

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag. Wolfgang Grohmann, Wirtschaftstreuhänder, 1130 Wien, Hietzinger Hauptstraße 73/6, vom 7. August 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 24. Mai 2002 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt (FA) führte bei den Bw eine Prüfung der Aufzeichnungen gem § 151 BAO durch und traf ua folgende Feststellungen:

„Tz: 14a AfA - Abgeltung

Sachverhaltsdarstellung:

F und G B (Geschenkgeber) haben mit Schenkungsvertrag 31.12.1993 die Liegenschaft EZ ... (Wien, Ngasse), Grundbuch ..., mit dem gesamten rechtlichen und natürlichen Zubehör dem Sohn V B (Geschenknehmer) geschenkt. F und G B wird in diesem Vertrag das lebenslängliche, unentgeltliche Fruchtgenussrecht zugesichert. Als Abgeltung der Abnutzung des Gebäudes (2% vom geschätzten Wert des Gebäudes 7,2 Mio ATS ohne Grund und Boden) verpflichten sich die Geschenkgeber ab 1.1.1994 jeweils einen Betrag von monatlich ATS 6.000,-- sohin zusammen einen Betrag von ATS 12.000,-- bis zur Beendigung des Fruchtgenussrechtes zu bezahlen, solange der Geschenknehmer Eigentümer der Liegenschaft bleibt.

Es wurde kein Veräußerungs-, Belastungs- und Bauverbot zu Gunsten der Fruchtnießer vereinbart!

Beurteilung und Feststellungen der Bp:

Nach einer Entscheidung des VwGH (VwGH 7.5.1969, 1814/68; VwGH 14.9.1972, 54/72) kann die persönliche Zurechnung einer Liegenschaft nur dann erfolgen, wenn bei unentgeltlicher Übereignung einer Liegenschaft unter lebenslänglicher Zurückhaltung des Nutzungsrechtes mit Veräußerungs-, Belastungs- und Bauverbot zu Gunsten der Fruchtnießer erfolgt.

Dies ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben!

Demnach ist der rechtliche wie auch der wirtschaftliche Eigentümer der Liegenschaft Wien, Ngasse der Geschenknehmer V B. Die geltend gemachte AfA von jeweils ATS 72.000,-- bei F und G B steht daher diesen mangels Eigentümereigenschaft nicht zu.

Gemäß den EStG-Richtlinien (Rz 112) kann der Fruchtnießer, wenn er im Falle eines Vorbehaltfruchtgenusses (siehe Rz 114f) dem Fruchtgenussbesteller eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten AfA (in diesem Fall die AfA von vor 1994: ATS 25.022,-- gesamt) leistet, diese als Werbungskosten geltend machen. Der Fruchtgenussbesteller wiederum erzielt eine Einnahme in dieser Höhe, der die AfA als Ausgabe gegenübersteht.

Auswirkung lt Bp:

	1997	1998	1999	2000
AfA gesamt lt Erkl	144.000,00	144.000,00	144.000,00	144.000,00
AfA lt Bp	25.022,00	25.022,00	25.022,00	25.022,00
Differenz lt Bp	118.978,00	118.978,00	118.978,00	118.978,00
Zurechnung F B	59.489,00	59.489,00	59.489,00	59.489,00
Zurechnung G B	59.489,00	59.489,00	59.489,00	59.489,00

Feststellung der Einkünfte aus VuV lt Bp:

	1997	1998	1999	2000
Anteil F B lt Erkl	61.655,00	118.966,00	159.315,00	293.755,00
Zurechnung lt Bp	59.489,00	59.489,00	59.489,00	59.489,00
<u>Anteil F_B_lt Bp</u>	<u>121.144,00</u>	<u>178.455,00</u>	<u>218.804,00</u>	<u>353.244,00</u>

Anteil G B lt Erkl	70.238,00	121.974,00	162.324,00	296.764,00
Zurechnung lt Bp	59.489,00	59.489,00	59.489,00	59.489,00
<u>Anteil G B lt Bp</u>	<u>129.727,00</u>	<u>181.463,00</u>	<u>221.813,00</u>	<u>356.253,00</u>
<u>Gesamteinkünfte</u>	<u>250.871,00</u>	<u>359.918,00</u>	<u>440.617,00</u>	<u>709.497,00</u>
VuV				

Das FA folgte diesen Feststellungen und erließ entsprechende Bescheide.

In der Berufung wurde vorgebracht:

„....

1 Problemstellung

Mit Schenkungsvertrag vom 29. Dezember 1993 wurde die Liegenschaft, EZ ... des Grundbuches ..., bestehend aus dem Grundstück Nummer ..., Ngasse, von den Hälfteeigentümern, F und G B, an ihren Sohn, V B übertragen.

Gemäß Punkt zwei des Vertrages behalten sich die Geschenkgeber das lebenslängliche unentgeltliche Fruchtgenussrecht vor. Der Geschenknehmer räumt den Geschenkgebern das Fruchtgenussrecht ein und erteilte gleichzeitig seine ausdrückliche Zustimmung, dass das Fruchtgenussrecht im Grundbuch einverleibt werden darf.

Als Abgeltung der Abnutzung des Gebäudes verpflichten sich die Geschenkgeber dem Geschenknehmer jeweils einen Betrag von monatlich S 6.000,00--, zusammen daher S 12.000,00-- bis zur Beendigung des Fruchtgenussrechtes zu bezahlen, solange der Geschenknehmer Eigentümer der Liegenschaft bleibt.

Ein Veräußerungsverbot oder sonstige Beschränkungen der Verfügungsgewalt über die Liegenschaft wurden nicht vereinbart.

Der Geschenknehmer baute auf eigene Rechnung den Dachboden des Gebäudes aus und vermietet diesen.

Die Geschenkgeber und Fruchtnießer bewirtschaften den ihnen im Zuge der Fruchtgenussbestellung gewidmeten Teil des Gebäudes und vermieten diesen.

Im Zuge der erfolgten Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 2000 wurde seitens der Behörde die Zahlungen der Fruchtgenussberechtigten für die Abgeltung der Abnutzung nicht als Werbungskosten anerkannt und die Bescheide für die betreffenden Jahre gem § 188 BAO dahingehend abgeändert, dass als Werbungskosten bei den Überschussrechnungen der

Fruchtgenussberechtigten jener Betrag als Abgeltung für Abnutzung angesetzt wurden, welcher der Höhe der bisherigen Absetzung für Abnutzung entsprach.

2 Rechtliche Würdigung

2.1 Zivilrechtliches – und wirtschaftliches Eigentum

Durch die Schenkung der Liegenschaft ging das zivilrechtliche Eigentum von den Geschenkgebern auf den Geschenknehmer über. Da keine Verfügungsbeschränkungen iS eines Bau- und bzw oder Belastungsverbotes auferlegt wurden, ist von einem gleichzeitigen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Geschenknehmer auszugehen.

Grundsätzlich fallen zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum zusammen. Ausnahmen von diesem Grundsatz bestehen lediglich dann, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse (Gebrauch, Verbrauch oder Veränderung) ausüben kann oder den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache auch gegenüber dem Eigentümer auf Dauer geltend machen kann. (FN1 VwGH 24.11.1982, 81/13/0021; VwGH 29.6.1982, 82/14/0054).

Wirtschaftliches Eigentum ist in jenen Fällen, abweichend zum zivilrechtlichen Eigentümer anzunehmen, in welchen Liegenschaften unentgeltlich unter lebenslänglicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes mit Veräußerungs-, Belastungs- und Bauverbot zugunsten des Fruchtnießers übereignet werden. (FN 2 VwGH 17.9.1996, 92/14/0054).

Dies ist jedoch im vorliegenden Sachverhalt nicht gegeben, so dass sowohl als zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer der Geschenknehmer anzunehmen ist.

Dies entspricht auch der rechtlichen Beurteilung der Behörde, welche im Bericht gem § 151 BAO über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen unter Tz 14 a zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass „nach einer Entscheidung des VwGH ... die persönliche Zurechnungen einer Liegenschaft nur dann erfolgen kann, wenn bei unentgeltlicher Übereignung einer Liegenschaft unter lebenslänglicher Zurückhaltung des Nutzungsrechtes mit Veräußerungs-, Belastungs- und Bauverbot zu Gunsten der Fruchtnießer erfolgt. Dies ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben! Demnach ist der rechtliche wie auch der wirtschaftliche Eigentümer der Liegenschaft Wien, Ngasse der Geschenknehmer V B .

2.2 Fruchtgenuss

Werbungskosten sind jene Aufwendungen und Ausgaben, die im Rahmen der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte aufgewendet werden (FN 3 Quantschnigg/Schuch: Einkommensteuerhandbuch, S 621f).

Wurde der Werbungskostenbegriff längere Zeit final interpretiert, wonach Werbungskosten nur die direkt mit der Erwerbung, Erhaltung und Sicherung der Einnahmen gerichteten Aufwendungen darstellten, hat auch eine zunehmend kausale Betrachtung des Werbungskostenbegriffes in die Verwaltungspraxis Eingang gefunden.

Demnach werden unter Werbungskosten jene Aufwendungen oder Ausgaben subsumiert,

welche:

- objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen bzw außerbetrieblichen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen

Der Inhalt des Werbungskostenbegriffes deckt sich nach Ansicht von Quatschnigg-Schuch weitgehend mit dem Inhalt des Betriebsausgabenbegriffes.

Demgemäß kann man Werbungskosten auch als Aufwendungen bezeichnen, die durch eine auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte gerichtete Tätigkeit veranlasst sind.

Im Schenkungsvertrag, welcher zugleich die Zurückbehaltung des Fruchtgenusses zu Gunsten der Geschenkgeber beinhaltete, verpflichteten sich die Fruchtgenussberechtigten zur Zahlung einer angemessenen Abgeltung für die dem Eigentümer entstandene Abnutzung des Gebäudes.

Die Berechnung des Abgeltungsbetrages erfolgte auf Grund des zum Schenkungszeitpunkt maßgeblichen Wertes der Liegenschaft, wobei lediglich von dem von der Abnutzung betroffenen Gebäudeteil ausgegangen wurde.

2.3 Absetzung für Abnutzung

Zur Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung ist ausschließlich der wirtschaftliche Eigentümer berechtigt.

Ein vom Zivilrecht abweichendes wirtschaftliches Eigentum liegt in Fällen vor, in denen 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 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. Ob im Einzelfall Umstände vorliegen, die einem Nutzungsberichtigten die Rechtsstellung eines wirtschaftlichen Eigentümer verschaffen, ist sachverhaltsbezogen zu beurteilen. (FN 4 BMF v 6.11.1995).

§ 16 Abs 1 Z 8 EStG regelt die AfA für sämtliche Überschusseinkünfte. Diese Bestimmung hat besondere Bedeutung für Gebäude im Rahmen der Vermietung und Verpachtung. Durch Verweis auf die §§ 7 und 8 EStG sind dessen allgemeine Regeln ebenfalls anzuwenden.

Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung sind grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes. Bei unentgeltlichem Erwerb ist der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb heranzuziehen. Auf Antrag können auch die fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs der AfA-Bemessung zugrunde gelegt werden.

Bei einem Gebäude, das der Steuerpflichtige früher angeschafft oder hergestellt hat und nunmehr erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind entweder die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der AfA-Bemessung zugrunde zu legen oder der

höhere gemeine Wert, wenn das Gebäude vor mehr als zehn Jahren angeschafft oder hergestellt worden ist.

Das Gebäude, welches zivilrechtlich und wirtschaftlich im Eigentum des Geschenknehmers steht, wird, da ein Teil des Gebäudes auf Grund der Fruchtgenussberechtigung der Geschenkgeber, zum anderen Teil, welcher keiner Beschränkung unterliegt, vom Eigentümer auf eigene Rechnung ausgebaut und vermietet. Das Gebäude stellt folglich eine Einkunftsquelle dar, deren Substanzverzehr durch Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung als Werbungskosten in der Überschussrechnung des Eigentümers berücksichtigt werden muss.

Die Abgeltungszahlungen der Fruchtnießer sind als Einnahmen beim Fruchtgenussbesteller anzusetzen.

Die im Bericht angeführte Begründung der Nichtanerkennung der geltend gemachten Werbungskosten ist jedoch insofern unrichtig, als von der Vermietungsgemeinschaft F und G B keine Absetzung für Abnutzung geltend gemacht wurde.

Wie oben ausgeführt, steht die Absetzung für Abnutzung lediglich dem wirtschaftlichen Eigentümer zu. Mangels Eigentümerschaft kann dies bei der Vermietungsgemeinschaft auch nicht zur Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung führen.

Die Gemeinschaft war jedoch zur Zahlung der Abgeltung für Abnutzung verpflichtet, welche bei der Vermietungsgemeinschaft aus den genannten Gründen Werbungskosten darstellen.

3 Schlussfolgerung

Die auf Grund des Schenkungsvertrages und darin vereinbarten Abgeltungszahlungen stellen für die Fruchtgenussberechtigten Werbungskosten dar."

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Die Berufungswerber (Bw) F und G B waren je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft in Wien, Ngasse, und erzielten daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Schenkungsvertrag vom 29. Dezember 1993 wurde die Liegenschaft von den Bw an ihren Sohn, V B übertragen.

Gemäß Punkt zwei des Vertrages behalten sich die Geschenkgeber das lebenslängliche unentgeltliche Fruchtgenussrecht vor. Der Geschenknehmer räumt den Geschenkgebern das Fruchtgenussrecht ein und erteilt gleichzeitig seine ausdrückliche Zustimmung, dass das Fruchtgenussrecht im Grundbuch einverleibt werden darf.

Als Abgeltung der Abnutzung des Gebäudes verpflichten sich die Geschenkgeber dem Geschenknehmer jeweils einen Betrag von monatlich S 6.000,00--, zusammen daher S 12.000,00-- monatlich bis zur Beendigung des Fruchtgenussrechtes zu bezahlen, solange

der Geschenknehmer Eigentümer der Liegenschaft bleibt.

Dieser Betrag entspricht der von den Beteiligten berechneten AfA von den fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes im Streitjahr.

Ein Veräußerungsverbot oder sonstige Beschränkungen der Verfügungsgewalt über die Liegenschaft wurden nicht vereinbart.

Der Geschenknehmer baute auf eigene Rechnung den Dachboden des Gebäudes aus und vermietet diesen.

Die Geschenkgeber und Fruchtnießer bewirtschaften den ihnen im Zuge der Fruchtgenussbestellung gewidmeten Teil des Gebäudes und vermieten diesen.

Der Sachverhalt ist unbestritten und beruht auf dem Akteninhalt sowie dem übereinstimmenden Vorbringen der Parteien.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen.

Strittig ist, ob die Abgeltung für Abnutzung über den vom FA gewährten Betrag (Höhe der bisherigen AfA) hinaus in der im Schenkungsvertrag vereinbarten Höhe anzuerkennen ist.

Gem § 7 EStG sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Stpf zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung).

§ 8 EStG regelt Sonderformen der AfA.

Zur AfA berechtigt ist nur der wirtschaftliche Eigentümer, er hat wirtschaftlich die Abnutzung zu tragen (s E VwGH 15.3.1998, ZI 88/14/0009).

In der Regel fällt das wirtschaftliche Eigentum mit dem zivilrechtlichen Eigentum zusammen. Im gegenständlichen Fall ist den Parteien Recht zu geben, dass der zivilrechtliche Eigentümer, der Geschenknehmer, auch wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft ist. Wirtschaftliches Eigentum der Fruchtnießer würde nur bei unentgeltlicher Übereignung einer Liegenschaft unter lebenslänglicher Zurückbehaltung des Nutzungsrechtes mit Veräußerungs-Belastungs- und Bauverbot zugunsten der Nutzungsberechtigten vorliegen (S Doralt, EStG Kommentar, § 2, Tz 115).

Da im vorliegenden Fall keine Verfügungsbeschränkungen iS eines Veräußerungs-, Belastungs- und Bauverbot auferlegt wurden, ist der Geschenknehmer zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft.

Den Bw steht daher mangels wirtschaftlichen Eigentums die AfA nicht zu. Nur der Eigentümer ist es nämlich, der die natürliche Abnutzung einer durch ein Fruchtgenussrecht belasteten Sache, ihren Wertverzehr, selbst zu tragen hat. (S E VwGH v 6.11.1991, ZI 91/13/0074). Hinzugefügt sei, dass auch der Eigentümer die AfA für das Gebäude (abgesehen vom Dachboden) nicht geltend machen kann, weil er keine Einkunftsquelle daraus hat.

Diese Grundsätze gelten nach ständiger Rechtsprechung des VwGH auch dann, wenn es sich, wie im vorliegenden Fall, um Vorbehalsfruchtgenuss handelt.

Gemäß § 16 Abs 1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG 1988 ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Werbungskosten gemäß Z 8 leg cit sind Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung iS der §§ 7 und 8.

Das Vermögen im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten gehört zum Privatvermögen; die Veräußerung unterliegt grundsätzlich nicht der Einkommensteuer. Aufwendungen zum Erwerb und Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind deshalb steuerlich grundsätzlich unbeachtlich (s Doralt aaO, § 16, Tz 24).

Gemäß der klaren gesetzlichen Regelung des § 16 Abs 1 zweiter Satz sind Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb und Wertminderungen von Wirtschaftsgütern nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, „als dies ausdrücklich zugelassen ist“.

Ausdrücklich zugelassen ist die AfA bei Gebäuden nach § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG. Diese Bestimmung verweist auf die Bestimmungen der §§ 7 und 8 und macht sie somit anwendbar.

Wie die Bw richtig ausführen, handelt es sich bei den strittigen Beträgen um die Zahlung einer angemessenen Abgeltung für die dem Eigentümer entstandene Abnutzung des Gebäudes durch die Fruchtnießer. Die Abgeltung für Abnutzung ist nichts anderes als eine Ausgabe für die Wertminderung des Wirtschaftsgutes Gebäude.

Wertminderungen des Wirtschaftsgutes Gebäude sind demnach nur iS der Gebäude AfA des § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG als Werbungskosten abzugsfähig.

Auch die Bw räumen ein, dass sie die AfA des Gebäudes nicht geltend machen können; es handle sich aber nicht um die AfA des Gebäudes, sondern um die Abgeltung für die Wertminderung.

Für Ausgaben von Wertminderungen, wie sie die Bw begehren, gibt es keinen Spezialtatbestand, da sie nicht ausdrücklich zugelassen sind. Sie sind daher ex lege vom Werbungskostentatbestand ausgeschlossen.

Im Ergebnis handelt es sich um steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung.

Darüber hinaus sind auch die Grundsätze der Verträge zwischen nahen Angehörigen anwendbar. Diese sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn sie dem Fremdverkehr standhalten, dh zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Voraussetzung liegt aber nicht vor, da erstens ein Nutzungsentsgelt nur in Höhe

der AfA (berechnet von den fiktiven Anschaffungskosten) dem Fremdvergleich nicht standhält und es außerdem unüblich ist, dass ein Vorbehaltsfruchtnießer an den Fruchtgenussbelasteten ein Nutzungsentgelt entrichtet.

Die strittigen Beträge sind keine Werbungskosten und demnach nicht abzugsfähig.

Die Anerkennung der Abgeltung für Abnutzung über den vom FA gewährten Betrag hinaus in der im Schenkungsvertrag vereinbarten Höhe kommt daher nicht in Betracht.

Die Berufung war abzuweisen.

Wien, am 11. November 2004