



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, vertreten durch die Gerstgrasser Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 6700 Bludenz, Kirchgasse 1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage (Einkommen) und die Höhe der Abgabe (Einkommensteuer) sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) hat mit Kaufvertrag vom 21. September 1995 die streitgegenständliche Liegenschaft A in B erworben und ab 1. Oktober 1995 an die C, Gesellschaft m.b.H. & Co.KG (kurz KG genannt) vermietet. Darüberhinaus wurden von der Bw weitere Liegenschaften vermietet.

Im Antrag vom 2. Februar 2004 auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen 2004 hat die Bw dem Finanzamt u.a. mitgeteilt, das Objekt in B, A an ihre Tochter E F übergeben zu haben. Aus diesem Grund seien die Mieteinnahmen (u.a.) für dieses Objekt weggefallen.

Laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2003 (Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003) hat die Bw aus der Vermietung der Liegenschaft A Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lediglich bis Juli 2003 erwirtschaftet. Das Finanzamt ist diesen Angaben zunächst gefolgt und hat im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 13. April 2005 den erklärten Einnahmenüberschuss von 16.307,43 € der Besteuerung unterzogen. Für das Jahr 2004 wurden von der Bw keine Einkünfte aus der Vermietung dieser Liegenschaft mehr erklärt.

Mit Schreiben vom 16. August 2006 hat das Finanzamt dem Bw vorgehalten, im Schenkungs- und Fruchtgenussbestellungsvertrag vom Datum übergebe die Abgabepflichtige die Liegenschaft EZ. xxx, Gemeinde B, ihrer Tochter F. Als Geschenkgeberin behalte sie sich jedoch das Recht des Fruchtgenusses bis zum 31.12.2014. Die Abgabepflichtige wurde ersucht, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für diese Liegenschaft für das Jahr 2003 (bisher nur anteilig erklärt) und 2004 zu erklären.

Mit Schreiben vom 21. August 2006 wurde seitens der C Ges.m.b.H. & Co.KG. (G) mitgeteilt, die Abgabepflichtige habe das Gebäude unter Rückbehaltung des Fruchtgenusses an ihre Tochter F E übertragen. Nach ca. 2 Jahren habe sie das Fruchtgenussrecht an die Mieterin des Gebäudes – die C GmbH & Co.KG verkauft. Aus diesem Grund seien im Jahr 2003 nur noch anteilig Mieteinnahmen für das Objekt A, B, ausgewiesen. Da das Fruchtgenussrecht nicht mehr bestehe, würden auch in der Zukunft keine Mieteinkünfte für dieses Objekt mehr anfallen.

Auf Grund einer bei der Bw durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2003 bis 2006 (Umsatz- und Einkommensteuer) gelangte das Finanzamt bezüglich der Vermietung „B, A“ zu nachstehende Feststellungen (vgl. Anhang zum Prüfungsbericht vom 5. Juni 2008, AB-Nr. 125001/08):

„Tz. 3 Vermietung „B, A “

a) Das Grundstück „B, A “ wurde von der Abgabepflichtigen mit Kaufvertrag vom 21.9.1995 erworben und ab Oktober 1995 an die Fa. C GmbH & Co KG, H, vermietet. Dieses Unternehmen befindet sich im Familienbesitz der Bw.

Mit Schenkungs- und Fruchtgenussbestellungsvertrag vom 10.6.2002 hat die Abgabepflichtige diese Liegenschaft rückwirkend zum 31.12.01 an ihre Tochter E F übergeben und das Fruchtgenussrecht bis 31.12.2012 zurückbehalten. Gleichzeitig wurde ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Bw grundbücherlich eingetragen.

Laut vorgelegtem Schriftsatz vom 4.8.2003 wurde dieses Fruchtgenussrecht aufgrund eines mündlich abgeschlossenen Vertrages für den Zeitraum August 2003 bis Dezember 2014 an die Fa. C GmbH & CoKG, welche bis dahin Mieterin war, abgetreten. Als Gegenleistung wurde ein Betrag von netto 259.200,00 € zuzüglich 20% USt vereinbart, welcher am 4.9.2003 in Rechnung gestellt wurde.

Die Einkünfte aus der Vermietung des Grundstückes an die Fa. C GmbH & CoKG wurden bis einschließlich Juli 2003 erklärt. Die Einnahme aus der Abtretung des Fruchtgenussrechtes wurde bisher in ertragsteuerlicher Hinsicht nicht erfasst."

In rechtlicher Hinsicht vertrat der Prüfer nachstehende Ansicht (vgl. nochmals Anhang zum Prüfbericht vom 5.6.2008, Tz 3):

„Gem. § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Außerdem kann die Abgabepflicht gem. § 22 BAO durch den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen werden.

Da es sich bei der vorstehenden Gegenleistung für die Abtretung des Fruchtgenussrechtes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um eine Mietvorauszahlung handelt, die im Jahr der Vereinnahmung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 28 EStG zu erfassen ist, ergeben sich folgende Berichtigungen

	2003	2004
17.11.2003, Zahlung auf das Abgabenkonto von Bw	16.424,36 €	
30.11.03 Übertragung von Wertpapieren an Bw	153.000,00 €	
7.11.04 Überweisung an Bw		141.615,64 €
Einnahmen aus Mietvorauszahlung brutto lt. Prüfung	169.424,36 €	141.615,64 €
darin enthaltene Umsatzsteuer (20%)	- 28.237,39 €	- 23.602,61 €
Mehr-Überschuss lt. Prüfung	141.186,97 €	118.013,03 €

b) Aufgrund des vorstehenden Sachverhaltes sind die Absetzungen für Abnutzung sowie die Zehntelabsetzung der Instandsetzungskosten aus dem Jahr 1996 im Prüfungszeitraum wie folgt als Werbungskosten zu berücksichtigen:

	2004	2005	2006
Absetzung für Abnutzung	2.045,01 €	2.045,01 €	2.045,01
Instandsetzungskosten aus 1996	3.233,34 €	3.233,34 €	
Weniger-Überschuss lt. Prüfung	5.278,35 €	5.278,35	2.045,01

Das Finanzamt ging sodann in den nach amtswegiger Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO für 2003 und 2004 (vom 6. Juni 2008) erlassenen Einkommensteuerbescheiden 2003 und 2004 vom selben Tag den Feststellungen in Tz 3 des Prüfberichtes folgend von Einkünften aus der Vermietung der Liegenschaft B, A für 2003 in Höhe von 141.186,97 €

bzw. für 2004 von 112.734,68 € aus. Die Einkünfte aus der Vermietung sämtlicher Liegenschaften wurden der Bp folgend für die Jahre 2003 bzw. 2004 im Betrag von 243.708,99 € bzw 196.004,86 € der Einkommensteuer unterzogen.

Daraufhin hat der steuerliche Vertreter der Bw mit Schreiben vom 1. Juli 2008 gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 vom 6. Juni 2008 fristgerecht Berufung erhoben. In der Begründung dazu wurde ausgeführt, der Prüfbericht enthalte im dritten Absatz der Tz 3 die Feststellung, dass das bestehende Vorbehaltsfruchtgenussrecht von der Steuerpflichtigen ab dem Monat August 2003 abgetreten worden sei und hierfür ein Betrag von 259.600,00 € zuzüglich USt am 4.9.2003 in Rechnung gestellt worden sei. Diese Sachverhaltsfeststellung sei zutreffend und werde außer Streit gestellt.

Danach führe der Prüfbericht in Tz 3 aus: *„Die Einnahme aus der Abtretung des Fruchtgenussrechtes sei bisher in ertragsteuerlicher Hinsicht nicht erfasst worden.“* Dem sei entgegenzuhalten, dass die Einnahmen aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes des Privatvermögens eine nicht steuerbare Vermögensumschichtung darstellen würden (vgl. z.B. VwGH 10.2.1987, 86/14/0125).

Anschließend führe der Prüfbericht die § 21 und 22 BAO als reines Zitat an, um danach, ohne irgendeine Sach-Begründung die (Um-) Qualifizierung darzutun, dass es sich bei der vorstehenden *„Gegenleistung für die Abtretung des Fruchtgenussrechtes“* (sic!) *„in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um eine Mietvorauszahlung handelt“*.

Dieser Umdeutung mangle es an jeglicher Begründung. Es sei von der Finanzbehörde weder behauptet noch bewiesen, dass das Fruchtgenussrecht nicht abgetreten worden sei und (nur) für diesen Rechtsübergang sei das vereinbarte Entgelt geleistet worden (vgl. die Sachverhaltsfeststellung in Tz 3 des Prüfberichtes).

Wenn eine Einkunftsquelle (Wirtschaftsgut) ausschließlich in einem Recht bestehe, und eben dieses Recht veräußert werde, finde gerade auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Vermögensumschichtung statt und die Einkunftsquelle sei fortan dem Erwerber zuzurechnen. In zivilrechtlicher Hinsicht könne kein Zweifel bestehen, dass die Steuerpflichtige nach dem gegenständlichen Abtretungsvertrag buchstäblich „Recht-los“ sei, weil die Einkunftsquelle, die ausschließlich in diesem Recht bestanden habe, veräußert worden sei.

Auch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise werde zu keinem anderen Ergebnis kommen, da selbst der Prüfbericht von der Gegenleistung für die *„Abtretung“* des Fruchtgenussrechtes spreche: offenbar werde nicht die Abtretung in Zweifel gezogen, sondern wofür („in wirtschaftlicher Betrachtungsweise“) ein Entgelt geleistet worden sei.

Die Rz 6839 der EStR stelle hierzu aber eindeutig klar: „*Wird ein nichtbetriebliches Fruchtgenussrecht (zB. Mietwohnhaus) aufgegeben und wird dafür eine Zahlung geleistet, unterliegt diese nicht der Einkommensteuer (VwGH 10.2.1987, 86/14/0125), auch wenn mit der Aufgabe des Fruchtgenussrechtes ein Entgang von Erträgen verbunden ist (VwGH 16.9.1986, 83/14/0123).*“ Die Einordnung der Gegenleistung für die Abtretung des Fruchtgenussrechts als Mietvorauszahlung sei somit auch im Bereich des Ertragsteuerrechts auf Grund der angeführten höchstgerichtlichen Judikatur vollkommen unhaltbar.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat vom Finanzamt ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2008 hat die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) der Bw zwecks Wahrung des Parteienghört die Möglichkeit eingeräumt, binnen 3 Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zu nachstehenden Feststellungen Stellung zu nehmen:

„1. Nach der derzeitigen Aktenlage ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Sie haben mit Kaufvertrag vom 21. September 1995 die streitgegenständliche Liegenschaft A in B erworben und ab 1. Oktober 1995 an die C, Gesellschaft m.b.H. & Co.KG (kurz KG genannt) vermietet. Mit Schenkungs- und Fruchtgenussbestellungsvertrag vom Datum haben Sie die Liegenschaft rückwirkend zum 31. Dezember 2001 an Ihre Tochter F E, geb. D, übertragen und sich bis 31.12.2014 das Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft vorbehalten (vgl. Pkt. III. des Vertrages). Das Fruchtgenussrecht (ebenso wie ein Belastungs- und Veräußerungsverbot) an der Liegenschaft wurde zu Ihren Gunsten grundbücherlich einverleibt. Mit Schreiben vom 4. August 2003 hat der steuerliche Vertreter der KG mitgeteilt, dass er auftragsgemäß im Namen und auf Rechnung der KG mit Ihnen mündlich die Abtretung des Fruchtgenussrechtes an die KG vereinbart habe. Als Gegenleistung für die Übertragung habe die KG an Sie 259.200,00 € zuzüglich Mehrwertsteuer (laut Rechnung vom 4.9.2003 20 % Umsatzsteuer = 51.840,00 €, brutto daher 311.040,00 €) zu bezahlen. Eine Einverleibung des Fruchtgenussrechtes der KG werde von dieser vorläufig nicht vorgenommen, auf einseitiges Verlangen der Gesellschaft seien jedoch von Ihnen die entsprechenden Erklärungen in grundbuchfähiger Form abzugeben. Eine Grundbuchsabfrage der Referentin des UFS am 25. November 2008 hat ergeben, dass das Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft zu Ihren Gunsten nach wie vor besteht. Ein Fruchtgenussrecht (der Ausübung nach) wurde für die KG grundbücherlich nicht eingetragen.

2. Allgemeine rechtliche Ausführungen:

Das unter die persönlichen Dienstbarkeiten zu zählende Fruchtgenussrecht (§ 509 ABGB) ist das dingliche Recht des Fruchtnießers auf volle Nutzung einer fremden Sache unter Schonung der Substanz. Es entsteht an Liegenschaften erst durch die **Verbücherung**; der übereinstimmende Wille muss deshalb darauf gerichtet sein. Andernfalls kann nur ein inhaltlich ähnliches, **obligatorisches Recht** entstehen (5 Ob227/02x). **Grundsätzlich können Dienstbarkeiten gemäß § 485 ABGB nicht übertragen werden** (RdW 2000, 22 mit Verweis auf JBl 1985,32).

Nach herrschender Ansicht (JBL 2001, 585; Immolex 2001, 311, NZ 2003, 248; Hofmann in Rummeß, § 509 ABGB Rz 1; Koziol-Welser¹² II 385, SZ 23/280; NZ 1992, 155) ist aber die Übertragung des Fruchtgenussrechts (des dinglichen Rechts), auch teilweise (7 Ob 513/85), „zumindest der Ausübung nach“ möglich (vgl. auch 5 Ob227/02 x mwN). Am Inhalt des Fruchtgenussrechts ändert sich dadurch nichts, das Recht des Übernehmers endet in der Regel mit dem Tod des ursprünglichen Fruchtnießers. Bei der Übertragung (der Ausübung) des Fruchtgenussrechtes bleiben die Verpflichtungen des Fruchtnießers bestehen. Das Recht wird also mit den Beschränkungen übertragen, die dem Fruchtniesser selbst auferlegt sind.

Der Oberste Gerichtshof (OGH) hat auch ausgesprochen, dass bei der Übertragung der Ausübung des Fruchtgenussrechts das **Recht des ursprünglich dinglich Berechtigten nicht gelöscht werden darf** (1 Ob 55/81), andererseits ausdrücklich festgehalten, dass eine **grundbücherliche Eintragung der Überlassung der Ausübung des Fruchtgenussrechtes zulässig und für die Rechtsbegründung notwendig** ist (5 Ob 227/02 x mit Verweis auf SZ 23/280, EvBl 1965/95). Dies bedeutet, dass das übertragene Fruchtgenussrecht jedenfalls vom Bestand des ursprünglichen Rechtes abhängt.

3. Rechtliche Beurteilung des streitgegenständlichen Sachverhaltes:

Bei Anwendung der oben dargelegten Grundsätze ergibt sich für den gegenständlichen Fall zunächst, dass die KG mangels Verbücherung ihres Ausübungsrechts (des Fruchtgenussrechtes) ein **dingliches Fruchtgenussrecht** nicht erwerben konnte, weil zur Rechtsbegründung die grundbücherliche Eintragung notwendig gewesen wäre. Sohin bindet die von Ihnen mit der KG getroffene mündliche Vereinbarung (über die Übertragung), deren Inhalt im Schreiben vom 4.8.2003 festgehalten ist, lediglich die Vertragsteile. Ein dingliches Recht wird grundsätzlich nur durch Eintragung in das Grundbuch erworben (5 Ob 227/02x). Die Übertragung bzw. Überlassung des Fruchtgenussrechtes ist seinem Inhalt nach daher ein (bis 31.12.2014) **befristetes Gebrauchsrecht** (Nutzungsrecht) **an fremder Sache, also Miete** (vgl. 2 Ob122/05p mit Verweis auf RdW 2002, 84, ZVR 2003/24). Es liegt ein Dauerschuldverhältnis vor.

Mangels grundbücherlicher Eintragung der Übertragung des Fruchtgenussrechtes „der Ausübung nach“ an die KG kann nicht von einer Übertragung (Veräußerung) der Einkunftsquelle „**Fruchtgenussrecht**“ ausgegangen werden. Sie haben auch – wie die Grundbuchsabfrage der Referentin des UFS vom 25. November 2008 ergeben hat – auf Ihr Fruchtgenussrecht gegenüber ihrer Tochter, der Sie die Liegenschaft im Schenkungswege übertragen haben, nicht verzichtet und sind damit dem Grundbuchsstand entsprechend einzig dinglich Berechtigte.

Unter den gegebenen Umständen kann sohin der Argumentation Ihrer steuerlichen Vertretung, das Entgelt sei für den „Rechtsübergang“ gezahlt worden bzw. es handle sich um eine steuerneutrale Veräußerung der Einkunftsquelle „Fruchtgenussrecht“ nicht gefolgt werden.

Da die KG schon bis zum Abschluss der strittigen Vereinbarung Mieterin jener Liegenschaft war, an der das Fruchtgenussrecht zu Ihren Gunsten grundbücherlich nach wie vor besteht, und der KG mangels grundbücherlicher Einverleibung gleich einem Mieter nur ein **obligatorisches Nutzungsrecht** an der Liegenschaft zukommt, hat die Rechtsstellung der KG gegenüber Ihnen auf Grund der (diesfalls nur intern wirksamen) mündlichen „Abtretungsvereinbarung“ hinsichtlich der positiven Befugnisse (Nutzungsrecht an der Liegenschaft) inhaltlich keine Änderung erfahren. Eine **dingliche** Übertragung des Fruchtgenussrechtes wäre bereits auf Grund des Schenkungs- und Fruchtgenussbestellungsvertrages vom Datum (III. b)) nur „Zug um Zug“ gegen Ihren Verzicht auf das Ihnen eingeräumte (durch Grundbucheintragung dinglich gesicherte) Fruchtgenussrecht vorgesehen gewesen. Sie haben aber auch gegenüber der Geschenkgeberin nicht auf Ihr Recht verzichtet. Die Zahlungen auf Grund der Rechnung vom 4. September 2008 sind daher als Nutzungsentgelt (**Vorauszahlungen**) für die Laufzeit der Nutzungseinräumung (bis 2014) zu beurteilen. Mietvorauszahlungen führen zu einem sofortigen Einnahmenezufluss (vgl. Doralt, EStG², § 28 Tz 58/1). Die Zahlungen sind nach ihrem Zufluss – wie im Betriebsprüfungsbericht zu Tz 3 dargestellt – in den Jahren 2003 und 2004 als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen.

Im Übrigen beabsichtigt die Referentin im Rahmen der Berufungsentscheidung von ihrem Recht (§ 289 Abs. 2 BAO), sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz (Finanzamt) zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid **nach jeder Richtung** abzuändern, dahingehend Gebrauch zu machen (d.h. die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 abzuändern), als sie (anders als das Finanzamt) davon ausgeht, dass Sie nicht wirtschaftliche Eigentümerin der schenkungsweise an Ihre Tochter übergebenen Liegenschaft und daher

nicht berechtigt sind, die Gebäude-AfA (1.886,59 €) als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2003 und 2004 in Abzug zu bringen.

Die Referentin begründet dies wie folgt:

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass die Absetzung für Abnutzung (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.

Wirtschaftlicher Eigentümer (iSd. § 24 Abs. 1 BAO) 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 Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, das heißt auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (vgl. VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042 mit weiteren Nachweisen; VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021).

Dass allein das Bestehen des Fruchtgenussrechtes sowie des Belastungs- und Veräußerungsverbotes für das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums beim Fruchtgenussberechtigten nicht als ausreichend erachtet wird, hat der VwGH in erst jüngst ergangenen Erkenntnissen mehrfach zum Ausdruck gebracht (vgl. die vorangeführten Erkenntnisse vom 25.1.2006 bzw. 28.11.2007 sowie VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123). Bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums kommt laut VwGH besonderes Gewicht auch der Frage zu, wem die Chance der Wertsteigerungen, wem das Risiko von Wertminderungen (der Liegenschaft) zukomme. Das zu Ihren Gunsten grundbücherlich einverleibte Fruchtgenussrecht sowie Belastungs- und Veräußerungsverbot vermitteln allein jedenfalls kein wirtschaftliches Eigentum an der Liegenschaft A in B.

Nach dem Schenkungs- und Fruchtgenussrechtsvertrag vom 10. Juni 2002 ist Stichtag für den Übergang von Rechten und Pflichten, die nicht auf Grund des erfolgten Fruchtgenussvorbehaltes (Vorbehaltsfruchtgenuss) bei der Bw bleiben, der 1. Jänner 2002. Für die Referentin des UFS steht nach der Aktenlage sohin außer Zweifel, dass die zivilrechtliche Eigentümerin (E F) der Liegenschaft A, B, sowohl die Chance von Wertsteigerungen hat als auch Risiken einer Wertminderung der Liegenschaft trägt. Unter den gegebenen Umständen kann nach Ansicht der Referentin des UFS ein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichenden wirtschaftliches Eigentum iSd. § 24 Abs. 1 lit. d BAO an der Liegenschaft nicht angenommen werden (vgl. auch Doralt, EStG⁶, § 7 Tz 15)."

Mit Schreiben vom 7. Jänner 2009 wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Bw mitgeteilt, der Sachverhalt sei in Punkt 1 des Schreibens der Referentin zutreffend festgestellt. Punkt 2 „*Allgemeine rechtliche Ausführungen*“ halte die zivilrechtlichen Aspekte fest; diesen Ausführungen könne ebenfalls zugestimmt werden.

Was Punkt 3 betreffe, sei der Beurteilung der Referentin entgegenzuhalten: das angeführte OGH-Urteil 2 Ob 122/05p habe eine vereinsgestützte Time-sharing-Konstruktion (Einmalzahlung und jährliche Gebühren für Mitgliedsrechte am Verein und Teilnutzungsrechte an einer Ferienwohnung) als gemischten Vertrag qualifiziert, für den „*die sachlich am meisten befriedigende Vorschrift heranzuziehen sei („vorrangiger Vertragstyp“)*“. Diesen Einzelfall habe das Höchstgericht zivilrechtlich als Miete eingestuft, was offenbar selbst für den Fall der verdinglichten (!) Übertragung des Fruchtgenussrechtes zur Ausübung gegolten hätte. Das könne keinesfalls verallgemeinert werden.

Ein Wirtschaftsgut im steuerlichen Sinn sei, was im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbar sei (VwGH 11.3.1992, 90/13/0230). Darunter würden nicht nur körperliche Gegenstände, sondern etwa auch Rechte fallen (Ritz, BAO Kommentar, § 24 Rz 6).

Im Erkenntnis vom 1.6.2006, 2005/15/0089, führe der Verwaltungsgerichtshof zu einem nicht verbücherten und somit nur „*dem Fruchtgenuss inhaltlich ähnlichen Recht*“ aus: „*Daraus ergibt sich aber noch nicht, dass einem solchen Recht keine wirtschaftliche Bedeutung zukommen könnte*“. In demselben Erkenntnis bringe das Höchstgericht zum Ausdruck, dass eine derartige „*Rechtsposition*“ auch „*übertragen*“ werden könne. Keinesfalls könne daher der Meinung beigelegt werden, dass „*mangels grundbücherlicher Eintragung*“ keine Übertragung (Veräußerung) des gegenständlichen Rechtes mit steuerlicher Wirkung stattgefunden habe (ebenso Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht, Rz 226).

Dies würde laut steuerlichem Vertreter der Bw völlig der steuerrechtlich eigenständigen Zurechnung von Wirtschaftsgütern widersprechen und zutreffend sei in der Sachverhaltsfeststellung auch die vertragliche Vereinbarung angeführt, wonach die Steuerpflichtige auf einseitiges Verlangen der Gesellschaft jederzeit die erforderlichen Erklärungen in grundbuchsfähiger Form abgeben werde. Die Beurteilung der Referentin, dass dennoch in der Rechtsstellung der KG gegenüber der Steuerpflichtigen keine Änderung eingetreten sei, sei nicht nachvollziehbar, zumal sie selbst zutreffend anführe, dass die Vereinbarung („lediglich“) die Vertragsteile binde (Hofmann in Rummel § 481 Rz 22: „vertragliche, nicht verbücherte Servitut bindet inter partes“). Die überwiegende Zahl der zivilrechtlichen Verträge (Kauf!) binde „lediglich“ die Parteien. Nach den Grundsätzen des § 24 BAO sei die Gesellschaft

zweifelsfrei wirtschaftlicher Eigentümer des „usus“ geworden, und dies auch ohne formelle Verbücherung, die zudem jederzeit kurzfristig durchführbar wäre, ohne dass sich am wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges irgendeine Änderung ergäbe. Die (zivilrechtliche) „Qualität“ der Rechtsposition, die die erwerbende KG demnach innehaben mag, könne zudem dahingestellt bleiben, da für die steuerrechtliche Beurteilung des gegenständlichen Abtretungsvertrages entscheidend sei, dass die Steuerpflichtige ihre Einkunftsquelle, die in dem Fruchtgenussrecht bestanden habe, entgeltlich aufgegeben habe (VwGH 16.9.1986, 83/14/0123 und 10.2.1987, 86/14/0125). Es könne wohl kein Zweifel daran bestehen, dass die Steuerpflichtige das Fruchtgenussrecht als Einkunftsquelle nicht mehr innehabe. Sie verfüge nach dem Abtretungsvertrag (im Gegensatz zu einer Mietvorauszahlung) unwiderlegbar über keinerlei Rechtsposition mehr, die Rechtsposition der KG hingegen sei jedenfalls gestärkt (der Mietvertrag habe zB eine reguläre Aufkündigung mit dreimonatiger Frist ermöglicht).

Die Zahlungen aufgrund der Rechnung vom 4. September 2003 seien daher nicht Entgelt für die Nutzungseinräumung, sondern für die Übertragung einer Rechtsposition von wirtschaftlichem Wert, also einem Wirtschaftsgut. Da Entgelt für die Veräußerung eines ausserbetrieblichen Wirtschaftsgutes sei nach den Grundsätzen des Steuerrechts aber Vermögensumschichtung, nicht Einkommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob mit der mündlichen Vereinbarung vom 4. August 2003 zwischen dem steuerlichen Vertreter der KG (im Namen der KG) und der Bw die Einkunftsquelle „Fruchtgenussrecht“ an der Liegenschaft A in B an die KG abgetreten (veräußert) wurde und diesfalls das Entgelt aus der Vereinbarung als Vermögensumschichtung nicht der Einkommensteuer unterliegt, oder ob die Einkunftsquelle nach wie vor der Bw zuzurechnen ist und das Entgelt – wie das Finanzamt meint – nach dem Zufluss als Mietvorauszahlungen der Einkommensteuer zu unterziehen ist.

Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht sind dem Fruchtgenussberechtigten als eigene Einkünfte zuzurechnen (Doralt, EStG⁸, § 2 Tz 147). Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht an einem Mietobjekt sind grundsätzlich dem Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen (Doralt, EStG⁹, §28 Tz 14). Bei Servituten auf beschränkte Zeit ist das gesamte Entgelt als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu behandeln (Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 30). Die Einbeziehung der Servitutsbestellung in die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist verfassungsrechtlich unbedenklich (VfGH 8.10.1968, B 26/88, VfSlg. 5795). Die Frucht-

genussbestellung muss auch nach Außen erkennbar sein (Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 147/1).

Einkünfte iSd § 2 Abs. 2 EStG 1988 sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist (Doralt, EStG⁸, § 2 Tz 142). Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der entsprechenden Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt (vgl. VwGH 25.1.1993, 92/15/0024, Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 142).

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 25.1.1993, 92/15/0024, ausgesprochen hat, ist betreffend Einräumung eines Fruchtgenusses unbestritten, dass der Fruchtnießer originäre Einkünfte iSd. § 2 Abs. 3 EStG beziehen kann, jedoch ist dafür Voraussetzung, dass sich die Einräumung des Fruchtgenusses als Übertragung der Einkunftsquelle darstellt. Entscheidend ist dabei allerdings nicht die Überlassung allein der Einkünfte, sondern die Frage, wer die Disposition zur Erzielung der Einkünfte zu treffen in der Lage ist. Eine Einkunftsquelle kann immer erst dann als überlassen gelten, wenn der Nutzungsberechtigte auf die Einkunftserzielung Einfluss nehmen kann. Der Fruchtgenussberechtigte muss auf die Einkunftserzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet.

Wird das Fruchtgenussrecht veräußert oder vom Eigentümer abgelöst, dann ist danach zu unterscheiden, ob die Einkünfte aus dem Fruchtgenussrecht betriebliche oder ausserbetriebliche Einkünfte waren. Bei betrieblichen Einkünften ist der entgeltliche Verzicht der Veräußerung einer Einkunftsquelle gleichzusetzen (§ 24). Bei ausserbetrieblichen Einkünften unterliegt die Entschädigung nicht der ESt (VwGH 16.9.1986, 83/14/0123; VwGH 10.2.1987, 86/14/0125), ausgenommen bei Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist (Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 153).

Da der steuerliche Vertreter in seinem Schreiben vom 7. Jänner 2009 keine Einwände gegen die Sachverhaltsfeststellungen der Referentin zu Punkt 1 des Schreibens vom 3. Dezember 2008 erhoben hat und auch die Ausführungen zu Punkt 2 des Schreibens (zivilrechtliche Grundlagen) als zutreffend erachtet hat, können diese unbedenklich der Berufungsentcheidung zu Grunde gelegt werden und wird auf die diesbezüglichen wörtlich wiedergegebenen Ausführungen der Referentin verwiesen.

Die Einwände in der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 7. Jänner 2009 veranlassen die Referentin nicht, von ihrer bereits im Vorhalt vom 3. Dezember 2008 vertretenen Rechtsansicht abzugehen, wonach die KG mangels Verbücherung der (behaupteten) Übertragung der Ausübung des Fruchtgenussrechtes ein dingliches Fruchtgenussrecht nicht erwerben konnte, weil zur Rechtsbegründung die grundbücherliche

Eintragung notwendig gewesen wäre. Ob eine Servitut oder bloß eine obligatorisches Nutzungsrecht eingeräumt werden soll, richtet sich danach, ob das Recht nach dem Willen der Parteien gegenüber dem jeweiligen Eigentümer der dienenden Sache wirken, also bei Servituten an Liegenschaften verbüchert werden soll (vgl. dazu Iro, Bürgerliches Recht IV, Sachenrecht, Rz 15/14). Mangels Verbücherung der Überlassung der Ausübung des Fruchtgenussrechtes konnte mit der Vereinbarung nur ein dem Fruchtgenuss inhaltlich ähnliches **obligatorisches** Recht begründet werden.

Die Referentin stellt dabei im Sinne der Ausführungen des VwGH im vom steuerlichen Vertreter der Bw in der Stellungnahme angeführten Erkenntnis vom 1.6.2006, 2005/15/0089, nicht in Abrede, dass auch einem nicht verbücherten Fruchtgenussrecht bzw. einer – wie im gegenständlichen Fall nicht verbücherten Übertragung / Überlassung eines Fruchtgenussrechts „*der Ausübung nach*“ eine **wirtschaftliche Bedeutung** zukommen kann. Worin diese bestehen kann bzw. fallbezogen bestanden hat, hat der VwGH in dem vom steuerlichen Vertreter herangezogenen Erkenntnis offen gelassen.

Entgegen der im Schreiben vom 7. Jänner 2009 geäußerten Ansicht des steuerlichen Vertreters, hat der VwGH in diesem Erkenntnis nicht ausgesprochen, dass eine derartige („dem Fruchtgenuss ähnliche“) Rechtsposition auch übertragen werden könne. Dies ist aber insofern nicht entscheidungswesentlich, als es im vom UFS zu beurteilenden Fall um die Übertragung eines grundbücherlich sichergestellten Fruchtgenussrechtes geht. Der VwGH hat der belangten Behörde im Erkenntnis vom 1.6.2006 aufgetragen, sich im fortgesetzten Verfahren mit der Frage auseinanderzusetzen, warum Werner M diese Rechtsposition (ausserbüchliches Fruchtgenussrecht!) nicht auf die R GmbH abtreten konnte (und ob dies gegebenenfalls eine Zurechnung der Einkünfte an die R-GmbH zur Folge habe). Der vom VwGH zu beurteilende Sachverhalt unterscheidet sich damit vom gegenständlich zu beurteilenden (bereits) darin, dass im vom VwGH entschiedenen Fall das Fruchtgenussrecht (zugunsten Werner M) nicht verbüchert wurde, während im gegenständlichen Fall die für die Rechtsbegründung notwendige grundbücherliche Eintragung der Überlassung der Ausübung des (zugunsten der Bw grundbücherlich sichergestellten) Fruchtgenussrechtes (vgl. 5 Ob 227/02x) fehlt.

Nach Ansicht der Referentin liegt die wirtschaftliche Bedeutung des von der Bw übertragenen bzw. von der KG erworbenen **obligatorischen** Rechtes an der streitgegenständlichen Liegenschaft in einem bis 31.12.2014 befristeten Gebrauchsrecht (Nutzungsrecht) an fremder Sache, also Miete. Es liegt damit ein Dauerschuldverhältnis vor. Das obligatorische Nutzungsrecht unterscheidet sich von einem grundbücherlich sichergestellten Fruchtgenuss-

recht, zumal der dinglich Berechtigte das Nutzungsrecht wie ein Eigentümer und daher Anspruch auf den vollen, auch ungewöhnlichen Ertrag hat (vgl. Iro, aaO, Rz 15/33).

Die Referentin hält, da sie die wirtschaftliche Bedeutung der Vereinbarung im Erwerb eines befristeten Gebrauchsrechts (Nutzungsrechts) erblickt, ihre bereits im Vorhalt vom 3. Dezember 2008 vertretene Ansicht aufrecht, dass schon mangels grundbücherlicher Eintragung der Übertragung des Fruchtgenussrechtes „*der Ausübung nach*“ an die KG nicht von einer Übertragung (Veräußerung) der Einkunftsquelle „*Fruchtgenussrecht*“ ausgegangen werden kann. Anspruch auf den Ertrag aus der Liegenschaft hat (weiterhin) die Bw. Für die Referentin ist nicht erkennbar, inwiefern sich an der Dispositionsbefugnis zur Erzielung der Einkünfte eine Änderung ergeben hätte bzw. dass die KG nunmehr das Unternehmerrisiko treffe (vgl. dazu nochmals VwGH 25.1.1993, 92/15/0024; Jakom/Laudacher, EStG § 2 Rz 45). Soweit der steuerliche Vertreter daher in seiner Stellungnahme vom 7. Jänner 2009 meint, es könne wohl kein Zweifel daran bestehen, dass die Steuerpflichtige das Fruchtgenussrecht als Einkunftsquelle nicht mehr innehatte, wurden keinerlei Argumente dafür vorgebracht, weshalb dies anzunehmen wäre. Der steuerliche Vertreter widerspricht sich im Übrigen selbst, wenn er zunächst auf Seiten der Bw von einem Verlust der Rechtsposition ausgeht, im Weiteren dann aber meint, die Rechtsposition der KG sei „*jedenfalls gestärkt*“ und als Beispiel anführt, der Mietvertrag habe z.B. eine reguläre Aufkündigung mit dreimonatiger Frist ermöglicht. Eine Verbesserung der Rechtsstellung eines (obligatorisch) Nutzungsberechtigten (Mieters) bedeutet noch nicht, dass die Einkunftsquelle übertragen wurde. Der Erwerb einer obligatorischen Nutzungsberechtigung bis zum Ablauf des Fruchtgenussrechts (31.12.2014) wird von der Referentin ohnedies nicht in Frage gestellt.

Da nur eine mündliche Vereinbarung geschlossen wurde und im Schreiben vom 4.8.2003 nur die (vermeintliche) Übertragung des Fruchtgenussrechtes der KG auf Grund der mündlichen Vereinbarung vom 4.8.2003 mitgeteilt wurde, wäre es Sache der Bw gewesen, konkrete Umstände aufzuzeigen und Nachweise dafür zu erbringen, dass – abweichend vom Zivilrecht – das Fruchtgenussrecht (Einkunftsquelle) tatsächlich (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) auf die KG übertragen wurde bzw. auf diese übergegangen ist. Da eben keinerlei Nachweise für eine Änderung der Befugnisse erbracht wurden, ist aus der Bezugnahme auf Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht, Rz 226, wonach dem Fruchtnießer die volle Besitz- und Verwaltungsbefugnis zustehen muss, damit er die Nutzungen tatsächlich zieht und das Grundstück in Besitz hat und es verwaltet, schon deshalb für den gegenständlichen Fall nichts zu gewinnen. Aus dem Schreiben vom 4.8.2003 ergibt sich nicht einmal, mit welchem Stichtag die (vermeintliche) Abtretung wirksam werden sollte. Die bloße Behauptung, die KG sei „*zweifelsfrei*“ wirtschaftliche Eigentümerin des „*usus*“ geworden, vermag nicht als Beweis zu dienen. Die Behauptungs- und Beweislast lag umso

mehr bei der Bw, als sich die Vertragsparteien bei Abschluss der Vereinbarung nicht „fremd“ gegenüberstanden und stehen. Der Gatte der Bw hat laut Firmenbuchabfrage vom 25.11.2008 zum damaligen Zeitpunkt 100 % des Stammkapitals der KG gehalten und war (und ist) Geschäftsführer der Komplementärin der KG, der C, Gesellschaft m.b.H., an der die Bw wiederum zu 75% und ihr Ehegatte zu 25 % beteiligt ist. Der Vollständigkeit halber sei darauf verwiesen, dass die behauptete Abtretung des Fruchtgenussrechtes vom 4.8.2003 an die KG dem Finanzamt erst über Vorhalt vom 16. August 2006 an die Bw, der von der KG am 21. August 2006 beantwortet wurde, offen gelegt wurde. Die Einkommensteuererklärungen 2003 der Bw und die Beilagen (Eingang beim Finanzamt 29. März 2005) enthielten keinen Hinweis auf den behaupteten Sachverhalt. Im Antrag vom 2. Februar 2004 auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen 2004 war als Begründung für den „Wegfall“ der Mieteinnahmen im Jahr 2003 die Übergabe der Liegenschaft A an ihre Tochter E F angeführt worden.

Die Bw hat – wie eine Grundbuchsabfrage der Referentin des UFS vom 25. November 2008 ergeben hat – auf ihr Fruchtgenussrecht gegenüber ihrer Tochter F E, der sie die Liegenschaft im Schenkungswege übertragen hat, nicht verzichtet und ist damit dem aktuellen Grundbuchsstand entsprechend nach wie vor einzig dinglich Berechtigte. Schon deshalb ist die Argumentation des steuerlichen Vertreters nicht nachvollziehbar, wonach die Bw über keinerlei Rechtsposition mehr verfüge. Dass auch der Wille der KG nicht darauf gerichtet war, eine dingliche Berechtigung an der Liegenschaft (Fruchtgenussrecht der Ausübung nach) zu erwerben, zeigt sich nach Ansicht der Referentin deutlich daran, dass sie von der ihr eingeräumten Berechtigung, die Eintragung im Grundbuch zu verlangen, bis dato nicht Gebrauch gemacht hat.

Die vom steuerlichen Vertreter sowohl in der Berufung als auch im Schreiben vom 7. Jänner 2009 angeführten Erkenntnisse vom 16.9.1986, 83/14/0123 und vom 10.2.1987, 86/14/0125 beantworten lediglich bezogen auf die diesen Fällen zu Grunde liegenden Sachverhalte die Frage, ob eine Entschädigung für die Aufgabe / den Verzicht bzw. die Einschränkung (Wertminderung) eines Fruchtgenussrechtes unter § 32 Abs. 1 lit. a EStG zu subsumieren ist, oder ob die Entschädigung für den Verlust der Einkunftsquelle, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, gleich wie der Erlös aus deren Veräußerung, als bloße Vermögensumschichtung nicht der Einkommensteuer unterliegt. Der VwGH ging in beiden Fällen von einer steuerneutralen Vermögensumschichtung aus. Aus den genannten Erkenntnissen ist aber mangels vergleichbarer Sachverhalte für die Beantwortung der gegenständlich zu beantwortenden Frage, ob mit der mündlichen Vereinbarung vom 4.8.2003 die Einkunftsquelle „Fruchtgenussrecht“ von der Bw an die KG übertragen wurde, nichts zu gewinnen.

Die Referentin des UFS hat bereits im Schreiben vom 3. Dezember 2008 darauf hingewiesen, dass eine dingliche Übertragung des Fruchtgenussrechts bereits auf Grund Punkt III. b) des zwischen der Bw und ihrer Tochter F E abgeschlossenen Schenkungs- und Fruchtgenussbestellungsvertrags vom Datum nur „*Zug um Zug*“ gegen den Verzicht der Bw auf das ihr eingeräumte (und durch Grundbucheintragung dinglich gesicherte) Fruchtgenussrecht vorgesehen gewesen wäre. Die Bw hat gegenüber ihrer Tochter nie auf das Fruchtgenussrecht verzichtet. Auch dieser Umstand zeigt deutlich, dass von Seiten der Bw auch keine Absicht bestanden hat, auf das ihr eingeräumte, grundbücherlich sichergestellte Fruchtgenussrecht zu verzichten. Es ist damit nach Außen (für Dritte) erkennbar keine Änderung in der Rechtsstellung der Bw an der Liegenschaft eingetreten.

In Würdigung der obig dargestellten Gesamtumstände des vorliegenden Falles kann nach Ansicht der Referentin der Argumentation der steuerlichen Vertretung in der Berufung und im Schreiben vom 7. Jänner 2009, das Entgelt sei für den „*Rechtsübergang*“ (im Sinne der Übertragung des Fruchtgenussrechtes) gezahlt worden und handle es sich deshalb um eine steuerneutrale Veräußerung der Einkunftsquelle „*Fruchtgenussrecht*“ (Vermögensumschichtung) nicht gefolgt werden. Aus Sicht der Referentin wurde das Fruchtgenussrecht / die Einkunftsquelle weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich betrachtet von der Bw an die KG übertragen.

Die Referentin geht daher (wie schon im Schreiben vom 3. Dezember 2008) davon aus, dass die Zahlungen auf Grund der Rechnung vom 4. September 2008 als Nutzungsentgelt (Vorauszahlungen) für die Laufzeit der Nutzungseinräumung bis 31.12.2014 an der Liegenschaft zu beurteilen sind. Mietvorauszahlungen führen zu einem sofortigen Einnahmenezufluss (vgl. Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 58/1). Die Zahlungen sind daher nach ihrem Zufluss – wie im Betriebsprüfungsbericht zu Tz 3 dargestellt – in den Jahren 2003 und 2004 als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen.

Da der steuerliche Vertreter der Bw gegen die der Bw mit Schreiben vom 3. Dezember 2008 vorgehaltene, eingehend begründete Rechtsansicht der Referentin (auf die diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen), wonach sie davon ausgehe, dass abweichend von der Anschauung der Abgabenbehörde erster Instanz (Finanzamt) die Bw nicht wirtschaftliche Eigentümerin der mit dem Fruchtgenuss belasteten Liegenschaft A, B, ist, und damit der ständigen Rechtsprechung des VwGH folgend die Gebäude-AfA (1.886,59 €) nicht der Bw als Fruchtgenussberechtigter zustehe, im Schreiben vom 7. Jänner 2009 keine Einwände erhoben hat, ergeben sich für die Einkommensteuer 2003 und 2004 laut Berufungsentscheidung (BE) nachstehend dargestellte, geänderte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (V+V):

	2003	2004
Einkünfte aus V+V laut Bp	243.708,99 €	196.004,86 €
+ Gebäude-AfA Batloggstraße 28	+ 1.886,59 €	+ 1.886,59 €
Einkünfte aus V+V laut BE	245.595,58 €	197.891,45 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (Einkommensteuer 2003 und 2004)

Feldkirch, am 28. Jänner 2009