

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 29. Mai 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 3. Mai 2002 betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für 7/2001, 10/2001, 11/2001, 12/2001, 1/2002 und 2/2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bescheide des Finanzamtes vom 3. Mai 2002 betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für 7/2001, 10/2001, 11/2001, 12/2001, 1/2002 und 2/2002 werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

In der Niederschrift über das Ergebnis einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung vom 30. April 2002 wird festgehalten, dass der Urgroßvater des minderjährigen Berufungswerbers, A, seinem Urenkel ein Sparbuch mit der Auflage schenkte, damit dieser eine Liegenschaft in E bei F im Wert von S 8,500.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer kaufe.

Gleiches geht aus dem Beschluss des Bezirksgerichtes J, Zl. C, vom 19. Juni 2001 hervor, mit welchem D zum Kollisionskurator des Berufungswerbers bestellt wird. Die Begründung dieses Beschlusses lautet:

"Der Urgroßvater des minderjährigen Berufungswerbers, A, beabsichtigt, dem minderjährigen Berufungswerber ein Sparbuch zu schenken. Es ist der ausschließliche Wille des A, dass mit dem Erlös dieses Sparbuches eine Liegenschaft in E im Wert von S 8,500.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer angekauft werden soll."

Zur Abwicklung dieser Rechtsgeschäfte war es notwendig, einen Kollisionskurator zu bestellen, ..."

Weiter führt der Prüfer aus, dass am 31. Juli 2001 die Liegenschaft wie beabsichtigt erworben worden sei. Im darüber verfassten Kaufvertrag sei A, dem Geschenkgeber beziehungsweise im Falle seines Ablebens seiner Ehefrau G ein lebenslanges Nettofruchtgenussrecht an der Liegenschaft eingeräumt worden, das auch grundbücherlich eingetragen worden sei.

Gleichzeitig mit der Errichtung des Kaufvertrages sei zwischen dem minderjährigen Berufungswerber und dem Verkäufer der Liegenschaft, H, ein Mietvertrag über die verkauft Liegenschaft abgeschlossen worden. Der laufende Mietzins von S 49.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer für das Betriebsgrundstück und S 6.600,00 für die im Dachgeschoss gelegene Wohnung sei auf ein auf den minderjährigen Berufungswerber lautendes Bankkonto überwiesen worden. Für dieses Konto seien der Kollisionskurator, die steuerliche Vertreterin und G zeichnungsberechtigt. Am Konto seien laufend Mietzinszahlungen eingelangt, nur einmal sei von diesem Konto und zwar am 15. Februar 2002 an G ausbezahlt worden.

In rechtlicher Hinsicht vertrat der Prüfer die Ansicht, dass bei zivilrechtlichem Fruchtgenuss die daraus fließenden Einkünfte solche des Fruchtgenussberechtigten seien. Die unentgeltliche Übertragung, wie etwa die Schenkung eines Sparbuches unter der Bedingung damit eine bestimmte Liegenschaft zu erwerben, eines Betriebes, eines Mietobjektes oder sonstigen Vermögens unter gleichzeitigem Zurückbehalten des Fruchtgenussrechtes habe daher in der Regel keine Änderung der Zurechnung der Einkünfte zur Folge. Die objektive Eignung eines Vermögens, Erträge zu erwirtschaften, müsse noch nicht dazu führen, dass der Eigentümer dieses Vermögens auch über eine einkommensteuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle verfüge. Auch ein als Einkunftsquelle geeignetes Vermögen könne ertraglos genutzt oder verwaltet werden, wenn entweder auf Ertragserzielung als Ganzes verzichtet oder einer anderen Person das Fruchtgenussrecht daran eingeräumt werde. In diesem Fall entstehe beim Fruchtgenussberechtigten eine Einkunftsquelle, während der Eigentümer diese verliere. Das Erzielen positiver Erträge sei dann dem Fruchtgenussbelasteten objektiv nicht möglich und könne ihm keine Einkunftsquelle zugerechnet werden. Die Einkünfte aus der Vermietung der erwähnten Liegenschaft seien daher bis zu seinem inzwischen eingetretenen Tod A und seither G als Fruchtgenussberechtigte zuzurechnen. Das Fehlen eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes zugunsten der Fruchtgenussberechtigten könne daran nichts ändern. Dieses wäre nur ein weiteres Indiz für die Zurechnung der Einkünfte beim Fruchtgenussberechtigten. Auch dass der Berufungswerber formell den Mietvertrag abgeschlossen habe, schade nicht, da dem Mieter schon aus dem Mietvertrag bekannt gewesen sei, dass der Berufungswerber als Erwerber der Liegenschaft nicht der Fruchtnießer der daraus erzielbaren Einkünfte sei. Außerdem stehe das Recht Bestandsverträge abzuschließen und zu kündigen dem Fruchtgenussberechtigten und nicht dem Eigentümer der mit dem Fruchtgenuss belasteten Sache zu. Da der Berufungswerber keine steuerlich

anzuerkennende Einkunftsquelle zugerechnet werden könne, sei er auch nicht unternehmerisch tätig und stehe ihm der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Liegenschaft nicht zu. Die bisher geltend gemachten Vorsteuern und abzuführenden Umsatzsteuer seien daher beim Berufungswerber zu stornieren und Frau G zuzurechnen.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und setzte mit Bescheiden vom 3. Mai 2002 die Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Juli, Oktober, November und Dezember 2001, sowie Jänner und Februar 2002 entsprechend der Prüferfeststellungen fest.

Für den Voranmeldungszeitraum Juli 2001 ergab sich daraus eine Umsatzsteuernachforderung in Höhe von € 123.543,82, im Oktober 2001 eine Gutschrift von € 1.996,18, für November 2001 eine Gutschrift von € 349,27, für Dezember 2001 eine Gutschrift von € 1.511,60, für Jänner 2002 eine Nachforderung von € 117,00 und für Februar 2002 eine Nachforderung von € 2.871,40.

Gegen diese Bescheide richtet sich die Berufung vom 29. Mai 2002, datiert vom 27. Mai 2002, in welcher das Aufheben dieser Bescheide begeht und vorgebracht wurde, dass dem Berufungswerber aufgrund eines seinem inzwischen verstorbenen Urgroßvater beziehungsweise seiner Urgroßmutter eingeräumten Fruchtgenussrechtes die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft abgesprochen worden sei. Nicht korrekt sei, dass der Urgroßvater A dem Berufungswerber ein Sparbuch mit der Auflage des Liegenschaftserwerbs geschenkt habe. Die Sparbuchschenkung sei ohne Zweckwidmung erfolgt. Dies sei auch in einem Aktenvermerk des Rechtsanwaltes Dr. K festgehalten worden, der die Schenkung des Sparbuchs beurkundet habe. Dr. K habe das Bezirksgericht J darauf hingewiesen, dass die im oben zitierten Beschluss zur Bestellung eines Kollisionskurators vermerkte Zweckwidmung unrichtig sei. Der Kauf der Liegenschaft sei erst nach der auflagenfreien Sparbuchschenkung und Interventionen des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers und der Bank_A zustande gekommen. Ein zur Weitervermietung bestimmtes Betriebsobjekt sei vom minderjährigen Berufungswerber vertreten durch den Kollisionskurator originär erworben worden. Bestandsverträge, welche diese Liegenschaft betreffen, könnten nur vom Kollisionskurator mit vorangegangener pflegschaftsgerichtlicher Genehmigung vorgenommen und abgeschlossen werden. Grundsätzlich seien zwar die Einkünfte aus dem Fruchtgenuss dem Fruchtgenussberechtigten als eigenen Einkünften zuzurechnen, dieser müsse jedoch die Einkünftezielung durch die Teilnahme am Wirtschaftsleben und die Nutzung nach eigenen intentionen gestalten. Im Rahmen der Vermögensverwaltung und daher auch der Vermietung beziehungsweise Verpachtung seien die Gestaltungsmöglichkeiten des Fruchtnießers so gering, dass ihnen keine wirtschaftliche Relevanz zukommen könne. Trage der Fruchtnießer kein Risiko, wie dies beim unentgeltlichen Fruchtgenuss zutreffe, seien die Einkünfte dem Eigentümer und nicht dem Fruchtnießer

zuzurechnen (Literaturhinweis). Der Berufungswerber habe den Fruchtgenuss unentgeltlich bestellt. An anderer Stelle werde in der Literatur die Ansicht vertreten, dass dann eine Steuerersparnis durch die Überlassung eines Mietobjektes an nahe Angehörige zu erreichen sei, wenn die Einkünfte beim Fruchtgenussberechtigten zugerechnet würden. Diese Gestaltung werde von der Finanzverwaltung dann anerkannt, wenn der Fruchtnießer dafür sorgen habe, dass das Mietobjekt in dem Zustand erhalten bleibe, in welchem er es übernommen habe, die Mietzahlungen auf ein Konto des Fruchtnießers überwiesen würden, zugunsten des Fruchtnießers ein Veräußerungs- und Belastungsverbot grundbücherlich gesichert sei und der Fruchtnießer gegenüber den Miethaltern auftrete. Beim Berufungswerber sei die Instandhaltungspflicht durch den Mietvertrag auf den Mieter überwälzt worden, beziehungsweise sei sie beim Berufungswerber geblieben, soweit es sich um ernste Schäden am Objekt handle. Die Miete werde auf ein Mietenkonto des minderjährigen Berufungswerbers einbezahlt, was auch vom Kollisionskurator laufend kontrolliert werde. Ein Belastungs- und Veräußerungsverbot sei nicht intabuliert worden, trotzdem es sich bei den Vertragsparteien um nahe Angehörige gehandelt habe. Gegenüber dem Miethalter sei immer nur der Berufungswerber vertreten durch den Kollisionskurator aufgetreten. Die Mietverträge seien ebenfalls vom Kollisionskurator für den Berufungswerber als Bestandgeber abgeschlossen worden und würde die Rechtsanwaltskorrespondenz zur Eintreibung der Mietrückstände im Auftrag und Namen des Berufungswerbers geführt. Frau G könne weder investieren, noch neue Einnahmen erschließen, bestehende Einnahmen belassen noch auf diese verzichten und habe daher keinen Einfluss auf die Erzielung der Einkünfte. Der Berufungswerber sei daher Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.

Beigelegt war der Berufung eine Kopie eines Telefax benannt mit "Aktenvermerk über Sparbuchschenkung" des Dr. K datiert vom 1. Juni 2001, in welchem die Schenkung des schon mehrmals erwähnten Sparbuches von A an den Berufungswerber vertreten durch seine Eltern dokumentiert wird. Darin wird festgehalten das der Berufungswerber ein Sparbuch mit einem Einlagestand von S 9,500.000,00 unentgeltlich erhält und dieses Schenkung annimmt. Bedingungen und Auflagen werden nicht erwähnt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Punkt VII. des oben erwähnten Kaufvertrages vom 31. September 2001 zwischen dem Berufungswerber und Herrn H wird folgendes festgehalten:

"Der Käufer räumt an der vertragsgegenständlichen Liegenschaft das lebenslängliche Nettofruchtgenussrecht zugunsten von Herrn A, (Angaben zu Alter und Wohnsitz), ein. Für den Fall des Ablebens des A räumt der Käufer dieses lebenslängliche Nettofruchtgenussrecht zugunsten von Frau G, (Angaben zu Alter und Wohnsitz), ein."

Betrachtet man die vorliegenden Urkunden und das Vorbringen des Berufungswerbers ergibt sich zuerst einmal folgendes Bild vom dargestellten Sachverhalt:

Der Berufungswerber erhielt am 1. Juni 2001 ein Sparbuch körperlich geschenkt und hat diese Schenkung, an welche keinerlei Bedingungen geknüpft waren und wobei das Sparbuch einen Einlagenstand von S 9,500.000,00 aufwies, angenommen, wodurch diese S 9,500.000,00 in das Eigentum des Berufungswerbers übergegangen sind und dieser frei war mit diesem Geld zu tun und zu lassen, was er wollte (Aktenvermerk des Rechtsanwaltes K vom 1. Juni 2001, welcher von diesem auch unterzeichnet ist).

Der Text dieses Aktenvermerkes lautet nach Darstellung des Sparbuchs und seines Einlagestandes: "*Herr A als Geschenkgeber schenkt und übergibt hiemit das Sparbuch (genaue Bezeichnung mit Einlagestand) an den minderjährigen Berufungswerber. Der minderjährige Berufungswerber, vertreten durch die Eltern, (Wohnort), nimmt diese Schenkung dankbar an.*"

Dementsprechend wären die Eltern des Berufungswerbers gemäß § 149 ABGB (Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, JGS Nr. 946/1811) verpflichtet gewesen das frisch erworbene Vermögen des Berufungswerbers mit der Sorgfalt ordentlicher Eltern zu verwalten und sofern das Wohl des Kindes nichts anderes erfordert, es in seinem Bestand zu erhalten und nach Möglichkeit zu vermehren. Dabei wäre das Geld nach den Vorschriften über Mündelgebärd anzulegen.

Am 19. Juni 2001 stellten die Eltern des Berufungswerbers mit Hilfe des Rechtsanwaltes Dr. K den eingangs geschilderten Antrag einen Kollisionskurator für die beabsichtigte Schenkung eines Sparbuchs durch A, mit welchem eine Liegenschaft in Tallheim für den Berufungswerber um S 8,500.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer erworben werden sollte.

Im dem in diesem Punkt als Vertrag zugunsten Dritter gestalteten Kaufvertrag vom 31. Juli 2001 geht der Berufungswerber dann vertreten durch den Kollisionskurator die Verpflichtung ein, den Nettofruchtgenuss aus den Erträgen der erworbenen Liegenschaft Herrn A und nach dessen Ableben Frau G einzuräumen.

Diese Verpflichtung hätte daher das ursprüngliche Vermögen des Berufungswerbers aufgrund der entgangenen Mietentgelte bis zum heutigen Tag um mindestens etwa S 3,000.000,00 gemindert. Dazu kommt noch, dass das anlässlich des Liegenschaftskaufes übergebene Sparbuch nur noch einen Einlagenstand von S 8,500.000,00 aufgewiesen hat. Insgesamt hätten daher die Berufungswerbers gemeinsam mit dem Rechtsanwalt Dr. K und dem Kollisionskurator im Zusammenwirken mit dem steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers dessen Vermögen bis jetzt um S 4,500.000,00 ohne erkennbaren Grund oder Verpflichtung, jedenfalls aber nicht zum Wohl des Berufungswerbers, verringert, damit den Sachverhalt des

§ 153 StGB (Strafgesetzbuch BGBI. Nr. 60/1974; Untreue) erfüllt und einer Freiheitsstrafe von bis zu zehn Jahren entgegenzusehen.

Da, wenn man bedenkt, dass die offen zu Tage liegenden Urkunden und das Vorbringen des Berufungswerbers diese Schlussfolgerung notwendig machen, es jeder vernünftigen Handlungsweise wohlmeinender Eltern und der rechtlichen Vertreter des Berufungswerbers widerspricht, einen derartigen Sachverhalt zu verwirklichen, liegt es viel näher anzunehmen, dass die vorgelegten Urkunden und die Darstellung im Berufungsvorbringen nicht den Tatsachen entsprechen.

Pflichtgemäß und gesetzeskonform hätten die Eltern und die rechtlichen Vertreter des Berufungswerbers jedoch gehandelt, wenn der Urgroßvater des Berufungswerbers, Herr A, von vornherein bekannt gegeben hätte, seinem Urenkel, um diesen den Start ins Leben zu erleichtern, eine noch zu erwerbende, ertragreiche Liegenschaft schenken wolle, deren Nettoerträge sich aber noch bis zu seinem Tod und danach dem Tod der Urgroßmutter vorbehalten wolle. Zu diesem Zweck würde er ein Sparbuch übergeben, welches dann beim Kauf die notwendige Summe enthalten werde.

Geht man, wie oben dargestellt auch der Prüfer, von diesem Sachverhalt aus, erklärt sich auch die Notwendigkeit einer Kollisionskurator für den Berufungswerber zu erstellen und das Fehlen von S 1.000.000,00 auf dem versprochenen Sparbuch zum Zeitpunkt des Liegenschaftskaufes.

Entsprechend § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzusehen ist oder nicht. Dabei genügt es nach ständiger Rechtsprechung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (siehe für viele Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar², Rz zu § 167, 366 und die dort zitierte Judikatur). Nach den in den letzten Absätzen dargestellten Überlegungen hat aber der vom Prüfer in der Niederschrift über die Umsatzsteuer-Sonderprüfung vom 30. April 2002 Geschehensablauf eine überwiegende Wahrscheinlichkeit für sich, die nahezu an Gewissheit grenzt.

In rechtlicher Hinsicht ist daher die Frage zu beantworten, wer als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 anzusehen ist, wenn vom Geschenkgeber an den Geschenknehmer ein Sparbuch mit Auflage übergeben wird, damit eine Liegenschaft zu erwerben, diese gewinnbringend zu vermieten und ihm an diesen Erträgnissen (und Falle des Ablebens auch seiner Ehegattin) bis zum Tod den Nettofruchtgenuss zu gewähren.

Dabei ist weiter zu berücksichtigen, dass im Fall des Berufungswerbers dieser (im Weg seiner Vertreter) den Kaufvertrag und den Mietvertrag selbst geschlossen hat, die Mieten auf das auf seinen Namen lautende Konto überwiesen werden und auch die Maßnahmen zur Sicherung und Eintreibung der Erträge von diesem vorgenommen werden und die die Nettoerträge beziehende Urgroßmutter in Deutschland lebt und gegenüber dem Mieter nicht in Erscheinung tritt. Insofern stimmen nämlich das Vorbringen und die Unterlagen des Prüfers im Arbeitsbogen überein.

"Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird." (§ 2 UStG). Bei natürlichen Personen bedeutet dies, dass Unternehmer ist, wer unter eigenem Namen gegenüber Dritten leistet oder Leistungen empfängt. Unerheblich ist dabei, ob er dazu im Innenverhältnis befugt ist oder rechtlich berechtigt ist (so die herrschende Lehre, für viele Scheiner/Kolacny/Zaganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Rz 36 zu § 2, 12). Voraussetzung für diese Einordnung ist das Auftreten nach Außen. Im Fall gesetzlicher oder gewillkürter Vertretung ist der Vertretene der Unternehmer (Scheiner/Kolacny/Zaganek, aaO., Rz 39 zu § 2).

Für den konkreten Fall bedeutet dies, da weder der Urgroßvater noch die Urgroßmutter bisher in Zusammenhang mit der Vermietung der oben erwähnten Liegenschaft nach außen beziehungsweise insbesonders gegenüber dem Mieter aufgetreten sind, kommt als Unternehmer nur der Berufungswerber vertreten durch seine gesetzlichen und steuerlichen Vertreter in Betracht. Nach den vorliegenden Unterlagen, stellt dieser nicht bloß die Rechnungen aus, schließt die Verträge, sondern setzt auch entsprechende Einbringungsmaßnahmen und ist daher als der steuerpflichtige und zur Vorsteuer abzugerechtigte Unternehmer anzusehen. Ob der Berufungswerber im Innenverhältnis verpflichtet ist, die Einkünfte aus dieser Vermietung nun seiner Urgroßmutter zur Verfügung zu stellen, ist für die umsatzsteuerliche Behandlung genauso wenig relevant wie die Aufteilung des Betriebsergebnisses in einer stillen Gesellschaft, in welcher nur der Inhaber des Handelsgewerbes nach außen auftritt.

Da der Berufungswerber als einziger nach außen Auftretenden in Zusammenhang mit der Vermietung der berufungsgegenständlichen Liegenschaft als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 anzusehen ist, sind ihm auch die sich daraus ergebenden Umsätze zuzurechnen und war der Berufung spruchgemäß statt zu geben.

Linz, am 27. Juni 2005