



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 30. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA betreffend Einkommensteuer 2010 vom 10. Oktober 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Veranlagung zur Einkommensteuer 2010 erfolgt wie in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 7. März 2013, die Einkommensteuer 2010 beträgt € 4.654,88.

Die Fälligkeit eines mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte zur Einkommensteuer 2010 neben lohnsteuerpflichtigen Einkünften aus unselbständiger Arbeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 407,00 (AS 3ff).

	€
fiktive Anschaffungskosten	120.000,00
Einnahmen	6.000,00
Zehntelabsetzungen	-521,97
Afa	-2.400,00
sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten	-2.671,03
Einkünfte V+V	407,00

Das Finanzamt FA ersuchte im Vorhalt vom 27. Juli 2011 (AS 6) um Nachweis der fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von € 120.000,00 und um Nachreichung der Bemessungsgrundlage für die erklärte Afa in Höhe von € 2.400,00.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30. August 2011 (AS 9) gab der Bw. an, er sende in der Beilage den Kaufvertrag vom Gebäudeankauf und den daraus entstandenen Anschaffungskosten. Der Kaufpreis der Liegenschaft habe € 160.000,00 betragen. Davon würden € 120.000,00 auf das Wohngebäude mit Fruchtgenussrecht und € 40.000,00 auf die anliegenden landwirtschaftlich genutzten Gebäude und Freiflächen entfallen. Diese € 120.000,00 für das Wohngebäude seien die Bemessungsgrundlage für die Afa von jährlich 2% mit Laufzeit von 50 Jahren. Aus diesem Grund sei der Betrag von € 2.400,00 an Afa angesetzt worden.

Im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 10. Oktober 2011 (AS 17ff) setzt das FA die Einkünfte des Bw. aus Vermietung und Verpachtung abweichend von der Erklärung mit € 1.007,00 an mit der Begründung, bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen würden, könnten gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988](#) ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich nur 1,5% (bei vor 1915 errichteten Gebäuden bis zu 2% der Bemessungsgrundlage) als Afa geltend gemacht werden, da eine kürzere Nutzungsdauer bei dem Vermietungsobjekt nicht nachgewiesen worden sei, sei die Afa um € 600,00 zu vermindern gewesen.

	€
€ 120.000,00 x 1,5%	<u>1.800,00</u>
Einkünfte V+V	
laut Erklärung	407,00
Neutralisierung Afa laut Erklärung	2.400,00
Afa 1,5%	<u>-1.800,00</u>
	1.007,00

Der Bw. gab in der Berufung vom 30. Oktober 2011 (AS 20) an, die Gebäude zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung seien einige der ältesten im Ort und durch Umbauarbeiten im Jahre 1960 bis 1990 bei der Fassade und durch Heben des Dachstuhls verändert worden. Die Grundmauern und die Grundsubstanz seien aber nach wie vor die alten von den Jahren um 1900 und davor. Der Bw. bitte daher, dies bei der Steuerberechnung für das Jahr 2010 und weiter zu berücksichtigen.

Im Schreiben vom 28. August 2012 (AS 28) gab der Bw. an, beziehend auf diesen Steuerakt sei zu vermerken, dass auf diese Berufung bisher noch keine Stellungnahme erfolgt sei. Weiters sei dem Bw. zum Steuerakt 2011 bisher noch keine Vorschreibung zugestellt worden. Der Bw. ersuche das FA um schriftliche Stellungnahme bis Ende September 2012.

Sollten in den Steuerklärungen noch offene Punkte sein, bitte der Bw. das FA um rasche Rückantwort.

Im Schreiben vom 7. Jänner 2013 (AS 29) gab der Bw. an, da er am 28. August 2012 betreffend seiner Steuererklärung urgiert habe und trotz Terminisierung bis Ende September 2012 noch immer keine Antwort erhalten habe, erwarte er gerne eine Stellungnahme betreffend seines Aktes noch in diesem Monat, da er sonst gezwungen sei, sich an die Leitung des FAes zu wenden.

Im Schreiben vom 2. Februar 2013 (AS 32) gab der Bw. an, wie er mit einer namentlich genannten Mitarbeiterin des FAes bereits mündlich letzte Woche besprochen habe, gelte folgender Sachverhalt bis zur Übergabe der landwirtschaftlichen Flächen und Immobilien: Laut mündlicher Vereinbarung sei die Stellung des wirtschaftlichen Eigentums zur Zeit schon beim Bw. Voraussichtlich nach Erreichen des Pensionsalters seines Vaters werde er den landwirtschaftlichen Betrieb und die dazugehörigen Liegenschaften als Erbe "auch schriftlich übernehmen". Bis dahin habe der Bw. als Vorschuss den Fruchtgenuss der Mietwohnung auf der Liegenschaft rechtsverbindlich zugesichert bekommen. Derzeit besuche der Bw. [geboren 1987] einen Ausbildungskurs für den landwirtschaftlichen Meister, damit er auch die theoretischen Voraussetzungen dazu bestens erfülle.

Das FA erließ die Berufungsvorentscheidung vom 7. März 2013 (AS 34ff), in der der Einkommensteuerbescheid 2010 dahingehend abgeändert wurde, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 2.807,00 angesetzt wurden, mit der Begründung, Aufwendungen auf die mit dem Fruchtgenuss belastete Sache (zB Afa) könnte in der Regel nur der Fruchtgenussbesteller als (wirtschaftlicher) Eigentümer geltend machen (unter Hinweis auf VwGH 28.11.2002, [2001/13/0257](#)). Dazu bedürfe es eines entgeltlich eingeräumten Fruchtgenusses, weil dessen Bestellung mit Einkünften verbunden sei und die Geltendmachung der Afa eine Einkunftsquelle voraussetze. Dagegen habe der Fruchtgenussbesteller beim unentgeltlichen Fruchtgenuss keine Einkünfte, sodass er die Afa ebenso wenig in Anspruch nehmen könne wie der Fruchtnießer, der keinen Wertverzehr habe. Der Fruchtnießer könne eine Abschreibung nur dann geltend machen, wenn er durch vertragliche Abmachung die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers erlange, zB durch zusätzliche Vorkaufsrechte oder Belastungs- und Veräußerungsverbote, was aber im gegenständlichen Fall nicht gegeben sei. Da zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer an der vermieteten Liegenschaft der Vater des Bw. sei, könnte der Bw. als Fruchtgenussnehmer die Afa nicht geltend.

Einkünfte V+V	€
laut Erklärung	407,00
Neutralisierung Afa	<u>2.400,00</u>
	2.807,00

Gegen die Berufungsvorentscheidung brachte der Bw. den Vorlageantrag vom 2. April 2013 ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit Kaufvertrag vom 2. September 2009 (AS 10ff) kaufte der Vater des Bw. die berufungsgegenständliche Liegenschaft, bestehend aus den Grundstücken landwirtschaftlich genutzt 341 m², Baufläche (Gebäude), landwirtschaftlich genutzt 1.230 m², Baufläche (Gebäude), Baufläche (befestigt) 420 m² und Baufläche (Gebäude) 174 m², um den Kaufpreis von € 160.000,00. Die Übergabe erfolgte mit Unterschreiben des Kaufvertrages. Laut Punkt VIII. des Vertrages räumte der Vater des Bw. für sich und seine Rechtsnachfolger im Eigentum des Vertragsgegenstandes dem Bw. ein lebenslängliches und unentgeltliches Wohnungs-Fruchtgenussrecht an den gesamten Wohn- und Wirtschaftsgebäuden des landwirtschaftlichen Anwesens ein mit Ausnahme eines im beiliegenden Plan (vgl. AS 16) schraffiert eingezeichneten Stadels, der dem Vater als Einstellhalle verbleibt. Das Fruchtgenussrecht erstreckt sich auch auf den Innenhof des Objektes, nicht aber auf die das Gebäude umgebenden Freiflächen (landwirtschaftliche Grundstücke). Kraft des Wohnungs-Fruchtgenusses hat der Bw. das Recht, die überlassenen Wohn- und Wirtschaftsgebäude ohne Einschränkung auf seine Bedürfnisse zu benutzen und in diesem Zusammenhang auch Dritten zu überlassen, insbesondere Bestandverträge betreffend die vom Fruchtgenuss erfassten Gebäude abzuschließen. Der Bw. ist laut Vertrag verpflichtet, sämtliche auf die überlassenen Wohn- und Wirtschaftsgebäude entfallenden Betriebs-, Instandsetzungs- und Erhaltungskosten aus eigenem ohne Aufschub zu tragen. Bauliche Maßnahmen, die über den Erhaltungszweck hinausgehen, werden an das Einvernehmen der Vertragsteile gebunden. Das Wohnungs-Fruchtgenussrecht ist zu verbüchern und wird für Gebühreuzwecke mit jährlich € 600,00 bewertet. Der Kaufvertrag wurde vom Verkäufer, dem Vater des Bw. und auch dem Bw. unterschrieben.

Laut offenem Grundbuch (siehe auch Auszug AS 23) ist an der berufungsgegenständlichen Liegenschaft das Alleineigentum des Vaters und das Wohnungsfruchtgenussrecht des Bw. einverleibt.

Unstrittig ist, dass der Bw. das im Eigentum des Vaters stehende Grundstück vermietet. Dieses Vermietungsrecht des Bw. ist sowohl im Kaufvertrag des Vaters (auch vom Bw. unterschrieben) als auch im Grundbuch durch Einverleibung des Wohnungsfruchtgenussrechtes laut Kaufvertrag ausgewiesen.

Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung können gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988](#) ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als Afa geltend gemacht werden.

Zur Afa berechtigt ist derjenige, dem das Wirtschaftsgut steuerlich zuzurechnen ist. Voraussetzung ist das wirtschaftliche Eigentum am Wirtschaftsgut. 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 auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer geltend machen kann (Jakom, EStG 2013, § 7 Rz 21).

Jakom, aaO, § 7 Rz 26, weist zunächst darauf hin, dass die Rechtsprechung des VwGH (und des UFS) die Auffassung vertritt, dass die Afa für mit einem Fruchtgenuss belasteten Wirtschaftsgüter nicht dem Fruchtgenussberechtigten, sondern dem zivilrechtlichen Eigentümer zusteht, es sei denn, dass dem Fruchtnießer die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommt.

Eine Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes zu Gunsten des Bw. erfolgte nicht. Eine entgeltliche Fruchtgenussbestellung ist im vorliegenden Fall ebenfalls nicht gegeben.

Für den hier vorliegenden Fall einer unentgeltlichen Einräumung des Fruchtgenusses präzisiert Jakom, aaO, § 7 Rz 26, unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH, dass dem Fruchtnießer ebenfalls keine Afa zusteht, weil ihn der Wertverzehr des Fruchtgenussobjektes nicht trifft und daher der Ansatz des Fruchtgenussrechtes mit den fiktiven Anschaffungskosten auch bei Rechtslage bis zum 31.3.2012 (Einführung der Liegenschaftsbesteuerung) nicht in Betracht kam.

UFS 9.3.2007, RV/1267-W/05, präzisiert weiters unter Hinweis ua. auf die Rechtsprechung des VwGH, dass das Bestehen eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes zu Gunsten des Fruchtgenussberechtigten – dieses liegt im Fall des Bw. überdies nicht vor – zwar nur ein mögliches Indiz dafür ist, diesem wirtschaftliches Eigentum zuzuerkennen, weshalb die Einräumung eines solchen allein, ohne weitere stichhaltige Umstände für die Verschaffung wirtschaftlichen Eigentums ohnehin nicht ausreicht, jedoch das Fehlen eines dem Fruchtgenussberechtigten gewährten Veräußerungs- und Belastungsverbotes jedenfalls ein Hindernis darstellt, dem Fruchtgenussberechtigten die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zuzuerkennen (unter Hinweis auf VwGH 25.1.2006, [2002/13/0042](#)).

Im vorliegenden Fall ist der Bw. laut Vertrag vom 2. September 2009 zwar zum lebenslangen und unentgeltlichen Wohnungs-Fruchtgenuss und insbesondere das Objekt selbst zu benutzen

oder darüber mit Dritten Bestandsverträge abzuschließen berechtigt sowie verpflichtet, sämtliche auf die überlassenen Gebäude entfallenden Betriebs-, Instandsetzungs- und Erhaltungskosten aus eigenem zu tragen, laut ausdrücklicher Anordnung im Vertrag sind jedoch bauliche Maßnahmen, die über den Erhaltungszweck hinausgehen, an das Einvernehmen der Vertragsteile, somit des Vaters des Bw. als verbleibenden zivilrechtlichen Eigentümer gebunden.

Damit liegt nach dem Gesamtbild ein wirtschaftliches Eigentum des Bw. nicht vor. Der Vertrag entspricht vielmehr der allgemeinen Konzeption des zivilrechtlichen Fruchtgenusses, wonach der Fruchtgenussberechtigte – wie laut Vertrag im Fall des Bw. – nicht jegliche Veränderung an der dienstbaren Sache ohne Zustimmung des Eigentümers vorzunehmen berechtigt ist (siehe dazu VwGH 29.6.1982, [82/14/0054](#), Entscheidung Seite 7).

Im Schreiben des Bw. vom 2. Februar 2013 genannte "mündliche Vereinbarungen" mit dem Vater entsprechen zumindest mangels nachprüfbarer Schriftlichkeit (Publizität) und mangels eines klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes (der Bw. gibt an, er werde "voraussichtlich" den landwirtschaftlichen Betrieb des Vaters bei dessen Erreichen des Pensionsalters antreten; ein "voraussichtliches" Vorhaben ist jedoch weder klar noch mit der notwendigen Sicherheit von vornherein und nachvollziehbar feststellbarer) nicht den Erfordernissen der steuerlichen Angehörigenjudikatur.

Eine Afa steht daher dem Bw. nicht zu.

Wien, am 26. Juni 2013