



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch seinen Referenten OR Mag. Gerhard Verderber über die Berufungen der Mag. CG und Mitbesitzer, Rz, vertreten durch Dr. SR , Rechtsanwalt in VI , vom 29. April 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten durch HR Dkfm. Dr. Willhelm Ottowitz, vom 4. und 8. April 2002 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1999 und 2000 (jeweils vorläufig gem. § 200 BAO) im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz nach der am 1. Februar 2006 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für den Zeitraum 2000 werden wie folgt einheitlich und gesondert festgestellt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2000	S 669.516,--	€ 48.655,62
Anteil Mag. CG	S 229.252,--	€ 16.660,39
Anteil Mag. PR	S 211.012,-- (S 229.252,- abzgl. S 18.240,- SonderWK)	€ 15.334,84
Anteil KR	S 229.252,--	€ 16.660,39

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw) Mag. CG (geb. R), Mag. PR und KR (ab 2000) erhielten mit Vereinbarung vom 20.9.1999 von deren Mutter GR ein Fruchtgenussrecht an den Liegenschaften EZ 1 (O-Str ) und EZ 2 (M 3) je KG V sowie an der Liegenschaft EZ 3 GB 7R eingeräumt.

In Pkt. 1.2. der besagten Vereinbarung wird wörtlich festgelegt:

Festgehalten wird, dass auf den oben genannten Liegenschaften zugunsten Dr. SR (Ehegatte der Fruchtgenußbestellerin), geb. 29.11.1939, das Belastungs- und Veräußerungsverbot einverleibt ist und dass die Kinder

[a)... bis c...)]

d) im Sinne des Übergabevertrages vom 23.12.1993 verpflichtet sind, das auf der Liegenschaft EZ 1 GB V (*Anm.* O-Str ) verbücherte Wohnungsrecht des Dr. SR zu übernehmen und das im Übergabevertrag vom 23.12.1993 vereinbarte unentgeltliche und lebenslängliche Benützungsrecht der Frau GR an den im zweiten und dritten Stock des Hauses O-Str gelegenen Räumlichkeiten zu erfüllen.

Dieses Wohnungsrecht der Frau GR und des Herrn Dr. SR umfasst auch die unentgeltliche Zurverfügungstellung von Heizungs- und Warmwasserenergie, aller öffentlichen Abgaben und Betriebskosten für den Wohnrechtsgegenstand und auch dessen Erhaltung,

[..]

In Pkt. II. der besagten Vereinbarung wird festgehalten:

2.1. Diese Vereinbarung wird für die Dauer von 5 (fünf) Jahren, das ist vom 01.01.1999 bis zum 31.12.2003 abgeschlossen. Nach Ablauf dieser Frist endet diese Vereinbarung, es sei denn, dass schriftlich eine Verlängerung dieser Vereinbarung getroffen wird. Dieser Vertrag kann jedoch unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum 30.06. oder 31.12. eines jeden Jahres aufgekündigt werden. Für Mag. PR beginnt dieser Vertrag mit 01.01.1999, für Mag. CR mit 01.06.1999 und für KR mit 01.01.2000. Die Kinder treten in die Rechte und Pflichten dieses Vertrages zur ungeteilten Hand mit Wirksamkeit wie oben festgelegt ein.

2.2. Die Einräumung dieses Fruchtgenußrechtes erfolgt - soweit nicht eine Gegenleistung zu erbringen ist - schenkungsweise. Die Fruchtnießer nehmen diese Schenkung an.

[...]

Pkt. V. regelt die Übergabe und Übernahme des Gegenstandes wie folgt:

5.1. Die Übergabe und Übernahme des Fruchtgenußgegenstandes in den Besitz und in den Genuß der Kinder erfolgt mit den unter Punkt II angeführten Terminen. Ab diesem Zeitpunkt gehen auch Last und Vorteil, Gefahr und Zufall sowie auch die Rechte und Pflichten aufgrund der gegenständlichen Vereinbarung zur ungeteilten Hand auf die Kinder über,

im Innenverhältnis zu je einem Drittel Anteil nach Eintritt der Wirksamkeit aller Fruchtnießer mit 01.01.2000.

[...]

In dem vor der Finanzlandesdirektion für Kärnten, Berufungssenat I, als damalige Berufungsbehörde abgeführten Berufungsverfahren der Fruchtgenussbestellerin GR betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 1999 ging es ua. um die Frage, ob bzw. bis zu welchem Zeitpunkt die aus der Vermietung der Liegenschaften M 3 und Re erzielten Einnahmen der Fruchtgenussbestellerin zuzurechnen sind. Mit der in Rechtskraft erwachsenen Berufungsentscheidung vom 8.10.2001, GZ AA, wurden sämtliche zwischen dem 1.1. und dem 19.9.1999 erzielten Umsätze der Fruchtgenussbestellerin zugerechnet. In der Bescheidbegründung wurde dazu ausgeführt, dass eine rückwirkende Einräumung des Fruchtgenussrechtes aus steuerlicher Sicht nicht anzuerkennen sei, zumal eine solche den für Verträge zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien widerspreche.

Aktenkundig ist ferner der zwischen GR als Übergeberin einerseits und den Bw Mag. CG , Mag. P und KR als Übernehmer andererseits abgeschlossene Übergabsvertrag vom 23.12.1993, mit welchem die Übertragung der Liegenschaft EZ 1 GB V (O-Str ) in das Eigentum der Übernehmer vereinbart wurde. Eine grundbücherliche Durchführung dieses Vertrages fand nicht statt. Festgehalten wird unter Pkt 1. dieser Vereinbarung, dass die besagte Liegenschaft grundbücherlich mit der Dienstbarkeit des Wohnungsrechtes laut Pkt. 3 des Vertrages vom 25.7.1988 zugunsten Dr. SR sowie mit dem Belastungs- und Veräußerungsverbot gemäß Vereinbarung vom 11.2.1991 ebenfalls zugunsten Dr. SR belastet sei.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/Gemeinschaften (Form. E 6) für 1999 erklärten die Bw Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 345.182,97. In einer Beilage zur Erklärung wurde dieser Betrag den einzelnen Gesellschaftern zu je einem Drittel (ds. S 115.060,99) zugewiesen. Wie aus der bezughabenden Überschussrechnung zu ersehen ist, resultiert der ausgewiesene Überschuss aus der Differenz von Mieteinnahmen in Gesamthöhe von S 931.464,24 und den angesetzten Werbungskosten sowie eines Verlustvortrages aus 1998 (S 174.666,08). Die geltend gemachten Werbungskosten gliedern sich auf wie folgt (Beträge in öS):

Betriebskosten lt. Belege	217.636,48
AfA Gebäude O-Str	25.852,00
AfA lt Erklärung 1990	586,04
AfA lt Ergänzung 10.09.1992 9. 1/10-tel	3.104,45
AfA 1998	18.202,48
AfA Gebäude M 3:	
AfA alt	110.022,87
AfA Errichtungskosten 1993 (1,5%)	3.592,45

AfA 1996 lt Aufstellung 4. 1/5-tel	12.658,29
4. 1/5-tel	3.375,00
AfA 1997 (Zugang Anlagevermögen 1997)	16.585,13

Das Finanzamt wich bei seiner Veranlagung von der Erklärung ab und brachte bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Objekte Re und M einen Betrag von S 100.673,71 in Ansatz, welcher je zur Hälfte Mag. CG und Mag. PR zugewiesen wurde. Dieser Betrag betrifft ausschließlich Einnahmen und Ausgaben des Zeitraumes 20.9. bis 31.12.1999 und ermittelt sich dieser – wie aus der Bescheidbegründung zu ersehen ist – wie folgt:

Einnahmen lt Veranlag. (20.9.-31.12.1999)	221.949,71	
- Ausgaben lt Aufstellung (20.9.-31.12.1999)		60.780,97
- AfA 1990 und 1991 (1/2 Jahres AfA v. S 88.972,00)		44.486,00
- AfA 1996 (1/2 Jahres AfA v. S 13.766,26)		6.883,13
- AfA 1997 (1/2 Jahres AfA v. S 18.251,80)		9.125,90

Was die Vermietungseinkünfte des Objektes O-Str anbelangt, so wurden die in der Erklärung ausgewiesenen Wertansätze mit Ausnahme des Verlustvortrages übernommen. Der daraus resultierende Verlust (S 184,39) wurde den Bw als außerbücherliche Eigentümer zu je einem Drittel zugewiesen.

In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, auf Grund des Umstandes, dass die Vereinbarung vom 20.9.1999 betreffend Einräumung eines Fruchtgenusses erst mit diesem Datum nach außen zum Ausdruck gelangt sei, könne die Zurechnung der Vermietungseinkünfte der Objekte M und Re erst ab diesem Zeitpunkt an die beiden Fruchtnießer Mag. CG und Mag. PR erfolgen. Ab dem 1.1.2000 werde entsprechend Pkt. 2.1. der besagten Vereinbarung die Zurechnung der Einkünfte auf die Fruchtgenussberechtigte KR erweitert werden.

Mit der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung begehren die Bw die Zurechnung der Einkünfte entsprechend der Fruchtgenussvereinbarung vom 20.9.1999 per 1.1.1999 (für Mag. PR ) bzw. 1.6.1999 (für Mag. CG ). Weiters richtet sich die Berufung gegen die vom Finanzamt in Ansatz gebrachten AfA-Beträge in Bezug auf die Objekte M 3 und Re betreffend die Zeiträume 1990, 1991, 1996 und 1997. Schlussendlich wird als Berufungsbegehren die steuerliche Berücksichtigung von Belastungen im Zusammenhang mit dem unentgeltlichen Wohnungsrecht der Eltern der Bw G und Dr. SR im 2. und im 3. Stock des Gebäudes O-Str sowie der Verpflichtung zur unentgeltlichen Beistellung von Heizenergie und Strom geltend gemacht. Die Bw verweisen diesbezüglich auf ihre Ausführungen in den Berufungen gegen die Vorjahresbescheide und machen dieses Vorbringen auch zum Gegenstand der vorliegenden Berufung. In den besagten Berufungsschriftsätzen betreffend die Zeiträume 1993 bis 1998

fürten die Bw diesbezüglich aus, dass sich diese laut Pkt 3. des Übergabsvertrages vom 23. 12. 1993 verpflichtet hätten in Anrechnung auf den Übernahmepreis nachstehende Lasten zu tragen:

- a) das unentgeltliche und lebenslange Wohnungsrecht an den im zweiten und dritten Stock des Hauses O-Str gelegenen Räumlichkeiten samt den Haushaltsgegenständen;
- b) das unentgeltliche und lebenslange Benützungs- und Gebrauchsrecht an den unter lit. a des Vertrages angeführten Einrichtungsgegenständen und Fahrnissen und
- c) die Versorgung der oben angeführten Wohnung mit Heizungs- und Warmwasserenergie mittels der bestehenden und instandzuhaltenden Ölzentralheizungsanlage, wobei für diese Kosten zur Gänze die Übernehmer aufzukommen haben.

Die Bw ergänzten, dass die in lit. a angeführte Dienstbarkeit mit S 28.560,-- pa, die in lit. b festgelegten Nutzungsrechte mit S 6.000,-- pa. und die in lit. c festgelegten Reallasten mit S 24.000,- pa. zu bewerten seien.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/Gemeinschaften für 2000 wiesen die Bw bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der beiden Objekte in Völkermarkt sowie des Bestandobjektes in Re einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von S 668.440,18 (vor Verlustvortrag) aus, welcher, wie aus einer Erklärungsbeilage (Form E 106a) hervorgeht, den Gesellschaftern zu je einem Drittel zugewiesen wurde.

Die Bw ermittelten diesen Überschuss wie folgt:

<b>Mieteinnahmen</b> O-Str	114.775,00	
Betriebskosten lt Belegen O-Str		46.641,56
<b>Mieteinnahmen</b> M3 und Re	1.008.523,91	
Betriebskosten lt Belege		157.923,01
AfA Gebäude O-Str		25.852,00
AfA lt Erklärung 1990		586,04
AfA lt Ergänzung 10.09.1992 10. 1/10-tel		3.104,45
AfA 1998		18.202,48
AfA Gebäude M3		
AfA alt		110.022,87
AfA Errichtungskosten 1993 (1,5%)		3.592,45
AfA 1996 lt Aufstellung 5. 1/5-tel		12.658,29
5. 1/5-tel		3.375,00
AfA 1997 (Zugang Anlagevermögen 1997)		16.585,13
AfA 2000		56.315,50
Einnahmen gesamt	1.123.298,96	
Werbungskosten gesamt		454.858,78

Der sich daraus ergebende Überschuss von S 668.440,18 wurde von den Bw um einen Ver-

lustvortrag in Höhe von S 127.105,50 gekürzt, sodass sich der in der Erklärung ausgewiesene Betrag von S 541.334,68 ergab.

Das Finanzamt ging bei der Veranlagung in Bezug auf die Objekte MGundRe von einem Überschuss in Höhe von S 668.640,52,-- aus, der sich – wie aus der Bescheidebegründung zu ersehen ist – wie folgt darstellt:

<b>Einkünfte a. VuV M3 und Re</b>		
Überschuss der Einnahmen lt Erklärung	648.053,66	
-nicht berücksichtigte Vorsteuer		1.064,35
+ AfA alt lt Erklärung		110.022,87
- AfA 1990 und 1991 lt Vorjahr		88.972,00
+ AfA 1996 lt Erklärung		16.033,29
- AfA 1996 lt Vorjahr		13.766,27
+ AfA 1997 lt Erklärung		16.585,13
- AfA 1997 lt Vorjahr		18.251,81

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Objektes O-Str wurde der erklärte Überschuss für 2000 von S 20.388,52 um nicht berücksichtigte Vorsteuern in Höhe von S 1.271,91 vermindert. Der geltend gemachte Verlustabzug wurde – wie auch im Vorjahr – nicht berücksichtigt. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass dieser nur bei Vorliegen betrieblicher Einkünfte im Zusammenhalt mit einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG bzw. § 5 leg.cit. anzuerkennen sei.

Mit der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wenden sich die Bw einerseits gegen die erfolgte Kürzung der AfA-Beträge für 1990, 1991, 1996 und 1997, andererseits gegen die Nichtberücksichtigung des geltend gemachten Verlustvortrages. Mit Berufungsergänzung vom 15.11.2002 beantragten die Bw zudem die Zuerkennung von Sonderwerbungskosten für Mag. PR in Höhe von S 36.480,--. Diese Aufwendungen resultieren aus Fahrten zwischen dem Wohnort bzw. der Arbeitsstätte von Mag. PR (Köln) und dem Lageort der Mietobjekte (VI und Re ) und ermitteln sich aus vier Fahrten (hin und zurück) zu 1.900 km a´öS 4,80.

In der am 1.2.2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter zum Berufungspunkt "Zurechnung der Einkünfte" (1999) ergänzend vor, dass bei der steuerlichen Beurteilung dieses Sachverhaltes der zivilrechtliche Aspekte zugrunde zu legen sei. Eine Vereinbarung komme immer dann zustande, wenn zwischen den handelnden Parteien ein Konsens erzielt werde. Dass bereits verwirklichte Sachverhalte im Nachhinein schriftlich festgehalten werden können, bleibe den Parteien unbenommen. Wesentlich sei der faktische Zustand, welcher der Finanzverwaltung bekannt gewesen sei. Der Amtsvertreter verwies hingegen ua. auf die im angefochtenen Bescheid bzw. in der Berufungsvorlage dargelegte Rechtsansicht, wonach ein anzustellender Fremdvergleich im gegenständlichen Fall nicht halte. Zur Thematik der steuerlichen Berücksichtigung von Reallasten bzw. des

übernommenen Wohnungsrechtes führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, dass grundsätzlich zwei Arten von Lasten zu beachten seien. Zum einen sei die von GR im Übergabsvertrag vom 25.7.1988 – mit diesem Vertrag übertrug Dr. SR seinen Hälfteanteil an der Liegenschaft 10. Oktoberstraße 7 in das Eigentum seiner Gattin G – festgelegte Dienstbarkeit des Wohnungsrechtes zugunsten des Übergebers zu berücksichtigen, zum anderen sei auf das durch die Fruchtgenussvereinbarung vom 20.9.1999 neu geschaffene Wohnungsrecht bzw. die in der besagten Vereinbarung festgehaltenen Reallasten Bedacht zu nehmen und steuerlich in Ansatz zu bringen. Es gehe nicht an, dass die Finanzbehörde die Gewinne bzw. Überschüsse abschöpfe, jedoch Lasten im Zusammenhang mit der Einkunftsquelle außer Betracht lasse. Der Amtsvertreter replizierte, dass die Übergabe im Wege der Schenkung erfolgt sei und aus diesem Grunde auch keine Aufwendungen in Ansatz zu bringen seien.

Zum Berufungspunkt "Nichtanerkennung des Verlustvortrages" (2000) führte der steuerliche Vertreter aus, dass jene gesetzliche Bestimmung, welche einen Verlustabzug bei § 4/3- Ermittler versage, gleichheitswidrig sei und demzufolge verfassungsrechtlichen Vorgaben widerspreche. Der Amtsvertreter entgegnete, dass die Verwaltungsbehörde diesbezüglich an die gesetzlichen Grundlagen gebunden sei.

Was das Begehren auf Anerkennung von Sonderwerbungskosten für Mag. PR anbelangt, so brachte der steuerliche Vertreter in der Verhandlung eine von Mag. PR unterzeichnete Aufstellung hinsichtlich der absolvierten Fahrten vor. Im Zuge der Verhandlung schränkte der Parteienvertreter sein Begehren auf die Anerkennung von zwei Fahrten (ds. S 18.240,--) ein. Der Amtsvertreter gab bekannt, Aufwendungen in dieser Höhe zu akzeptieren. Damit stellten die Verfahrensparteien diesen Streitpunkt de facto außer Streit.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **I. Feststellung der Einkünfte 1999:**

##### **1) Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (MGundRe )**

Unstrittig ist, dass es sich bei der am 20.9.1999 zwischen GR und ihren Kindern (Bw) abgeschlossenen Vereinbarung um einen Vertrag zwischen nahen Angehörigen handelt. Im Hinblick auf den oftmals fehlenden Interessensgegensatz zwischen Verträgen zwischen nahen Angehörigen anerkennt die stRpr des Verwaltungsgerichtshofes derartige Verträge nur dann, wenn diese

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst die Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten (Publizität) und
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (sog. Fremdvergleich).

Diese Grundsätze beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 6.10.1992, 89/14/0078). Soweit aufgrund der Natur der rechtsgeschäftlichen Beziehung eine Publizität nicht in Betracht kommt oder nicht üblich ist, müssen die wesentlichen Vertragsbestandteile zumindest in einer eindeutigen schriftlichen Abmachung festgehalten werden (VwGH 13.2.1991, 86/13/0071).

Wie der steuerliche Vertreter bereits in dem vor der Finanzlandesdirektion für Kärnten zur GZ AA geführten Berufungsverfahren der GR betreffend ua. Einkommensteuer für 1999 argumentiert hat – das darin erstattete Vorbringen wird auch zum Gegenstand der vorliegenden Berufung gemacht – sei zwischen den Vertragsparteien bereits vor dem 1.1.1999 mündlich eine Fruchtgenussvereinbarung abgeschlossen worden. Die schriftliche Vertragsausfertigung am 20.9.1999 habe demnach nur mehr deklarativen Charakter.

In freier Beweiswürdigung gelangt der erkennende Senat zur Auffassung, dass der von den Bw zu führende Nachweis hinsichtlich des faktischen Bestehens des Nießbrauches zu den obgenannten Zeitpunkten (1.1. und 1.6.1999) nicht in ausreichendem Maße erbracht worden ist. So finden sich in den von der Amtspartei zur Vorlage gebrachten Verwaltungsakten keinerlei Hinweise bzw. Anhaltspunkte dahingehend, dass die Aussenwelt und damit auch die Abgabenbehörde bereits zu dem von den Bw behaupteten Zeitpunkt (1.1.1999) Kenntnis über das Bestehen des Fruchtgenusses erlangt hatte. Zwar weisen die im Steuerakt GR einliegenden Buchungsauszüge des bei der Raiffeisenkasse VI -U eingerichteten Subkontos Nr. 000 einerseits GR andererseits auch die Besitzgemeinschaft Mag. CR (verehelicht Gt) und Mitbesitzer aus. Aus diesem Kontoauszug ist jedoch lediglich die Buchungszeile "Miete VJV VI , O" zu ersehen, was wiederum den Rückschluss zulässt, dass dieses Konto nur das Bestandsobjekt "O-Str " betrifft. Weitere sachdienliche Beweise – solche wurden im damaligen Verfahren GZ AA, insbesondere in der Eingabe vom 20.12.2000 in Aussicht gestellt – wurden bislang nicht vorgelegt. Das Erfordernis der seitens der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung postulierten Publizität liegt somit nicht vor.

Grundsätzlich ist der von Seiten des steuerlichen Vertreters geäußerten Rechtsansicht, wonach eine schriftliche Dokumentation für die steuerliche Anerkennung von Verträgen keine "conditio sine qua non" darstelle und bei Beurteilung derartiger Sachverhalte vielmehr auf das tatsächliche Geschehen abzustellen sei, beizupflichten. Diese Rechtsauffassung findet jedoch ua. dort ihre Schranken, wo für ein bestimmtes Rechtsgeschäft der Abschluss einer schriftlichen Vereinbarung (fremd)üblich ist. Gerade das trifft auf den gegenständlichen Fall zu. Bei einer zwischen Familienfremden abgeschlossenen befristeten



Fruchtgenussvereinbarung hätten die Vertragsteile bereits unter dem Aspekt der Beweissicherung eine schriftliche Urkunde über das Rechtsgeschäft errichtet, welche – konstitutiv – den Willen der Vertragsparteien festhält. Dies aber ist im zu beurteilenden Fall nicht geschehen.

Im vorliegenden Fall bestehen für den erkennenden Senat gerade aufgrund des Umstandes, dass ein nach außen gerichtetes in Erscheinung Treten der streitverfangenen Vereinbarung nicht stattgefunden hat bzw. eine dementsprechende Nachweisführung darüber nicht erbracht worden ist, erhebliche Zweifel darüber, ob das Fruchtgenussrecht tatsächlich bereits zu den angegebenen Zeitpunkten (1.1. und 1.6.1999) existiert hat. Es widerspricht zudem der allgemeinen Lebenserfahrung, dass nach einem mündlich abgeschlossenen Vertrag erst nach Verstreichen eines Zeitraumes von neun Monaten eine schriftliche Vereinbarung gleichen Inhaltes folgt, welche jedoch auf das mündliche Vereinbarte keinerlei Bezug nimmt. Wenn der steuerliche Vertreter in der Berufungsverhandlung vorbringt, dass ihm die Abgabenbehörde bereits vor 15 Jahren die Anerkennung eines vereinbarten Fruchtgenussrechtes unter Hinweis auf eine nicht erfolgte Verbücherung versagt habe, so wäre es – gerade im Hinblick auf dieses Wissen – nahe gelegen, den Abschluss einer schriftlichen Vereinbarung zeitnah zum 1.1.1999 vorzunehmen, sodass eine Verbücherung des daraus erfließenden Rechtes rascher erfolgen hätte können. Anzumerken bleibt – auch in dieser Hinsicht folgt der Senat der Auffassung des steuerlichen Vertreters – dass die Verdinglichung einer Dienstbarkeit nicht Voraussetzung für eine steuerliche Anerkennung derselben darstellt. Durch eine Eintragung eines Rechtes bzw. Rechtsverhältnisses in öffentliche Bücher gilt das Kriterium der Publizität jedenfalls als erfüllt. Sollte jedoch die Publizität auf anderer Art und Weise – zumindest gegenüber der Abgabenbehörde – in ausreichender Weise zum Ausdruck gelangen, so entspräche dies ebenfalls den verwaltungsgerichtlichen Vorgaben.

Letztendlich bleibt anzumerken, dass rückwirkende Vereinbarungen steuerlich ganz allgemein nicht anzuerkennen sind (VwGH 3.5.1983, 82/14/0277; VwGH 23.10.1997, 94/15/0160f, VwGH 15.12.1987, 87/14/0163, uvm.). Bei einer derartigen Vereinbarung ist nämlich ein willkürliches Herbeiführen steuerlicher Folgen und damit jenes Ergebnis nicht auszuschließen, dem die Forderung, wonach Verträge zwischen nahen Angehörigen ausreichend nach außen erkennbar sein müssen, vorbeugen soll. Der Unabhängige Finanzsenat erkennt keinen sachlichen Grund, von dieser höchstgerichtlichen Judikatur abzugehen.

Auf Grund der eindeutigen Steuerrechtslage im Zusammenhalt mit der vorliegenden Beweislage kann dem diesbezüglichen Berufungsbegehren keine Folge gegeben werden.

## **2) AfA-Ansatz (MGundRe )**

Das Finanzamt nahm eine Berücksichtigung der AfA für die genannten Bestandsobjekte in Anlehnung an die Vorjahre bzw. entsprechend der an die Vorvermieterin GR ergangenen Berufungsentscheidungen der Finanzlandesdirektion für Kärnten, GZ RV 544/1-7/98, betreffend die Vorjahre vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hatte sich in seinem Erkenntnis vom 29.6.2005, ZI 2000/14/0194, dessentwegen das gegenständliche Berufungsverfahren auch sistiert wurde, ausführlich mit dieser Thematik beschäftigt und dabei erkannt, dass der durch die belangte Behörde in diesem Verfahren (dieses betraf die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 von GR ) vorgenommene Verweis auf die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 9.12.1998, GZ RV 544/1-7/98, nicht rechtswidrig sei, zumal der selbe Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 2.6.2004, ZI. 2003/13/0146, die Rechtmäßigkeit der soeben zitierten Berufungsentscheidung erkannt habe. Auf Seite 8 des besagten Erkenntnisses begründete der VwGH seine Entscheidung zu diesem Punkte. Die darin genannten Gründe bilden einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung.

Was den AfA-Ansatz für 1997 in Höhe von S 18.251,81 anlangt, so ermittelt sich dieser – wie aus der im Einkommensteuerakt der GR einliegenden "Aufstellung über Neuzugänge in das Anlagevermögen 1997, M 3" zu entnehmen ist – wie folgt: Mit Datum 22.1.1997 wurden von GR diverse Einrichtungsgegenstände um S 50.000,-- (brutto) angeschafft. Da es sich bei der Verkäuferin dieser Gegenstände, der Bankangestellten KW, nicht um eine Unternehmerin im Sinne des UStG 1994 handelte und damit ein Vorsteuerabzug gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 versagt blieb, wurde vom Finanzamt als Bemessungsgrundlage für die AfA nicht der in den Erklärungsbeilagen ausgewiesene Nettobetrag (S 41.666,66), sondern die Bruttosumme (S 50.000,--) in Ansatz gebracht, was unter Zugrundelegung einer beantragten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von fünf Jahren eine Erhöhung der AfA um S 1.666,67 zur Folge hatte. Sonach wurde der Gesamtbetrag an "AfA 1997" in ausgewiesener Höhe von S 16.585,13 um S 1.666,67 erhöht und betrug somit S 18.251,81.

Dass diese Vorgangsweise mit dem Mangel der Rechtswidrigkeit behaftet wäre, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar. Darüber hinaus bleibt festzuhalten, dass die Bw. zu diesem Berufungspunkt kein substantielles Vorbringen erstatten haben, was eine gegenteilige Annahme zuließe.

Die Berufung ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

### **3) Nichtberücksichtigung von Dienstbarkeiten und Reallasten (O-Str)**

Zu diesem Berufungspunkt wird auf die bezug habenden Ausführungen des zur gleichgelagerten Thematik ergangenen verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses vom 18.10.2005,

Zl 2001/14/0079-0080, betreffend die Vorjahre hingewiesen. Der VwGH hat in diesem Erkenntnis ausgeführt, dass die Einräumung eines Wohnungsrechtes an die Übergeberin keine Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft darstelle, was zur Folge habe, dass die Liegenschaftsübertragung unentgeltlich erfolgt sei. Im gegenständlichen Fall komme – so der VwGH – hinzu, dass die Mutter der Beschwerdeführer die Liegenschaft schon deshalb nicht unbelastet übertragen habe können, da auf dieser Liegenschaft – grundbücherlich eingetragen – seit langem das Wohnungsrecht sowie ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten des Vaters gelastet habe.

Aufgrund des Umstandes, dass die Sachlage des gegenständlichen Falles kongruent ist mit jener, über die im genannten verwaltungsgerichtlichen Verfahren Zl. 2001/14/0079-0080 erkannt worden ist und darüber hinaus eine Änderung der Rechtslage zwischenzeitig nicht eingetreten ist, ist die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

## **II. Feststellung der Einkünfte 2000:**

### **1) AfA-Ansatz (MGundRe )**

Diesbezüglich wird auf die unter Pkt. I.2. dieser Entscheidung ergangenen Ausführungen verwiesen.

### **2) Verlustvortrag**

Die Bestimmungen des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 in der für den Berufszeitraum anzuwendenden Fassung ordnen an:

(6) Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur

- wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind und
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden. [...]

(7) Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung des Betriebes entstehen, sind auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, nach Abs. 6 zu berücksichtigen.

Aufgrund der eindeutigen Gesetzeslage ist eine Anerkennung eines Verlustvortrages im gegenständlichen Fall nicht möglich, da die Bw ihren Gewinn bzw. Überschuss nach einer Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln und überdies betriebliche Einkünfte nicht vorliegen.

Wenn der steuerliche Vertreter mangelnde Verfassungskonformität dieser Bestimmungen einwendet, so ist diesbezüglich auszuführen, dass die Entscheidungskompetenz darüber nicht im sachlichen Zuständigkeitsbereich des Unabhängigen Finanzsenates liegt. Dieser ist aufgrund des Legalitätsprinzips dazu gehalten, sein Handeln auf Grundlage der geltenden

gesetzlichen Bestimmungen zu vollziehen, wobei diesem eine Anfechtungsbefugnis nach Art. 140 Abs. 1 B-VG 1920 idF 1929 nicht zusteht. Die Urteilsbildung darüber, ob eine gesetzliche Regelung innerhalb oder außerhalb der verfassungsrechtlichen Schranken liegt, ist ausschließlich dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten (Art. 140 Abs. 1 leg. cit.).

Im Übrigen hat der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 3.3.1987, G 170/86, festgehalten, dass der grundsätzliche Ausschluss der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 vom Verlustabzug nicht verfassungswidrig sei, weil es dem Steuerpflichtigen freistehe, den Gewinn nach § 4 Abs. 1 leg.cit. zu ermitteln.

### **3) Sonderwerbungskosten**

Laut Berufungsvorbringen habe Mag. PR im Streitjahr 2000 insgesamt vier Fahrten zwischen seinem Tätigkeitsort Köln/BRD und VI bzw. Re absolviert. Seine Anwesenheit am Lageort der Bestandobjekte sei erforderlich gewesen, zumal es zu den Aufgaben als Fruchtnießer zähle, sich um das Bestandobjekt zu kümmern. Gleichwohl dienten die Aufenthalte in Kärnten auch dazu, seine Eltern bzw. Anverwandten zu besuchen sowie diverse Behördenwege zu erledigen.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung schränkte der steuerliche Vertreter der Bw das diesbezügliche Begehren auf die Anerkennung von zwei Fahrten (ds. S 18.240,-) ein. Der Amtsvertreter gab bekannt, dass diese Einschränkung seitens des Finanzamtes akzeptiert werde.

Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters im Lichte des eingeschränkten Begehrens ist nachvollziehbar und entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung. Dass ein Bestandgeber in mehr oder weniger regelmäßigen Abständen seine Bestandobjekte aufsucht und notwendige Veranlassungen (Reparaturen, udgl.) trifft, ist für eine erfolgreiche Vermietungstätigkeit geradezu unerlässlich.

Wenn die beiden Verfahrensparteien im Vergleichswege übereinkommen, dass – bezogen auf das Streitjahr – zwei Fahrten zwischen Köln und Kärnten für die Vermietungstätigkeit angemessen sind, so ist dem Nichts mehr hinzuzufügen.

Dem diesbezüglichen eingeschränkten Berufungsbegehren kommt sonach Berechtigung zu und sind demnach für Mag. PR Sonderwerbungskosten in Höhe von S 18.240,-- in Ansatz zu bringen.

Klagenfurt, am 8. Februar 2006