgelt für die Substanzminderung an die Mutter als zivilrechtliche Eigentümerin jährlich zu zahlende Betrag tatsächlich auch entrichtet worden wäre, legte der Berufungswerber Aufstellungen für die einzelnen Jahre vor, in denen EZ mit ihrer Unterschrift für jeden Monat "monatlich 6.250,-- S" bestätigte, was offensichtlich als Bestätigung für den Erhalt dieser Beträge gelten sollte.

Grundlage der gegenständlichen Fruchtgenussbestellung war – das ergibt sich eindeutig aus dem Sachverhalt – ein **Vertragsverhältnis zwischen nahen Angehörigen**, nämlich zwischen Mutter und Sohn.

Nun haben sich aber gerade bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen – vor allem, um der Beweislage Herr zu werden – in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes drei – auch in der Lehre allgemein anerkannte – unumgängliche Kriterien herauskristallisiert, die jedenfalls gegeben sein müssen, um eine im Familienkreis geschlossene Vereinbarung auch steuerlich anerkennen zu können.

Danach müssten solche Vereinbarungen bzw. Verträge

- a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein (siehe VwGH 5.2.1992, 89/13/0111; VwGH 13.6.1989, 86/14/0037, u.a.).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 160 zu § 2).

Wendet man nun diese in Lehre und Rechtsprechung allgemein anerkannten Aussagen auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt an, so ergibt sich folgende differenzierte rechtliche Beurteilung:

a) Zahlungen bis zum Abschluss des notariellen Fruchtgenussvertrages am 2. Mai 2000:

Nach ho. Ansicht ist im gegenständlichen Fall bis zum Abschluss des schriftlichen – wenngleich nunmehr auch notariellen – Fruchtgenussvertrages gerade das erste der oben angeführten drei Kriterien, wonach die Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen muss, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten, nicht erfüllt.

Rückwirkende Vereinbarungen sind steuerlich grundsätzlich nicht anzuerkennen (siehe Doralt, a.a.O., Tz 160/2 zu § 2 und die dort zit. Jud.).

Ob eine bereits vorher bestehende mündliche Vereinbarung bloß nachträglich fixiert wurde, ist eine Frage der Beweiswürdigung, wobei eben zu berücksichtigen ist, inwieweit ein allfälliges mündliches Vertragsverhältnis nach außen zum Ausdruck gekommen ist.

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Entrichtung des monatlichen Ersatzes für Substanzminderung laut Aussagen des Berufungswerbers in **bar**, wobei als Nachweis hiefür lediglich jährliche Aufstellungen über den Erhalt der monatlichen Beträge – jeweils mit Unterschrift der Mutter – vorgelegt werden konnten.

Gerade baren Geldübergaben im familiären Bereich kann aber für sich alleine gesehen nicht die Qualität eines nach außen dringenden ausreichenden Ausdruckes eines fremdüblichen Vertragsverhältnisses beigemessen werden, zumal solche Geldflüsse zwischen nahen Angehörigen die mannigfachsten – vorwiegend auch private ! – Gründe haben können.

Es müsste in solchen Fällen jedenfalls eine ausreichende Manifestation des Verpflichtungsgrundes treten, der dieser Geldübergabe zu Grunde lag.

Im gegenständlichen Fall bestand dieser Verpflichtungsgrund zunächst aber wiederum nur in einer nirgends dokumentierten mündlichen Vereinbarung. Erst mit Vertrag vom 2. Mai 2000 wurde eine eindeutige, jeden Zweifel ausschließende Vereinbarung schriftlich festgelegt.

Allein die behauptete monatliche Übergabe eines bestimmten Geldbetrages des Sohnes an die Mutter konnte aber bis zu diesem Zeitpunkt nicht als ausreichende Manifestation eines steuerlich anzuerkennenden Vertragsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen gewertet werden.

Hinzu kommt, dass die gegenständlichen Mieteinnahmen für die Jahre 1996, 1997 und 1998 überhaupt erst nachträglich auf Grund einer Anzeige dem Finanzamt bekannt gegeben wurden, welcher Umstand im Rahmen der Beweiswürdigung nach ho. Ansicht jedenfalls einen erhöhten Anspruch an die ausreichende Dokumentation familieninterner Vereinbarungen rechtfertigt (in diesem Sinne auch VwGH 27.5.1987, 84/13/0221, wonach ein nachträglich behaupteter Aufwand, der mehr als zwei Jahre nicht verbucht worden war, jedenfalls zur Annahme berechtigen musste, dass der Vertrag rückwirkend geschlossen worden wäre).

Wenngleich das Argument des Berufungswerbers, dass im bäuerlichen Milieu bare Vorgänge keine Seltenheit wären, nicht grundsätzlich von der Hand zu weisen ist, so muss dem entgegnet werden, dass in eben demselben Ausmaße bei Fruchtgenussbestellungen zwischen Eltern und Kindern – vor allem auch im ländlichen Bereich – ein dezidiert vereinbartes Entgelt als "Ersatz für Substanzminderung" der Seltenheit angehört (siehe auch Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Aufl., Wien 1997, Rz 1258, wonach die Einräumung eines Fruchtgenusses im Allgemeinen unentgeltlich erfolgt).

Noch unüblicher erscheint es aber, dass bei einer bloß mündlichen Vereinbarung der Betrag unter korrekter Berücksichtigung steuerlicher Werte (Schätzung des Hauswertes, 1,5 % Absetzung für Abnutzung) derart genau ermittelt wird, zumal überdies offenbar zunächst von einer steuerlichen Erfassung der Einkünfte gar nicht ausgegangen wurde (die Einkünfte wurden erst nachträglich bekanntgegeben!).

Der Unabhängige Finanzsenat konnte sohin im Rahmen einer objektiven Beweiswürdigung und im Hinblick auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen eine ausreichende Transparenz nach außen jedenfalls gegeben sein muss, die bis zum Abschluss des offiziellen – notariellen und erstmals schriftlichen! – Vertrages behaupteten Zahlungen schon allein aus diesem Grunde nicht als steuerlich absetzbare Werbungskosten anerkennen.

b) Zahlungen ab Abschluss des notariellen Fruchtgenussvertrages am 2. Mai 2000:

Was nun die Zahlungen an die Mutter ab **2. Mai 2000 (Zeitpunkt des Vertragsabschlusses)** anlangt, so konnte der Vereinbarung zwischen dem Berufungswerber diesbezüglich eine ausreichende Manifestation – ein notarieller Vertrag ist hiefür sicherlich ausreichend! – nicht abgesprochen werden, sodass hinsichtlich dieser Zahlungen eine gesonderte Prüfung in Bezug auf deren Anerkennung als Werbungskosten zu erfolgen hatte.

Nach Ansicht des Betriebsprüfers kann der Fruchtnießer Zahlungen für Substanzabgeltung nur beim Vorbehaltstrichtgenuss als Werbungskosten geltend machen, nicht hingegen beim Zuwendungsfruchtgenuss, wie er im gegenständlichen Fall vorlag.

Dementgegen verweist der Berufungswerber auf das Vorliegen eines entgeltlich eingeräumten Fruchtgenussrechtes.

Zunächst ist der Argumentation des Betriebsprüfers beizupflichten, dass nach herrschender Ansicht die Geltendmachung einer Absetzung für Abnutzung durch den Fruchtgenussberechtigten grundsätzlich nur beim Vorbehaltstrichtgenuss gerechtfertigt erscheint, weil dieser auch die Anschaffungs- und Herstellungskosten bezahlt hat.

Zu untersuchen war im gegenständlichen Fall aber überdies – und darin ist dem Berufungswerber zuzustimmen –, ob sich eine AfA-Berechtigung nicht allenfalls von einem entgeltlich erworbenen Fruchtgenussrecht ergäbe.

Fest steht, dass sich der Berufungswerber im Fruchtgenussvertrag vom 2. Mai 2000 – nunmehr nachgewiesenermaßen – zur jährlichen Zahlung einer Abgeltung für die Kosten der Substanzminderung in Höhe von 75.000,-- S verpflichtet hat, wobei diese einer Absetzung für Abnutzung in Höhe von 1,5 % vom angenommenen Wert des Vertragsobjektes von 5.000.000,-- S entsprach.

Damit steht aber auch fest, dass er eine Gegenleistung für die Überlassung des Fruchtgenussrechtes zu entrichten hatte.

Nach allgemeiner Lehre und Rechtsprechung stellt das **Fruchtgenussrecht** ein **Wirtschaftsgut** dar (siehe Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Aufl., Wien 1997, Rz 1035).

Von einem entgeltlich erworbenen Fruchtgenussrecht ist eine Absetzung für Abnutzung zulässig, während der Verwaltungsgerichtshof dies bei einem unentgeltlich erworbenen Fruchtgenussrecht verneint (siehe VwGH 17.9.1986, 85/13/0015).

Es war daher im gegenständlichen Fall zunächst zu klären, inwieweit durch die Entrichtung der wiederkehrend (monatlich) bezahlten Beträge, die als Ersatz für die Substanzminderung zu gelten hatten, ein **entgeltlicher Erwerb** des Wirtschaftsgutes "Fruchtgenussrecht" erfolgt war.

Dass die monatlichen Zahlungen als Renten zu qualifizieren waren, ergibt sich aus der Definition des Rentenbegriffes, wonach als "**Renten**" wiederkehrende Leistungen zu bezeichnen sind, die sich auf einen einheitlichen Verpflichtungsgrund zurückführen lassen (Stoll, a.a.O., Rz 15).

Grundsätzlich kann der Fruchtgenuss entgeltlich (in wirtschaftlichem Leistungsaustausch) auch gegen Renten begründet sein. Diesfalls sind die als Entgelt vereinbarten Renten sowohl beim Rentenberechtigten wie auch beim Rentenverpflichteten nach den allgemeinen Grundsätzen für Kaufpreis-(Gegenleistungs-) Renten zu behandeln (siehe Stoll, a.a.O., Rz 1257).

Es musste daher im gegenständlichen Fall nach diesen allgemeinen Grundsätzen ermittelt werden, inwieweit die geleisteten Renten tatsächlich echte Gegenleistungsrenten darstellten (was zugleich eine Entgeltlichkeit bedeuten würde!) oder auf Grund des Unterschiedes in den Wertverhältnissen bloß steuerlich unbeachtliche Unterhaltsrenten bildeten (was einem insgesamt unentgeltlichem Erwerb gleichkommen würde).

Mit dem Steuerreformgesetz 2000 wurde die Nichtabzugsfähigkeit **freiwilliger Zuwendungen** neu determiniert und **§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988** um folgende Sätze ergänzt:

*"Derartige Zuwendungen liegen auch dann vor,
- wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt oder
- soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden und
wenn es sich in den vorgenannten Fällen nicht um die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen handelt, aus Anlass deren Übertragung eine Rente oder dauernde Last als unangemessene Gegenleistung vereinbart wird...."*

Daraus ergibt sich sich als Grundaussage eine Abgrenzung zwischen unentgeltlichem Erwerb (freiwilligen Zuwendungen) und entgeltlichem Erwerb von Wirtschaftsgütern, wie es auch das Fruchtgenussrecht darstellt (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 125/4 zu § 20).

Ein unentgeltlicher Erwerb liegt sohin vor, wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt (**Überwiegensprinzip**) oder soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden (siehe Doralt, a.a.O., Tz 125/5 zu § 20).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen, bedeuten diese Aussagen, dass der Wert des Fruchtgenussrechtes dem Barwert der Rentenzahlungen gegenüberzustellen war.

Als **Wert des Fruchtgenussrechtes** kann analog zu den Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 25.1.2005, 2000/15/0172, wonach dieser bei einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft dem abgezinsten erwarteten Ertrag entspricht, auch im berufungsgegenständlichen Fall der Wert der erwarteten abgezinsten Mieterträge in Ansatz gebracht werden, wobei hinsichtlich der jährlichen Mieterträge bereits Erfahrungswerte aus den letzten Jahren (ab 1997; 1996 nur teilweise) und dem bis zum Vertragsabschluss am 2. Mai 2000 großteils schon abgelaufenen laufenden Halbjahr vorlagen. Ein Ansatz der Durchschnittserträge der letzten drei Jahre erscheint nach allgemein herrschender Auffassung jedenfalls vertretbar (siehe Stoll, a.a.O., Rz 116), zumal die ertragsbedingten und wirtschaftlichen Verhältnisse bei einer Vermietung, wie sie der Berufungswerber betreibt, in der Regel keinen größeren Schwankungen unterliegen und Abweichungen in der Einnahmensituation bereits auch in den vorangegangenen Jahren ihren Niederschlag gefunden haben. Änderungen, die sich durch das Auslaufen der Zehntelabschreibung ergeben könnten, muss nach allgemeiner Lebenserfahrung ein sich wohl im Laufe der Jahre ergebender weiterer Instandhaltungsbedarf gegenübergestellt werden. Unter jeweiliger Kürzung der für die Jahre 1997 bis 1999 bescheidmäßig festgestellten Jahresergebnisse um den steuerlich zwar strittigen, in die wirtschaftliche Kalkulation des Ertragswertes aber jedenfalls einzubeziehenden Aufwandsposten von 75.000,-- S ergab sich folgende Berechnung eines jährlich zu erwartenden Ertrags(mittel)wertes:

Jahr	Einkünfte laut Bescheid	Einkünfte/fiktiv (abzüglich 75.000,-- S)
1997	171.127,--	96.127,--
1998	222.256,--	147.256,--

1999	188.868,--	113.868,--
SUMME		357.251,--
DURCHSCHNITTLICHER MITTELWERT (gerundet)		119.084,--

Da die gegenständlichen Zahlungen auf unbestimmte Dauer zu leisten, maximal aber offenbar mit dem Lebensende der Berechtigten begrenzt waren, war der gesamte zu erwartende Ertragswert unter Ansatz des üblichen Zinssatzes von 5,5 % und Berücksichtigung des Umstandes, dass die Mietzahlungen monatlich jeweils zum Anfang des Monats (unterjährig, vorschüssig) geleistet wurden, derart zu berechnen, dass nach den Tabellen 5 und 3a des Anhanges zu Stoll, Rentenbesteuerung, a.a.O., S. 843 und 847, auf den oben angeführten Ertragsmittelwert der Faktor 10,9323 (11,3996 lt. Tabelle 5 abzüglich 0,4673 laut Tabelle 3a) angewendet wurde.

Daraus ergibt sich ein geschätzter **gemeiner Wert des Fruchtgenussrechtes** in Höhe von **1.301.862,-- S.**

Würde man die Teilergebnisse des laufenden Jahres 2000 noch einbeziehen, würde sich der jährliche Mittelwert der Erträge und somit der gemeine Wert des Fruchtgenussrechtes allenfalls noch etwas vermindern.

Für die Frage der Verhältnismäßigkeit von Wert des Wirtschaftsgutes und Rente ist weiters der versicherungsmathematisch ermittelte Rentenbarwert der Rente maßgeblich (siehe Doralt, a.a.O., Tz 17/3 zu § 29).

Da auch der Ersatz für Substanzminderung jeweils zum Monatanfang geleistet worden war, war auf den Jahreswert der Ersätze in Höhe von 75.000,-- S analog der oben errechnete Faktor von 10,9323 anzuwenden. Dies ergab einen **Rentenbarwert** von **819.922,50 S.**

Aus der Gegenüberstellung beider Werte ist ersichtlich, dass die Gegenleistung für den Erwerb des Fruchtgenussrechtes jedenfalls mehr als die Hälfte ausmachte.

Die auch in Punkt 4.) des Fruchtgenussvertrages verankerte Feststellung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung konnte sohin auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nachvollzogen werden und der gesamte Vorgang des Erwerbes des Fruchtgenussrechtes als **entgeltlich** betrachtet werden.

Dies hat aber zur Folge, dass dem Fruchtnießer eine Absetzung für Abnutzung zwar nicht vom Wirtschaftsgut "Gebäude", wohl aber vom entgeltlich erworbenen Wirtschaftsgut "Fruchtgenussrecht" zuzugestehen war.

Als Grundlage für die **Absetzung für Abnutzung** haben gemäß § 7 EStG 1988 die Anschaffungskosten des Fruchtgenussrechtes zu gelten (siehe auch Doralt, a.a.O., Tz 13 zu

§ 7). Diese Anschaffungskosten waren für den berufungsgegenständlichen Fall (Vertragserrichtung im Jahr 2000) im Wege der Ermittlung des Rentenbarwertes nach § 16 des Bewertungsgesetzes 1955 zu berechnen. Danach war nach § 16 Abs. 2 Z 9 leg. cit. für Personen von mehr als 65 Jahren (Alter der Mutter am 2. Mai 2000: 65 1/2 Jahre) der siebenfache Jahreswert der Leistung anzusetzen. Wenn man davon ausgeht, dass sich die durchschnittlich zu erwartende Nutzungsdauer des Fruchtgenussrechtes – analog dem auf einer durchschnittlichen Lebenserwartung basierenden Vielfachen laut § 16 Abs. 2 BewG – ebenfalls in diesem Rahmen bewegt, so erscheint die Absetzung der jährlich geleisteten Renten als AfA-Betrag gerechtfertigt.

Insgesamt erschien also eine Absetzung der Abnutzung aus dem Titel des am 2. Mai 2000 (Zeitpunkt der notariellen Vertragserrichtung und damit ausreichenden Manifestierung des Vertrages zwischen nahen Angehörigen nach außen !) entgeltlich erworbenen Fruchtgenussrechtes in Höhe der jährlichen Rentenzahlungen als angemessen. Da das Fruchtgenussrecht noch im ersten Halbjahr des Jahres 2000 erworben worden war, stand hiefür gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988 die **Absetzung für Abnutzung** für das gesamte Jahr – sohin also in Höhe von **75.000,-- S** – zu.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2000 wurden daher laut Berufungsentscheidung folgendermaßen ermittelt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung It. Bescheid	134.578,-- S
- Afa It. Berufungsentscheidung	<u>- 75.000,-- S</u>
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung It. Berufungsentscheidung (= It. Erklärung)	59.578,-- S

2) Zum Verlustausgleich mit den pauschaliert ermittelten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft:

Nach **§ 17 Abs. 4 EStG 1988** können für die Ermittlung des Gewinnes mit **Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze** für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden. Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen. Solche Durchschnittssätze sind nur für Fälle aufzustellen, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsmäßige Bücher oder Aufzeichnungen geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 ermöglichen.

In der Verordnung werden nach **Abs. 5 leg.cit.** bestimmt:

1. *Die Gruppen von Betrieben, für die Durchschnittssätze anzuwenden sind.*
2. *Die für die Einstufung jeweils maßgeblichen Betriebsmerkmale. Als solche kommen insbesondere in Betracht:*
 - a) *Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben die Betriebsart und der Einheitswert.*
 - b) *Bei anderen Betrieben die örtliche Lage, die Ausstattung, der Wareneingang oder Wareneinsatz, die Zahl der Arbeitskräfte und die Stabilität der Erträge und Aufwendungen.*
3. *Die Art der Gewinnermittlung für die einzelnen Gruppen von Betrieben durch Aufstellung von Reingewinnsätzen und Reingewinnprozentsätzen vom Einheitswert oder vom Umsatz oder von andern, für einen Rückschluss auf den Umsatz und Gewinn geeigneten äußeren Betriebsmerkmalen. In der Verordnung kann bestimmt werden, dass für die Gewinnermittlung nur die Betriebsausgaben oder Betriebsausgabenteile nach Durchschnittssätzen ermittelt werden.*
4. *Der Veranlagungszeitraum, für den die Durchschnittssätze anzuwenden sind.*
5. *Der Umfang, in dem jenen Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln, Erleichterungen in der Führung von Aufzeichnungen gewährt werden.*

Auf Grund der zitierten Absätze 4 und 5 des § 17 EStG 1988 erging mit BGBI. II

Nr. 430/1997 – kundgemacht am 30. Dezember 1997 – eine "**Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft**", in deren § 14 die Anwendbarkeit dieser Verordnung bei der Veranlagung für die Kalenderjahre **1997 bis 1999** festgelegt wurde. Mit BGBI. II Nr. 448/1999 wurde deren Anwendbarkeit in § 14 auch auf das Jahr **2000** erstreckt.

Unbestritten ist, dass der Berufungswerber im berufungsgegenständlichen Zeitraum – negative ! – Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus dem von seiner Mutter gepachteten Betrieb erzielte und diese im Wege der pauschalierten Gewinnermittlung im Sinne der soeben zitierten Verordnung ermittelte. Der berufungsgegenständliche Zeitraum ist überdies ident mit dem in § 14 festgelegten Geltungszeitraum der (auch auf das Jahr 2000 erstreckten) Verordnung.

Der Berufungswerber wendete nun in seiner Berufungsschrift vom 18. Juli 2001 ein, dass der in den bisherigen Verordnungen verankerte Passus, wonach "gewinnmindernde Beträge nicht zu einem Verlust führen" dürften, in der nunmehrigen Verordnung fehle (siehe § 13) und deshalb die bislang nicht geltend gemachten Verluste aus Land- und Forstwirtschaft ab 1997 geltend gemacht würden.

Tatsächlich lautet der die "gewinnerhöhenden und gewinnmindernden Beträge" behandelnde § 13 der zitierten Verordnung vom 30. Dezember 1997 folgendermaßen:

"(1) Die nach den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 oder der §§ 8 bis 12 sich ergebende Gewinnsumme ist um die vereinnahmten Pachtzinse, um Gewinne aus gemäß § 30 Abs. 2 Z 6 Bewertungsgesetz 1955, BGBI. Nr. 148, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. Nr. 201/1996 nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern, sowie um die Hälfte der Gewinne aus gemäß § 30 Abs. 2 Z 6 Bewertungsgesetz 1955, BGBI. Nr. 148, in der

Fassung des Bundesgesetzes BGBI. Nr. 201/1996 nicht zum Einheitswert gehörenden Wirtschaftsgütern, soweit sie aus mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Ausschüttung stammen, zu erhöhen, und um den Wert der Ausgedinglasten (Geld- und Sachleistungen), um die nicht unter § 5 Abs. 2 oder § 12 fallenden Sozialversicherungsbeiträge und Beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen des Steuerpflichtigen sowie um die bezahlten Pachtzinse und Schuldzinsen zu vermindern.

(2) Die aus Sachleistungen bestehenden Ausgedinglasten sind gemäß § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 und gemäß § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 für jede Person mit 9.000,-- S jährlich anzusetzen. Werden die Sachleistungen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, dann sind sie in der nachgewiesenen (glaubhaft gemachten) Höhe zu berücksichtigen."

Demgegenüber war im ebenfalls die "gewinnerhöhenden und gewinnmindernden Beträge" behandelnden § 14 der (Vorgänger-)Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBI. II Nr. 107/1997, die für die Veranlagung der Jahre 1995 und 1996 Geltung gehabt hatte, dezidiert ausgeführt gewesen, dass "die gewinnmindernden Beträge nicht zu einem Verlust führen dürfen" (§ 14 Abs. 1 letzter Satz).

Eben diese Formulierung findet sich auch in der ab 2001 geltenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinnes aus Land- und Forstwirtschaft, BGBI. II Nr. 54/2001, wenn in deren § 14 Abs. 2 darauf hingewiesen wird, dass bei Abzug der gewinnmindernden Beträge "jedoch insgesamt kein Verlust entstehen kann".

Weder aus dem oben zitierten § 13 noch aus dem übrigen Wortlaut der für den berufungsgegenständlichen Zeitraum 1997 bis 2000 geltenden Verordnung, BGBI. II Nr. 430/1997, ergibt sich hingegen ein Hinweis darauf, dass ein Abzug der gewinnmindernden Beträge nicht zu einem Verlust führen dürfe.

Eine Einschränkung des Betriebsausgabenabzuges ist in § 4 bzw. § 5 Abs. 3 nur im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung hinsichtlich des Wein- bzw. Gartenbaus verankert.

Eine Einschränkung des Abzuges der gewinnmindernden Beträge könnte sich allenfalls aus einer **Interpretation** der gegenständlichen Verordnung ergeben, zumal es eigentlich erscheint, dass sowohl in den Jahren zuvor als auch danach der Verordnungstext eine solche Einschränkung enthielt.

Allerdings ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung (z.B. VwGH 25.2.1994, 93/12/0203) grundsätzlich die Wortinterpretation am Beginn eines Interpretationsvorganges zu stehen hat. Dies erzwingt das Gesetzmäßigkeitsgebot des Art. 18 Abs. 1 B-VG, welches die strikte Bindung der Vollziehung an den Wortlaut des Gesetzes vorschreibt.

Der Wille des Gesetzgebers findet nur insoweit Berücksichtigung, als er aus dem geschriebenen Gesetzestext hervorgeht. Gesetzesmaterialien sind nur dann zur Auslegung eines Gesetzes heranzuziehen, wenn der Wortlaut des Gesetzes selbst zu Zweifeln über seinen Inhalt Anlass gibt (vgl. VwGH 20.2.2003, 2001/06/0057).

Einer (allenfalls gewollten) Intention des verordnungserlassenden Bundesministers für Finanzen steht im gegenständlichen Fall aber der eindeutige Wortlaut der Pauschalierungsverordnung 1997 entgegen, aus dem eben keine Einschränkung des Abzuges der gewinnmindernden Beträge hervorgeht.

Einem allfälligen Gedanken dahingehend, dass durch die Bezugnahme in der Pauschalierungsverordnung auf die Ermittlung des "Gewinnes" nur positive Einkünfte gemeint sein könnten, ist insofern kein Gewicht beizumessen, als bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (betriebliche Einkunftsart) gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 iVm Abs. 4 Z 1 EStG 1988 grundsätzlich der "Gewinn" anzusetzen ist.

Der Ausdruck "Gewinn" in diesem Sinne bezeichnet bei den betrieblichen Einkunftsarten aber generell die "im Wirtschaftsjahr erwirtschafteten Einkünfte" (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 1 zu § 4), welche eben auf verschiedene Arten – unter anderem auch durch Pauschalierung in Form der Anwendung von Durchschnittssätzen – ermittelt werden können.

Die Pauschalierung (Durchschnittssatzbesteuerung) stellt lediglich eine besondere Art der Gesamtschätzung nach äußeren Betriebsmerkmalen dar (VwGH 19.10.1971, 0013/70). Dass diese Art der Gewinnermittlung nicht zu einem negativen Ergebnis führen dürfe, ergibt sich aus dem Gesetz aber nicht.

Eine Beschränkung ließe sich ebensowenig im Wege eines Analogieschlusses ableiten, da sich der gegenständliche Sachverhalt auf Grund der geltenden Rechtslage (EStG und gegenständliche Verordnung) ohne weiters beurteilen lässt.

Primäre Voraussetzung der ergänzenden Rechtsfindung im Sinne einer **Analogie** ist aber das Vorliegen einer Gesetzes- bzw. im vorliegenden Fall Verordnungslücke, d.h. dass der Rechtsfall nach dem (bereits interpretierten) Gesetz nicht beurteilt werden kann (siehe Rummel, Kommentar zum ABGB, Wien 1983, Bd. I, Tz 2 zu § 7 – Anmerkung: Die Auslegungsvorschriften des ABGB – insbesonders dessen §§ 6 und 7 – sind auch im Abgabenverfahrensrecht anzuwenden; siehe Ritz, BAO-Kommentar, 3. Aufl., Wien 2005, Tz 1 zu § 21).

Einer (eventuell gewollten) Intention des verordnungserlassenden Bundesministers für Finanzen, wonach der Abzug der gewinnmindernden Beträge beschränkt werden sollte, steht sohin einerseits – nach gesetzeskonformer Interpretation – der eindeutige Wortlaut der für die

berufungsgegenständlichen Jahren geltenden Pauschalierungsverordnung entgegen; andererseits lässt das Gesamtbild der Rechtslage keinen Analogieschluss zu.

Die in den Einkommensteuerrichtlinien 2000, die im Übrigen für den Unabhängigen Finanzsenat keine bindende Rechtsgrundlage darstellen können, zum Ausdruck gebrachte Ansicht, dass der Abzug der gewinnmindernden Beträge insgesamt zu keinem Verlust der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft führen dürfe, findet sohin zwar im Wortlaut der ab 2001 geltenden Nachfolgeverordnung, nicht aber in dem jener Verordnung, die für die berufungsgegenständlichen Jahre 1997 bis 2000 anzuwenden ist, Deckung.

Die im Wege der Pauschalierung ermittelten (negativen) Einkünfte des Berufungswerbers aus Land- und Forstwirtschaft waren daher grundsätzlich bei der Ermittlung der Gesamteinkünfte in Ansatz zu bringen.

Als Basis hiefür konnten die vom Berufungswerber in seinen Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen angegebenen Werte herangezogen werden.

Allerdings ergab sich gegenüber dem für 1998 vom Pflichtigen ermittelten Betrag insofern eine Abweichung, als nach § 2 Abs. 1 der zit. Verordnung auf den Grundbetrag ein Durchschnittssatz von 27 % (für Einheitswerte bis 200.000,-- S !) und auf den forstwirtschaftlichen Einheitswert ein solcher von 20 % (siehe § 3 Abs. 4 der Verordnung) anzuwenden war.

Es wurde daher – abweichend von der Erklärungsbeilage – für **1998** folgender Betrag (in S) ermittelt:

Einheitswert lt. Erklärung	99.092,--
- Einheitswert/Forstwirtschaft lt. Erklärung	<u>- 58.694,--</u>
	40.398,--
x 27 %	10.907,--
+ 20 % von 58.694,--	<u>+11.739,--</u>
	22.646,--
- Abzüge lt. Erklärung	<u>- 40.215,--</u>
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	- 17.569,--

3) Zum "Unterhaltsabsetzbetrag":

Diesbezüglich wurde dem Berufungswerber bereits im Vorhaltsschreiben vom 23. Februar 2006 Folgendes mitgeteilt:

*"Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 in der für den berufungsgegenständlichen Zeitraum 1999 geltenden Fassung stand einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehörte und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wurde, den **gesetzlichen Unterhalt** leistete, ein Unterhaltsabsetzbetrag von 350,-- S monatlich zu. Leistete er für mehr als ein nicht haushaltsgerechtes Kind den gesetzlichen Unterhalt, so stand ihm für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 525,-- S und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 700,-- S monatlich zu.*

*Daraus ist nach Lehre und Verwaltungspraxis abzuleiten (siehe Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 44 zu § 33), dass der Unterhaltsabsetzbetrag an die **tatsächliche** Leistung des gesetzlichen Unterhalts geknüpft ist.*

*Liegt eine behördliche Festsetzung der Unterhaltsleistung nicht vor, steht der Unterhaltsabsetzbetrag nur für jenen Kalendermonat zu, in dem der vereinbarten Unterhaltsverpflichtung in vollem Ausmaß nachgekommen wurde und die von den Gerichten angewendeten **Regelbedarfssätze** nicht unterschritten wurden.*

*Wurden hingegen **Zahlungen unter den Regelbedarfssätzen** geleistet, dann ist der Absetzbetrag nur für so viele Monate zu gewähren, wie rechnerisch die volle Unterhaltszahlung ermittelt werden kann.*

Sie legten für das berufungsgegenständliche Jahr 1999 eine Bestätigung vor, wonach Sie für Ihre am 11.3.1987 bzw. 19.1.1990 geborenen Töchter Anita und Natalie einen frei vereinbarten Unterhalt in Höhe von monatlich je 2.500,-- S bezahlt hätten.

Die monatlichen Regelbedarfssätze für Kinder im Alter zwischen 7 und 10 Jahren betragen 1999 3.250,-- S; für Kinder zwischen 11 und 15 beliefen sie sich monatlich auf 3.740,-- S. Ihre tatsächlichen Unterhaltszahlungen für Ihre Kinder entsprachen sohin im Jahr 1999 nur 8 bzw. 9 Monaten an Unterhaltszahlungen nach Regelbedarfssätzen.

Im angefochtenen Bescheid wurde daher auch der Unterhaltsabsetzbetrag nur für diese Zeiträume berücksichtigt.

Belege oder Bestätigungen sind nicht mehr nachzureichen.

Sie werden jedoch um Mitteilung gebeten, ob bzw. welche Änderungen des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 1999 Sie in Anbetracht obiger Ausführungen hinsichtlich des Unterhaltsabsetzbetrages begehrn."

Der Berufungswerber hat in Reaktion auf diesen Vorhalt bezüglich des

Einkommensteuerbescheides 1999 keinen Änderungswunsch bekanntgegeben.

Hinsichtlich der übrigen Berufungsjahre hatte er keine Zweifel an der Berechnung des Unterhaltsabsetzbetrages geäußert.

Da – wie den obigen Ausführungen zu entnehmen ist – auch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Ermittlung des Unterhaltsabsetzbetrages für die berufungsgegenständlichen Jahre **1999 und 2000** (die Berechnung des Unterhaltsabsetzbetrages erfolgte für das Jahr 2000 nach demselben Schema wie für 1999) der Richtigkeit entspricht, ergibt sich hieraus keine Rechtswidrigkeit dieser angefochtenen Bescheide, sodass sie diesbezüglich nicht abzuändern waren.

Hinsichtlich der Berufungsjahre **1997 und 1998** musste jedoch festgestellt werden, dass der Unterhaltsabsetzbetrag nur zum Teil – 1997 etwa nur für ein Kind – gewährt worden war,

obwohl laut Vereinbarung und im Akt aufliegender Bestätigung der Kindesmutter die Unterhaltszahlungen in Höhe von jeweils 2.500,-- S für jedes Kind monatlich bereits seit 1995 tatsächlich geleistet worden waren.

Analog der im Vorhalt dargestellten rechtlichen Situation war der Unterhaltsabsetzbetrag für die Jahre 1997 und 1998 daher neu zu berechnen.

Die allgemeinen Regelbedarfssätze bzw. auf Grund der tatsächlichen Zahlungen ermittelten vollen Monate beliefen sich 1997 und 1998 auf folgende Höhen bzw. wurden folgendermaßen berechnet:

1997:

	Regelbedarfssatz/ Monat	tatsächliche Zahlung/Jahr	entspricht vollen Monaten
Anita, geb. 1987 = 10 Jahre	3.150,--	30.000,--	9
Natalie, geb. 1990 = 7 Jahre	3.150,--	30.000,--	9

Daraus wurde der Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 folgendermaßen berechnet:

Unterhaltsabsetzbetrag/1. Kind	350,-- S x 9	3.150,-- S
Unterhaltsabsetzbetrag/2. Kind	525,-- S x 9	4.725,-- S
Unterhaltsabsetzbetrag 1997		7.875,-- S

1998:

	Regelbedarfssatz/ Monat	tatsächliche Zahlung/Jahr	entspricht vollen Monaten
Anita, geb. 1987 = 11 Jahre	3.700,--	30.000,--	8
Natalie, geb. 1990 = 8 Jahre	3.220,--	30.000,--	9

Daraus wurde der Unterhaltsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 folgendermaßen berechnet:

Unterhaltsabsetzbetrag/1. Kind	350,-- S x 8	2.800,-- S
--------------------------------	--------------	------------

Unterhaltsabsetzbetrag/2. Kind	525,-- S x 9	<u>4.725,-- S</u>
Unterhaltsabsetzbetrag 1998		7.525,-- S

Die Bemessungsgrundlagen für die einzelnen Berufungsjahre wurden auf Grund obiger Ausführungen folgendermaßen ermittelt (in S):

	1997	1998
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (lt. Berufung bzw. Beilage zur Erklärung und Berufungsentscheidung – siehe oben)	- 20.560,--	- 17.569,--
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (lt. Erklärung)	243.600,--	243.600,--
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (lt. Betriebsprüfung)	171.127,--	222.256,--
Gesamtbetrag der Einkünfte	394.167,--	448.287,--
- Sonderausgaben (lt. Erklärung)	- 4.674,--	- 4.671,--
EINKOMMEN	389.493,--	443.616,--
	1999	2000
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (lt. Beilage zur Erklärung)	- 11.285,--	- 12.125,--
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (lt. Erklärung)	346.170,--	346.170,--
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (lt. Erstbescheid/1999 bzw. Berufung/2000)	188.868,--	59.578,--
Gesamtbetrag der Einkünfte	523.753,--	393.623,--
- Sonderausgaben (lt. Erklärung/+ Einschleifregelung)	- 4.238,--	- 1.819,--

EINKOMMEN	519.515,--	391.804,--
------------------	-------------------	-------------------

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter (jeweils in S und €)

Linz, am 13. Juni 2006