

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch G. Mayrhofer Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., 4020 Linz, Nebingerstraße 6, vom 22. April 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch Reinhard Schatzl, vom 19. März 2002 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Aus der Aktenlage bzw. auf Grund der durchgeführten Ermittlungen geht folgender Sachverhalt hervor:

1.	<p>Mit Kaufvertrag bzw. Kauf- und Übergabsvertrag vom 13. April 1995 hat der Berufungswerber (Bw.) die Liegenschaft EZ. 716, Grundbuch D. an Herrn und Frau N. veräußert. Er hat sich das Fruchtgenussrecht an dieser Liegenschaft zurückbehalten, welches auch im Grundbuch eingetragen wurde.</p> <p>Nach den vorliegenden Unterlagen ist auf dieser Liegenschaft ein Betriebsgebäude errichtet, welches in weiterer Folge vom Bw. auch vermietet wurde.</p>
2.	<p>Mit Schenkungsvertrag vom 4. März 1998 wurde diese Liegenschaft von Herrn und Frau N. an Frau Nadja M., die Gattin des Bw., übertragen. Das Fruchtgenussrecht des Berufungswerbers blieb davon unberührt.</p>

3.	Am 23. Februar 1998 der Bw. mit der Fa. E. GmbH bezüglich eines eines Saales im 1. Stock einen Mietvertrag abgeschlossen.
4.	Der Bw. hat im März 1998 mit der Fa. F. GmbH, L., bezüglich eines Teiles des Betriebsgebäudes einen Mietvertrag abgeschlossen.
5.	Am 30. Dezember 1998 hat der Berufungswerber mit Herrn St. Gerhard, T., einen Mietvertrag über verschiedene Räumlichkeiten im Betriebsgebäude abgeschlossen.
6.	In der Einkommensteuererklärung für 2000 vom 7. März 2002 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 475.428,00 S bekanntgegeben.
7.	Im Zuge der Festsetzung der Einkommensteuer für 2000 mit dem angefochtenen Bescheid vom 19. März 2002 hat das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 492.783,00 angesetzt. Das Finanzamt hat die vom Berufungswerber als Werbungskosten angesetzte Absetzung für Abnutzung (AfA) in Höhe von 17.355,00 S (1.261,24 €) für das Mietobjekt EZ. 716, Grundbuch D. nicht anerkannt.
8.	<p>In der gegenständlichen Berufung wurde vorgebracht, dass sich der Berufungswerber einen grundbürgerlich sichergestellten Nettofruchtgenuss ausbedungen hat und er daher wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft ist. Dieses Fruchtgenussrecht bleibe auch nach der Übergabe dieser Liegenschaft von Herrn und Frau N. an Frau M. aufrecht. Die Liegenschaft sei mit dem Mietvertrag vom 1. März 1998 auf unbestimmte Zeit an einen Dritten vermietet worden, wobei vereinbart wurde, auf die Ausübung des Kündigungsrechtes für die Dauer von 10 Jahren zu verzichten. Zivilrechtlich sei der Berufungswerber als Fruchtnießer zur Vermietung der Liegenschaft an Dritte berechtigt. Im Gegensatz zum Bruttofruchtgenussrecht trage beim Nettofruchtgenussrecht der Fruchtnießer sämtliche mit der Liegenschaft verbundenen Aufwendungen (zB. Erhaltungsaufwand) und es verblieben ihm nur die Nettoerträge.</p> <p>Zur Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung sei im Allgemeinen nur berechtigt, den der Wertverzehr des Gebäudes treffe, was im Regelfall der zivilrechtliche Eigentümer sein wird. Die Rechtsprechung und die Verwaltungspraxis ließen aber auch eine AfA beim Fruchtnießer zumindest beim Vorbehaltfruchtgenuss unter der Voraussetzung gelten, dass eine besondere vertragliche Gestaltung dem Fruchtnießer eine eigentümerähnliche Rechtsstellung einräumt. Steuerrechtlich betrachtet sei dies beim wirtschaftlichen Eigentümer gegeben, der die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübe.</p> <p>Nach den Einkommensteuerrichtlinien wäre im Fall des Vorbehaltfruchtgenusses auch</p>

	<p>eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten AfA möglich. Diese Zahlung sei beim Fruchtgenussberechtigten abzugsfähig, während der Fruchtgenussbesteller wiederum eine Einnahme in dieser Höhe erziele, der die AfA als Ausgabe gegenüberstehet.</p> <p>Da der Berufungswerber den zivilrechtlichen Eigentümer von der Einwirkung auf die Liegenschaft soweit ausschließen könne, dass ihm auf Grund besonderer vertraglicher Regelungen eine eigentümerähnliche Stellung zukommt, wurde beantragt die AfA in angeführter Höhe als Werbungskosten anzuerkennen.</p>
9.	<p>Die gegenständliche Berufung wurde am 21. Juli 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.</p>
10.	<p>Im Vorhalt vom 18. August 2005 wurde der Bw. ersucht Folgendes aufzuklären:</p> <p>"In der gegenständlichen Berufung führen Sie aus, dass Sie auf Grund besonderer vertraglicher Regelungen die Einwirkung der jeweiligen zivilrechtlichen Eigentümer so weit ausschließen könnten, dass Ihnen eine eigentümerähnliche Stellung an der Liegenschaft EZ. 716, Grundbuch D. zukommt. Sie werden ersucht diesbezüglich diese vertraglichen Regelungen konkret darzulegen. Insbesondere wäre der Kauf- und Übergabsvertrag vom 13. April 1994, mit dem Sie sich das gegenständliche Fruchtgenussrecht ausbedungen haben, vorzulegen.</p> <p>Nach der Aktenlage und Ihren Ausführungen in der gegenständlichen Berufung wurde die Liegenschaft EZ. 716, Grundbuch D. mit Schenkungsvertrag vom 4. März 1998 von Herrn und Frau N. an Frau Nadja M. übertragen. Inwieweit haben Sie an dieser Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums mitgewirkt? Falls Ihnen der Schenkungsvertrag vom 4. März 1998 vorliegt, werden Sie ersucht diesen vorzulegen."</p>
11.	<p>Dazu wurde in der Stellungnahme vom 31. August 2005 ausgeführt:</p> <p>"Bezugnehmend auf Ihr Ersuchen vom 18. August 2005, eingelangt am 22. August 2005, betreffend der Berufung vom 22.4.2002 gegen den Einkommensteuerbescheid 2000, überreichen wir Ihnen folgende Verträge:</p> <p>Kaufvertrag vom 13. April 1995, abgeschlossen zwischen Herrn Josef und Frau Renate N. (Käufer) und Herrn J. M. (Verkäufer)</p> <p>Mietvertrag vom 1. März 1998 zwischen F. GmbH (Mieter) und Herrn J. M. (Vermieter)</p> <p>Schenkungsvertrag vom 4. März 1998, abgeschlossen zwischen Herrn Josef und Frau Renate N. (Geschenkgeber) und Frau Nadja M. (Geschenknehmerin)</p> <p>Grundbuchsatzung</p> <p>Verzeichnis der gelöschten Eintragungen Grundbuch D. EZ 716</p> <p>Um die vertraglichen Regelungen konkret darzulegen, erscheint es ua. sinnvoll vorweg auf ein paar Begriffe des Zivilrechts einzugehen (siehe Bürgerliches Recht, Koziol-Welser Band I, 12. Auflage, Seiten 251ff und 379ff).</p> <p>Das Eigentumsrecht im Sinne des ABGB stellt die Befugnis dar, mit der Substanz und den Nutzungen einer Sache nach Willkür zu schalten und jeden anderen davon auszuschließen. Der Eigentümer darf die Sache somit beliebig gebrauchen (ua. sogar</p>

<p>zerstören) und über diese rechtsgeschäftlich verfügen (Verkauf, Verpfänden, Vererben, Vermieten, Verpachten, etc.). Es ist das umfassendste und stärkste Recht an einer Sache.</p> <p>Das Fruchtgenussrecht ist die wichtigste persönliche Dienstbarkeit (Servitut) und berechtigt zur beschränkten dinglichen Nutzung an fremden Sachen. Der Fruchtnießer hat das dingliche Recht, eine fremde Sache ohne jede Einschränkung und unter Schonung der Substanz zu gebrauchen. Dies schließt das Recht mit ein die Liegenschaft zu vermieten oder zu verpachten. Darüber hinaus binden derartige Bestandsverträge auch den Eigentümer nach dem Ende des Fruchtgenusses. Der Eigentümer wird verpflichtet, zum Vorteil eines anderen etwas zu dulden (z.B. die Vermietung der Liegenschaft durch den Fruchtgenussberechtigten) oder etwas zu unterlassen.</p> <p>Als dinglich Berechtigter hat der Servitutsinhaber (Fruchtnießer) ein Herrschaftsrecht und damit eine absolut geschützte Rechtsposition, die er gegenüber jedermann (auch gegenüber dem Eigentümer) verteidigen kann. Das Fruchtgenussrecht wirkt als absolutes Recht auch gegenüber dem Eigentümer und wird durch die Veräußerung nicht berührt.</p> <p>Im Kaufvertrag vom 13.4.1995 (siehe Punkt Drittens) hat sich der Steuerpflichtige bezüglich der Liegenschaft EZ 716 GB D. das lebenslängliche, unentgeltliche und grundbürgerlich sichergestellte Fruchtgenussrecht ausbedungen. Die Liegenschaft wurde zur Sicherstellung dieses Rechtes verpfändet und in das Grundbuch eingetragen (siehe Grundbuchsatzung). Diese grundbürgerliche Sicherstellung bewirkt, dass ein potentieller Käufer an das Fruchtgenussrecht weiterhin gebunden ist. Des weiteren ist es dadurch defacto unmöglich ohne vorherige Zustimmung des Fruchtnießers (Herrn J.M.) die Liegenschaft zu belasten, da eine eventuelle Verwertung der Sache durch den Gläubiger (Bank, Kreditinstitut, etc.) äußerst schwierig sein wird.</p> <p>Darüber hinaus wurde in diesem Kaufvertrag vereinbart, dass hinsichtlich der Liegenschaft EZ 716 Gefahr und Zufall auf die Käufer übergehen. Last und Vorteil jedoch erst übergehen, wenn das Fruchtgenussrecht endet. Im vorliegenden Fall mit dem Tod des Steuerpflichtigen. Damit ist sichergestellt, dass Herr M. als Fruchtgenussberechtigter einerseits den Nutzen (Mieteinnahmen) aus der Liegenschaft ziehen kann, andererseits jedoch auch die damit verbundenen Lasten zu tragen hat. Unter Punkt Zehntens des Kaufvertrages vom 13. April 1995 wird ausdrücklich festgehalten, dass es sich beim Fruchtgenussrecht um ein Nettofruchtgenussrecht handelt und Herrn M. die Stellung des wirtschaftlichen Eigentümers zuerkannt wird. Dem Steuerpflichtigen bleibt als Gewinn nur die Mieten abzüglich der mit der Liegenschaft verbunden Ausgaben (z.B. Instandhaltung, Betriebskosten, etc.).</p> <p>Aus dem beiliegenden Verzeichnis der gelöschten Eintragungen GB D. EZ 716 (siehe 5631/1995) ist weiters ersichtlich, dass die Liegenschaft im Zuge der Übergabe (Kaufvertrag vom 13. April 1995) mit einem Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten Frau Nadja M. (Gattin des Steuerpflichtigen) und deren minderjähriger Kinder belastet wurde.</p> <p>Zur Frage inwieweit Herr Johann M. an der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums vom 4. März 1998 (Schenkung der Liegenschaft an Frau Nadja M.) mitgewirkt hat, ist anzumerken, dass der Steuerpflichtige als gesetzlicher Vertreter seiner beiden minderjährigen Kinder (Sarah M. geb. 21.7.1984 und Laura M. geb. 26.7.1988) fungierte. Dem Schenkungsvertrag vom 4. März 1998 und dem Grundbuchsatzung ist zu entnehmen, dass im Zuge dieser Eigentumsübertragung von Herrn und Frau N. auf deren Tochter Frau Nadja M. ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der beiden minderjährigen Kinder einverlebt wurde. Daraus folgt, dass bis zur Volljährigkeit der beiden Kinder eine Veräußerung und Belastung der Liegenschaft ohne Zustimmung des gesetzlichen Vertreters, Herrn M. Johann, nicht möglich ist. Die Volljährigkeit</p>	
---	--

	<p>erreicht Sarah M. im Jahr 2002 und Laura M. im Jahr 2006.</p> <p>Die Vereinbarung des Nettofruchtgenussrechtes in Verbindung mit dem Belastungs- und Veräußerungsverbot im Kaufvertrag vom 13. April 1995 und Schenkungsvertrag vom 4. März 1998 hat für den Steuerpflichtigen folgende Konsequenzen:</p> <p>Nur er ist berechtigt die Liegenschaft in Bestand zu geben.</p> <p>Eine Vermietung durch die Eigentümerin ist nicht möglich und nach Ablauf des Fruchtgenussrechtes ist diese an den bestehenden Mietvertrag gebunden.</p> <p>Dem Fruchtnießer verbleibt der Nettofruchtgenuss.</p> <p>Ohne Zustimmung von Herrn M. ist eine Belastung und Veräußerung seitens der Eigentümerin nicht möglich.</p> <p>Für die Eigentümerin stellen sich die Auswirkungen wie folgt dar:</p> <p>Eine grundbürgerliche Belastung ist ebenso wenig möglich wie ein Verkauf.</p> <p>Die Eigentümerin kann aus der Liegenschaft keinen Nutzen ziehen – sie kann diese weder in Bestand geben noch selbst (unentgeltlich) darin wohnen.</p> <p>Da u.E. Herr Johann M. unzweifelhaft das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft ausübt resp. erworben hat, ist bei ihm auch die Afa-Berechtigung gegeben."</p>
12.	Dem Finanzamt wurden der Vorhalt vom 18. August 2005 und die Stellungnahme vom 31. August 2005 mit Schreiben vom 13. September 2005 zur Kenntnis gebracht.
13.	<p>Mit e-mail vom 20. September 2005 wurde dazu vom Finanzamt folgende Stellungnahme abgegeben:</p> <p>"- Aus dem Kaufvertrag vom 13.4.1995, in welchem der Vorbehaltfruchtgenuss vereinbart wurde, ist nicht ausdrücklich ersichtlich, dass die in den §§ 512 und 513 ABGB angeführten Pflichten dem Fruchtnießer übertragen wurden; nach § 513 ABGB ist der Fruchtnießer verpflichtet, das Mietobjekt als ein guter Haushalter in dem Stand, in welchem er es übernommen hat, zu erhalten und aus dem Ertrag die Ausbesserungen, Ergänzungen und Herstellungen zu besorgen.</p> <p>- Ein Belastungs- und Veräußerungsverbot für den Fruchtnießer besteht nicht. Dass ein solches zu Gunsten seiner minderjährigen Kinder eingeräumt wurde, ist nicht einem Belastungs- und Veräußerungsverbot zu seinen Gunsten gleichzusetzen:</p> <p>Die beiden Begünstigten des Belastungs- und Veräußerungsverbotes sind laut Aktenlage auch die leiblichen Kinder der zivilrechtlichen Eigentümerin der Liegenschaft. Dieser Sachverhalt spricht mA dafür, dass zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum an der Liegenschaft zusammen fallen und der Fruchtgenussbestellerin zuzurechnen sind."</p>
14.	Die Stellungnahme des Finanzamtes wurde dem Bw. mit Vorhalt vom 25. November 2005 zur Kenntnis gebracht.
15.	<p>Dazu führte der Bw. in der Stellungnahme vom 6. Dezember 2005 aus:</p> <p>"Aus dem Kaufvertrag vom 13.4.1995 ist ganz klar ersichtlich, dass Herrn J. M. als Fruchtnießer der Liegenschaft die in den §§ 512ff ABGB erwähnten Pflichten übertragen wurden, und zwar aus Punkt Drittens des Kaufvertrages (Seite 2): „Ohne Anrechnung auf die obigen Kaufpreise bedingt sich der Verkäufer beziehungsweise Übergeber weiters hinsichtlich der Liegenschaften Einlagezahl 548, 549 und 716 je Grundbuch Engerwitzdorf das lebenslängliche, unentgeltliche und grundbürgerlich sicherzustellende</p>

<p>Fruchtgenußrecht im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches aus.“ Die Formulierung „im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches“ verweist uE. eindeutig auf die §§ 472 bis 530 ABGB (7. Hauptstück. Von Dienstbarkeiten (Servituten)).</p> <p>Darüber hinaus verweisen wir noch auf die Seite 3 des zitierten Kaufvertrages, woraus hervorgeht, dass Last und Vorteil hinsichtlich der Liegenschaft EZ 716 erst nach Endigung des Fruchtgenussrechtes übergehen. Die juristischen Begriffe „Last“ und „Vorteil“ bedeuten uE. grundsätzlich „Pflichten“ und „Rechte“.</p> <p>Ein dezidiertes Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des Steuerpflichtigen im Sinne des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches besteht nicht. Es besteht aber eine grundbürgerliche Sicherstellung des Fruchtgenussrechtes in Form eines Pfandrechtes, welches uE. defacto die gleichen Wirkungen entfaltet. Es besteht weiters ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Töchter von Herrn Johann M., welcher diesbezüglich als gesetzlicher Vertreter fungiert.</p> <p>Des weiteren vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass der Fruchtnießer dann als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, wenn seine Befugnisse soweit gehen, dass er über das Wirtschaftsgut gleich einem Eigentümer schalten und walten kann (VwGH. 29.6.1982, 81/14/0093). Das von der Behörde geforderte Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des Fruchtnießers ist nur eine Ausprägung des wirtschaftlichen Eigentums. Bereits im Schreiben vom 31.8.2005 haben wir jene Befugnisse angeführt, die über die eines bloßen Fruchtgenussberechtigten hinausgehen.</p> <p>Die Eigentümerin, welche auch die leibliche Mutter der beiden begünstigten Töchter ist, ist zivilrechtliche Eigentümerin, nicht jedoch wirtschaftliche Eigentümerin. Die Behörde ist der Auffassung, dass die Eigentümerin auch wirtschaftliches Eigentum besitzt, bringt aber nicht zum Ausdruck an welchen Merkmalen dieses wirtschaftliche Eigentum zu erkennen ist. Ins Treffen führt die Behörde lediglich das Fehlen eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes zugunsten des Steuerpflichtigen, lässt jedoch die grundbürgerliche Sicherstellung des Fruchtgenußrechtes unberücksichtigt.</p> <p>Die bereits vorliegenden Verträge bringen uE. schlüssig zum Ausdruck, dass die Eigentümer auf das Verfügungrecht verzichtet haben. Dies erfolgt einerseits durch die Zustimmung zur grundbürgerlichen Belastung der Liegenschaft mit dem Fruchtgenussrecht und andererseits durch die zweiseitig bindende vertragliche Vereinbarung hinsichtlich des wirtschaftlichen Eigentums (siehe Punkt Zehntens des Vertrages vom 13. April 1995). Eine Verwertung der Liegenschaft ohne Verzichts- bzw. Rücktrittserklärung von Herrn Johann M. wird defacto ebenso unmöglich sein, wie deren grundbürgerliche Belastung.</p> <p>Die Behörde übersieht ebenso die im Vertrag vom 13. April 1995 festgeschriebene vertraglich vereinbarte Bestimmung (Punkt Zehntens, Seite 4), wonach der Fruchtnießer ein so genannter Nettofruchtgenussberechtigter ist und dieser als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist.“</p>

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d der Bundesabgabenordnung (BAO) werden Wirtschaftsgüter demjenigen zugerechnet, der über sie die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt. Die Herrschaft gleich einem Eigentümer übt derjenige aus, der auf Dauer die tatsächliche Herrschaft auszuüben in der Lage und imstande ist, andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 24 Tz. 8 mit Hinweis auf VwGH 9. 10. 1991, 89/13/0098). Ein vom Zivilrecht abweichendes wirtschaftliches Eigentum wird

dann angenommen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich jeden Dritten (auch den zivilrechtlichen Eigentümer) von der Einwirkung auf die Sache auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, ausschließen kann (vgl. Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz. 113 mit zahlreichen Judikaturhinweisen). Nicht entscheidend ist die Frage, ob der zivilrechtliche Eigentümer die mit verschiedenen dinglichen Rechten belastete Sache wirtschaftlich sinnvoll verwerten kann. Eine Verfügung über die Sache ist etwa durch Schenkung bzw. Einräumung weiterer dinglicher Rechte (Belastungs- und Veräußerungsverbot) möglich. Zwar bedeutet jede Einräumung eines dinglichen Rechtes eine Eigentumsbeschränkung, jedoch führt nicht jede Eigentumsbeschränkung zum Verlust des wirtschaftlichen Eigentums. Vielmehr ist es gerade ein Ausfluss des Eigentumsrechtes, wenn der zivilrechtliche Eigentümer über die Sache verfügt, indem er Eigentumsbeschränkungen zulässt und so eine (weitere) Wertminderung der Sache in Kauf nimmt, zumal der Eigentümer sogar grundsätzlich das Recht hat, eine Sache zu zerstören (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹² I (2002), 251). Somit ist zu prüfen, ob die dingliche Berechtigung des Bw. an der Liegenschaft soweit geht, dass die zivilrechtlichen Eigentümer von der Ausübung ihres Eigentumsrechtes gänzlich ausgeschlossen sind.

Die vertragliche Einräumung des wirtschaftlichen Eigentums in Punkt Zehntens b) des Kaufvertrages vom 13. April 1995 steht im Widerspruch mit dem Wesen des wirtschaftlichen Eigentums. Das sog. wirtschaftliche Eigentum wird als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gesehen. Gerade bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist gemäß § 21 Abs. 1 BAO der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgebend. Wird somit das wirtschaftliche Eigentum förmlich mit Vertrag eingeräumt, ist dennoch inhaltlich nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu prüfen, ob tatsächlich wirtschaftliches Eigentum vorliegt.

Unter Beachtung dieser Grundsätze sprechen folgende Umstände gegen die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an der Liegenschaft EZ. 716 in D. an den Bw.:

1. Nach dem Kaufvertrag vom 13. April 1995 (Seite 3) gehen Last und Vorteil hinsichtlich der Liegenschaft EZ 716 erst nach Endigung des Fruchtgenussrechtes an die Erwerber über. Hingegen gingen an die Käufer (also an die zivilrechtlichen Eigentümer) Gefahr und Zufall bereits ab Übergabe und Übernahme über. Der Umstand, dass Gefahr und Zufall die zivilrechtlichen Eigentümer bereits während der Dauer der Ausübung des Nutzungsrechtes trifft, spricht gegen das wirtschaftliche Eigentum des Bw. an der Liegenschaft und dem darauf errichteten Betriebsgebäude. Der Übergang von "Gefahr"

	<p>und "Zufall" heißt, dass etwa außerordentliche Wertminderungen des Betriebsgebäudes den zivilrechtlichen Eigentümer treffen, während der Bw. die dienstbare Sache "als guter Haushälter" lediglich instand zu halten hat. So hat er nach § 513 ABGB aus seinem Ertrag Ausbesserungen, Ergänzungen und Herstellungen zu besorgen. Verringert sich ohne sein Verschulden der Wert der Sache (etwa in Folge höherer Gewalt), so ist der Fruchtnießer nicht verantwortlich (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹² I (2002), 385). Damit ist durch den Übergang der Gefahr und des Zufalls infolge des Kaufvertrages vom 13. April 1995 ein wesentlicher Inhalt des Eigentumsrechtes an die Käufer übergegangen, was gegen das wirtschaftliche Eigentum des Bw. spricht.</p> <p>Daran ändert auch der Umstand nichts, dass dem Bw. ein Nettofruchtgenuss eingeräumt wurde. Die Tragung der Lasten durch den Bw. bezieht sich hier nur auf jene, die nach §§ 513 ff ABGB ohnehin dem Fruchtnießer treffen. Eine darüber hinausgehende Tragung der Lasten (zB für Wertverzehr) wurde nicht vereinbart. Damit wurde im gegenständlichen Fall vom Bw. kein über das bloße Nutzungsrecht hinausgehendes Recht zurückbehalten. Die Gleichstellung mit einem Eigentümer ist also nicht erfolgt.</p> <p>Beim vorbehaltenen Fruchtgenuss überträgt der bisherige Eigentümer das Eigentum an Fruchtgenussobjekt, behält sich aber den Fruchtgenuss vor. Dem Fruchtgenuss-berechtigten verbleibt zwar die Einkunftsquelle, die allerdings nicht mit der bisherigen Einkunftsquelle ident ist, weil durch die Übertragung des Eigentumsrechtes an der Vermögenssubstanz die Gefahr des Substanzerlustes auf den Erwerber übergeht (vgl. Doralt, EStG⁶, § 7 Tz. 15).</p>
2.	<p>Mit Schenkungsvertrag vom 4. März 1998 wurde diese Liegenschaft von Herrn und Frau N. an Frau Nadja M. übertragen. Das Fruchtgenussrecht des Bw. blieb davon unberührt. Der Bw. ist diesem Schenkungsvertrag als gesetzlicher Vertreter seiner minderjährigen Töchter Sarah und Laura M. beigetreten. Aus dem im Berufungsverfahren vorgelegten Schenkungsvertrag ist nicht zu entnehmen, dass die Übertragung der Liegenschaft von Herrn und Frau N. an Frau Nadja M. von einer Verfügung des Bw. abhängig war. Somit konnte die Liegenschaftsübertragung ohne Zutun des Bw. erfolgen. Damit fehlt jedoch ein wesentliches Element des wirtschaftlichen Eigentums, da der Bw. nicht den zivilrechtlichen Eigentümer von der Einwirkung auf die Sache auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, ausschließen konnte.</p>
3.	<p>Den minderjährigen Töchtern Sarah und Laura M. wurde im Schenkungsvertrag vom 4. März 1998 das Belastungs- und Veräußerungsverbot an der Liegenschaft eingeräumt. Dabei fungierte der Bw. als gesetzlicher Vertreter seiner damals minderjährigen Töchter. Nach § 154 Abs. 1 ABGB ist jeder Elternteil für sich allein berechtigt und verpflichtet, sein</p>

	<p>minderjähriges Kind zu vertreten. In wichtigen Angelegenheiten bedarf er allerdings der Zustimmung des anderen Elternteiles bzw. in bestimmten Vermögensangelegenheiten die Zustimmung des Gerichtes (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹² I (2002), 182). Ein Vertreter nimmt nicht eigene Angelegenheiten wahr, sondern jene des von ihm Vertretenen. Er hat somit auch nicht eigene, sondern die Interessen der von ihm Vertretenen wahrzunehmen. Der Umstand, dass der Bw. seine Kinder bei der Einräumung des Belastungs- und Veräußerungsverbotes vertreten hat, macht ihn noch nicht zum wirtschaftlichen Eigentümer der Liegenschaft. Der Bw. räumt selbst ein, dass lediglich bis zur Volljährigkeit (2002 bzw. 2006) der beiden Kinder eine Veräußerung und Belastung der Liegenschaft ohne Zustimmung des gesetzlichen Vertreters nicht möglich ist. Somit ist aus diesem Titel seine faktische Eingriffsmöglichkeit auf die Verfügung über die Liegenschaft mit der Volljährigkeit seiner Töchter zeitlich begrenzt. Hingegen ist das Fruchtgenussrecht unbefristet eingeräumt, sodass nach Eintritt der Volljährigkeit seiner Kinder zwar noch das Fruchtgenussrecht besteht, jedoch die faktische Eingriffsmöglichkeit als gesetzlicher Vertreter fehlt. Demnach kann der Bw. die Einwirkung auf die Sache auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, nicht ausschließen, sondern nur bis zum Eintritt der Volljährigkeit seiner Kinder.</p>
--	---

Der Bw. verweist auf die Einkommensteuerrichtlinien, wonach auch eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten Absetzung für Abnutzung (AfA) möglich wäre und diese Zahlung beim Fruchtgenussberechtigten abzugsfähig sei, während der Fruchtgenussbesteller wiederum eine Einnahme in dieser Höhe erziele, der die AfA als Ausgabe gegenüberstehe. Da aber derartige Zahlungen für Substanzabgeltung nicht vorliegen, erübrigt sich die Auseinandersetzung mit diesem fiktiven Sachverhalt.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass der Fruchtnießer die AfA verliert, weil ihn nicht der Wertverzehr trifft (vgl. Doralt, EStG⁶, § 7 Tz. 15). Der angefochtene Bescheid erweist sich daher nicht als rechtswidrig.

Linz, am 14. Dezember 2005