



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Dr. Hans Rauner, KR Michael Fiala und KomzLR. Stefanie Toifl im Beisein der Schriftführerin Monika Holub über die Berufungen des Bw, vertreten durch BKS Steuerberatungsges.m.b.H., 3390 Melk, Sterngasse 13, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Walter Spreitz, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2003 und Umsatzsteuer für das Jahr 1999 nach der am 6. März 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid bleibt unverändert.

Den Berufungen wird, soweit sie sich gegen Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 richten, Folge gegeben.

Die Bescheide werden aufgehoben.

Den Berufungen wird, soweit sie sich gegen Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2003 richten, teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Euro – Information für 1999 bis 2001:

die festgesetzten Abgaben betragen	1999: 7.540,90 € 2000: 7.680,79 € 2001: 7.197,37 €
------------------------------------	--

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist einer der Erben nach seiner am 15. Feber 1996 verstorbenen Gattin.

Am 23. Mai 1996 schloss der Bw mit seinen Miterben, den drei erbl. Kindern FW, FR und CR, ein Erb- und Legatsübereinkommen (Bl 8, 9/Dauerbelege E-Akt), welches auszugsweise folgenden Inhalt hat:

„Hinsichtlich der zur Gänze in den Nachlass gehörenden Liegenschaft EZ1, hat die Erblasserin noch zu Lebzeiten das Nutzwertfeststellungsverfahren beim BG eingeleitet und wurden beim BG die Nutzwerte für die auf der vorgenannten EZ befindlichen Büro-, Ordinations- und Wohnräume folgendermaßen bestimmt:

..... [Top Nr. 1 bis Top Nr. 5]

Die Wohnungseigentumsbegründung wurde jedoch von der Erblasserin zu Lebzeiten nicht mehr durchgeführt.

Von den Parteien wird unter Zugrundelegung der erbl. letztwilligen Verfügung nunmehr Folgendes vereinbart:

.....

Die Wohnungen Top Nr. 1-3 bzw. die bezüglichlichen Miteigentumsanteile übernehmen FR und FW je zur Hälfte, also zu je 164/549stel Anteilen, insgesamt 328/549stel Anteile, in ihr schlichtes Miteigentum, während CR die Wohnungen Top Nr. 4 und 5 bzw. die bezüglichlichen Miteigentumsanteile übernimmt.

.....

Herr FR und FW räumen ihrem Vater IngR an ihren vorgenannten Miteigentumsanteilen das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht im Sinne des Gesetzes ein.

Als Fruchtgenussberechtigtem stehen demselben sämtliche diese Liegenschaftsanteile betreffenden bzw. die bezüglichlichen Wohnungen derselben betreffenden Mieteinnahmen zu und tritt derselbe in die diese Liegenschaftsanteile betreffenden Mietverhältnisse vollinhaltlich ein. Es stehen daher demselben sämtliche diese Mietverhältnisse betreffenden Mieten zu, die Instandhaltungs- und Reparaturkosten hat der Fruchtgenussberechtigte zu tragen und er übernimmt auch die bezüglichlichen anteiligen Bauspardarlehensraten bei der Raiffeisen Bausparkasse sowie die Kreditraten bei der Volksbank Alpevorland in seine persönliche Haftungs- und Zahlungspflicht mit der Verpflichtung, die übrigen Parteien diesbezüglich vollkommen schad- und klaglos zu halten.

Eine grundbücherliche Sicherstellung dieses Fruchtgenussrechtes wünscht der erbl. Witwer ausdrücklich nicht.

.....

Den gesamten übrigen erbl. Nachlass übernimmt der erbl. Witwer in sein Eigentum.

.....

Weiters vereinbaren sämtliche Miterben, ihre jeweiligen Miteigentumsanteile an der erbl. Liegenschaft EZ1, ohne gegenseitiger Zustimmung weder zu veräußern noch zu belasten.

Mangels Vorliegen gesetzlicher Voraussetzungen ist eine grundbücherliche Sicherstellung dieser Belastungs- und Veräußerungsverbote nicht möglich.“

Am 19. Juni 1996 wurde der Nachlass dem Bw und seinen Miterben unter Hinweis auf das Erb- und Legatsübereinkommen vom 23. Mai 1996 eingewantwortet.

Der Bw erklärte in den Streitjahren auf Grund seines Fruchtgenussrechtes am Grundstück A-Str, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, bei deren Ermittlung er u.a. auf Basis fiktiver Anschaffungskosten Absetzungen für Abnutzung (AfA) in Höhe von 90.000,00 S bzw. seit dem Jahr 2001 in Höhe von 75.000,00 S (5.450,47 €) sowie offene Zehntelabsetzungen in Höhe von 44.569 S (3.238,96 €), resultierend aus im Jahr 1995 von der verstorbenen Gattin auf das Mietobjekt getätigten Instandsetzungsarbeiten, als Werbungskosten geltend machte.

Das Finanzamt ließ die erwähnten Beträge im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für die Jahre 1996 bis 2003 mit der Begründung, AfA könne nur der wirtschaftliche Eigentümer geltend machen und bei Erwerben von Todes wegen gingen die verteilten Absetzungen auf den Rechtsnachfolger über, nicht zum Abzug zu. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1999 datieren mit 14. Jänner 2005, der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 datiert mit 26. Jänner 2005.

In seinen Berufungen wendet der Bw zunächst ein, dass hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1999 und Umsatzsteuer für das Jahr 1999 bereits Verjährung eingetreten sei. Die Abgabenbehörde habe bis zum Ablauf der 5-jährigen Verjährungsfrist keine nach außen erkennbaren Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen. Die Abgabe der Steuererklärungen durch den Bw sei keine die Verjährungsfrist unterbrechende Handlung.

Bezüglich Nichtberücksichtigung der AfA bringt der Bw vor, dass er auf Grund des geschäftlichen Verhaltens und wirtschaftlichen Auftretens sehr wohl als wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft zu betrachten sei. Er habe in allen Jahren die Mietverträge betreut, mit den Mietern wegen Reparaturen und sonstigen Verträgen verhandelt sowie Reparaturen durchführen lassen. Nach dem gesamten Erscheinungsbild sei der Bw nach außen als wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft aufgetreten. Wirtschaftlicher Eigentümer sei derjenige, der gewillt sei, mit der Sache wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten und der zugleich entschlossen sei, den rechtlichen Inhalt des Eigentumsrechtes unter Ausschließung jeder anderen Person für sich auszuschöpfen. Dieses Recht sei dem Bw von den (Mit)Erben eingeräumt, nicht aber grundbücherlich sichergestellt worden. Der Bw sei daher berechtigt, die AfA geltend zu machen. Die Streichung der verteilten Absetzungen sei jedoch im Hinblick auf die Berechnung der AfA von den fiktiven Anschaffungskosten zu Recht erfolgt.

In einem Beiblatt zur Berufungsvorlage verweist das Finanzamt bezüglich Verjährung auf die Bestimmung des § 209a BAO. Danach stehe der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Abgabefestsetzung u.a. von der Erledigung eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) abhängt. Sollten Steuererklärungen entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht als Anträge in diesem Sinne zu beurteilen sein, so wäre zumindest für das Jahr 1999 im Hinblick auf ein, eine Unterbrechung der Verjährungsfrist bewirkendes, mit dem Steuerberater geführtes Telefongespräch (Bl 16/1999 E-Akt) Verjährung noch nicht eingetreten.

Bezüglich des erwähnten Telefongesprächs enthält Bl 16/1999 des Einkommensteueraktes zwei Aktenvermerke:

Aktenvermerk vom 15. September 2004:

„Tel. Fr. P:
Betr. VuV 328/549 d. Haus? (ohne WEG)
AfA bei Fruchtgenussberechtigtem steht nicht zu
Antwort folgt“.

Aktenvermerk vom 29. September 2004:

„Tel. Fr. P:
es sind die Teile des Hauses vermietet, wo Bw Fruchtgenussrecht hat
AfA wurde angesetzt, da er auch Darlehensrückzahlungen u. Kosten zu tragen hat“.

Bl. 5/1996 des Einkommensteueraktes enthält zwei weitere Aktenvermerke über im Dezember 1998 mit dem Steuerberater bzw. mit Fr P geführte Telefonate, in denen das Finanzamt die Vorlage von die Vermietungseinkünfte des Bw betreffenden Unterlagen verlangt hat.

In der am 6. März 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung legte der steuerliche Vertreter des Bw zum Nachweis wirtschaftlichen Eigentums eine Abrechnung der Vermietungseinnahmen und -ausgaben, in welcher der Bw als Eigentümer bezeichnet wird, sowie eine mit 21. Feber 1996 datierte Vereinbarung folgenden Inhalts vor:

„Die Endesunterzeichneten, IngR, FW, FR und CR erklären hinemit unwiderruflich, dass sie auf ihr Recht als Eigentümer der Liegenschaft AStr verzichten, solange der ebenfalls unterzeichnete Vater IngR sein Fruchtgenussrecht ausübt. Sie verzichten zu seinen Gunsten auf das Recht diese zu verkaufen und zu belasten. Auf Wunsch des Vaters verpflichten sie sich jederzeit eine verbücherungsfähige Urkunde zur Eintragung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes ins Grundbuch zu unterfertigen. Weiters ist der Vater berechtigt den gesamten Nutzen – so lange er lebt – einschließlich eines allfälligen Veräußerungserlöses zu ziehen. Dafür hat er sämtliche Lasten für die Liegenschaft zu tragen.“

Dass es trotz dieser Vereinbarung nicht zur Eintragung im Grundbuch gekommen sei, beruhe, so der steuerliche Vertreter, auf dem langen Verfahren vor dem Finanzamt.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte zur Frage der Verjährung ergänzend vor, dass die Steuererklärungen des Jahres 1998 dem Bw im Jahr 1999 übermittelt worden seien und insofern eine Unterbrechungshandlung hinsichtlich Einkommensteuer 1998 gesetzt worden sei. Die Zusendung im Jahr 1999 sei jedoch nicht aktenmäßig nachweisbar.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.1. Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Bei der Einkommensteuer beträgt die Verjährungsfrist fünf Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO). Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Der Abgabenanspruch entsteht bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO).

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der auf die vom Verjährungseinwand betroffenen Bescheide (Einkommensteuer 1996 bis 1999 vom 14. Jänner 2005 und Umsatzsteuer 1999 vom 26. Jänner 2005) bereits anzuwendenden Fassung durch das AbgÄG 2004 (BGBl I 2004/180) verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) von der Abgabenbehörde nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 Abs. 1 zweiter Satz BAO).

Gemäß § 323 Abs. 18 BAO gilt die Neufassung des § 209 Abs. 1 zweiter Satz sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Unterbrechungshandlungen.

Die verlängerungsrelevanten Amtshandlungen sind mit denselben Worten umschrieben wie bisher die Unterbrechungshandlungen. Judikatur und Literatur zu unterbrechenden Amtshandlungen sind daher gleichermaßen für die zur Verlängerung der Verjährungsfrist relevanten Amtshandlungen heranziehbar (Ritz, Bundesabgabenordnung³, § 209 Tz 1).

Eine Amtshandlung muss, soll sie zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist führen, aus dem Bereich der Behörde heraustreten, nach außen erkennbar werden und aus den Akten nachweisbar sein (vgl. VwGH 30.10.2003, 99/15/0098). Als aktenmäßiger Nachweis kommt beispielsweise ein Aktenvermerk in Betracht (VwGH 19.3.2003, 2002/16/0130; Stoll, BAO Kommentar II, 2189 Abs. 3).

Was die Anforderungen an die Verknüpfung von Amtshandlung und konkret bestimmtem Abgabenanspruch betrifft, so genügt es, dass nach der Aktenlage und den Ergebnissen des Verwaltungsverfahrens ein nachvollziehbarer Bezug zu den betroffenen Abgabenansprüchen besteht. Die Konkretisierung des Abgabenanspruches durch die bzw. mit der Amtshandlung ist nicht Tatbestandselement für die Unterbrechung (Verlängerung) der Verjährung (VwGH 29.11.1988, 86/14/0134).

Unterbrechungswirksam (verlängerungswirksam) sind etwa auf bestimmte abgabenrechtsbedeutsame Sachverhalte ausgerichtete Besprechungen mit der Partei, Aufforderungen zur Abgabe von Stellungnahmen oder zur Beibringung von Unterlagen (vgl. Stoll, a.a.O.).

Ein Telefongespräch kann (nur) hinsichtlich des Gesprächsteiles als Unterbrechungshandlung (Verlängerungshandlung) beurteilt werden, welcher die von der Abgabenbehörde unternommene Amtshandlung, somit die behördliche Fragestellung, bildet (VwGH 30.9.1998, 94/13/0012).

1.2. Vor diesem rechtlichen Hintergrund ist für den Streitfall zunächst festzuhalten, dass das Finanzamt aktenmäßig nachweisbar im Jahr 1998 und im Jahr 2004 Telefongespräche mit der steuerlichen Vertretung des Bw geführt hat.

Das Telefongespräch vom Dezember 1998 betraf, aus der Einordnung des diesbezüglichen Aktenvermerkes in das Jahr 1996 des Einkommensteueraktes zu schließen, die Veranlagung des Jahres 1996 und kommt folglich nach der damals geltenden Rechtslage als Unterbrechungshandlung hinsichtlich Einkommensteuer 1996 mit der Maßgabe in Betracht, dass dadurch die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1998 neu zu laufen begann und am 31. Dezember 2003 endete.

Hinsichtlich Einkommensteuer 1997 ist die fünfjährige Verjährungsfrist am 31. Dezember 2002 bzw. falls man die durch das Telefonat vom Dezember 1998 bewirkte Verjährungsunterbrechung im Hinblick auf die zu diesem Zeitpunkt bereits eingereichte Einkommensteuererklärung 1997 auch auf Einkommensteuer 1997 bezieht, am 31. Dezember 2003 abgelaufen.

Dafür, dass dem Bw im Jahr 1999 die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 zugesendet wurde, besteht kein aktenmäßiger Nachweis. Die bloße Wahrscheinlichkeit, dass einem üblichen Ablauf entsprechend zu Beginn des Jahres die Steuererklärungen für das Vorjahr verschickt wurden, begründet keinen Nachweis einer solchen Handlung (vgl. VwGH 29.4.1971, 0807/70). Die Verjährungsfrist für Einkommensteuer 1998 endete daher ebenfalls am 31. Dezember 2003.

Das Telefongespräch vom 15. September 2004 konnte daher hinsichtlich Einkommensteuer 1996 bis 1998 schon aus diesem Grund keine Unterbrechung bzw. Verlängerung der Verjährungsfrist herbeiführen. Da weitere Unterbrechungshandlungen nicht aktenkundig sind bzw. solche auch vom Finanzamt nicht vorgetragen wurden, ist hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 das Recht, den Abgabenanspruch geltend zu machen, spätestens mit Ablauf des 31. Dezember 2003 erloschen.

Gemäß § 209a Abs. 2 BAO steht der Eintritt der Verjährung der Abgabenfestsetzung u.a. dann nicht entgegen, wenn die Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) abhängt und der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wurde.

Durch den Klammerausdruck „(§ 85)“ soll, wie dem Bericht des Finanz- und Budgetausschusses (286 BlgNR 15. GP) zu entnehmen ist, klargestellt werden, dass unter den in Abgabenvorschriften vorgesehenen Anträgen alle jene zu verstehen sind, die zur Geltendmachung von Rechten oder im Rahmen der Erfüllung von Verpflichtungen gestellt werden.

Normzweck des § 209a Abs. 2 BAO ist es, die Partei vor Rechtsnachteilen zu schützen, die lediglich dadurch entstehen, dass eine Behörde Anbringen nicht unverzüglich erledigt (Ritz, a.a.O., § 209a Tz 11). Trotz des Klammerausdrucks „(§ 85)“ und der im Ausschussbericht erwähnten Anbringen „im Rahmen der Erfüllung von Verpflichtungen“ ist § 209a Abs. 2 BAO daher parteifreundlich auszulegen, weshalb mit Anträgen nur solche zur Geltendmachung von Rechten gemeint sein können. Ausnahmsweise könnten in verfassungskonformer Auslegung auch Pflichteingaben als Anträge im Sinne des § 209a Abs. 2 BAO beurteilt werden, etwa Einkommensteuererklärungen, wenn auf diesen basierende Abgabenfestsetzungen Gutschriften zur Folge hätten (Ritz, a.a.O., § 209a Tz 7; Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO³, Anm 11).

Die auf den für die Jahre 1996 bis 1998 eingereichten Einkommensteuererklärungen beruhenden Einkommensteuerfestsetzungen führten durchwegs zu Abgabennachforderungen (Bl 8/1996 E-Akt: Einkommensteuerbescheid 1996: Nachforderung von 3.634,73 €; Bl 16/1997 E-Akt: Einkommensteuerbescheid 1997: Nachforderung von 7.937,18 €; Bl 12/1998 E-Akt: Einkommensteuerbescheid 1998: Nachforderung von 5.115,30 €). Diesen Erklärungen kommt daher nicht die Eigenschaft von Anträgen im Sinne des § 209a Abs. 2 BAO zu. Bemerkt wird, dass die Einkommensteuerfestsetzungen auch dann keine Gutschriften zur Folge gehabt hätten, wenn den Veranlagungen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der in den Erklärungen ursprünglich ausgewiesenen Höhe zu Grunde gelegt worden wären.

Da somit ein Anwendungsfall des § 209a Abs. 2 BAO nicht vorliegt, steht der Festsetzung von Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 der Eintritt der Verjährung entgegen. Die mit den Bescheiden vom 14. Jänner 2005 erfolgten Festsetzungen von Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1998 waren folglich wegen Eintrittes der Bemessungsverjährung unzulässig, weshalb diese Bescheide ersatzlos aufzuheben waren (vgl. Ritz, a.a.O., § 289 Tz 34).

1.3. Das Telefongespräch vom 15. September 2004 hat hingegen für Einkommen- und Umsatzsteuer des Jahres 1999 die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr verlängert.

Bei diesem innerhalb der Verjährungsfrist geführten, in einem Aktenvermerk festgehaltenen Telefongespräch zwischen einem Vertreter des Finanzamtes und der steuerlichen Vertretung des Bw wurde, wie insbesondere in Zusammenschau mit dem Inhalt des Aktenvermerks über das am 29. September 2004 geführte zweite, die im ersten Telefongespräch aufgeworfenen Fragen beantwortende Telefongespräch zu erschließen ist, vom Finanzamt zum einen die Frage gestellt, welche Teile des Hauses vermietet sind, zum anderen wurde die Problematik angesprochen, dass einem Fruchtgenussberechtigten die AfA nicht zusteht bzw. wurde die steuerliche Vertretung augenscheinlich um Antwort ersucht, warum die AfA dennoch angesetzt wurde.

Die erwähnten Telefongespräche weisen dadurch, dass sie nach Abgabe der Steuererklärungen des Jahres 1999 geführt wurden bzw. unter den das Jahr 1999 betreffenden Teilen des Einkommensteueraktes abgelegt sind, sowie dadurch, dass darin u.a. für die Veranlagung dieses Jahres bedeutsame Sachverhalte besprochen wurden, sowohl in zeitlicher als auch in inhaltlicher Hinsicht, auch wenn den Aktenvermerken eine Konkretisierung des Abgabenanspruches nicht zu entnehmen ist, einen nachvollziehbaren Bezug auf die Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 1999 auf. Hinsichtlich Einkommensteuer ergibt sich der inhaltliche Bezug bereits eindeutig aus der Erörterung der AfA-Problematik. Die Frage nach den von der erklärten Vermietung umfassten Gebäudeteilen betrifft einen Sachverhalt, der sowohl für die Einkommen- als auch für die Umsatzsteuer bedeutsam sein kann. Ob diese Fragestellung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches tatsächlich etwas beizutragen vermochte, ist für ihre Unterbrechungs- bzw. Verlängerungswirkung nicht entscheidend, weil eine solche auch nicht notwendige Verwaltungsakte entfalten (siehe die bei Ritz, a.a.O., § 209 Tz 7 wiedergegebene Judikatur). Der Erlassung des Umsatz- und Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1999 am 14. und 26. Jänner 2005 stand folglich auf Grund der im September 2004 gesetzten Verlängerungshandlung die Bemessungsverjährung nicht entgegen.

2. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass die AfA für Wirtschaftsgüter, die mit einem Fruchtgenuss belastet sind, nicht dem Fruchtgenussberechtigten, sondern dem zivilrechtlichen Eigentümer zusteht, es sei denn, dass dem Fruchtnießer die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommt. Die AfA soll nämlich dem Wertverzehr Rechnung tragen, welchen das Wirtschaftsgut bei seiner Verwendung zur Erzielung von Einkünften erfährt. Dieser Wertverzehr trifft aber den

Eigentümer des Wirtschaftsgutes und nicht denjenigen, der wie der Fruchtnießer ein fremdes Wirtschaftsgut zur Einkunftserzielung verwendet, weshalb im Regelfall, wenn nicht besondere vertragliche Gestaltungen dem Fruchtnießer eine eigentümerähnliche Rechtsstellung verschaffen, dem Fruchtnießer die AfA nicht zusteht (z.B. VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257).

Wirtschaftlicher Eigentümer ist, wer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (z.B. VwGH 18.9.1997, 96/15/0151).

Der Bw behauptet nun zwar, wirtschaftlicher Eigentümer jener Gebäudeteile, an denen ihm das Fruchtgenussrecht eingeräumt wurde, zu sein. Eine nachvollziehbare Begründung dafür, warum ihm über die Stellung eines bloßen Fruchtgenussberechtigten hinausgehende Befugnisse zukommen sollten, bleibt er jedoch schuldig.

Die vom steuerlichen Vertreter erstmals in der Berufungsverhandlung vorgelegte Vereinbarung reicht aus mehreren Gründen nicht aus, die Einräumung der Rechte eines wirtschaftlichen Eigentümers durch die Miterben darzutun.

So ist diese zwischen dem Bw und seinen Kindern getroffene Vereinbarung schon deshalb steuerlich unbeachtlich, weil sie der Bw, entgegen dem für die steuerliche Anerkennung zwischen nahen Angehörigen getroffener Vereinbarungen u.a. geltenden Erfordernis, sie zur Vermeidung einer willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen der Abgabenbehörde pro futuro bekannt zu geben (VwGH 15.4.1980, 19/79), erst im Nachhinein, nach Ablauf der Zeiträume, für die sie bereits steuerliche Wirkungen entfalten sollte, präsentiert hat.

Ferner ist von Bedeutung, dass die Vereinbarung mit 21. Feber 1996 ein Datum trägt, welches rd. 3 Monate vor dem Erbübereinkommen und rd. 4 Monate vor der Einantwortung liegt. Am 21. Feber 1996 waren die Kinder des Bw daher noch nicht Eigentümer der erbl. Liegenschaft und konnten folglich auch nicht auf irgendwelche Rechte an dieser verzichten. Die Unschlüssigkeit, dass der Bw ebenfalls unter jenen genannt wird, die auf ihr Recht als Eigentümer verzichten, sei nur nebenbei erwähnt.

Der Inhalt der Vereinbarung ist auch mit jenem des Erbübereinkommens nicht in Einklang zu bringen. Aus dem Erbübereinkommen geht nämlich hervor, dass der Bw eine grundbücherliche Sicherstellung des Fruchtgenussrechtes ausdrücklich nicht wünscht. Die Miterben vereinbaren im Erbübereinkommen zwar, die jeweiligen Miteigentumsanteile an der erbl. Liegenschaft ohne gegenseitige Zustimmung weder zu veräußern noch zu belasten. Dieser Vereinbarung kann aber nicht das Verständnis beigelegt werden, dass damit das

Fruchtgenussrecht des Bw durch ein Veräußerungs- und Belastungsverbot gesichert werden sollte. Es ist auch nicht ersichtlich, dass diese Vereinbarung überhaupt auf eine Begünstigung des Bw abzielt. Aus dem Umstand, dass sich die Vereinbarung wechselseitiger Zustimmung zu Veräußerung oder Belastung auf sämtliche Miteigentumsanteile, somit auch auf jene, hinsichtlich derer dem Bw kein Fruchtgenussrecht eingeräumt wurde, erstreckt, ist vielmehr zu erschließen, dass damit die Miteigentumsanteile erwerbenden Geschwister untereinander gebunden sein sollten, mit dem offenkundigen Ziel, den eigenen Anteil im Interesse des Inhabers des jeweils anderen Anteils nicht zu veräußern bzw. zu belasten. Dass lediglich eine den jeweils anderen Geschwisterteil begünstigende bzw. belastende Beschränkung beabsichtigt war, wird auch dadurch deutlich, dass die Vereinbarung ausdrücklich auf die mangels Vorliegens gesetzlicher Voraussetzungen bestehende Unmöglichkeit einer grundbücherlichen Sicherstellung des Veräußerungs- und Belastungsverbotes hinweist. Ein zwischen Geschwistern vereinbartes Veräußerungs- und Belastungsverbot hat nämlich keine dingliche Wirkung (vgl. Rummel, ABGB³, § 364c Anm 6).

Im Erbübereinkommen wird schließlich dem Bw, entgegen der mit 21. Feber 1996 datierten Vereinbarung, welche dem Bw uneingeschränkten Nutzen an der gesamten Liegenschaft einschließlich eines allfälligen Veräußerungserlöses zusagt, lediglich der Fruchtgenuss an bestimmten Teilen der Liegenschaft eingeräumt.

Die beschriebenen Ungereimtheiten lassen darauf schließen, dass die – im Übrigen nur 6 Tage nach dem Tod der Gattin des Bw datierte Vereinbarung – erst nachträglich angefertigt wurde, zumal auch die in der Berufungsverhandlung vorgetragene Erklärung, das Veräußerungs- und Belastungsverbot sei wegen des langen Verfahrens beim Finanzamt nicht im Grundbuch eingetragen worden, weder einen schlüssigen Grund für die Unterlassung der Verbücherung aufzeigt, noch nachvollziehbar macht, warum die Dauer der Veranlagungsverfahren, in deren Verlaufe die Frage der AfA-Berechtigung zudem ausdrücklich erörtert wurde (siehe die oben erwähnten Aktenvermerke vom September 2004), den Bw an der Vorlage eines seinem Standpunkt dienlichen Schriftstücks gehindert hätte bzw. warum der Bw dieses Schriftstück nicht zumindest mit der Berufung vorgelegt hat.

Davon abgesehen enthält das Schriftstück nichts, was dem Bw eine eigentümerähnliche Rechtsstellung hinsichtlich der in Rede stehenden Liegenschaft verschaffen könnte. Das bloß vereinbarte Veräußerungs- und Belastungsverbot entfaltet mangels Verbücherung keine dingliche Wirkung, die Zuwendung (auch) eines allfälligen Erlöses aus der Veräußerung der Liegenschaft begründet für den Bw keine Befugnis zur Veräußerung.

Ob der Bw in der Abrechnung seiner Vermietungseinnahmen und –ausgaben als Eigentümer bezeichnet wird, ist für die Frage des Vorliegens wirtschaftlichen Eigentums unerheblich.

Das Bestehen eines Veräußerungs- und Belastungsverbot zu Gunsten des Fruchtgenussberechtigten ist zwar nur ein mögliches Indiz dafür, diesem wirtschaftliches Eigentum zuzuerkennen (Stoll, BAO I, 296), weshalb die Einräumung eines solchen allein, ohne weitere stichhaltige Umstände für die Verschaffung wirtschaftlichen Eigentums ohnehin nicht ausreicht (VwGH 17.9.1986, 85/13/0015).

Das Fehlen eines dem Fruchtgenussberechtigten gewährten Veräußerungs- und Belastungsverbot ist aber jedenfalls ein Hindernis, dem Fruchtgenussberechtigten die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zuzuerkennen (VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042).

Dass der Bw die Mietverträge betreut bzw. mit den Mietern Verhandlungen gepflogen hat, damit in der Lage war, die Nutzung der dienstbaren Sache zu bestimmen, entspricht der Rechtsstellung eines Fruchtnießers ebenso, wie der Umstand, dass der Bw Reparaturen durchführen ließ (vgl. VwGH 29.6.1982, 82/14/0054).

Das Gesamtbild der vorliegenden Umstände spricht daher dagegen, dass der Bw wirtschaftlicher Eigentümer der mit dem Fruchtgenussrecht belasteten Gebäudeteile ist, weshalb er auch nicht berechtigt ist, die AfA von diesen Gebäudeteilen vorzunehmen.

3. Die verstorbene Gattin des Bw hat im Jahr 1995 gemäß § 28 Abs. 2 EStG gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzende Instandsetzungsaufwendungen auf die vermieteten und nunmehr im Fruchtgenuss des Bw stehenden Gebäudeteile getätigt. In den angefochtenen Bescheiden wurden die noch nicht verbrauchten Zehntelbeträge mit der Begründung, dass bei Erwerben von Todes wegen die verteilten Absetzungen auf den Rechtsnachfolger übergangen, beim Bw nicht als Werbungskosten bei seinen Vermietungseinkünften anerkannt.

Gemäß § 28 Abs. 2 EStG können, wenn das Gebäude auf eine andere Person übertragen wird, ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Zehntelbeträge nicht mehr abgezogen werden. Nur bei Erwerb von Todes wegen kann der Rechtsnachfolger die Zehntelabsetzungen weiter geltend machen, wenn er die AfA für das erworbene Gebäude vom Einheitswert berechnet.

Erwerbe von Todes wegen sind u.a. solche durch Erbschaft, Legat oder steuerneutrale Erbteilung (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 28 Tz. 52.4).

Als Übertragung des Gebäudes ist in diesem Zusammenhang eine Übertragung der Einkunftsquelle zu verstehen. Kommt es beispielsweise zur Übertragung des Eigentums am Gebäude bei gleichzeitiger Zurückbehaltung der Einkunftsquelle, wie etwa bei Gebäudeübertragung mit Vorbehaltsfruchtgenuss, so laufen Zehntelbeträge für Instandsetzungsaufwendungen bei jenem Steuerpflichtigen, dem die Einkunftsquelle weiterhin

zuzurechnen ist, weiter (Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 28 Tz 52.3; Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 181).

Die Einräumung des Fruchtgenussrechts an den Bw war Bestandteil des zwischen ihm und seinen Miterben getroffenen Erb- und Legatsübereinkommens. Dieses noch vor der Einantwortung geschlossene und bei der Einantwortung auch entsprechend berücksichtigte Übereinkommen ist, zumal Abmachungen der Erben darüber, wem die Einkünfte aus der Verlassenschaft bis zur Einantwortung zufließen sollen, steuerlich grundsätzlich (auch rückwirkend) anzuerkennen sind (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0160) und Hinweise auf einen Missbrauch im Sinne des § 22 BAO nicht bestehen, auch steuerlich beachtlich.

Enthält ein Erbübereinkommen eine bloße Aufteilung der zum Nachlass gehörenden Gegenstände und Rechte, kann eine einkommensteuerlich unbeachtliche Aufteilung des Nachlasses angenommen und von einem direkten Erwerb vom Erblasser ausgegangen werden (vgl. VwGH 22.12.1976, 1688/74; VwGH 11.12.1990, 90/14/0079). Der Grund dafür ist darin zu suchen, dass es sich dabei lediglich um eine Konkretisierung der zunächst abstrakten Erbquote handelt und erst diese Konkretisierung die erstmalige Vermögenszurechnung bewirkt (Quantschnigg/Schuch, a.a.O., § 24 Tz 149).

Der Bw und seine Miterben haben im Erb- und Legatsübereinkommen vom 23. Mai 1996 eine Erbteilung in der Weise vorgenommen, dass den Kindern das Eigentum an der zum Nachlass gehörenden Liegenschaft und dem Bw, neben dem gesamten übrigen Nachlass, das Recht auf die Früchte an bestimmten Teilen der Liegenschaft zugeteilt wurde. Durch dieses Übereinkommen wurde daher die rechtliche Stellung des Bw als Erbe so konkretisiert, dass er aus dem Nachlass u.a. das Fruchtgenussrecht an Teilen der erbl. Liegenschaft übernommen hat. Dem Bw ist folglich das Fruchtgenussrecht und damit, da er aus dem Fruchtgenussrecht unbestritten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, eine Einkunftsquelle im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, direkt von der Erblasserin zugekommen.

Damit hat der Bw aber jene Einkunftsquelle, welcher die fraglichen Instandsetzungsaufwendungen zuzurechnen sind, von Todes wegen erworben, weshalb er auch berechtigt ist, die restlichen Zehntelbeträge als Werbungskosten abzusetzen.

Der Umstand, dass die in § 28 Abs. 2 letzter Satz EStG für die weitere Geltendmachung der Zehntelabsetzung ferner genannte Voraussetzung der Berechnung der AfA vom Einheitswert nicht erfüllt ist bzw. im Hinblick darauf, dass dem Bw, wie oben ausgeführt, die Geltendmachung einer AfA nicht zusteht, auch gar nicht erfüllt sein kann, steht dieser Berechtigung nicht entgegen. Die Bedingung einer Berechnung der AfA vom Einheitswert hat den Zweck, eine Doppelabsetzung der Instandsetzungsaufwendungen, zu der es bei Berechnung der AfA von den fiktiven Anschaffungskosten kommt, zu vermeiden (vgl.

Quantschnigg/Schuch, a.a.O., § 28 Tz 52.1). Dieser Zielsetzung wird aber umso mehr Rechnung getragen, wenn eine AfA überhaupt nicht abgesetzt wird.

Aus den dargelegten Gründen waren die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2003 insoweit zu Gunsten des Bw abzuändern.

4. Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen:

	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>	<i>2002</i>	<i>2003</i>
Einkünfte aus VuV lt. Bescheid:	156.331,00 S	194.698,00 S	167.851,00 S	14.697,90 €	7.345,54 €
- Zehntelabsetzung:	-44.569,00 S	-44.569,00 S	-44.569,00 S	-3.238,96 €	-3.238,96 €
Einkünfte aus VuV lt. BE:	111.762,00 S	150.129,00 S	123.282,00 S	11.458,94 €	4.106,58 €

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 9. März 2007