



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Rein, Rothwangl & Partner Wirtschaftstreuhandges.mbH, 8190 Birkfeld, Oberer Markt 1, vom 17. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 8. November 2005 betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2003, Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume Februar bis Dezember 2004, Jänner bis Juni 2005 sowie Juli bis September 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) wurde gemeinsam mit seiner Ehegattin durch Übergabevertrag vom 21. Dezember 1999 je zur Hälfte Eigentümer der landwirtschaftlich genutzten Liegenschaften EZxy P. 15.

Unter Punkt III. des Vertrages wurde einer der übergebenden Partei, nämlich der Mutter des Bw., als Gegenleistung für die erfolgte Übergabe das alleinige, höchstpersönliche, *unentgeltliche* und *uneingeschränkte* Fruchtgenussrecht im Sinne der §§ 509 ff. ABGB bis zum Zeitpunkt ihrer Pensionierung eingeräumt (ausgenommen davon die von den Vertragsteilen bewohnten Räume im Haus P. 15).

Die Fruchtnießerin hat dabei während der Dauer ihres Fruchtgenussrechtes hinsichtlich der vorgenannten landwirtschaftlich genutzten Liegenschaften samt Zubehör das Recht auf den vollen Ertrag und die Nutzungen einerseits, jedoch andererseits die Verpflichtung zur

Bezahlung aller im Ertrag bzw. fiktiven Ertrag gedeckten Verbindlichkeiten (insbesondere Steuern, Abgaben Betriebskosten, etc. sowie Erhaltungs- und Bauführungskosten).

Weiters wurde unter Punkt XI. des Vertrages vereinbart, in EZxy P. ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der übernehmenden Partei zu verbüchern.

Mit Fragebogen vom 30. November 2004 (eingereicht beim Finanzamt am 2. Dezember 2004) gab der Bw. nunmehr die Aufnahme einer Vermietungstätigkeit auf der von ihm laut Übergabevertrag vom 21. Dezember 1999 übernommenen Liegenschaft bekannt.

In weiterer Folge (am 14. Dezember 2004) wurden eine Umsatzsteuererklärung für 2003, Umsatzsteuervoranmeldungen für die Folgezeiträume und eine berichtigte Einkommensteuererklärung für 2003 eingereicht. Aus der Umsatzsteuererklärung bzw. den Umsatzsteuervoranmeldungen ergaben sich Vorsteuerüberhänge, in der Einkommensteuererklärung wurden unter dem Titel "Fremdfinanzierungskosten" Werbungskosten geltend gemacht.

Am 6. Juli 2005 wurde schließlich dem Finanzamt per Fax ein Mietvertrag vom 14. Dezember 2004 vorgelegt, abgeschlossen zwischen dem Bw. und seiner Mutter. Laut § 1 des Vertrages ist Vertragsgegenstand der im Laufe der Jahre 2003 und 2004 errichtete Stallneubau, die Güllegrube und der Umbau des Abferkelstalles.

Auf Grund dieses Sachverhaltes führte das zuständige Finanzamt zunächst eine Umsatzsteuersonderprüfung durch, welche in weiterer Folge in eine (volle) Außenprüfung umgewandelt worden ist. Bei der anlässlich dieser Außenprüfung niederschriftlich festgehaltenen Einvernahme vom 31. August 2005 gab der Bw. zu Protokoll, dass seine Mutter die Landwirtschaft deshalb weiter führe, da sie für eine Pension noch zu jung wäre. Er würde die Miete nur für den Stall erhalten, alle übrigen Einnahmen würden jedoch seiner Mutter zufallen. Im Jahr 2003 sei mit der Errichtung eines Stallgebäudes für die Schweinezucht begonnen worden. Derzeit umfasse die Schweinezucht ca. 120 bis 130 Stück Mastschweine samt Ferkel, welche an die Fa. Sch. und an die St. verkauft würden. Weiters wäre 2003 und 2004 mit der Sanierung des alten Stalles und im Oktober 2004 mit dem Neubau eines weiteren Stalles begonnen worden; zudem sei die Güllegrube neu errichtet bzw. saniert worden.

Der Betriebsprüfer vertrat nun die Auffassung, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein Mietverhältnis vorliege, da die Einnahmen und Ausgaben aus der Nutzung des Stalles der Fruchtgenussberechtigten und Betreiberin der Landwirtschaft, der Mutter des Bw., zuzurechnen seien.

Das Finanzamt schloss sich dieser Auffassung zunächst durch Erlassen von Nullbescheiden und – da keine unternehmerische Tätigkeit vorliege – im Zuge eines bereits abgeführt

Rechtsmittelverfahrens durch Erlassen von Nichtfestsetzungsbescheiden betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 sowie die Zeiträume Februar bis Dezember 2004, Jänner bis Juni 2005 und Juli bis September 2005 an. (Die hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2003 getroffenen gleichartigen Feststellungen blieben unbekämpft.)

In der dagegen erhobenen Berufung wird seitens der steuerlichen Vertreterin ua. argumentiert, dass der vom Bw. vermietete Stall im Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabevertrages noch nicht vorhanden gewesen wäre und somit auch nicht Bestandteil des zurück behaltenen Fruchtgenussrechtes habe sein können.

Im Übergabevertrag sei das Fruchtgenussrecht im Sinne der §§ 509 ff. ABGB vereinbart worden. Gemäß § 513 ABGB obliege dem Fruchtnießer die Erhaltung der dienstbaren Sache, wobei er zu diesem Zweck auch die erforderlichen Ausbesserungen, Ergänzungen und Herstellungen zu besorgen habe. Die Bestimmungen der §§ 514 bis 516 ABGB würden diejenigen Bauführungen betreffen, die über die gewöhnlichen Erhaltungsmaßnahmen, die der Fruchtnießer nach § 513 ABGB aus dem Ertrag zu leisten habe, hinausgingen. Das Gesetz stelle Eigentümer und Fruchtnießer die Bauführung frei, verpflichte keinen dazu und schaffe den wirtschaftlichen Ausgleich durch die Gewährung von Ersatzansprüchen.

Bauführungen, die "der Vermehrung des Ertrages gedeihlich sind" (§ 516 ABGB), könnten vom Eigentümer *gegen vollständige Entschädigung* des Fruchtnießers durchgeführt werden; dies auch gegen den Willen des Fruchtnießers, sofern durch den Bau der Fruchtnießer nicht im Gebrauch der Sache gestört werde.

Der Bw. habe nun als Eigentümer eine Bauführung im Sinne des § 516 ABGB getätigt, wofür ihm seine Mutter (Fruchtnießerin) "vollständige Entschädigung" zu leisten hätte. Die Rechtsbeziehung für die vollständige Entschädigung könne nur über einen Bestandsvertrag durchgeführt werden. Somit würde mit dem abgeschlossenen Mietvertrag nur die Bestimmung des § 516 ABGB umgesetzt werden, indem die Fruchtnießerin dem Eigentümer die Errichtung des neuen Stalles "vergüte"; das Mietverhältnis sei daher anzuerkennen.

Die daraufhin abweislich ergangene Berufungsvorentscheidung wurde ua. wie folgt begründet:

Die Vermietung einer Liegenschaft könne eine unternehmerische Tätigkeit darstellen. Es müsse sich jedoch um eine tatsächliche Nutzungsüberlassung handeln, weshalb die bloße Errichtung eines Entgeltes für ein auch ohne Entgelt zustehendes Recht – insbesondere zwischen nahen Angehörigen – nicht zu einer unternehmerischen Leistung führen könne.

Aus § 516 ABGB würde sich nun ergeben, dass der *Fruchtnießer* eine nicht notwendige, aber ertragsteigernde Bauführung nicht ohne Entschädigung zu dulden hätte. Benutzen dürfe er

diese Bauführung bei einem unbeschränkten Fruchtgenuss ohnehin auf Grund der Fruchtgenussbestellung. § 516 ABGB normiere lediglich, dass der Eigentümer dafür, dass er bauen dürfe, dem Fruchtnießer eine Entschädigung zu gewähren habe. Daraus könne keineswegs eine Verpflichtung des Fruchtnießers zu einer Mietzahlung an den Eigentümer abgeleitet werden, da der Fruchtnießer ein derartiges – vom Eigentümer auf eigene Initiative erbautes Objekt – ohnehin nutzen dürfe.

Im daraufhin eingebrachten Vorlageantrag wird seitens der steuerlichen Vertreterin ergänzend zur Berufung ausgeführt, dass die Fruchtnießerin die Landwirtschaft wie die Eigentümerin nutzen und betreiben dürfe. Errichte sie nun ein Stallgebäude, stünden ihr sämtliche dafür in Frage kommenden Finanzierungsvarianten (Errichtung im eigenen Namen mit und ohne Kredit, Leasing/Miete, etc.) offen. Die Fruchtnießerin hätte sich nun dafür entschieden, das Stallgebäude nicht im eigenen Namen zu errichten, sondern einen diesbezüglichen Mietvertrag einzugehen. Wäre dieser Mietvertrag mit einer Leasinggesellschaft abgeschlossen worden, würde über den Vorsteuerabzug der Leasinggesellschaft "nicht diskutiert werden"; folglich sollte auch der Vorsteuerabzug beim Bw. "außer Diskussion stehen."

Der Meinung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, wonach eine tatsächliche Nutzungsüberlassung nicht vorläge, da das Recht auf Nutzung des Stalles auch ohne Entgelt zustünde, sei nicht zuzustimmen. Der Eigentümer sei nämlich nicht verpflichtet, für den Fruchtnießer nicht notwendige Bauführungen, die alleine von diesem verwendet und genutzt würden, zu tätigen. Würde nun der Eigentümer gleich einem Dritten ein Gebäude für den Fruchtnießer errichten, werde ein diesbezüglicher Mietvertrag abzuschließen sein.

Die in der Berufungsvorentscheidung angeführte Verpflichtung des Eigentümers im Sinne des § 516 ABGB, der Fruchtnießerin eine Entschädigung dafür zu bezahlen, auf dem durch Fruchtgenuss belasteten Grundstück ein Gebäude zu errichten, könne nur ein durch den Eigentümer auch verwendetes Gebäude betreffen. Da der gegenständliche Stall nun ausnahmslos von der Fruchtnießerin verwendet würde, könne § 516 ABGB hier nicht zur Anwendung kommen.

Abschließend wird im Vorlageantrag ausgeführt, dass der Auffassung des Finanzamtes, wonach das Gebäude von der Fruchtnießerin schon im Rahmen ihres Fruchtgenusses genutzt werden könne, nur dann zuzustimmen wäre, wenn es sich um ein vom Eigentümer *auf eigene Initiative* errichtetes Gebäude (auf einem durch ein Fruchtgenussrecht belasteten Grundstück) handle. Im vorliegenden Fall sei das Stallgebäude jedoch auf Initiative der Fruchtnießerin (= Betriebsführerin der Landwirtschaft) errichtet worden und hätte der Eigentümer (= Bw.) eine derartige Initiative nicht ergreifen können.

Mit einem die Berufung ergänzenden Schriftsatz vom 4. Mai 2006 stellte die steuerliche Vertreterin den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 516 ABGB lautet:

"Bauführungen, welche nicht notwendig sind, obgleich sonst zur Vermehrung des Ertrages gedeihlich sind, ist der Fruchtnießer nicht verbunden, ohne vollständige Entschädigung zu gestatten."

Im vorliegenden Fall ist nun davon auszugehen, dass es sich bei der Neuerrichtung des Stallgebäudes (der Güllegrube) um so genannte "nicht notwendige Bauführungen" im Sinne des § 516 ABGB handelt. Weiters ist unbestritten, dass es sich dabei um Bauführungen handelt, die vom Eigentümer nicht *gegen den Willen* der Fruchtnießerin getätigt, sondern sogar auf Initiative der Fruchtgenussberechtigten (= Betriebsführer der Landwirtschaft) durchgeführt worden sind.

Daraus folgt vorerst, dass sich die Frage einer "Entschädigungszahlung" durch den Eigentümer an die Fruchtgenussberechtigte nicht stellt, noch dazu, da es durch den Stallneubau, etc. zweifelsohne zu keiner Einschränkung (bzw. Störung) des Fruchtgenussrechtes, sondern ganz im Gegenteil sogar zu einer verbesserten Fruchtnießung gekommen ist (§ 516 ABGB: "...zur Vermehrung des Ertrages gedeihlich sind,").

Ebensowenig stellt sich die Frage, ob *die Fruchtnießerin* bei nicht notwendigen Bauführungen *dem Eigentümer* "vollständige Entschädigung" bzw. irgendwelche Vergütungen zu leisten hätte und bedarf es somit auch nicht - wie in der Berufung ausgeführt wird - zur "Umsetzung" der Bestimmung des § 516 ABGB des Abschlusses eines Mietvertrages.

Der Abschluss eines Mietvertrages ist nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates weiters deshalb entbehrlich, da zwischen dem Bw. (= Eigentümer) und der Fruchtnießerin bereits eine Rechtsbeziehung besteht, auf deren Basis der Fruchtnießerin das unentgeltliche und uneingeschränkte Fruchtgenussrecht zur Nutzung des landwirtschaftlichen Betriebes eingeräumt worden ist (Übergabevertrag vom 21. Dezember 1999); ein Recht, das auch die Benutzung der in Rede stehenden nicht notwendigen Bauführungen umfasst.

Das dagegen seitens der steuerlichen Vertreterin vorgebrachte Argument, wonach der "vermietete Stall" im Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabevertrages noch nicht vorhanden gewesen wäre und somit gar nicht "Bestandteil des zurückbehaltenen Fruchtgenussrechtes" habe sein können, vermag aus folgender Überlegung nicht zu überzeugen:

Die "nicht notwendigen Bauführungen" im Sinne des § 516 ABGB auf einem durch ein Fruchtgenussrecht belasteten Grundstück (gegenständlichenfalls auf der von der Fruchtnießerin landwirtschaftlich genutzten Liegenschaft) durch den Eigentümer können nur

"neu errichtete Anlagen" (Gebäude, etc.) sein, also solche, die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch gar nicht vorhanden gewesen sind.

Auch kann – entgegen der Auffassung der steuerlichen Vertreterin – die Anwendung des § 516 ABGB nicht von einer Eigennutzung (Verwendung) der nicht notwendigen Bauführungen *durch* den Eigentümer (Bw.) abhängig gemacht werden, da eine "Verbesserung der Fruchtnießung" iSd § 516 ABGB wohl nur dann denkbar ist, wenn die nicht notwendigen Bauführungen dem Nutzungsberichtigten zugute kommen, indem sie von ihm selbst genutzt werden können.

Richtig ist hingegen, dass den Eigentümer keine rechtliche Verpflichtung trifft, nicht notwendige Bauführungen für den Fruchtgenussberichtigten vorzunehmen. Dies ändert aber nichts daran, dass bei Bestehen eines unentgeltlichen Nutzungsrechtes für ein Mietverhältnis auch dann kein Platz bleibt, wenn der Eigentümer *"ohne rechtliche Verpflichtung"* nicht notwendige, vom Fruchtnießer genutzte Bauausführungen getätigt hat (vgl. auch *Rummel* in *Rummel*², Rz 1 zu § 516 ABGB, wonach bei *einer vom Eigentümer neu errichteten Anlage die Nutzung dem Fruchtgenussberichtigten zukommt*).

Entgegen den Ausführungen im Vorlageantrag ist auch die Sachlage *nicht* mit jener zu vergleichen, bei der der Eigentümer *gleich* einem Dritten ein Stallgebäude errichten würde:

Gegenständlichenfalls besteht nämlich bereits zwischen dem Eigentümer – und das *unterscheidet* ihn eben von dem "Dritten" – und der Fruchtgenussberichtigten eine Rechtsbeziehung durch Abschluss des Übergabevertrages, worin der Übergeberin unentgeltlich ein Fruchtgenussrecht an der Landwirtschaft eingeräumt worden ist.

Schließlich wird bemerkt, dass die Beantwortung der Frage, auf wessen "Initiative" der Stall auf dem mit dem Fruchtgenussrecht belasteten Grundstück errichtet worden ist, für die Lösung der vorliegenden Streitfrage ebenso wenig von Relevanz ist wie die – rein hypothetischen – Sachverhaltsannahmen bezüglich der möglichen "Finanzierungsvarianten". Der Stall wurde eben *nicht* von einer Leasinggesellschaft errichtet, etc., sondern vom Eigentümer der Liegenschaft zur – mit Vertrag vom 21. Dezember 1999 vereinbarten – unentgeltlichen Nutzung durch die Nießbrauchberichtigte.

Diese Überlegungen führen zu nachstehenden steuerlichen Konsequenzen:

Der Bw. hat als zivilrechtlicher Eigentümer während der Dauer des seiner Mutter eingeräumten Nutzungsrechtes keine Möglichkeit, aus dem landwirtschaftlichen Betrieb (wozu zweifelsohne auch das Stallgebäude zählt) Einnahmen und somit Einkünfte (Erträge) zu erwirtschaften; daran vermag auch der Abschluss eines Mietvertrages nichts zu ändern.

Somit können dem Bw. aus der "Vermietung" des Stallgebäudes schon aus rechtlichen und tatsächlichen Gründen weder Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes zugerechnet werden (vgl. VwGH 3.12.1986, 84/13/0122), noch kommt ihm diesbezüglich Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 zu.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Abschließend wird noch zum "Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung" (laut Schriftsatz vom 4. Mai 2006) festgehalten:

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO idF AbgRmRefG, BGBl. I 97/2002, hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.

Anträge, die – wie im vorliegenden Fall – erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen somit *keinen* Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. *Ritz*, Kommentar zur BAO³, Tz 2 zu § 284 und die dort angeführte Judikatur, zB VwGH 24.3.2004, 98/14/0179, VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039).

Graz, am 12. Mai 2006